

РЕФЕРАТ

Дипломна робота містить 149 сторінок, 38 таблиць, 16 рисунків, список використаної літератури з 75 найменувань, 13 додатків.

Актуальність теми роботи полягає в тому, що однією із найважливіших і найскладніших проблем для підприємницьких структур є потреба вибору найкращого варіанту управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємства.

Предметом дослідження є управління витратами підприємства, як комплексом методів спрямованих на покращення діяльності ВАТ «СЗПТ».

Об'єктом дослідження є відкрите акціонерне товариство «Сумський завод продовольчих товарів», яке знаходиться у селі Бездрик Сумської області, вулиця Зарічна 1.

Мета дипломної роботи полягає в вивченні теоретичних та практичних аспектів формування витрат підприємства за для удосконалення механізму управління витратами ВАТ «Сумський завод продовольчих товарів».

При написанні роботи використовувалися наступні методи дослідження: аналітичний, монографічний, балансовий, статистичний, графічний, економіко – статистичний.

За результатами дослідження були сформульовані висновки.

По – перше, управління витратами – це складний, багатоаспектний та динамічний процес. Управління витратами передбачає створення єдиної, чітко й безперебійно функціонуючої системи з певними цільовими установками й взаємопов'язаними елементами.

По – друге, фінансовий стан ВАТ «Сумський завод продовольчих товарів» в цілому є задовільним. За останній рік відбулося зростання об'ємів

виробництва, розширюється асортимент продукції та спектр послуг промислового характеру, отже фінансовий стан досліджуваного суб'єкта поступово нормалізується.

По – третє, підприємству вдалося досягти позиції лідерства в певній ніші ринку за диференціацією продукції та лідерства у вузькій сфері діяльності, але не можна стверджувати про досягнення ним лідерства на основі витрат.

По – четверте, непропорційність зміни фінансово – економічних показників в сукупності з аналізом витрат свідчить про досить неефективну політику щодо формування витрат на підприємстві і вимагають знаходження шляхів щодо їх зменшення.

Одержані результати можуть бути використані в діяльності підприємства ВАТ «Сумський завод продовольчих товарів».

Ключові слова: витрати, виробнича собівартість, собівартість реалізації, метод повних витрат, метод прямих витрат, стандарт – кастинг, таргет – кастинг, кайзен – кастинг, олійно – жирова галузь, маркетинговий рік, операційні витрати, точка беззбитковості, постійні витрати, змінні витрати.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА.....	9
1.1 Економічні та організаційно – правові аспекти формування витрат підприємства.....	9
1.2 Основні методи формування витрат як інструмент їх управління.....	13
1.3 Формування політики управління витратами.....	22
РОЗДІЛ 2 ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПРИКЛАДІ ВАТ «СЗПТ».....	26
2.1 Аналіз стану та перспектив розвитку олійно – жирової газузі України.....	26
2.2 Загальна фінансово – економічна характеристика ВАТ «СЗПТ».....	33
2.3 Особливості формування витрат ВАТ «СЗПТ».....	49
2.4 Комплексний аналіз та оцінка витрат підприємства.....	52
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВАТ «СЗПТ»	61
3.1 Формування стратегічної моделі управління витратами.....	61
3.2 Оптимізація витрат за критерієм мінімізації їх рівня в чистому доході.....	71
3.3 Операційний аналіз впливу витрат на фінансові результати діяльності.....	75
ВИСНОВКИ.....	85
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	92
ДОДАТКИ.....	99

ВСТУП

В умовах ринкової економіки, коли активізувались питання виживання підприємств у конкурентній боротьбі та забезпечення їх платоспроможності, підвищується роль управління діяльністю підприємств в прийнятті оптимальних рішень, в основі яких зосереджена техніко-економічна інформація щодо випуску продукції, витрат на її виробництво і рівня цін по її реалізації. Тобто однією з найважливіших і найскладніших проблем для підприємницьких структур є потреба вибору найкращого варіанту управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємства.

Саме вибір найкращого варіанту управління витратами є важливою умовою успішної діяльності підприємств, що дає змогу досягти оптимального рівня витрат виробництва, внаслідок чого зростає конкурентоздатність продукції та стає реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємств.

Дослідження теоретичних основ та практичного застосування різних систем управління витратами знайшли своє відображення в працях вітчизняних і закордонних учених: К. Вілсона, К. Ларіонової, С. Ніколаєвої, О. Орлова, Т. Примака, Є. Рясних, Дж. Сігела, С. Сінка, С. Стукова, В. Суржика, Р. Хілтона, Л. Хлапенова, Ю. Цал – Цалка, М. Чумаченка та ін.

Однак більшість вчених розглядає управління витратами окремо від процесів розвитку підприємства. Тому комплексний, інтегрований підхід до управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємства дотепер не одержав достатнього теоретичного й практичного обґрунтування.

Окремі питання підвищення ефективності управління витратами підприємства вивчені недостатньо. Зокрема, мають місце різні підходи до факторів впливу на витрати підприємства, маються розходження в методиках розрахунку, аналізі, основних показниках і комплексній оцінці витрат підприємства, також вимагають подальшого розвитку питання розробки

конкретних механізмів пошуку і реалізації внутрішніх резервів економії витрат підприємств. Незавершеність наукових розробок в області удосконалення управління витратами підприємства й істотна практична значимість даної проблеми для розвитку підприємств підкреслює об'єктивний характер актуальності теми дослідження.

Об'єктом роботи виступає дослідження процесів формування витрат підприємства на прикладі ВАТ «Сумський завод продовольчих товарів», яке знаходиться у селі Бездрик Сумської області, вулиця Зарічна 1.

Предметом дослідження є управління витратами підприємства, як комплексом методів спрямованих на покращення діяльності ВАТ «СЗПТ».

Мета роботи – вивчити теоретичні та практичні аспекти формування витрат підприємства з метою удосконалення механізму управління витратами ВАТ «СЗПТ».

Для досягнення зазначеної мети були поставлені наступні завдання:

- дослідити сутність, види та класифікацію витрат підприємства;
- визначити методики формування витрат;
- розкрити зміст управління витратами підприємств й обґрунтувати необхідність активізації діяльності підприємств щодо формування і реалізації ефективної системи управління витратами;
- провести аналіз фінансово – господарської діяльності підприємства;
- проаналізувати особливості формування витрат на ВАТ «СЗПТ»;
- розробити систему організаційно – економічних заходів зниження витрат виробництва на ВАТ «СЗПТ».

При написанні роботи використовувалися наступні методи: аналітичний, монографічний, балансовий, статистичний, графічний, економіко – статистичний.

Інформаційною базою дослідження слугували: законодавчі та нормативні документи, навчально – методична література, наукові публікації в періодичних виданнях, фінансова та бухгалтерська звітність ВАТ «Сумський завод продтоварів» за період з 2005 по 2009 рр.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічні та організаційно – правові аспекти формування витрат підприємства

Задача формування витрат полягає в такому визначенні і взаємному узгодженні впливаючих на витрати чинників, при яких заданий об'єм продукції буде вироблений з мінімальними витратами.

Отже, теорія витрат істотно розширює і узагальнює спеціальний технічний аспект теорії виробництва і в свою чергу представляє інтерес для підприємства.

З позицій економічної теорії будь – яке виробництво правомірно розглядати як перетворення витрат в результати. При такому підході виявляється, що управління витратами охоплює всі сторони управління виробництвом. Але ці поняття не тотожні, друге є ширшим, оскільки перед виробничим менеджментом, постають безліч задач, які не вирішуються в межах управління витратами. Проте, на практиці доцільним є відособлення менеджменту витрат через його найважливішу роль у виробничому процесі як особливого виду управління, що підтверджується результатами опитування менеджерів великих компаній.

П(С)БО 1 визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [4].

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими

аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті шостому ПСБО 16;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Класифікація витрат підприємства подана в Додатку Д, що дозволяє виявити витрати відповідно до видів діяльності, розрахувати собівартість виготовленої та реалізованої продукції, спростити управління витратами, визначити фінансові результати діяльності тощо, що безумовно ставлять собі за мету всі господарюючі суб'єкти [15].

Як вже зазначалось при розгляді класифікації, розрізняють витрати за елементами та статтями калькуляції.

Під економічними елементами в П(С)БО 16 розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами.

Статті калькуляції показують, як формуються ці витрати для визначення собівартості продукції – одні витрати показуються за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (мають декілька елементів). При цьому один елемент може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

Виробнича собівартість – виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, виконані роботи та надані послуги - що є одним із найважливіших економічних показників господарської діяльності підприємства, у якому відображаються зростання продуктивності праці, економія ресурсів, технічний прогрес тощо.

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

Згідно П(С)БО 16, за економічними елементами до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;

- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загально виробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Адміністративні витрати не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, що направлені на обслуговування і управління підприємством:

- витрати, пов'язані з управлінням підприємством;
- витрати на утримання та обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг));
- інші витрати загальногосподарського призначення, зокрема виплати на відшкодування заробітку та інших витрат у випадках завданого каліцтва або іншого ушкодження здоров'я працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу, виплата звільненим працівниками вихідної допомоги тощо.

Витрати на збут також не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

До витрат на збут належать витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

- витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані зі збутом продукції;
- витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів,

пов'язаних зі збутом продукції;

- витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції;
- витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці;
- фактичні витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні заміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювався резервний фонд;
- витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів та на дослідження ринку стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством;
- витрати на зберігання, навантаження, розвантажування й пакування продукції;
- податки та збори:
- інші витрати, пов'язані із збутом продукції [3].

Витрати підприємства, крім операційної діяльності, формуються також в процесі фінансової та інвестиційної діяльності, надзвичайних подій, а також внаслідок сплати податку на прибуток, дивіденди, і податку на додану вартість.

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції. До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності [4].

1.2 Основні методи формування витрат як інструмент їх управління

Необхідність поліпшення інформаційного забезпечення управління підприємством за умов нестабільного та конкурентного середовища на початку ХХ століття спричинила в економічно розвинених країнах світу формування системи управлінського обліку. За декілька десятиліть було сформульовано його основні концепції, моделі та методи (Додаток Ж).

Методи формування витрат залежать від вибору системи виробничого обліку.

Система виробничого обліку – це система обліку, яка забезпечує калькуляцію і контроль собівартості об'єктів витрат. На першій стадії витрати групуються по однорідних елементах: матеріали, зарплата і ін. Потім вони відносяться до відповідних об'єктів витрат. При цьому прямі витрати можуть бути віднесені до об'єктів витрат на основі первинних документів, а непрямі витрати розподіляються між об'єктами витрат пропорційно величині певного чинника (пряма зарплата, машино – годин).

Вибір системи виробничого обліку залежить від технології і організації виробництва. Тому різні підприємства використовують різні системи виробничого обліку.

Організаційна структура підприємства є відправною крапкою для побудови системи виробничого обліку, оскільки вона визначає підконтрольність витрат і порядок угруповання їх по центрах відповідальності.

Наступним етапом упровадження виробничого обліку є вибір системи калькуляції продукції. Система калькуляції визначається характером продукції. Калькуляція може здійснюватися по повних виробничих витратах або тільки по змінних витратах [34].

Метод повних витрат (Absorption Costing, AC) полягає в калькуляції собівартості продукції з розподілом всіх виробничих витрат між реалізованою продукцією і залишками продукції на складі. Передбачається, що в розрахунку собівартості беруть участь прямі матеріальні витрати, пряма праця, загальновиробничі витрати, а до витрат періоду відносяться загальногосподарські витрати. Останні повинні бути повністю включені в собівартість реалізованої продукції загальною сумою без підрозділу на види продукції (рис. 1.1).

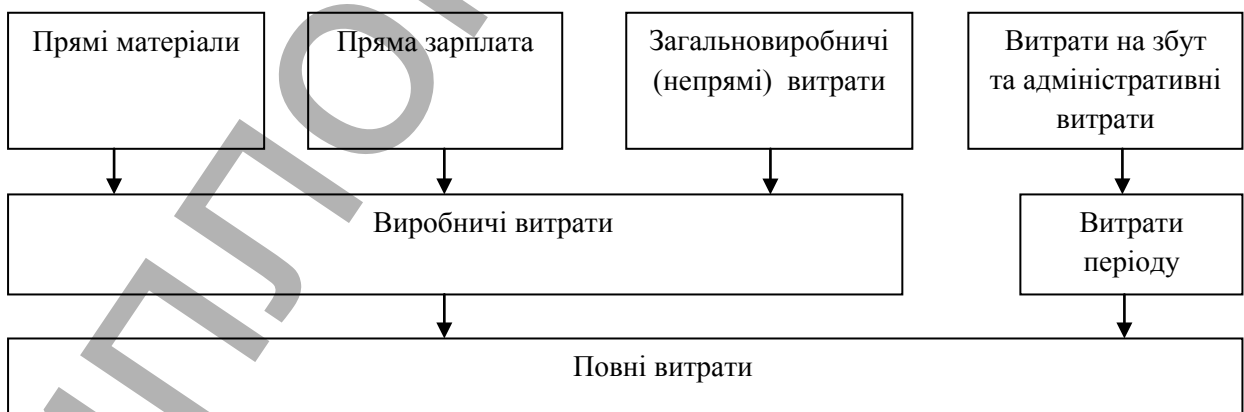


Рисунок 1.1 – Формування витрат за методом AC

Метод прямих витрат Direct Costing (DC) – це метод калькуляції собівартості продукції, при якому всі витрати розділяються на постійні і

змінні, і лише змінні витрати відносяться на собівартість продукції. Постійна частина загальновиробничих витрат відноситься до витрат періоду разом з витратами на збут і адміністрування (рис. 1.2).

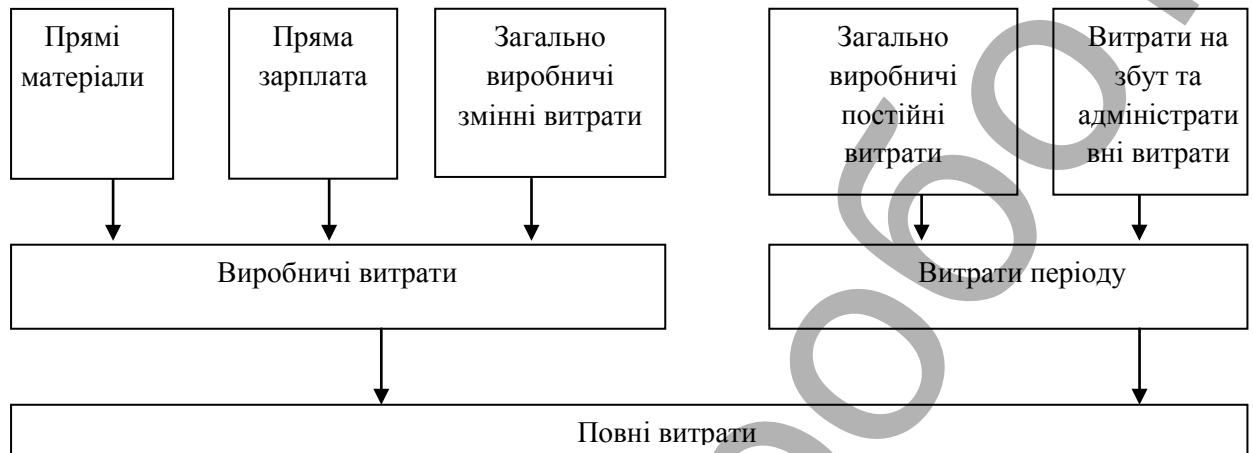


Рисунок 1.2 – Формування витрат за методом DC

Його суть полягає у тому, що тільки змінні витрати беруть участь в розрахунку планової і фактичної собівартості продукції. Частину витрат (постійні витрати, до яких в БС віднесені постійна частина загальновиробничих витрат, адміністративні і збутові витрати), що залишилася, в калькуляцію не включають і періодично списують на фінансові результати, тобто враховують при розрахунку прибутку і збитків за даний період [50].

В наш час директ – костинг широко застосовується у всіх економічно розвинених країнах світу, але точніше було б назвати його «маржинальним методом калькулювання». Наприклад, в Німеччині та Австрії він отримав назву «облік часткових витрат» або «облік суми покриття», у Великобританії використовують термін «облік маржинальних витрат».

Світовий досвід свідчить про ефективність використання методу, який передбачає розрахунок маржинального доходу, порогу рентабельності виробництва, беззбиткової ціни реалізації на основі широкої класифікації витрат, при чому, на нашу думку, вирішенню кожного управлінського питання повинна відповідати своя класифікаційна ознака.

Проведений аналіз літературних джерел свідчить про те, що серед теоретиків з управлінського обліку популярним є протиставлення АС та DC методів. На нашу думку, навпаки, слід приділяти увагу доповнюючим елементам методів, що дозволить повніше зрозуміти характер поведінки собівартості продукції.

Основна відмінність підходів – порядок розподілення постійних накладних витрат між періодами, в яких розраховується собівартість.

Прибічники повного методу вважають, що процес виробництва неможливий без загальновиробничих витрат, тому вони повинні повністю враховуватись при формуванні собівартості продукції, в тому числі і їх постійна частина. Таким чином, при визначенні вартості запасів готової продукції, до уваги беруться як змінні, так і постійні витрати.

Прибічники методу прямих витрат наголошують на тому, що постійні виробничі витрати мають місце незалежно від рівня завантаженості потужності підприємства та асортименту продукції. Саме тому ці витрати не залежать від обсягу виробництва, а тому мають бути пов'язані з часовим періодом, тобто доцільно відносити їх на реалізовану продукцію без включення до собівартості.

При прийнятті остаточного рішення щодо вибору метода, неможливо не брати до уваги поточний стан ринкового середовища. Тому, якщо ціни на продукцію не стабільні, або існує загроза непередбачених коливань, то доцільно компенсувати частину витрат із виручки того періоду, в якому ця продукція була виготовлена і навпаки.

Ідея, покладена в основу стандарт – кастинг проста, і базується на тому, що більшість сучасних технологій стабільні. А це, в свою чергу, дозволяє встановлювати норматив, який визначається як рівень, розрахований по якомусь стандарту і відповідає необхідному результату. Таким чином, надається можливість детально і вчасно враховувати відхилення для кожного центру відповідальності по елементах або статтях калькуляції.

На підприємствах, що застосовують систему стандарт – кастинг, облік відхилень фактичних витрат від стандартних норм ведуть, як правило, на наступних окремих чотирьох рахунках:

- відхилення по витрачанням матеріалів;
- відхилення по заробітній платі;
- відхилення по накладних витратах;
- відхилення від стандартної комерційної собівартості.

При необхідності кожний з цих рахунків може бути розчленований на дрібніші аналітичні рахунки.

Отже, стандарт – кастинг – це система оперативного управління і контролю за ходом виробничого процесу і витратами на виробництво, а також система аналізу причин, через яких утворилася різниця між стандартною і фактичною собівартістю продукції і виручкою від її реалізації. Принципи цієї системи є універсальними, і тому їх застосування доцільне при будь-якому методі обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції [8].

Організація обліку в системі стандарт – кастинг та його подальше використання передбачає виконання певного алгоритму (рис. 1.3).

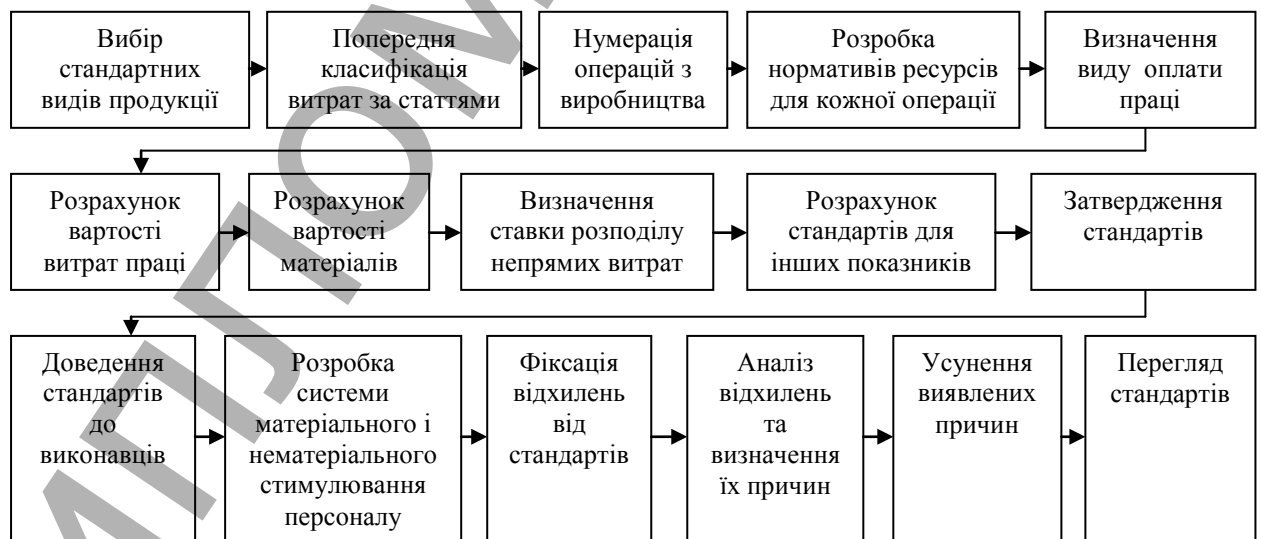


Рисунок 1.3 – Алгоритм проведення стандарт – кастингу

При системі обліку стандарт – костинг не ведеться відособленого обліку змін норм витрат, оскільки норми (стандарти) витрат встановлюються на тривалий період і переглядаються протягом року тільки при істотних зрушеннях в організації виробництва, також можливе застосування різної напруженості норм витрат по їх видах.

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

Розглядаючи причини виникнення системи таргет – костинг, слід звернути увагу на вигляд бізнесу, що помітно змінився в останні десятиліття. Сьогодні одним з головних чинників успіху і конкурентоспроможності компаній є інноваційні продукти. Виробники в багатьох галузях вже не можуть продавати величезні партії стандартних виробів, покладаючись на відносно стабільні ринки і технології. Сучасні ринки є мінливими, а технології прогресують дуже швидко, що примушує менеджерів використовувати нові підходи до управління, орієнтуючись на поведінку споживачів, і розробляти відповідні інструменти планування, вимірювання, обліку і контролю витрат, які об'єднуються в систему управління витратами.

Сама ідея, встановлена в основу концепції таргет – костинг, нескладна і революційна одночасно. Японські менеджери просто вивернули «навиворіт» традиційну формулу ціноутворення:

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

Яка в концепції таргет – костинг трансформувалася в рівність:

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

Система таргет – костинг, на відміну від традиційних способів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи із заздалегідь встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту або послуги.

Якщо схематично зобразити процес управління за цільовою собівартістю (таргет – костинг), можна побачити, що «рух» до цільової собівартості – двосторонній (рис. 1.4).

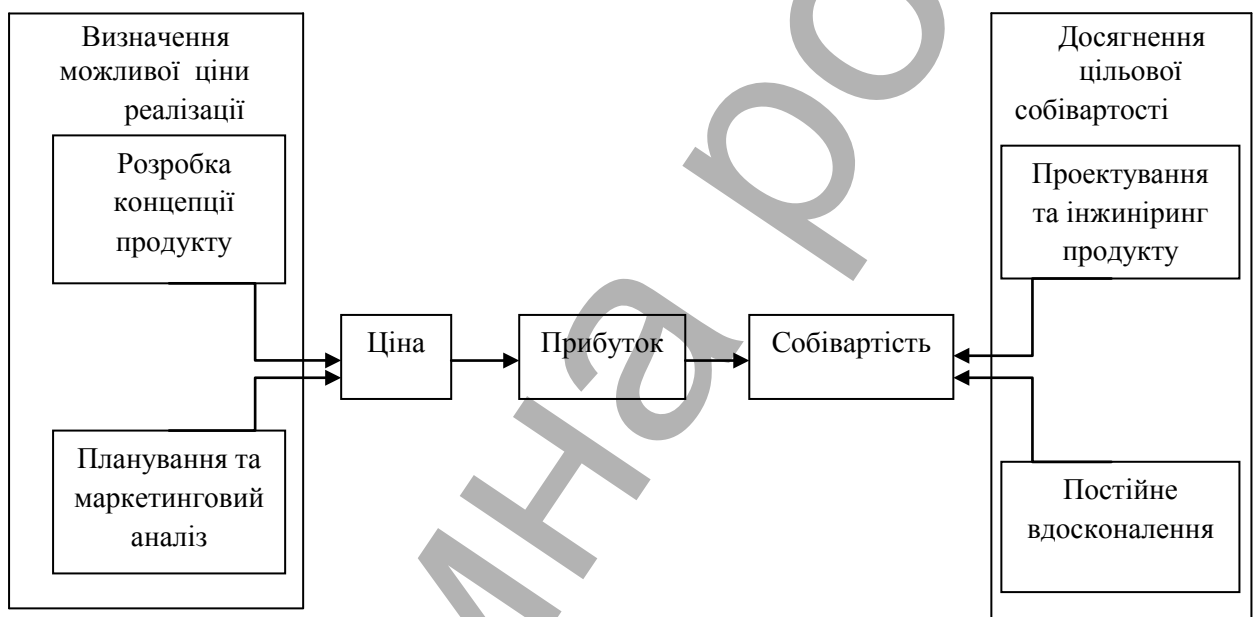


Рисунок 1.4 – Процес управління за цільовою собівартістю (таргет – костинг)

У принципі, застосування системи таргет – костинг технічно не так вже складне, щоб стати неможливим для вітчизняних підприємств. Головна перешкода полягає в іншому: для успішного упровадження таргет – костинг в організації повинна бути налагоджене тісна взаємодія між різними підрозділами і працівниками; колектив повинен бути єдиною командою, що є обізнаною, діючою як єдине ціле.

Таким чином, ідея таргет – костингу досить проста: виробляти лише ті продукти, розрахункова собівартість яких не перевищує цільової. Якщо ж різниця між величинами все таки існує, але не перевищує 3-5%, також

приймається рішення про виробництво, а існуюча проблема вирішується за допомогою кайзер – кастингу [53].

Слово «кайзен» в перекладі з японської означає покращення, удосконалення маленькими кроками.

Термін «кайзен – кастинг» має більш конкретне тлумачення. Він означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукції та пошук можливостей зниження витрат до певного цільового рівня.

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

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

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

Для системи характерним є зв'язок таргет – кастингу та кайзен – кастингу, які вирішують практично одне і те ж саме завдання, але на різних стадіях життєвого циклу продукту та різними методами. Обидві концепції спрямовані на зниження окремих статей витрат і собівартості кінцевого продукту в цілому до певного рівня, але таргет – кастинг вирішує це завдання на стадії планування та розробки продукції, а кайзен – кастинг – на стадії виробництва.

Вже зазначена різниця між розрахунковою та цільовою собівартістю є відправною точкою при визначенні кайзен – задачі, тобто цільового зниження окремих статей витрат та собівартості в цілому в процесі виробництва.

Слід зазначити, що на відміну від усіх вищезазначених методів управління, які використовуються, в основному, для регулювання витрат та оцінки результативності, таргет – та кайзен – костинги є інструментами зниження витрат, тобто виконують зовсім іншу функцію, внаслідок чого, на нашу думку, їх можна віднести до сфери стратегічного управління витратами, а не до виробничого обліку.

У вітчизняній літературі широко використовується поняття методу обліку та калькулювання за нормативними витратами. Система нормативного визначення витрат найбільше підходить підприємству, діяльність якого складається з ряду однакових чи повторюваних операцій. Тому її використання доречне в промислових фірмах, де операції часто мають циклічний характер. Систему нормативного обліку витрат можна застосувати і до непромислових видів діяльності, для яких властиві повторювані операції.

Система нормативного обліку витрат є дієвим механізмом для вирішення різноманітних завдань, зокрема вона:

- допомагає при складанні кошторису й оцінці ефективності керування;
- створює контрольну схему, спрямовану на виявлення тих операцій, що не узгоджуються з планом. Ця схема повинна попереджати менеджерів про виникнення небажаних ситуацій, що можуть зумовити прийняття коригувальних заходів;
- прогнозує майбутні витрати, що необхідні для прийняття рішень;
- спрощує задачу переносу витрат на кінцевий продукт для цілей оцінки запасів товарно – матеріальних цінностей;
- встановлює цілі, які необхідно досягти [49].

Таким чином, система нормативів є запорукою ефективного ведення виробничої діяльності суб'єкта господарювання, своєрідним «лакмусовим папірцем», що дозволяє контролювати витрати на виготовлення продукції від початкової до кінцевої стадії.

1.3 Формування політики управління витратами

Посилення ролі витрат виробництва в забезпеченні ефективності функціонування підприємства зумовлює необхідність реструктуризації функціональних підрозділів фінансово-економічного, бухгалтерського спрямування з метою виділення окремого підрозділу, який би займався управлінням витратами. Однак прийняттю такого рішення мають передувати певні дослідження, в процесі яких слід визначити відповідність діючої системи управління витратами новим завданням і умовам функціонування підприємства у реальному економічному оточенні.

Якщо такої системи немає в повному обсязі її функцій: облік; оцінка ефективності формування витрат; контроль і відповідальність за здійснення витрат; нормування, планування прогнозування витрат виробництва за видами продукції, структурними підрозділами виробничих процесів; стимулювання працівників за економію витрат, то необхідно провести дослідження не тільки за окремими елементами системи, а і визначити, якими функціями та підсистемами вона повинна бути доповнена відповідно до завдань і перспектив розвитку підприємства.

В сучасних умовах практично кожне підприємство повинно самостійно вирішувати питання стосовно управління витратами виробництва, визначати вимоги до ефективності їх здійснення тощо. Однак в усіх випадках має ставитись мета управління витратами виробництва і розробляти завдання та заходи її реалізації. На основі вивчення теоретичних матеріалів та результатів діяльності провідних підприємств, у табл. 1.1 показана послідовність організації робіт, пов'язаних з формуванням вимог до управління витратами виробництва, розробкою і впровадженням системи управління витратами на підприємстві [53].

Послідовність розробки і впровадження ефективної системи управління витратами виробництва наведено в табл. 1.1.

Етап перший – здійснення перед проектним дослідженням і визначення основної мети підприємства в сфері управління витратами виробництва. На цьому етапі необхідно проаналізувати реальний стан здійснення витрат виробництва на основних ділянках і підрозділах виробничих процесів, оцінити ефективність їх формування і обґрунтувати напрями підвищення ефективності управління ними. Реальний стан здійснення витрат доцільно визначити на базі інформації, яка надходить з центрів відповідальності за витратами виробництва.

Таблиця 1.1 – Послідовність розробки і впровадження ефективної системи управління витратами виробництва

Етапи розробки і впровадження	Завдання етапів	Форма представлення результатів розробки
Перший етап - перед проектне дослідження	1.1 Аналіз стану управління витратами виробництва на різних ділянках виробничих процесів 1.2 Визначення факторів, які знижують ефективність управління витратами, та причин, які спонукають до цього	Завдання на модернізацію існуючої системи управління витратами
		Завдання на проектування нової системи управління витратами
Другий етап - проектно-розрахунковий	2.1 Визначення функцій і завдань системи управління витратами і відповідно до них проектування нової системи або модернізація існуючої	Технічний проект на систему управління витратами; технічний проект (або завдання) на модернізацію існуючої системи управління витратами
Третій етап - впровадження системи управління витратами виробництва	3.1 Прийняття рішення про впровадження нової або модернізацію існуючої системи управління витратами 3.2 Розробка плану впровадження 3.3 Створення робочої групи, яка контролює виконання плану впровадження та відслідковує ефективність роботи системи на етапі її впровадження	План впровадження системи управління витратами

При виявленні значних відхилень у показниках, що характеризують фактичний і плановий рівень витрат, доцільно здійснити спеціальні дослідження з виявленням причин, які призвели до зниження ефективності управління витратами. Основними показниками, на основі яких аналізується

стан формування витрат, є калькуляційні статті по видах продукції, кошториси витрат на виконання окремих робіт, послуг, витрати підприємства внаслідок бракованої продукції, непродуктивної праці тощо.

Доцільно також переглянути існуючі системи управління витратами з метою визначення їх відповідності новим умовам господарювання. При цьому важливо звернути увагу на посилення функцій і ролі витрат у визначенні перспектив розвитку підприємства. Реалізація цього напряму зумовлює необхідність виділення другого етапу у розробці системи управління витратами, а саме: визначення комплексу завдань, пов'язаних з розрахунками прогностичних величин витрат виробництва, необхідних для здійснення різних варіантів розвитку підприємства та вибором найбільш доцільних з них. При виборі організаційно-технічних і економічних напрямів розвитку підприємств рівень витрат виробництва має розглядатись як один із критеріїв, на основі якого приймаються управлінські рішення.

Управління розвитком підприємств за критерієм витрат виробництва може формуватись на основі їх мінімізації при забезпеченні визначених обсягів виробництва, якості продукції, що виробляється. При цьому слід враховувати часовий горизонт, на який розробляється стратегія розвитку.

Таким чином, витрати виробництва, що є одним із критеріїв розвитку підприємств, слід розглядати як відносну змінну величину, динаміка якої в часі залежить від сукупності зовнішньоекономічних і внутрішньовиробничих факторів. Врахування цього в побудові системи управління витратами виробництва має принципове значення і набуває особливої актуальності в умовах перехідної економіки, коли ринки збуту продукції сировинно-матеріальних ресурсів знаходяться в стадії становлення, а ціни на них постійно змінюються. За такої ситуації величину витрат виробництва, яка має забезпечувати розвиток підприємства, слід визначати з врахуванням фінансового ризику, що дасть можливість знизити вплив фактора невизначеності та підвищить рівень достовірності розрахунків [11].

На основі здійснення досліджень другого етапу на підприємстві повинна сформуватись повна інформація щодо реалізації напрямів удосконалення системи управління витратами виробництва, підвищення ефективності управління ними. Кінцевими матеріалами цього етапу мають бути визначення основних функцій управління витратами та їх завдань у підвищенні ефективності діючої системи управління витратами або забезпечення ефективності функціонування нової, спроектованої системи. В останньому випадку розробляється проект такої системи і подається до розгляду керівництву та власникам підприємства.

Третій етап – заключний, пов'язаний із впровадженням нової або удосконаленої системи управління витратами виробництва. На цьому етапі має розроблятися план впровадження системи, в якому визначаються строки виконання основних заходів і відповідальні особи. Також доцільно створити робочу групу менеджерів, яка б відслідковувала процес впровадження системи управління витратами виробництва, оцінювала ефективність їх функціонування на етапі впровадження нових або модернізованих функціональних підсистем системи управління витратами виробництва [16].

Розроблена нами порівняльна характеристика традиційної та удосконаленої системи управління витратами підприємства представлена в Додатку 3. Ми дійшли висновку, що в умовах ринкової системи господарювання особливої актуальності в управлінні витратами набуває вирішення таких завдань, як: врахування інтересів всіх учасників бізнесу, розширення горизонтів та глибини аналізу, можливість оцінки та моделювання операційних ризиків тощо.

Тому, підсумовуючи вищесказане, слід відзначити, що розробка ефективної системи управління витратами виробництва знижує можливість негативного впливу випадкових явищ на діяльність підприємства, дозволяє вчасно передбачити дію негативних заходів та розробляти упереджуючі заходи по зниженню їх впливу на витрати виробництва.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПРИКЛАДІ ВАТ «СЗПТ»

2.1 Аналіз стану та перспектив розвитку олійно – жирової газузі України

Олійно – жировий комплекс України є єдиним сектором аграрного виробництва де, завдяки запровадженню економічних заходів регулювання ринку, встановлено баланс економічних інтересів держави, сільськогосподарської та переробної сфер виробництва і внутрішнього споживача.

Олійно – жирове виробництво відноситься до бюджето формуючих галузей аграрного сектора з потужним експортним потенціалом.

Олійні культури відіграють стратегічну роль у формуванні світових та вітчизняних продовольчих та кормових ресурсів. Їхнє насіння – унікальна сировина для одержання як харчових, так і технічних олій для виробництва екологічно чистого біопального, дешевих кормів із високими біологічними властивостями й значним вмістом активних речовин і широким набором мікро та ультрамікроелементів, вони є добрими медоносами. Серед олійних культур розрізняють власне олійні, які вирощують виключно з метою одержання олії, та культури комплексного використання, з яких як побічний продукт одержують олію.

Основними олійними культурами, які вирощуються в Україні, є соняшник, ріпак яровий та озимий, соя, гірчиця, рицина, кукурудза, рижій, конопля та інші.

Насіння соняшнику, як і всі інші сільськогосподарські культури – це сировина для переробних підприємств. Після його переробки одержують основний продукт – олію. Залежно від виду та якості олії, її споживачами є підприємства кондитерської, миловарної, комбікормової, лакофарбової, косметичної та хімічної галузей.

Зібрана площа під соняшником поступово зростає з 3,5 млн. га у 2004 році до 4,3 млн. га у 2008, а у 2009 році посівні площі скоротилися на 2 % до 4,2 млн. га. На 2010 рік Міністерством аграрної політики України планується зайняти соняшником площу у 3,7 млн. га.

У загальному обсязі виробництва олійних культур в Україні соняшник займає більше 70 %. Щорічний обсяг виробництва олії постійно збільшується і в 2010/2011 маркетинговому році (МР), який триває з 1 вересня по 31 серпня, може сягнути рекордної цифри – 3 млн. тонн. Протягом останніх років виробництво соняшникової олії в Україні у 4 рази перевищує її внутрішню потребу, тому проблем із забезпеченням потреб внутрішнього ринку майже не виникає. Обсяг середньодушового споживання олії у 2009 році становив 15 кг, що на 30 % більше відповідного показника 1990 року.

Але слід зазначити, що соняшник не належить до основних олійних культур. За світового виробництва олійних культур минулого року на рівні 391,4 млн. т., частка соєвих бобів становила 56,4 %, ріпаку - 12,4 %, а соняшнику лише 7 %. Світове виробництво олійних культур представлено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Світове виробництво основних олійних культур, млн. ТОНН

Олійна культура	Роки		
	2007/2008 МР	2008/2009 МР	2009/2010 МР прогноз
Соєві боби	220,00	211,50	248,00
Насіння бавовни	44,00	40,70	40,20
Ріпак	48,70	58,40	58,30
Арахіс	35,40	35,20	33,00
Соняшник	28,90	33,90	31,50
Пальмові ядра	11,20	11,50	12,10
Копра	5,00	5,20	5,30
Всього	393,20	396,40	428,40

Зростання обсягів переробки насіння соняшнику, попит на нього з боку біодизельної галузі, зростання обсягів потреби на продовольчі та

непродовольчі цілі створюють сприятливі умови для подальшого збільшення обсягів виробництва.

На сьогодні Україна є одним з основних світових виробників насіння соняшнику. Виробництво соняшнику у 2008/2009 маркетинговому році (далі МР) в усіх категоріях господарств становило 6,5 млн. тонн у вазі після доробки, у 2009/2010 МР за попередніми даними зібрано 6,4 млн тонн., що становить 97,5 % до попереднього МР. Виробництво насіння соняшнику Україною представлено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Виробництво насіння соняшнику Україною за період з 2004 по 2010 маркетингові роки (МР)

Показник	Роки					
	2004/2005 МР	2005/2006 МР	2006/2007 МР	2007/2008 МР	2008/2009 МР	2009/2010 МР (попередні дані)
Валовий збір у вазі після доробки, тис.тонн	3050,1	4706,1	5321,9	4174	6526,2	6310,6
Урожайність, ц/га	8,9	12,8	13,6	12,2	15,3	15,2

За даними Держконтрольсільгосппроду станом на 01.01.2010 на зберіганні у суб'єктів господарювання було 4,9 млн. тонн насіння олійних культур, в тому числі насіння соняшнику 4,1 млн. тонн.

Основними світовими виробниками насіння соняшнику в 2008/2009 році були: Російська Федерація – 21% загального виробництва, ЄС – 27%, Україна – 15% , Аргентина – 11%, Туреччина – 3% та інші країни - 25% .

Усі провідні світові виробники насіння соняшнику, крім Аргентини, порівняно з минулим сезоном, збільшили своє виробництво. А тому міністерство сільського господарства США прогнозує збільшення обсягів світової торгівлі. Україна при цьому має посісти лідируючі позиції серед країн - експортерів. Частки світового експорту в нинішньому сезоні мають розподілитися таким чином: Україна - 27%, ЄС – 20%, Російська Федерація – 7%, Аргентина – 5%, інші країни - 41%.

Під впливом сприятливої кон'юнктури світового ринку за попередніми даними у 2008/2009 МР експорт насіння соняшника пожвавився і склав 767 тис. тонн, що у 10 разів більше проти 2007/2008 МР.

Питома вага України у світовому виробництві соняшнику та олії, виробленої з нього, складає близько 15%. За попередніми даними у 2008/2009 маркетинговому році виробництво олії соняшникової склало 2498 тис. тонн, а у 2009/2010 (вересень-грудень) МР – 964,5 тис. тонн.

Таблиця 2.3 – Виробництво соняшникової олії Україною за період з 2004 по 2010 МР

Роки	Об'єм, тис. тонн
2004/2005 МР	1165
2005/2006 МР	1973
2006/2007 МР	2124
2007/2008 МР	1784
2008/2009 МР	2498
2009/2010 МР (вересень-грудень)	964,5

Найбільш вагомими експортерами соняшникової олії є країни Азії, Європи, СНД, Африки їх питома вага наведена на рис. 2.1.

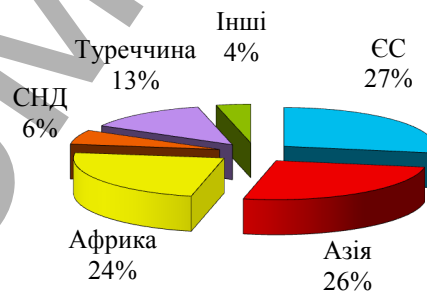


Рисунок 2.1 – Структура експорту олії соняшникової у 2008/2009 МР

Отже, основними споживачами цього продукту є країни ЄС, Пн. Африки та Близького Сходу. Україна, маючи 20% світового виробництва, може стати найбільшим експортером сезону. За прогнозного експорту

соняшникової олії в світі на рівні 4,1 млн. т вітчизняна продукція становитиме 1,58 млн. т, або 39 % обсягу зовнішнього продажу.

Все було б добре у наших виробників, якби збільшення виробництва насіння соняшнику та продуктів переробки не призвело до зростання їхніх перехідних запасів. Очікується, що на кінець 2008/2009 року світові запаси насіння соняшнику збільшаться на 29%, а олії - на 91%. Все це впливатиме на підтримку низького рівня цін як на світовому, так і на внутрішньому ринках.

З 1 січня 2009 року вивізне мито на насіння соняшнику становило 13%, а з 1 січня 2010 року вивізне експортне мито на насіння соняшнику становить 12 %, на насіння ріпаку мито відсутнє.

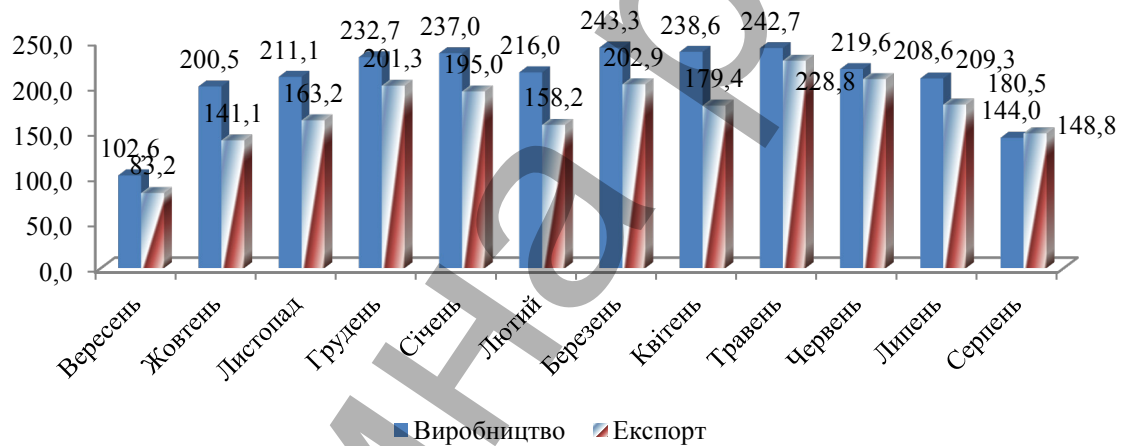


Рисунок 2.2 – Обсяги виробництва та експорту олії соняшникової Україною у 2008/2009 МР, тис. тонн

Україна посідає провідне місце на світовому ринку з продажу олії соняшникової, при цьому 90 % від загального експорту складає олія неочищена. За попередніми даними у 2008/2009 МР експортовано 2099 тис. тонн олії соняшникової, що на 57 % більше проти відповідного періоду минулого року. Основними компаніями-експортерами соняшникової олії з України є: “Кернел-Трейд” (ЗАТ “Полтавський ОЕЗ”), “Сантрейд” (ЗАТ “Дніпропетровський ОЕЗ”), ПГ “Віойл” (ЗАТ “Вінницький ОЖК”).

Імпорт олій рослинних, в основному представлений тропічними оліями (рис. 2.3), сфера використання яких у виробництві продуктів харчування в

Україні останнім часом розширюється за 2008/2009 МР імпортовано – 286 тис. тонн, тоді як у 2007/2008 МР імпортовано – 471 тис. тонн.

Представлені на рис. 2.3 рослинні олії використовують практично усі спеціалізовані олійно-жирові комбінати (Запорізький, Вінницький, Харківський, Львівський, Київський маргариновий завод, Кіровоградський завод модифікованих жирів тощо).

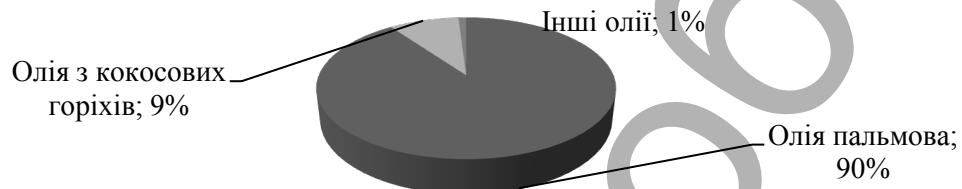


Рисунок 2.3 – Структура імпорту олій рослинних у 2008/2009 МР

Пальмова олія та її фракції імпортуються в Україну, головним чином, як сировина для виробництва маргаринової продукції та жирів спеціального значення, а не для реалізації через торговельну мережу.

Постійне зростання вітчизняних потужностей по переробці насіння олійних культур в Україні створює конкурентне середовище та сприятливу цінову ситуацію. Враховуючи ситуацію на світовому ринку, на початку сезону 2009/2010 МР не відбулося різкого зниження закупівельних цін на насіння соняшнику, як це відбулось на початку 2008/2009 МР.

Таблиця 2.4 – Порівняльний аналіз рівнів роздрібних цін на олію соняшникову, дол. США за літр у грудні 2009 – січні 2010 років

Країна	Середня роздрібна ціна	У % до роздрібної ціни України
Україна	1,36	x
Єгипет	1,32	97,10
Казахстан	1,47	108,10
Китай	1,53	112,50
Молдова	1,15	84,60
Росія	1,70	125,00
Аргентина	6,39	469,90
Туреччина	3,80	279,40
Угорщина	2,70	198,50
Білорусь	1,28	94,12

Прогнозується зміна цінової ситуації на європейському ринку олії соняшникової в зв'язку із зменшенням об'єму оліє сировини. Скорочення об'ємів виробництва олійних очікують в Аргентині, Іспанії, Росії і Румунії. Тому, аналітики стверджують, що в зв'язку зі зниженням виробництва соняшнику можна очікувати ріст цін.

Порівняльний аналіз рівнів роздрібних цін на олію (табл. 2.4), які склалися в Україні та інших країнах світу свідчить, що в основному, вітчизняна ціна є нижчою, ніж в досліджуваних країнах СНД, Євросоюзу, Америки та Азії.

За даними УкрАгроКонсалту ціна на соняшник станом на 29 січня 2010 року становила 3000 грн./тонну проти 1650 грн./тонну у відповідному періоді минулого маркетингового року, а на олію – 6900 грн./тонну проти 5200 грн./тонну у минулому році.

Отже, ринок олійних культур характеризується зростанням рівнів закупівельних цін на насіння соняшнику, який у собівартості олії соняшникової займає 85%.

Однією із сфер застосування соняшникової олії є виробництво майонезу. На ринку виробництва майонезу працює близько 140 виробників. Обсяг виробництва майонезу по Україні за вересень-квітень 2008/09 МР склав 116,5 тис.тонн проти 125,3 тис.тонн або 93,0 % у порівнянні з відповідним періодом 2007/08 МР.

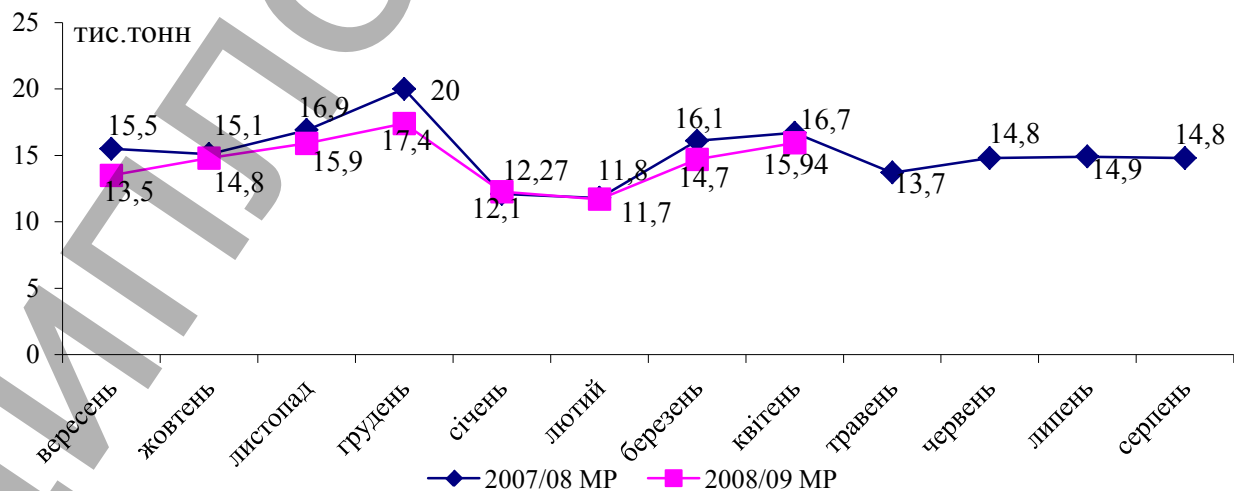


Рисунок 2.4 – Виробництво майонезу в Україні, тис. тонн

Проаналізувавши рис. 2.4, можемо зробити висновок, що за січень – квітень 2009 року обсяги виробництва майонезу зменшились на 3,5 тис.тонн або на 6,0 % порівняно з відповідним періодом 2007/08 МР.

У 2008 році обсяги експорту майонезу склали 5,4 тис.тонн, а обсяги імпорту склали 16,7 тис.тонн.

Імпорт майонезу перевищує його експорт втричі, що негативно впливає на вітчизняне виробництво майонезу.

Таким чином, олійно-жирова галузь відноситься до категорії тих, що динамічно розвиваються, отже досліджуване підприємство має гарні перспективи подальшого розвитку.

Також варто відмітити, що в останні два – три роки стала динамічно змінюватись структура експорту, при чому усе більше предметом експорту стає не лише олія первинного добування, а і фасована глибокої очистки а також майонез. Тому ВАТ «СЗПТ» має можливості розширити свій ринок збуту виходячи на зовнішній ринок даної продукції.

2.2 Загальна фінансово – економічна характеристика ВАТ «СЗПТ»

ВАТ «Сумський завод продтоварів» створено в результаті перепрофілювання Бездрицького спиртзаводу в 1987 році. Як акціонерне товариство підприємство існує з квітня 1996 року, відповідно до наказу регіонального відділення Фонду державного майна України по Сумській області. З 1989 року «Сумський завод продтоварів» спеціалізується на випуску майонезу, а вже у 1992 році введено в дію цех дезодорації олії.

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

У структурі підприємства функціонує цех з виробництва майонезу. Це висококалорійні майонези «Провансаль», «Провансаль Сумський» і

низькокалорійні «Сумський особливий», «Новинка» у поліетиленовій та доу – пак упаковці масою 200, 250 та 500 г. Враховуючи тенденції розвитку ринкових переваг, відмітимо, що основна кількість майонезу виробляється тільки з натуральних компонентів, без застосування штучних харчових домішок та консервантів.

Раніше основним видом продукції підприємства був майонез, однак, якби завод і надалі зберігав таку вузьку спеціалізацію, то виходячи з високої конкуренції на ринку, низької платоспроможності населення та рівня цін на продукцію, без сумніву, втриматися на стабільному фінансовому рівні було б дуже важко. Тому, з кожним роком підприємство освоює нові види продукції, надає широке коло послуг промислового характеру, переміщаючи основний вид діяльності на переробку соняшникової олії.

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

Щодо ринків збуту, то така продукція як майонез реалізується в межах Сумської області. Послугами по переробці олії користуються підприємства майже з усіх регіонів України, завдяки високій якості переробки, відносно невисоким цінам та налагодженій системі обслуговування.

Основною проблемою, яка впливає на діяльність товариства, є низька платоспроможність населення і висока насиченість ринку аналогічними товарами. Крім того, недосконалість діючого законодавства стосовно діяльності підприємств – виробників.

Фінансову основу підприємства представляє сформований власний капітал. Він представлений наступними основними формами:

- статутний фонд. Його розмір визначається статутом підприємства і на ВАТ «СЗПТ» він становить 452,1 тис. грн.

- резервний фонд. Розмір цієї резервної частини власного капіталу на ВАТ «СЗПТ» становить 113 тис. грн.

- спеціальні (цільові) фінансові фонди. У складі цих фінансових фондів виділяють амортизаційний фонд, ремонтний фонд, фонд охорони праці, фонд спеціальних програм, фонд розвитку виробництва та інші.

- нерозподілений прибуток. На кінець 2009 року на ВАТ «СЗПТ» він склав 18653 тис. грн.

- інші форми власного капіталу. До них відносяться розрахунки за майно (при здачі його в оренду), розрахунки з учасниками (по виплаті ним доходів у формі відсотків або дивідендів) тощо.

Загальновідомо, що співвідношенню власних і залучених фінансових ресурсів, які використовуються підприємством в процесі господарської діяльності, приділяється значна увага, адже воно в кінцевому варіанті формує співвідношення ступеня прибутковості та ризику в діяльності підприємства.

Таблиця 2.5 – Аналіз власного та позикового капіталу підприємства за 2005 – 2009 рр.

Показник	Сума за рік, тис. грн.					Середньорічний темп росту, %
	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	
Власний капітал, у т.ч.:	12611,60	13902,90	16592,60	17380,00	22274,00	128,16
статутний капітал	452,10	452,10	452,10	452,10	452,10	100,00
пайовий капітал	-	-	-	-	-	x
додатково вкладений капітал	-	-	-	-	-	x
інший додатковий капітал	3063,40	3063,40	3056,00	3056,00	3056,00	x
резервний капітал	113,00	113,00	113,00	113,00	113,00	x
нерозподілений прибуток	-	10274,40	12971,50	13759,00	18653,00	135,57
неоплачений капітал	-	-	-	-	-	x
вилучений капітал	-	-	-	-	-	x
Позиковий капітал, у т.ч.:	4500,00	1300,00	5403,20	3730,00	4441,00	119,06
довгострокові кредити банків	-	-	-	-	-	x
короткострокові кредити банків	4500,00	1300,00	5403,20	3730,00	4441,00	119,06

Наведені показники свідчать про те, що на підприємстві віддається перевага власному капіталу, щодо фінансування виробничої діяльності. Середньорічний темп росту даного показника становить 128,16 %. В той же час, джерелами його поповнення виступає лише нерозподілений прибуток підприємства, із середньорічним темпом росту 135,57 %, що є позитивним моментом в діяльності підприємства.

Наявність нерозподіленого прибутку свідчить про те, що на підприємстві забезпечено принципи комерційного рахунку. Проте поряд із зростанням нерозподіленого прибутку не спостерігається зміни показників резервного капіталу, що відповідно до організаційно – правової форми підприємства вимагає нарощення даного показника.

Таблиця 2.6 – Динаміка структури пасивів підприємства за період 2007 – 2009 рр.

Пасиви підприємства	Рік						Відхилення (+,-), тис. грн.	
	2007		2008		2009		2008/2007 рр.	2009/2007 рр.
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Власний капітал	16592,6	71,1	17380,0	74,6	22274,0	80,1	787,4	5681,4
Залучений капітал	6747,2	28,9	5919,0	25,4	5565,0	19,9	-828,2	-1182,2
Разом	23339,8	100,0	23299,0	100,0	27839,0	100,0	-40,8	4499,2

Як видно з табл. 2.6 ВАТ «СЗПТ» притаманна така політика формування капіталу, при якій надається перевага саме власним коштам. Взагалі дану політику використовують підприємства, які належать до «зрілих», вона має як ряд переваг, так і ряд недоліків.

Дійсно, використання власного капіталу характеризується простотою залучення, більш високою здатністю генерувати прибуток у всіх сферах діяльності (адже не треба платити відсотки), і в той же час не використовується можливість приросту прибутку на вкладений капітал. Залучений капітал, в свою чергу, забезпечує більше зростання фінансового

потенціалу і має більш, низьку вартість за рахунок «податкового щита», але в той же час є залежність від коливань на фінансовому ринку.

Позиковий капітал підприємства носить короткостроковий характер і спрямований перш за все на поповнення запасів підприємства — насіння соняшника. Склад та структуру позикового капіталу можна проаналізувати виходячи з даних табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Оцінка структури залученого капіталу підприємства за період 2007 – 2009 рр.

Показник	Рік						Відхилення (+,-), 2009/2008 рр.	
	2007		2008		2009			
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Довгострокові зобов'язання	-	x	-	x	-	x	-	x
Короткострокові кредити банку	5403,20	80,08	3730,00	63,02	4441,00	79,80	711,00	19,06
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	-	x	-	x	-	x	-	x
Кредиторська заборгованість	1222,30	18,12	1911,00	32,29	1107,00	19,89	-804,00	-42,07
Інші поточні зобов'язання	121,70	1,80	278,00	4,70	17,00	0,31	-261,00	-93,88
Всього	6747,20	100,00	5919,00	100,00	5565,00	100,00	-354,00	-5,98

Розрахунки табл. 2.7 дають змогу підтвердити, той факт, що основна питома вага в структурі залученого капіталу підприємства, припадає саме на короткострокові кредити банку, стаття займає близько 80 % протягом 2007 – 2008 років. Найбільше короткострокових кредитів підприємством було залучено у 2007 році – 5403,20 тис. грн., потім дана стаття зменшувалась на протязі останніх двох років, і у 2008 році сягнула найменшого рівня в 3730 тис. грн., що може пояснюватися важкістю отримання додаткових ресурсів із зовнішніх джерел в 2008 році.

Друга за роллю у структурі залученого капіталу є кредиторська заборгованість, найбільша її питома вага була в 2008 році – біля 30 %, що є ознакою погіршення платоспроможності досліджуваного підприємства.

Таблиця 2.8 – Основні фінансово – економічні показники діяльності підприємства

Показник	Рік					Відхилення (+,-), 2009/2008 рр.
	2005	2006	2007	2008	2009	
Дохід від реалізації продукції, тис. грн.	30402,2	29659,2	42051,7	39592,0	52844,0	13252,0
Чистий прибуток підприємства, тис. грн.	1510,6	1291,3	2697,1	788,0	4894,0	4106,0
Дотримання «золотого правила економіки»	-	-	-	-	+	x
Темп росту активів, %	107,4	90,9	144,9	99,8	119,5	19,7
Темп росту доходу, %	97,5	97,6	141,8	94,2	133,5	39,3
Темп росту чистого прибутку, %	108,9	85,48	208,9	29,2	620,1	590,9
Дотримання «золотого правила фінансування»	+	+	-	-	-	x
Довгострокові активи / Довгострокові пасиви	0,73	0,75	1,00	0,74	0,66	-0,08
Короткострокові активи / Короткострокові пасиви	1,66	2,55	2,00	1,75	2,35	0,60

Дані таблиці 2.8 свідчать, що дохід в 2009 році збільшився на 13252 тис. грн. і складав 52844 тис. грн. по відношенню до попереднього 2008 року, що свідчить про збільшення обсягів виробництва продукції.

Зменшення чистого прибутку спостерігається у 2006 та 2008 році, проте надалі ситуація покращилася і в 2009 році маємо чистий прибуток в обсязі 4894 тис. грн. Варто відмітити, той факт, що у 2008 році, коли більшість підприємств спрацювало з негативним результатом, ВАТ «СЗПТ» отримав чистий прибуток, хоч і не значний.

Аналіз ділової активності проводиться не лише на основі якісних критеріїв, а й кількісних, одним із яких є дотримання «золотого правила економіки».

Дані таблиці свідчать про те, що протягом 2005 – 2008 років «золоте правила економіки» не виконувалось надалі в 2009 році підприємству вдалось досягти необхідної рівності, коли темп росту активів < темпу росту доходу < темпу росту чистого прибутку.

При темпі росту активів $> 100\%$ економічний потенціал підприємства зростає, тобто розширюються масштаби його діяльності, в 2006 та 2008 році спостерігається скорочення масштабів діяльності, та в 2009 році підприємство знову відновлює свої масштаби діяльності. Темпу росту доходу більше темпу росту активів лише у 2006 та 2009 році, проте у 2006 році наявне уповільнення темпів. Остання нерівність, коли темп росту чистого прибутку $>$ темпу росту доходу виконується лише в 2009 році, коли темп росту чистого прибутку становив $620,1\%$ а темпу росту доходу $133,5\%$, що може свідчити про відносне зменшення витрат виробництва й обігу.

Узагальнюючу оцінку використання майнових засобів може надати аналіз майнового стану, що представлений табл. 2.9.

Таблиця 2.9 – Аналіз майнового стану ВАТ «СЗПТ» за 2005 – 2009 рр.

Показник	Рік					Відхилення (+,-), 2009/2008 рр.
	2005	2006	2007	2008	2009	
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,099	0,080	0,070	0,100	0,090	-0,010
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,002	0,007	0,010	0,005	0,020	0,015
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,392	0,356	0,408	0,410	0,360	-0,050
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,608	0,644	0,592	0,590	0,640	0,050

Загальний рівень майнового стану на підприємстві в цілому є задовільним. Головні показники які відображають наявну ситуацію, знаходяться в межах нормативних значень, і що саме головне – коефіцієнт оновлення значно перевищує коефіцієнта вибуття.

Суттєве оновлення основних засобів було здійснено в 2008 році, що можливо в певній мірі посприяло отриманню зростаючих фінансових результатів у 2009 році.

Підтвердженням слугує і той факт, що коефіцієнт зносу досяг найбільшого свого значення у 2008 році – $0,41$, а потім скоротився у 2009 році до $-0,36$, отже відбулося оновлення основних засобів підприємства, цим самим збільшивши придатність основних засобів у 2009 році з $0,59$ до $0,64$.

Таким чином, підприємство ВАТ «СЗПТ» забезпечило свою діяльність тим

необхідним рівнем основних засобів, який відповідає його виробничим потребам.

Проведемо аналіз показників ліквідності підприємства (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 – Аналіз показників ліквідності ВАТ «СЗПТ» за 2005 – 2009 рр.

Показник	Рік					Відхилення (+,-), 2009/2008 рр.
	2005	2006	2007	2008	2009	
Коефіцієнт покриття (платоспроможності)	1,66	2,55	1,7	1,76	2,35	0,59
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,47	1,02	0,63	1,04	0,80	-0,24
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,07	0,08	0,05	0,29	0,12	-0,17
Частка оборотних активів в загальній сумі активів	0,47	0,35	0,49	0,45	0,47	0,02
Частка виробничих запасів в оборотних активах	0,55	0,56	0,39	0,26	0,31	0,05

Коефіцієнт абсолютної ліквідності є найжорсткішим критерієм ліквідності підприємства, адже показує, яку частку короткострокових зобов'язань можна за необхідності погасити негайно. Значення, показника, з одного боку, залишається в межах нормативного значення (більше нуля), хоча з іншого, дещо зменшилось у 2009 році до рівня 0,12 порівняно із аналогічним показником у 2008 році – 0,29. Але дана ситуація пояснюється тим, що в період фінансової кризи, коли багато підприємств зазнало складнощів із фінансовими ресурсами, підприємство ВАТ «СЗПТ» таким чином страхувало себе від загрози не повернення грошових коштів від клієнтів.

Коефіцієнт покриття становить 2,35 у 2009 році, це означає, що підприємство володіє значними обсягами вільних ресурсів, які сформувались з власних джерел і може покрити свої витрати, оскільки даний показник задовольняє нормативне значення. Але з погляду ефективності діяльності підприємства значне накопичення запасів, відволікання коштів у дебіторську заборгованість спричиняє уповільнення оборотності його коштів, а також призводить до зменшення маси прибутку.

Частка оборотних активів в загальній сумі активів, поступово збільшується, та збільшується частка виробничих запасів в структурі оборотних активів, адже, підприємство як ми вже говорили раніше, відновлює масштаби своєї діяльності, для чого йому необхідні дані ресурси. Їх питома вага наближається до рівня 50 %, що цілком дасть змогу забезпечити розширений процес виробництва продукції.

Аналіз фінансової стійкості ВАТ «СЗПТ» наведено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Аналіз фінансової стійкості ВАТ «СЗПТ» за період 2005 – 2009 рр.

Показник	Рік					Відхилення (+,-), 2009/2008 рр.
	2005	2006	2007	2008	2009	
Коефіцієнт автономії	0,71	0,86	0,71	0,75	0,80	0,05
Коефіцієнт співвідношення власних і позикових коштів (фінансування)	0,40	0,16	0,41	0,34	0,25	-0,09
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	0,55	0,41	0,59	0,57	0,43	-0,14
Коефіцієнт фінансового важеля (плече)	0,36	0,09	0,33	0,21	0,20	-0,01
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,27	0,25	0,29	0,26	0,34	0,08

Аналізуючи динаміку значень коефіцієнта автономії, можемо з упевненістю сказати, що ситуація на підприємстві щодо співвідношення власних та позикових коштів не є загрозовою, тобто підприємство свою діяльність на 80 % забезпечувало власними ресурсами у 2009 році, та відповідно є майже незалежним від зовнішніх джерел.

Коефіцієнт фінансування в цілому має тенденцію до зменшення, отже підприємство скорочує обсяги залучення зовнішніх ресурсів, та забезпечує свою діяльність власними ресурсами.

Коефіцієнт фінансового важеля розрахований як співвідношення позикового і власного капіталу підприємства, свідчить що на одиницю власного капіталу припадає 0,20 одиниці позикового капіталу у 2009 році.

Розрахунок показників ділової активності ВАТ «СЗПТ» представлено в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Аналіз ділової активності ВАТ «СЗПТ» за період 2005 – 2009 рр.

Показник	Рік					Відхилення (+,-), 2009/2008 рр.
	2005	2006	2007	2008	2009	
Коефіцієнт оборотності активів	1,48	1,46	1,80	1,42	1,73	0,31
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	2,12	1,86	2,32	1,95	2,23	0,28
Коефіцієнт оборотності запасів	4,61	5,24	6,67	5,75	6,90	1,15
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	10,93	12,11	11,32	7,68	10,76	3,08
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	30,85	28,36	28,45	18,20	22,48	4,28
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	33	30	31	47	34	-13
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	12	13	13	20	16	-4
Тривалість операційного циклу, днів	17	21	22	16	21	5
Тривалість фінансового циклу, днів	7	11	-11	-5	-5	0

Дані таблиці 2.12 свідчать, про зниження значення коефіцієнта оборотності активів у 2006 та 2008 роках до значення 1,46 та 1,42 пункти відповідно, отже оборотність, здійснювана активами за період уповільнилась і ефективність використання усіх наявних ресурсів зменшувалась у даних періодах. Проте, 2009 рік характеризує прискорення оборотності активів підприємства, що є позитивним моментом у діяльності ВАТ «СЗПТ».

Зменшення коефіцієнта оборотності власного капіталу в 2006 та 2008 роках до – 1,86 та 1,85 відповідно, свідчить про зниження рівня продаж, що підтверджується аналізом виручки від реалізації. Проте у 2009 році оборотність власного капіталу становила 2,23 пункти.

Коефіцієнт оборотності запасів показує, скільки разів поповнювались запаси на підприємстві на протязі періоду. Зменшення показника в динаміці не є позитивним моментом, адже це свідчить про уповільнення реалізації товарно-матеріальних запасів і характеризує нераціональне планування

витрат. Дана негативна ситуація прослідковувалася у 2008 році, коли коефіцієнт оборотності запасів уповільнився до значення 5,75 пункти, надалі оборотність дещо підвищилась.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості характеризує розширення чи звуження комерційного кредиту, що надається підприємством. Зменшення показника в 2008 році до 7,68, свідчить про не досить ефективне проведення роботи з дебіторами, вже у 2009 році значення показника склало 10,76, що свідчить про прискорення оплати дебіторської заборгованості досліджуваному підприємству.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості характеризує розширення чи звуження комерційного кредиту, що надається підприємству. Зростання показника в середньому з 18,2 до 22,48 свідчить про прискорення оплати заборгованості.

Значення операційного циклу протягом аналізованого періоду є досить неоднозначним. Розраховані показники свідчать про те, що найнижче значення було у 2008 році, потім відбулось зростання тривалості операційного циклу, тобто проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації готової продукції хоча і не значно, але все ж таки збільшився. Про зростання операційного циклу підприємства свідчить і той факт, що підприємство має важкий баланс.

З розрахунків, наведених у таблиці 2.12 зрозуміло, що тривалість фінансового циклу на нашому підприємстві скорочується з 2007 по 2009 рік, що говорить про продуману політику підприємства. Адже, чим менша тривалість фінансового циклу, тим менше фінансових ресурсів потрібно для фінансування виробничих потреб підприємства (з урахуванням необхідності надання відстрочок платежів покупцям продукції для стимулювання збуту та можливості отримання відстрочок платежів з боку постачальників).

Цілком можливо, що на зменшення фінансового циклу вплинуло прискорення обороту виробничих запасів, прискорення оборотності дебіторської заборгованості і некритичного сповільнення обертання

кредиторської заборгованості підприємства. Отже, намічена тенденція до скорочення є позитивною.

Аналіз коефіцієнтів рентабельності наведених в табл. 2.13 показав тенденцію до зниження усіх без винятку показників, але з одночасним задоволенням нормативних значень.

Таблиця 2.13 – Аналіз рентабельності ВАТ «СЗПТ» за 2005 – 2009 рр.

Показник	Рік					Відхилення (+,-), 2009/2008 рр.
	2005	2006	2007	2008	2009	
Рентабельність активів	0,08	0,06	0,14	0,03	0,19	0,16
Рентабельність діяльності	0,05	0,04	0,08	0,02	0,11	0,09
Рентабельність продукції	0,07	0,06	0,09	0,03	0,14	0,11
Рентабельність власного капіталу	0,13	0,10	0,18	0,05	0,25	0,20

Основним показником оцінки ефективності фінансової діяльності є рентабельність активів (ROA) який залежить від рентабельності діяльності та оборотності активів, відповідно до поведінки попередніх показників і рентабельність активів буде змінювати своє значення. Так, найбільш несприятлива ситуація спостерігається у 2008 році, коли рентабельність активів складала – 0,03 пункти, відповідно рентабельність діяльності та оборотність активів були найменшими, отже в цьому році спостерігається найменша віддача на вкладений капітал.

Негативна динаміка змін рентабельності власного капіталу, рентабельності діяльності в окремі періоди, обумовлена різними темпами приросту показників доходу від реалізації та чистого прибутку, що в цілому є свідченням зниження ефективності господарської діяльності, зокрема зростанням рівня витрат виробництва, особливо це стосується 2008 року. Саме, зменшення чистого прибутку, як зазначалось, зумовило зменшення рентабельності діяльності підприємства.

Дані таблиці 2.14 свідчать про те, що протягом аналізованого періоду відбувалось в основному зростання дебіторської заборгованості.

Звичайно, це є цілком нормальне явище для будь – якого підприємства, адже свідчить про розширення діяльності та збільшення обсягів виробленої продукції.

Проте, варто враховувати той факт, що підприємству бажано мати збалансовані обсяги дебіторської та кредиторської заборгованостей.

Таблиця 2.14 – Аналіз дебіторської та кредиторської заборгованостей за період 2005 – 2009 рр.

Показник	Сума, тис. грн.					Відхилення (+,-), 2009/2008 рр.	
	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	тис. грн.	%
	Дебіторська заборгованість	2006,00	2075,00	4182,40	4427,00	3803,00	-624,00
Кредиторська заборгованість	597,60	904,20	1344,00	2189,00	1124,00	-1065,00	51,35
Активне сальдо	1408,40	1170,80	2838,40	2238,00	2679,00	441,00	119,71
Пасивне сальдо	-	-	-	-	-	-	x

Порівнюючи кредиторську та дебіторську заборгованості підприємства, можемо відзначити, що протягом аналізованого періоду відбувалось нарощення суми дебіторської та кредиторської заборгованості, окрім 2009 року. Так, у 2008 році дебіторська заборгованість становила 4427 тис. грн., а у 2009 році дорівнює 3803 тис. грн., це говорить про те, що покращилась робота підприємства з дебіторами. Аналогічна ситуація і з кредиторською заборгованістю, яка в 2009 році по відношенню до 2008 року зменшилася на 1065 тис. грн.

Отже, на досліджуваному підприємстві протягом 2005 – 2009 років переважає дебіторська заборгованість, на що треба звернути увагу за для недопущення відволікання грошових ресурсів підприємства. Але, така ситуація може пояснюватися значно більшою оборотністю кредиторської заборгованості ніж дебіторської, отже підприємство залучені кошти швидше повертає ніж з ним розраховуються його дебітори, про що свідчить нарощення суми дебіторської заборгованості та її переважання порівняно із кредиторською.

Таблиця 2.15 – Порівняльний аналіз дебіторської і кредиторської заборгованості підприємства за 2008 та 2009 рр., тис. грн.

Розрахунки	Дебіторська заборгованість		Кредиторська заборгованість		Перевищення заборгованості			
					Дебітор-ської	Кредитор-ської	Дебітор-ської	Кредитор-ської
	2008 р.	2009 р.	2008 р.	2009 р.	2008 р.	2008 р.	2009 р.	2009 р.
За товари, роботи і послуги	2710,0	3275,0	799,0	320,0	1911,0	-	2955,0	-
По авансах	1704,0	86,0	82,0	93,0	1622,0	-	-	7,0
З бюджетом	2,0	320,0	580,0	209,0	-	578,0	111,0	-
Із внутрішніх розрахунків	-	-	5,0	5,0	-	5,0	-	5,0
Інші	11,0	122,0	723,0	497,0	-	712,0	-	375,0
Усього	4427,0	3803,0	2189,0	1124,0	2238,0	-	2679,0	-

Проаналізувавши табл. 2.15, привертає увагу той факт, що відбулось значне зростання рівня дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги та по розрахункам з бюджетом у 2009 році, а також те, що на підприємстві не використовуються розрахунки з векселями, що не дає змогу підвищити гарантії отримання коштів та збільшити рівень ліквідності.

При аналізі кредиторської заборгованості слід звернути увагу на такий аспект, як зменшення її суми по статті кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, тобто досліджуване підприємство краще розраховується зі своїми боргами ніж його контрагенти з ним. Також варто відмітити відсутність кредиторської заборгованості перед бюджетом на кінець 2009 року.

В цілому на підприємстві у 2009 році наявне перевищення дебіторської заборгованості в сумі 2679 тис. грн.

Економічна доцільність функціонування кожного підприємства, результативність його фінансової діяльності багато в чому оцінюється на основі показників ліквідності підприємства. Ліквідність балансу підприємства представлено таблицею 2.16.

Таблиця 2.16 – Аналіз ліквідності балансу ВАТ «СЗПТ» за період 2005 – 2009 рр.

Групи активів	Рік				
	2005	2006	2007	2008	2009
Високоліквідні (А1)	405,40	180,40	32,50	1730,00	654,00
Швидколіквідні (А2)	2005,00	2075,30	4182,40	4427,00	3803,00
Повільноліквідні (А3)	6072,30	3366,00	7282,90	4258,00	8600,00
Важколіквідні (А4)	9226,50	10485,40	11842,00	12884,00	14782,00
Баланс	17709,20	16107,10	23340,00	23299,00	27839,00
Групи зобов'язань					
Найбільш термінові (П1)	576,90	878,90	1222,00	1911,00	1107,00
Короткострокові (П2)	4520,70	1325,30	5525,00	4008,00	4458,00
Довгострокові (П3)	-	-	-	-	-
Постійні (П4)	12611,60	13902,90	16593,00	17380,00	22274,00
Баланс	17709,20	16107,10	23340,00	23299,00	27839,00
Виконання нерівності					
А1>П1	-	-	-	-	-
А2>П2	-	+	-	+	-
А3>П3	+	+	+	+	+
А4<П4	+	+	+	+	+

Розрахунки, наведені у таблиці 2.16 свідчать про те, що за аналізований період рівень ліквідності балансу не був абсолютним, тобто відхилявся від необхідного рівня.

Мінімальний рівень платоспроможності (виконання $A4 < P4$) на підприємстві забезпечено протягом всього аналізованого періоду, а от виконання першої нерівності ($A1 > P1$) не було забезпечено протягом 2005 – 2009 років. Виконання другої нерівності ($A2 > P2$) було досягнуто лише в 2006 та 2008 році. Отже, на підприємстві рівень поточної ліквідності є нижчий від необхідного.

Основною складовою джерел формування оборотних засобів підприємства повинні бути власні джерела, оскільки вони забезпечують їх фінансову стійкість, платоспроможність в довгостроковому періоді, а отже, знижують ризик банкрутства.

Розрахунок наявності власних оборотних коштів ВАТ «СЗПТ» протягом трьох останніх років приведено в табл.2.17.

Таблиця 2.17 – Розрахунок наявності власних оборотних коштів за 2007 – 2008 рр., тис. грн.

Показник	Рік			Відхилення (+/-), тис. грн.	
	2007	2008	2009	2008 до 2007 рр.	2009 до 2008 рр.
1. Джерела власних і прирівнених до них коштів	16592,60	17380,00	22274,00	787,40	4894,00
1.1. Власний капітал	16592,60	17380,00	22274,00	787,40	4894,00
1.2. Забезпечення наступних витрат і платежів	-	-	-	x	x
1.3. Доходи майбутніх періодів	-	-	-	x	x
2. Довгострокові зобов'язання	-	-	-	x	x
3. Необоротні активи	11842,00	12884,00	14782,00	1042,00	1898,00
4. Наявність власних оборотних коштів	4750,60	4496,00	7492,00	-254,60	2996,00

Наявність власних оборотних коштів, була розрахована як різниця між власним капіталом та необоротними активами, проте, якби підприємство використовувало в своїй діяльності довгострокові зобов'язання то доцільно їх було б включити до складу власного капіталу, оскільки вони авансуються на довгостроковій основі. Наявність власного оборотного капіталу протягом всіх трьох років свідчить про те, що на підприємстві забезпечено поточну платоспроможність.

Сума власних оборотних коштів сягнула найбільшого рівня у 2009 році і складала 7492 тис. грн., що говорить про покращення діяльності товариства, а найменше їх значення спостерігалось у 2008 році 4496 тис. грн.

Варто відмітити, що у харчовій промисловості характерною особливістю є значна матеріаломісткість продукції. Отже, високою буде і питома вага оборотних коштів у запасах сировини й основних матеріалах.

Підтвердженням того, що ВАТ «СЗПТ» має задовільний фінансовий стан, є перевищення досліджуваним підприємством коефіцієнта Бівера, який складає – 0,2 протягом двох останніх років. Так, коефіцієнт Бівера у 2008 і 2009 рр. становить – 0,34 та 1,15 відповідно.

2.3 Особливості формування витрат ВАТ «СЗПТ»

Проведення розрахунків щодо відслідковування динаміки витрат необхідне для оцінки ефективності функціонування виробничих підрозділів, достовірного фінансового планування та прийняття оптимальних управлінських рішень тощо.

Склад та структура витрат за звітом про фінансові результати ВАТ «СЗПТ» розглянуто у таблиці 2.18.

Таблиця 2.18 – Аналіз витрат ВАТ «СЗПТ» за період 2005 – 2009 рр.

Показник	Рік									
	2005		2006		2007		2008		2009	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Податок на додану вартість	5067,0	17,3	4933,5	17,2	6646,9	16,7	6545,0	16,8	8558,0	15,0
Собівартість реалізованої продукції	20710	70,5	20648	72,1	29890	75,1	28510	73,3	33928	59,6
Адміністративні витрати	1267,1	4,3	1040,6	3,6	1091,7	2,7	1453,0	3,7	2849,0	5,0
Витрати на збут	491,2	1,7	733,8	2,6	776,9	2,0	1007,0	2,6	1393,0	2,4
Інші операційні витрати	635,4	2,2	71,5	0,2	97,6	0,2	114,0	0,3	5415,0	9,5
Фінансові витрати	292,6	1,0	334,6	1,2	368,3	0,9	689,0	1,8	3042,0	5,3
Інші витрати від звичайної діяльності	213,7	0,7	276,3	1,0	84,9	0,2	228,0	0,6	145,0	0,3
Податок на прибуток	685,7	2,3	614,9	2,1	845,2	2,1	365,0	0,9	1571,0	2,8
Усього витрат і відрахувань	29363	100	28653	100	39802	100	38911	100	56901	100

За даними таблиці 2.18 найбільшу питому вагу становлять витрати, що формують собівартість продукції, їх питома вага на протязі аналізованого періоду майже не змінюється і знаходиться приблизно в однакових межах,

при цьому найбільша питома вага даних витрат спостерігається у 2007 році – 75,1 %. На протязі наступних двох років собівартість дещо знизилась, так у 2009 році вдалося досягти у структурі витрат собівартість у районі 60 %, що дасть змогу підвищити конкурентоспроможність продукції.

Адміністративні витрати протягом 2005 – 2009 рр. мали неоднорідну тенденцію, так у 2009 році вони мали найбільшу питому вагу і становили 5 %, що в абсолютному значенні становить – 2849 тис. грн.

Витрати на збут в абсолютному значенні з кожним роком зростають та у 2009 році досягли рівня – 1393 тис. грн.

Фінансові витрати у діяльності підприємства є незначними на протязі 2005 – 2008 років, та надалі мають тенденцію до розширення, у 2009 році вони становлять – 3042 тис. грн., а в попередньому році – 689 тис. грн.

Податок на прибуток підприємства в 2009 році становив 2,8 % у структурі проаналізованих витрат, що є найбільшим значенням у порівнянні з попередніми роками. Найменше значення податку на прибуток прослідковується у 2008 році, оскільки підприємство отримало менший прибуток від звичайної діяльності ніж в попередніх роках.

Витрати підприємства протягом 2005–2009 років зростають, їх темп росту в 2009 році по відношенню до 2008 року становить біля 146 %, а в 2008 році вони дещо відхилилися від зростаючого курсу тому їх темп становив – 97,8 %. Це пояснюється в основному скороченням обсягів виробництва, а не більш ефективнішому формуванню витрат.

Загалом структура витрат підприємства відповідає сфері діяльності підприємства, оскільки найбільша питома вага припадає на витрати по забезпеченню процесу виробництва, тобто ті що формують собівартість виробленої продукції.

Отже, найвагомішими в складі витрат є операційні витрати підприємства, які безпосередньо пов'язані із забезпеченням виробничої діяльності ВАТ «СЗПТ».

Тому, на наступному етапі проведемо аналіз структури та зміни операційних витрат за елементами, який наведено в табл. 2.19.

Таблиця 2.19 – Структура та зміни операційних витрат за елементами ВАТ «СЗПТ» за період 2005 – 2009 рр.

Елементи витрат	2005 рік		2006 рік		2007 рік		2008 рік		2009 рік	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Матеріальні витрати	17085	81,9	17228	78,7	24688	81,4	22803	76,1	31724	77,7
Витрати на оплату праці	2103,4	10,1	2579,1	11,8	3171,9	10,5	3995,0	13,3	5166,0	12,7
Відрахування на соціальні заходи	783,2	3,8	935,1	4,3	1149,5	3,8	1435,0	4,8	1886,0	4,6
Амортизація	772,1	3,7	899,0	4,1	921,5	3,0	1249,0	4,2	1521,0	3,7
Інші операційні витрати	117,6	0,6	242,4	1,1	405,6	1,3	488,0	1,6	542,0	1,3
Разом	20861	100	21883	100	30337	100	29970	100	40839	100

З даних представлених в таблиці 2.19 прослідковується найбільша питома вага за матеріальними витратами, але склалася тенденція до незначного зменшення частки у загальній сумі і в останньому періоді матеріальні витрати займають 77,7% у загальній структурі операційних витрат.

Матеріальні витрати зростають в абсолютному значенні в усіх аналізованих роках, крім 2008 року, коли, як вже зазначалось відбулося зниження обсягів виробництва, таким чином підприємство понесло менше витрат на закупівлю необхідної сировини для виготовлення своєї продукції.

Витрати на оплату праці мають тенденцію до підвищення в абсолютному значенні у 2009 році вони становили 5166 тис. грн., що становить 12,7 % в структурі операційних витрат, отже матеріальні витрати займають друге місце в структурі. Витрати на соціальні заходи прямо пропорційно залежать від витрат на оплату праці, тому їх поведінка аналогічна останнім.

З кожним роком зростає абсолютне значення відрахувань на амортизацію основних фондів. Це пояснюється тим, що з розвитком науково-технічного прогресу зростає технічна оснащеність виробництва це в свою чергу призводить до збільшення як абсолютного розміру амортизаційних відрахувань, так і їхньої частки в собівартості. В цих умовах зниження собівартості за рахунок цього елемента можливе лише тоді, коли обсяг продукції, що виготовляється, збільшуватиметься швидше, ніж зростає сума амортизаційних відрахувань.

Таким чином, дані таблиці підтверджують той факт, що для підприємств які працюють в переробних галузях — найбільша сума витрат припадає на сировину та матеріали.

Досягти зниження собівартості продукції можливо за рахунок економії витрат по кожному елементу структури собівартості. Це насамперед зменшення витрат сировини, матеріалів, енергії, тобто предметів праці. Ця економія може досягатися за двома напрямками: раціональним використанням названих ресурсів, що дає змогу знизити їхні витрати на одиницю виробленої продукції, а також здешевленням цих ресурсів.

Але при цьому необхідно пам'ятати, що зниження собівартості не завжди є доцільним. Будь – яке зниження собівартості, що призводить до погіршення якості продукції, не є економічно виправданим.

2.4 Комплексний аналіз та оцінка витрат підприємства

Для комплексного аналізу та оцінки ефективності формування витрат на підприємстві існує певна система економічних показників, які дають змогу отримати детальнішу інформацію щодо ефективності витрат певного підприємства.

В таблиці 2.20 приведені основні показники ефективності формування витрат підприємства.

Таблиця 2.20 – Показники ефективності формування витрат ВАТ «СЗПТ» за період 2005 – 2009 рр.

Показник	Рік					Середній темп приросту, %
	2005	2006	2007	2008	2009	
Коефіцієнт покриття реалізованих виробничих витрат	1,22	1,2	1,18	1,16	1,31	112,61
Коефіцієнт окупності реалізованих виробничих витрат	0,82	0,84	0,84	0,86	0,77	88,8
Коефіцієнт покриття постійних витрат	14,41	13,93	18,95	13,43	10,44	77,71
Коефіцієнт окупності постійних витрат	0,07	0,07	0,05	0,07	0,1	128,68
Коефіцієнт покриття адміністративних витрат	19,99	23,76	32,43	22,74	15,54	68,35
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	0,05	0,04	0,03	0,04	0,06	146,32
Коефіцієнт покриття витрат на збут	51,58	33,7	45,57	32,82	31,79	96,88
Коефіцієнт окупності витрат на збут	0,02	0,03	0,02	0,03	0,03	103,23
Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління	0,06	0,05	0,04	0,05	0,07	143,89
Коефіцієнт навантаження адміністративних витрат	16,46	21,03	27,79	20,63	14,33	69,5
Коефіцієнт координації у співвідношенні постійних і змінних витрат	0,09	0,09	0,07	0,09	0,12	129,62
Коефіцієнт навантаження витрат на збут	42,47	29,82	39,05	29,76	29,32	98,51
Коефіцієнт окупності виробничих (змінних) витрат	4,48	5,06	5,42	6,28	3,28	52,13
Валова рентабельність (прибутковість) виробничих (змінних) витрат	0,22	0,2	0,18	0,16	0,31	191,84
Коефіцієнт окупності чистого доходу	5,48	6,06	6,42	7,28	4,28	58,7
Валова рентабельність (прибутковість) чистого доходу	0,18	0,16	0,16	0,14	0,23	170,36
Коефіцієнт окупності операційних витрат	9,58	9,96	7,99	15,6	6,39	40,96

На основі розрахованих відносних показників (табл. 2.20) можемо відмітити, що на підприємстві політика формування реалізованих виробничих витрат є продуманою, адже за рахунок 1 грн. у 2008 році

створювалось 1,16 грн. чистого доходу, а в 2009 році 1,31 грн. Середньорічний темп приросту при цьому становить 112,61 %.

Коефіцієнт окупності реалізованих виробничих витрат, має позитивну тенденцію відповідно, оскільки у 2008 році підприємство несло 0,86 грн. виробничих витрат за для одержання 1 грн. чистого доходу, в 2009 році 0,77 грн. виробничих витрат до 1 грн. чистого доходу.

У 2009 році 1 грн. постійних витрат створювала підприємству 10,44 грн., що є меншим від показників попередніх періодів. Таким чином, підприємство у 2009 році несло 0,10 грн. постійних витрат за для отримання 1 грн. чистого доходу. Це може пояснюватися, тим що в складі постійних витрат – адміністративні витрати мають тенденцію до зростання, тому і окупність постійних витрат теж буде підвищуватися.

Так, коефіцієнт покриття адміністративних витрат підприємства є нижчим ніж попередні і 1 грн. вкладена в дані витрати приносить підприємству 15,54 грн., отже щоб одержати 1 грн. чистого доходу підприємство несе 0,06 грн. адміністративних витрат, коли у 2008 році підприємство несло 0,04 грн. даних витрат.

Коефіцієнт покриття витрат на збут свідчить про те, що 1 грн. витрат на збут формує 31,79 грн. чистого доходу підприємства, що є меншим ніж в попередні періоди, тому керівництву підприємства потрібно взяти попереджувальні заходи за для запобігання не ефективного зростання цих витрат.

Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління у 2009 році становить 0,07, тобто питома вага адміністративних витрат в операційних витратах 0,07, цей показник є вищим ніж в попередньому 2008 році, а середньорічний темп приросту становить 143,89 %.

В свою чергу рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. адміністративних витрат становить - 14,33 грн. у 2009 році. Найменшим показник був у 2005 році, коли на 1 грн. адміністративних витрат припадало 16,46 грн. операційних витрат.

Коефіцієнт координації у співвідношенні постійних і змінних витрат показує скільки постійних витрат припадає на 1 грн. змінних витрат, так на 1 грн. змінних витрат припадає 0,12 грн. постійних витрат, а середньорічний темп приросту складає 129,62 %.

Рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. витрат на збут складає 29,32 грн. у 2009 році, у попередні роки цей показник був дещо вищим, тобто навантаження операційних витрат було більшим.

Коефіцієнт окупності виробничих (змінних) витрат показує, що для створення 1 грн. валового прибутку необхідно 3,28 грн. виробничих (змінних) витрат, тут прослідковується позитивна тенденція, оскільки цей показник зменшується. Таким чином, підприємство стало більш ефективно формувати виробничі (змінні) витрати.

Тому з 1 грн. виробничих (змінних) витрат підприємство у 2009 році одержало 0,31 грн. валового прибутку, що становить 191,84 % середньорічного приросту.

Коефіцієнт окупності чистого доходу показує, що підприємству необхідно 4,28 грн. чистого доходу, щоб створити 1 грн. валового прибутку.

Так, з 1 грн. чистого доходу у 2009 році підприємство одержало 0,23 грн. валового прибутку.

Коефіцієнт окупності операційних витрат показує, що підприємству потрібно 6,39 грн. операційних витрат, щоб створити 1 грн. прибутку від операційної діяльності. Отже, потрібно відмітити про більш ефективне управління операційними витратами на ВАТ «СЗПТ».

Кількісне співвідношення екстенсивності та інтенсивності розвитку підприємства відображається в показниках використання виробничих та фінансових ресурсів.

Відображенням екстенсивного використання ресурсів виступають кількісні показники:

- чисельність працюючих;
- розмір витрачених засобів праці;

- розмір основних виробничих фондів та оборотних коштів.

Інтенсивне використання ресурсів відображено у якісних показниках:

- продуктивність праці чи зарплатоємність;
- фондівіддача чи фондомісткість;
- матеріаловіддача чи матеріаломісткість;
- коефіцієнт обертання оборотних коштів.

Таблиця 2.21 – Аналіз інтенсифікації та екстенсифікації виробництва

Показник	Рік					Відхилення 2009/2008 рр., (+,-), тис. грн.
	2005	2006	2007	2008	2009	
Обсяг випущеної продукції, тис. грн.	20710,40	20648,10	29890,00	28510,00	33928,00	5418,00
Середньоспискова чисельність працівників, чол.	230	240	245	240	259	19
Оплата праці, тис. грн.	2103,40	2579,10	3171,90	3995,00	5166,00	1171,00
Матеріальні витрати, тис. грн.	17084,80	17227,60	24688,40	22803,00	31724,00	8921,00
Основні виробничі фонди, тис. грн.	8291,40	8471,40	8957,70	9913,00	14017,00	4104,00
Середньорічний виробіток продукції на 1 працівника, грн.	90,05	86,03	122,00	118,79	131,00	12,20
Обсяг випущеної продукції на 1 грн. оплати праці	9,85	8,01	9,42	7,14	6,57	-0,57
Фондоозброєність праці 1 працівника, грн.	36,05	35,30	36,56	41,30	54,12	12,82
Зарплатоємність	0,10	0,12	0,11	0,14	0,15	0,01
Матеріаловіддача	1,21	1,20	1,21	1,25	1,07	-0,18
Матеріаломісткість	0,82	0,83	0,83	0,80	0,94	0,14
Фондовіддача	2,50	2,44	3,34	2,88	2,42	-0,46
Фондоємність	0,40	0,41	0,30	0,35	0,41	0,07
Сума отриманого прибутку, тис. грн.	1510,60	1291,30	2697,10	788,00	4894,00	4106,00

Отже, показники табл. 2.21 свідчать про те, що на підприємстві підвищилась ефективність використання трудових ресурсів, тому що середньорічний виробіток продукції на 1 працівника зріс з 90,05 грн. у 2005 році до 131 грн. у 2009 році, в свою чергу і фондоозброєність праці підвищилась та у 2009 році становила 54,12 грн.

Фондовіддача підприємства падає, що є негативним проявом, так відхилення 2009 року по відношенню до попереднього дорівнює 0,46 пункти.

Матеріалоємність, зарплатоємність виробництва зростає, але не значними темпами, приріст становить 0,14 та 0,01 пункти відповідно, тобто збільшуються матеріальні витрати та витрати із заробітної плати в загальній сумі випущеної продукції.

Фондоємність також збільшується, оскільки поступово зростає вартість основних виробничих фондів, оскільки відбувається їх нарощення в аналізованому періоді.

Методика комплексної оцінки ефективності господарської діяльності має важливе значення, адже її застосування дозволяє забезпечити:

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

Далі проведемо розрахунок співвідношення приросту ресурсів на 1 % приросту об'єму виробництва. При цьому, в табл. 2.17 було проведено розрахунок суми оборотних коштів підприємства. Також для проведення подальших розрахунків знаходимо, темп приросту ресурсів, що використовуються у виробництві а розрахований темп приросту обсягу випущеної продукції складає – 19,00 %.

Тоді, на даному підприємстві на кожен 1 % зростання об'єму виробництва продукції буде припадати:

- 0,42 % зростання кількості працюючих ($7,92 / 19,00 = 0,42$);
- 2,06 % зростання матеріальних ресурсів ($39,12 / 19,00 = 2,06$);
- 2,18 % приросту основних виробничих фондів ($41,40 / 19,00 = 2,18$);
- 3,51 % збільшення оборотних коштів ($66,60 / 19,00 = 3,51$).

Виходячи з отриманих показників можемо зробити висновок, що разом із зниженням ефективності використання матеріальних, оборотних ресурсів та виробничих фондів, спостерігаємо їх екстенсивне використання, ВАТ «СЗПТ» інтенсивно використовує трудові ресурси.

Розрахуємо відносну економію / перевитрачання по окремим видам ресурсів. Відомо, що темп росту обсягу виробництва становить – 119 %. Для проведення розрахунків скористаємося формулою 2.1.

$$E/P = P_{\phi} - P_{\phi} * T_{\text{РОВ}} \quad (2.1)$$

де E/P – економія / перевитрачання ресурсів;

P_{ϕ} – обсяг окремого ресурсу за фактичний період;

P_{ϕ} – обсяг окремого ресурсу за базисний період;

$T_{\text{РОВ}}$ – темп росту обсягу виробництва.

Дані розраховані за допомогою формули 2.1 наведено в табл.2.22.

Таблица 2.22 – Відносна економія / перевитрачання ресурсів

Показник	2009 р.	2008 р.	Економія чи перевитрачання, (-/+)
Чисельність робітників, чол.	259	240	-27
Заробітна плата, тис. грн.	5166,00	3995,00	411,95
Матеріальні витрати, тис. грн.	31724,00	22803,00	4588,43
Основні виробничі фонди, тис. грн.	14017,00	9913,0	2220,53
Оборотні кошти, тис. грн.	7492,00	4496,00	2141,76
Сума перевитрачання ресурсів, тис. грн.	x	x	9362,67

Таким чином, підприємство понесло перевитрачання усіх зазначених ресурсів, окрім залучених у виробничий процес робітників. При зазначеному об'ємі випущеної продукції для підприємства характерне відносно перевитрачання коштів у розмірі 9362,67 тис. грн., що на 41,72 % більше, ніж у минулому році.

Здійснимо комплексну оцінку відносної економії чи перевитрачання сукупних витрат.

Так, сукупні витрати за минулий рік складають:

$$3995 + 22803 + 9913 + 4496 = 41207 \text{ (тис. грн.)}$$

За звітний період сукупні витрати складають:

$$5166 + 31724 + 14017 + 7492 = 58399 \text{ (тис. грн.)}$$

Тоді, темп росту сукупних витрат: $58399 / 41207 * 100 \% = 141,72 \%$.

Визначимо відносну економію чи перевитрачання сукупних витрат: $58399 - 41207 * 1,19 = 9362,67$ (тис. грн.) – перевитрачання.

Таким чином, ефективність від інтенсифікації використання трудових ресурсів перебивається екстенсифікацією матеріальних, оборотних активів та виробничих фондів, що й призвело до перевитрачання коштів в цілому по підприємству у звітному періоді.

Зобразимо графічно щільність взаємозв'язку між рівнем операційних витрат та чистим прибутком підприємства.

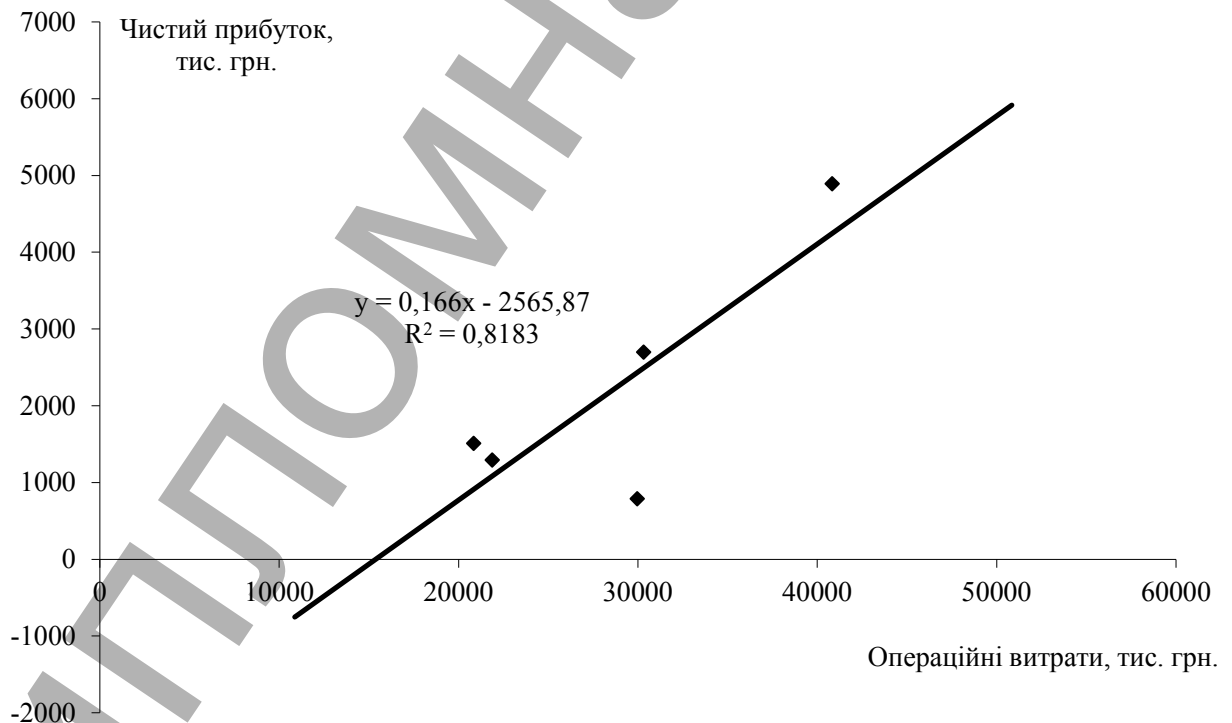


Рисунок 2.5 – Розрахунок тісноти взаємозв'язку між рівнем операційних витрат та сумою отриманого чистого прибутку методом кореляційно – регресивного аналізу

Аналіз впливу рівня операційних витрат на прибуток, наведений в Додатку Р показав, що збільшення операційних витрат на 1 грн., призводить до зростання рівня чистого прибутку на 0,16 коп.

Коефіцієнт детермінації (R^2) вказує на те, що побудована регресійна модель відображає залежність зміни чистого прибутку від різних факторів на 81,83 %, тобто чистий прибуток залежить від динаміки витрат майже на 82%.

Слід зазначити, що при відсутності поточних витрат збиток від здійснених капітальних вкладень в річному розрахунку становить 2565,87 тис. грн.

Звичайно, не можна розширювати діяльність, зберігаючи рівень витрат на тому ж значенні. Тому головною проблемою є не саме їх зростання, а те, що темп росту витрат перевищує темп росту обсягу виробленої продукції, що у відносних показниках становить 141,72 % та 119 % відповідно.

Непропорційність зміни зазначених показників в сукупності з проведеним аналізом витрат свідчить про не цілком ефективну політику щодо формування витрат на підприємстві і вимагають негайного знаходження шляхів щодо їх зменшення, адже цілком зрозуміло, що таке співвідношення показників вплине і на рівень отриманого прибутку підприємства.

Отже, керівництву підприємства слід приділити значну увагу проаналізованим тенденціям з метою збереження позитивних моментів роботи та кардинальних змін негативних, адже для забезпечення росту темпів ефективності виробництва потрібно перейти до інтенсивного типу розвитку.

РОЗДІЛ 3
ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
ВАТ «СЗПТ»

3.1 Формування стратегічної моделі управління витратами

Стратегічне управління полягає у розробці і реалізації стратегії, яка повинна відповідати меті і завданням підприємства, а правильний вибір стратегії, послідовність етапів та процесів її реалізації повинен забезпечити позитивний економічний ефект. Досягнути встановленої мети діяльності та ефективно вирішувати існуючі проблеми розвитку підприємства можна на основі реалізації його конкурентних переваг на ринку.

Побудова стратегічної моделі управління витратами підприємства є одним з найважливіших інструментів стратегічного управління. Класична модель стратегічного управління витратами підприємства представлена на рис. 3.1.

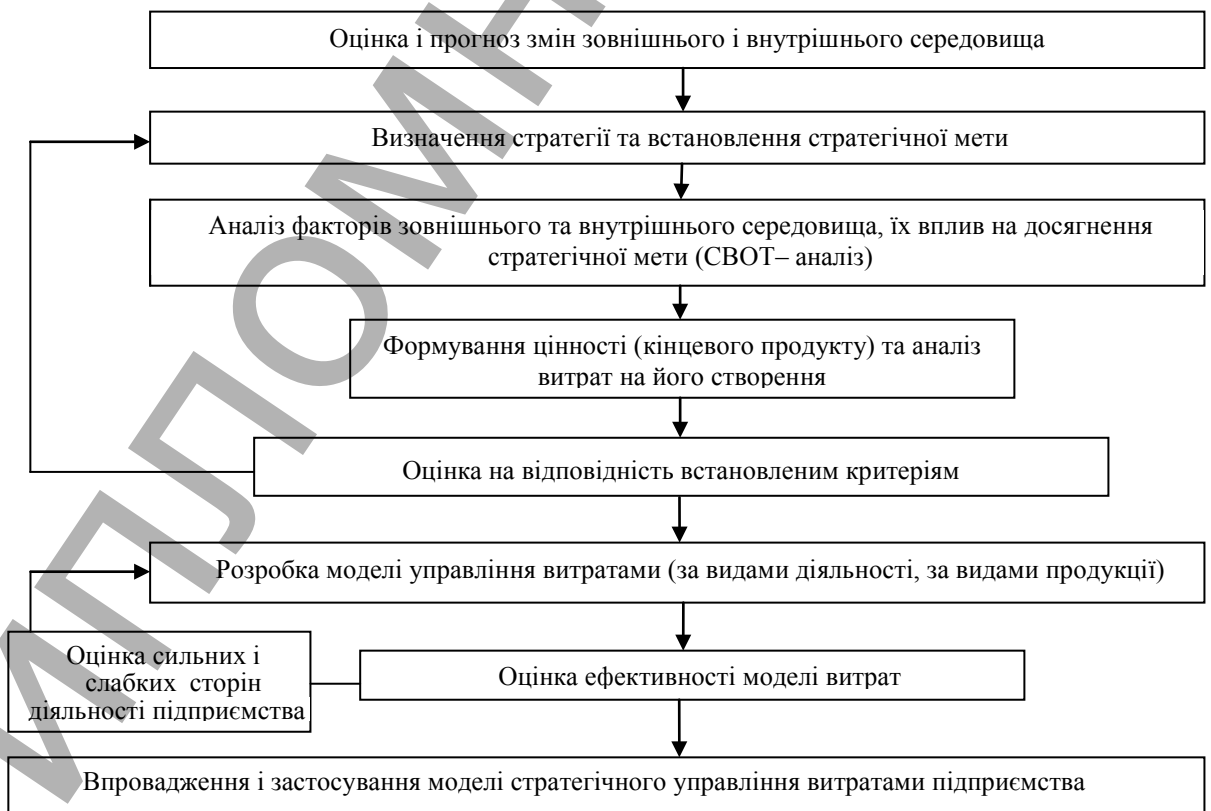


Рисунок 3.1 – Модель стратегічного управління витратами

Запропонована модель стратегічного управління витратами підприємства (рис. 3.1) має на меті довгострокове забезпечення конкурентоспроможності підприємства за критерієм його результативності, на основі розробки багатоваріантної стратегії управління витратами залежно від зміни стану зовнішнього середовища.

Важливим етапом розроблення моделі стратегічного управління витратами ВАТ «СЗПТ» має бути аналіз чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, та особливостей їхнього впливу на досягнення стратегічної мети. Всі ці чинники є взаємопов'язаними, і зміна одного з них може призвести до значних змін іншого. Водночас необхідно зазначити, що рівень впливу зовнішніх чинників залежить від особливостей підприємства, зокрема його галузевої структури, розмірів та територіального розміщення, а також від якості управління підприємством. У зв'язку з цим кожне підприємство має визначити, які саме з чинників зовнішнього впливу найістотніше впливають на діяльність підприємства і якими методами здійснювати їх дослідження та впливати на них.

Отже, з огляду на стратегію, щоб забезпечити ефективність управління витратами підприємства та сприяти досягненню його стратегічної мети, треба, насамперед, детально проаналізувати навколишнє підприємницьке середовище, у якому відбувається процес перетворення сировини у готовий для кінцевого споживання продукт.

М. Портер назвав такий метод дослідження підприємницького середовища – аналізом ланцюжка цінностей. На основі такого аналізу можна виявити шляхи економії або мінімізації чи оптимізації витрат.

Ланцюжок цінностей – це узгоджена послідовність певних видів діяльності, в результаті яких створюється цінність – продукт.

Побудований ланцюжок цінностей свідчить, що конкурентна стратегія розвитку підприємства залежить не тільки від внутрішніх витрат, але і від зовнішніх – витрат постачальників, витрат каналів збуту та маркетингових витрат, витрат на споживання продукту (рис. 3.2).

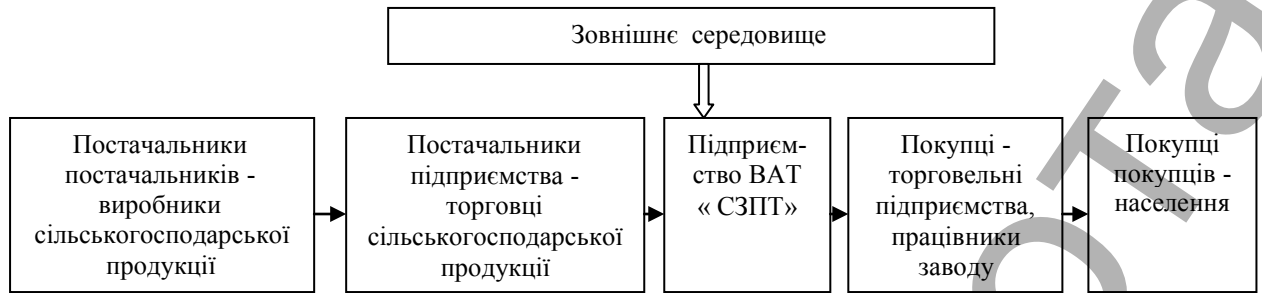


Рисунок 3.2 – Суб’єкти фінансових відносин процесу виробництва олії та майонезу ВАТ «СЗПТ»

Побудувавши загальний ланцюжок цінностей для підприємства, можна оцінити рівень внеску окремих видів підприємницької діяльності у створення цінності кінцевого продукту та проаналізувати пов’язані з цими видами діяльності витрати, доходи й економічні результати. Важливо також дослідити причинно-наслідкові зв’язки між окремими елементами ланцюжка та факторами навколишнього ринкового середовища; динамікою споживчого ринку, рівнем конкуренції, станом фінансового ринку, ринку праці, рівнем інфляції, фіскального навантаження тощо.

Як вже було зазначено у попередньому розділі роботи, ВАТ «СЗПТ» здійснює свою діяльність в олійно–жировій галузі, яка має високі та динамічні темпи розвитку, а тому і рівень конкуренції також є високим. Той факт, що великі підприємства – олійно-екстракційні й олійно–жирові комбінати, виробляють близько до 85% олії, і лише решта виробництва зосереджено на малих переробних підприємствах, змушує топ – менеджмент товариства постійно слідкувати за тенденціями галузі.

Для дослідження впливу факторів зовнішнього підприємницького середовища на діяльність і розвиток підприємства, а також для оцінки його сильних і слабких ланок застосовують SWOT – аналіз. На його підставі можна не лише оцінити характер впливу окремих факторів середовища на кожен етап процесу формування цінності кінцевого продукту, а й визначити ключові фактори успіху та перспективи розвитку окремих видів підприємницької діяльності й обґрунтувати та оцінити ймовірні шляхи

оптимізації ланцюжка цінності, а також, за потреби, здійснити коригування загальної стратегії підприємства.

Результати проведеної оцінки сильних сторін досліджуваного підприємства наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Аналіз можливостей реалізації сильних сторін підприємства під впливом чинників зовнішнього середовища

№ п/п	Сильні сторони	Можливості	Загрози
1	Будівництво нових цехів та модернізація обладнання	Тенденція до зростання попиту на продукцію галузі під впливом розвитку інших галузей	Зміна уподобань населення, та, як наслідок, зниження ринкової ніші; Можливість неврожаю та зростання цін на сировину
2	Впровадження повного циклу виробництва продукції	Зростання уподобань населення щодо рівня споживання саме рафінованої олії	Можливість неврожаю та зростання цін на сировину; Проблеми утилізації відходів переробки насіння (лушпиння)
3	Наявність власних розробок спеціалістів заводу щодо рецептури та технології виробництва	Зростання платоспроможності населення	Високий рівень конкуренції на ринку (навіть регіонального значення) серед 30 торгівельних марок, деякі з яких мають статус національних
4	Диверсифікація виробництва (постійне оновлення асортименту)	Відсутність підприємств-аналогів у регіоні	Високий рівень конкуренції на ринку серед 30 торгівельних марок, деякі з яких мають статус національних
5	Якість продукції відповідає рівню якості аналогічних товарів конкурентів	Налагодженість контактів по наданню послуг щодо переробки олії майже в усіх регіонах України	Зміна уподобань населення, та, як наслідок, зниження ринкової ніші
6	Конкурентні ціни	Зростання платоспроможності населення	Орієнтація на сегмент дорогих продуктів

Очевидно, що підприємство має високий потенціал щодо посилення ефекту від використання своїх сильних сторін під впливом існуючих можливостей зовнішнього середовища (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Матриця можливостей для ВАТ «СЗПТ»

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

Особливу увагу привертає той факт, що політика в сфері управління витратами має визначний вплив на діяльність підприємства.

Зовнішня природа походження загроз впливає на зміцнення сильних сторін, які дозволили б знизити наслідки настання несприятливих умов.

Таблиця 3.3 – Матриця загроз для ВАТ «СЗПТ»

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

Цілком очевидно, що ВАТ «СЗПТ» має і ряд слабких сторін у своїй діяльності (табл.3.4).

Таблиця 3.4 – Аналіз можливостей нівелювання слабких сторін підприємства під впливом чинників зовнішнього середовища

№ п/п	Слабкі сторони	Можливості	Загрози
1	Відсутність планування та прогнозування на підприємстві	Тенденція до зростання попиту на продукцію під впливом розвитку інших галузей	Високий рівень конкуренції на ринку (навіть регіонального значення) серед 30 торгівельних марок, деякі з яких мають статус національних Можливість неврожаю та зростання цін на сировину Виробництво олії має сезонний характер, отже підлягає впливу більших ризиків
2	Незадовільна робота з дебіторами	Налагодженість контактів по наданню послуг щодо переробки олії майже в усіх регіонах України	Підвищення попиту на сировину і закупівля насіння соняшника за вищими цінами
3	Неефективна політика щодо управління витратами, і як наслідок, зниження рентабельності	Відсутність підприємств-аналогів у регіоні	Підвищення попиту на сировину і закупівля насіння соняшника за вищими цінами

Результати аналізу свідчать про те, що відсутність підприємств – аналогів у регіоні значно посилює конкурентні переваги товариства. Саме тому, ВАТ «СЗПТ» має великі можливості, щодо закріплення своєї ринкової позиції у вже сформованій товариством ніші ринку.

Таблиця 3.5 – Матриця можливостей ВАТ «СЗПТ»

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

В той же час, подальше проведення неефективної політики в сфері управління витратами може мати руйнівні наслідки для товариства.

Таблиця 3.6 – Матриця загроз ВАТ «СЗПТ»

Ймовірність настання загрози	Можливі наслідки		
	Руйнівні	Критичні	Тяжкі
Висока	3	1	2
Середня	-	-	-
Низька	-	-	-

При формуванні моделі стратегічного управління витратами необхідно враховувати, на якій стадії життєвого циклу перебуває товар, який виготовляє підприємство. Залежно від цього підприємство може обрати такі варіанти поведінки на ринку (табл.3.7).

Таблиця 3.7 – Вплив стадії життєвого циклу товару на варіанти поведінки підприємства на ринку

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

Виходячи з вищевикладеного матеріалу слід зазначити, що значний асортимент продукції підприємства перебуває на стадії зрілості, тому товариству притаманна політика утримання на постійному рівні своєї частки ринку.

Згідно з теорією М. Портера, щоб успішно подолати конкуренцію та досягти стратегічних результатів, підприємство має дотримуватися одного з варіантів формування конкурентної переваги: підтримувати низькі витрати (лідерство на основі витрат); виготовляти продукцію, кращу за якість, ніж у конкурентів (лідерство за диференціацією продукції); концентрувати діяльність на специфічному сегменті ринку, зокрема на специфічному сегменті продукції, певній категорії споживачів (лідерство у вузькій сфері діяльності).

Від прийнятого варіанта стратегічної поведінки підприємства на ринку

та способу забезпечення конкурентної переваги істотно залежать структура й поведінка його витрат, рівень ризику підприємницької діяльності та вибір методів і прийомів управління витратами. На нашу думку, товариству дійсно вдалося досягти лідерства за диференціацією продукції та лідерства у вузькій сфері діяльності.

Хоча витрати виробництва на ВАТ «СЗПТ» нижче ніж на підприємствах – конкурентах, ми все ж таки не можемо стверджувати про досягнення ним лідерства на основі витрат, адже для стадії зрілості не є характерним зростання витрат виробництва, як це відбувається на підприємстві.

Модель стратегічного управління витратами не може бути ефективною без побудови ланцюжка формування цінності всередині підприємства (рис. 3.3). Ланцюжок формування цінності на підприємстві є комплексом видів економічної діяльності, що здійснюється на підприємстві у процесі перетворення сировини, матеріалів на готовий продукт.

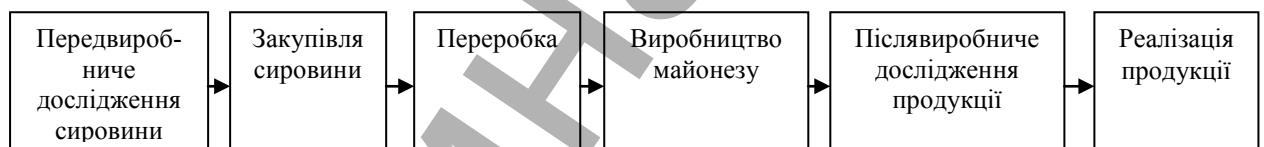


Рисунок 3.3 – Операційний цикл виробництва майонезу

У процесі формування вартості майонезу необхідно визначити вплив основних затратоформуєчих факторів на обсяг і динаміку витрат (табл.3.8).

Підприємство може впливати відразу лише на певні фактори в межах кожної групи. Виходячи з проведеного аналізу формування витрат слід зазначити, що найбільш витратоформуєчими чинниками в групі технологічних є: рівень технологічного оснащення виробництва, наявність власної сировинної бази, та рівень ресурсомісткості виробництва.

В той же час, в групі організаційних факторів визначальними є: налагодження ділових та раціональних зв'язків із постачальниками та покупцями, організаційна структура виробництва та рівень використання

виробничої потужності підприємства.

До числа фінансово – економічних слід віднести наступні: вартість залучення додаткових фінансових ресурсів та ціну матеріально-технічних ресурсів.

Таблиця 3.8 – Класифікація основних факторів, що впливають на формування вартості майонезу на підприємстві

Група факторів	Види факторів
Технологічні	<ul style="list-style-type: none"> - рівень технологічного оснащення виробництва; - доступ до інноваційних технологій; - рівень фізичного й морального зношення устаткування; - наявність виробничої інфраструктури; - наявність власної сировинної бази; - рівень ресурсомісткості виробництва
Організаційні	<ul style="list-style-type: none"> - обсяг діяльності підприємства; - ступінь вертикальної інтеграції підприємства; - досвід виробничої діяльності; - організаційна структура виробництва; - налагодження ділових зв'язків із постачальниками та покупцями; - близькість до сировинної бази та ринків збуту; - кваліфікація персоналу підприємства; - рівень використання виробничої потужності підприємства
Фінансово-економічні	<ul style="list-style-type: none"> - вартість капіталу підприємства; - вартість залучення додаткових фінансових ресурсів; - ціна матеріально-технічних ресурсів; - ціна трудових ресурсів; - рівень податкового тиску та наявність податкових пільг; - прийнята на підприємстві амортизаційна політика

За результатами проведеного аналізу, нами було запропоновано модель структури витрат ресурсів підприємства на певній стадії його функціонування у вигляді матриці (табл. 3.9).

Таблиця 3.9 – Матрична модель структури витрат ВАТ «СЗПТ»

Види витрат	Стадія передвиробничого дослідження	Закупівля сировини	Переробка	Виробництво	Стадія післявиробничого дослідження	Реалізація
Енергія	e_1	e_2	e_3	e_4	e_5	e_6
Паливо	f_1	f_2	f_3	f_4	f_5	f_6
Сировина і матеріали	m_1	m_2	m_3	m_4	m_5	m_6
Виробничі потужності	p_1	p_2	p_3	p_4	p_5	p_6
Праця	l_1	l_2	l_3	l_4	l_5	l_6
Інші витрати	o_1	o_2	o_3	o_4	o_5	o_6

Позначення, які були використані в таблиці, це:

- e_n – енергетичні витрати підприємства на певній стадії функціонування;
- f_n – витрати палива на певній стадії функціонування;
- m_n – матеріальні витрати на підприємстві;
- p_n – використання виробничих потужностей на підприємстві;
- l_n – трудові витрати на підприємстві;
- o_n – інші витрати (управлінські тощо) на підприємстві.

Детальний розгляд факторів, що впливають на виникнення витрат на ВАТ «СЗПТ», дозволив зазначити, що між деякими з них є певний взаємозв'язок і взаємозалежність (табл.3.10).

Таблиця 3.10 – Зв'язки між чинниками впливу та адресатами впливу

	e_3	e_4	f_3	f_4	m_1	m_2	m_3	m_4	m_5	m_6	p_3	p_4	l_3	l_4	o_3	o_4
e_3	-				-				-	-						
e_4		-	-						-	-						
f_3		-	-		-				-	-						
f_4				-	-				-	-						
m_1	-		-	-	-				-	-	-	-	-	-	-	-
m_2						-			-	-						
m_3							-		-	-						
m_4								-	-	-						
m_5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
m_6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
p_3											-					
p_4												-				
l_3													-	-	-	-
l_4														-	-	-
o_3															-	-
o_4																-

В побудованій матриці, риска позначає відсутність зв'язку між виявленими чинниками впливу і адресатами впливу, світлий квадрат позначає слабкий зв'язок, темний квадрат позначає сильний зв'язок.

Запропонована модель дозволяє визначити ті елементи витрат (адресати впливу), впливаючи на які, в першу чергу, можна досягти максимального ефекту від їх зменшення.

Аналіз ефективності моделі стратегічного управління витратами необхідно здійснювати за збалансованою системою показників. Побудова системи показників оцінки ефективності стратегічного управління витратами має ґрунтуватися на аналізі стратегічних цілей підприємства.

Склад основних оціночних показників ефективності стратегічного управління витратами підприємства представлено в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 – Система показників ефективності стратегічного управління витратами підприємства

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

За результатами проведених досліджень було побудовано модель стратегічного управління витратами об'єкта дослідження, яка відображена в Додатку С.

Формування моделі стратегічного управління витратами необхідне не лише для забезпечення економічного розвитку підприємства у конкурентному ринковому середовищі і досягнення його стратегічної мети. Її побудова є основою для створення на підприємстві ефективної системи управлінського обліку, організації поточного та оперативного планування, аналізу й контролю за діяльністю підприємства.

3.2 Оптимізація витрат за критерієм мінімізації їх рівня в чистому доході

Важливою складовою системи управління витратами на підприємстві є розробка заходів щодо зниження витрат виробництва. За результатами побудови стратегічної моделі управління витратами ВАТ «СЗПТ» в процесі написання даної роботи найбільша увага буде приділена групі внутрішніх заходів зниження витрат. Зокрема, в групі виробничо – технічних – раціональному використанню ресурсів виробництва; фінансових – раціональному використанню власних коштів; організаційно – управлінських ефективного управлінню процесом виробництва в цілому.

Оскільки прибуток – мета господарської діяльності кожного підприємства, то в подальшому важливо зберегти його на тому ж рівні або навіть наростити його обсяг, для цього необхідно знайти резерви зростання прибутку.

Резерви зростання прибутку – це кількісно вимірні можливості його збільшення за рахунок зростання обсягу реалізації продукції, зменшення витрат на її виробництво і реалізацію, недопущення зовні реалізаційних збитків, вдосконалення структури вироблюваної продукції.

Вимірювання величини резервів може бути визначений шляхом порівняння досягнутого рівня витрат з їх потенційною величиною.

Важливим напрямом пошуку резервів зростання прибутку є зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції, наприклад, сировини, матеріалів, палива, енергії, амортизації основних фондів та інших витрат.

Тому, постає завдання проаналізувати структуру витрат операційної діяльності підприємства за досліджуваний нами період, та виділити в їх складі, ті статті витрат, які виходячи із існуючих тенденцій діяльності підприємства, можуть бути скорочені тобто оптимізовані до певного рівня.

Для того, щоб витрати за статтями привести до порівняльного виду,

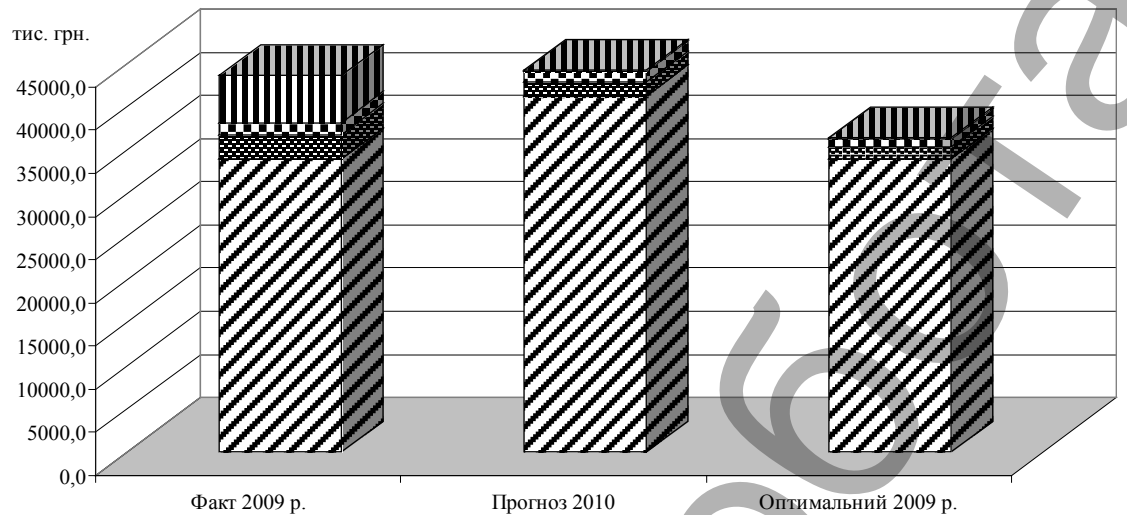
перерахуємо їх на 1 грн. реалізованої продукції (чистого доходу від реалізації), та знайдемо мінімальний рівень витрат періоду.

Таблиця 3.12 – Розрахунок рівня витрат на 1 грн. чистого доходу

Стаття	Рік								Міні- маль- ний рівень витрат
	2006		2007		2008		2009		
	тис. грн.	рівень витрат на 1 грн. ЧД	тис. грн.	рівень витрат на 1 грн. ЧД	тис. грн.	рівень витрат на 1 грн. ЧД	тис. грн.	рівень витрат на 1 грн. ЧД	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	24725,7	x	35404,8	x	33047,0	x	44286,0	x	x
Собівартість реалізованої продукції	20648,1	0,8351	29890,0	0,8442	28510,0	0,8627	33928,0	0,7661	0,7661
Адміністративні витрати	1040,6	0,0421	1091,7	0,0308	1453,0	0,0440	2849,0	0,0643	0,0308
Витрати на збут	733,8	0,0297	776,9	0,0219	1007,0	0,0305	1393,0	0,0315	0,0219
Інші операційні витрати	71,5	0,0029	97,6	0,0028	114,0	0,0035	5415,0	0,1223	0,0028
Разом витрат	22494,0	0,9097	31856,2	0,8998	31084,0	0,9406	43585,0	0,9842	0,8998

Розрахований мінімальний рівень витрат має слугувати підприємству тією відправною точкою, до якої стає можливим зменшення рівня витрат на 1 грн. чистого доходу при плануванні витрат у 2010 році.

Таким чином, по даним витратам операційної діяльності у підприємства існують резерви їх зниження за рахунок зменшення адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Тобто, ці статті витрат у розрахунку на 1 грн. чистого доходу у 2009 році значно перевищували рівень попередніх періодів, відповідно, можна говорити про їх перевитрачання. Для наочності зобразимо понесені витрати ВАТ «СЗПТ» та здійснимо їх прогноз на 2010 рік (рис. 3.4.).



■ Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) ■ Адміністративні витрати ■ Витрати на збут ■ Інші операційні витрати

Рисунок 3.4 – Планування та оптимізація витрат ВАТ «СЗПТ»

Отже, можна говорити про не ефективну проведену політику підприємства щодо формування витрат у 2009 році. Як видно з рис. 3.4 підприємству можна було досягти значної економії по витратам у 2009 році та більш раціонально сформувати їх склад.

Досягти оптимального рівня витрат ВАТ «СЗПТ» у 2009 році вдалося лише по статті собівартість реалізованої продукції, по іншим статтям наявне перевитрачання ресурсів підприємства, тобто існує резерв зниження витрат, що в загальній сумі складає – 3737,8 тис. грн.

Таблиця 3.13 – Прогнозування витрат підприємства на 2010 р. та визначення їх оптимального рівня для 2009 р.

Стаття	Факт 2009 р.	Оптимальний 2009 р.	Економія / перевитрачання 2009 р.	Прогноз 2010 р.
Собівартість реалізованої продукції	33928,0	33928,0	-	41203,2
Адміністративні витрати	2849,0	1365,6	-1483,4	1658,4
Витрати на збут	1393,0	971,8	-421,2	1180,2
Інші операційні витрати	5415,0	122,1	-5292,9	148,3
Разом витрат	43585,0	39847,2	-3737,8	48391,7

Із даних табл. 3.13 видно, що фактичні витрати 2009 року становлять – 43585 тис. грн., натомість оптимальні складають – 39847,2 тис. грн., тож

підприємство не ефективно використало свої фінансові ресурси.

Спрогнозуємо оптимальний рівень витрат на 2010 рік знаючи їх мінімальний рівень на 1 грн. чистого доходу та плановий рівень чистого доходу з врахуванням його середнього коефіцієнту зростання за аналізований період, який складає 1,214 пунктів:

$$44286 * 1,214 = 53782,3 \text{ тис. грн.}$$

Отже, очікуваний чистий дохід на 2010 рік становить близько 53782,3 тис. грн.

Таким чином, виходячи із планового чистого доходу, який зростає, має відбутися і зростання собівартості продукції на 7275,2 тис. грн. Прогнозний обсяг собівартості в загальній сумі дорівнюватиме 41203,2 тис. грн.

Зауважимо, що у 2010 році за прогнозами має відбутися лише зростання витрат по собівартості реалізованої продукції, оскільки вони напряму пов'язані із зміною виручки від реалізації, а в нашому випадку очікується збільшення виручки у 2010 році.

Інші статті витрат на 2010 рік ми оптимізуємо за критерієм мінімального рівня витрат у чистому доході. Зокрема, у 2010 році скоротилися адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати на 1190,6, 212,8 та 5266,7 тис. грн., порівняно із 2009 роком.

Варто відмітити, що керівництву підприємства потрібно приділити увагу статті інші операційні витрати, оскільки за останній рік їх сума значно зросла. Це може бути наслідком знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

В результаті проведених оптимізаційних заходів, все це призведе до підвищення фінансового результату від операційної діяльності ВАТ «СЗПТ» в плановому 2010 році порівняно з 2009 роком на 2221,07 тис. грн.

Отже, як висновок, ВАТ «СЗПТ» буде доцільно на 2010 рік здійснити витрати на запланованому нами рівні, що дасть змогу підприємству отримати їх економію, наростити обсяги діяльності та згенерувати додаткові фінансові ресурси, які потім можуть бути використані з більш ефективною віддачею.

3.3 Операційний аналіз впливу витрат на фінансові результати діяльності

Операційний аналіз часто називають аналізом беззбитковості, оскільки він дозволяє розраховувати таку суму або кількість продаж, при яких надходження дорівнює витрачанням. Бізнес не несе збитків, але і не приносить прибутків. Точка беззбитковості – це та межа, яку підприємству слід перевищити, щоб вижити. Тому точку беззбитковості називають межею рентабельності. Чим вищою є межа рентабельності, тим складніше її перевищити. З низькою межею рентабельності легше переносити зменшення попиту, відмовитись від завищеної ціни реалізації. Зниження межі рентабельності можна досягти за рахунок збільшення валової маржі або скорочення постійних витрат.

Ідеальні умови для бізнесу – поєднання низьких постійних витрат з високою валовою маржею.

Проведення операційного аналізу починається з розподілу постійних та змінних витрат, тому що без цього неможливо розрахувати валову маржу.

Згідно з аналітичним методом розподілу до змінної частини віднесемо собівартість реалізованої продукції, а до постійної – адміністративні та витрати на збут [65].

Валова маржа, розрахована як різниця між результатом від реалізації і змінними витратами, є межею покриття постійних витрат і формування прибутку.

Співставивши валову маржу із сумою виручки, одержують коефіцієнт валової маржі (частку валової маржі у складі виручки від реалізації).

Діленням постійних витрат на коефіцієнт валової маржі отримують поріг (межу) рентабельності. Перевищення фактичної виручки від реалізації порогу рентабельності, складає запас фінансової міцності підприємства.

Запланований прибуток розраховується множенням запасу фінансової

міцності на коефіцієнт валової маржі.

Сила впливу операційного важеля розраховується відношенням валової маржі до прибутку і показує, скільки відсотків зміни прибутку приносить кожний відсоток зміни виручки.

В табл. 3.14 розраховані ключові показники операційного аналізу діяльності підприємства за 2006 – 2009 рр., які дадуть змогу з урахуванням намічених тенденцій здійснити операційний аналіз на 2010 рік.

Таблиця 3.14 – Показники операційного аналізу за 2006 – 2009 рр.

Показник	Рік				Середнє значення
	2006	2007	2008	2009	
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	24725,7	35404,8	33047,0	44286,0	34365,9
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	20648,1	29890,0	28510,0	33928,0	28244,0
Валовий прибуток, тис. грн.	4077,6	5514,8	4537,0	10358,0	6121,9
Адміністративні витрати, тис. грн.	1040,6	1091,7	1453,0	2849,0	1608,6
Витрати на збут, тис. грн.	733,8	776,9	1007,0	1393,0	977,7
Фінансовий результат від операційної діяльності, тис. грн.	2303,2	3646,2	2077,0	6116,0	3535,6
Умовно постійні витрати, тис. грн.	1774,4	1868,6	2460,0	4242,0	2586,3
Умовно змінні витрати, тис. грн.	20648,1	29890,0	28510,0	33928,0	28244,0
Валова маржа, тис. грн.	4077,6	5514,8	4537,0	10358,0	6121,9
Коефіцієнт валової маржі, %	0,2	0,2	0,1	0,2	0,18
Точка беззбитковості, тис. грн.	10759,6	11996,3	17918,4	18136,8	14518,3
Запас фінансової міцності, тис. грн.	13966,1	23408,5	15128,6	26149,2	19847,6
Коефіцієнт запасу фінансової міцності, %	0,6	0,7	0,5	0,6	0,58
Період окупності постійних витрат, місяців	5,2	4,1	6,5	4,9	5,1
Операційний важель, один.	1,8	1,5	2,2	1,7	1,7

Проаналізувавши динаміку показників табл. 3.14 відмітимо існуючі тенденції, що склалися на підприємстві за досліджуваний період.

Маржинальний прибуток підприємства в середньому відповідає сумі 6121,9 тис. грн., це означає, що ВАТ «СЗПТ» має гарні тенденції діяльності, оскільки повністю покриваються його постійні витрати, які в середньому дорівнюють 2586,3 тис. грн. та формується фінансовий результат від операційної діяльності у розмірі 3535,6 тис. грн., тобто підприємство має подальші можливості для розвитку.

Отже, ВАТ «СЗПТ» вірно здійснює політику в сфері реалізації продукції, адже чистий дохід повністю покриває змінні витрати понесені безпосередньо при виробництві та покриваються постійні витрати і одержується певна сума прибутку від операційної діяльності.

Частка маржинального прибутку у чистому доході в середньому складає 18 %. Це означає, що на 1 грн. чистої виручки припадає 0,18 коп. маржинального прибутку, який йде на покриття постійних витрат та формування фінансового результату.

Аналіз за середніми даними свідчить, якщо ВАТ «СЗПТ» зменшить виручку від реалізації на 58%, то товариство опиниться в точці беззбитковості. А якщо виручка впаде на більший відсоток, то підприємство буде знаходитися в збитковій зоні. Таким чином, аналізуючи коефіцієнт запасу фінансової міцності, можна ствердно говорити, що підприємство має низький рівень ризику операційної діяльності. Адже, розрахований коефіцієнт відображає величину можливого зниження обсягу виробництва і реалізації без ризику не покрити затрати.

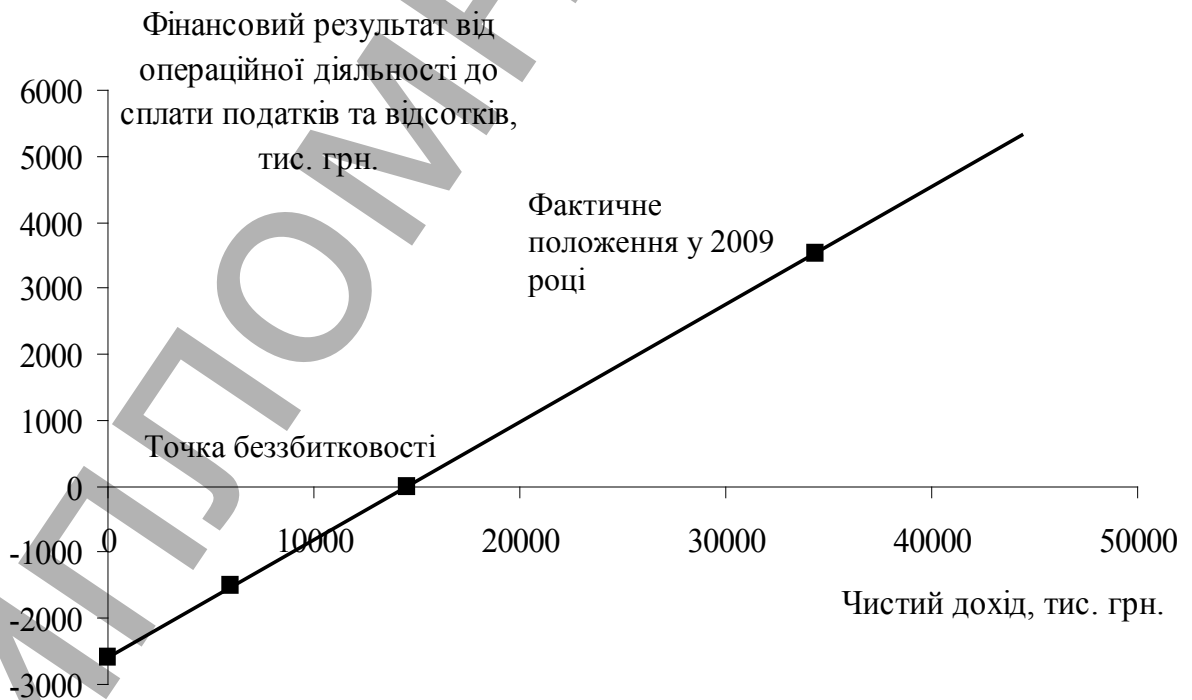


Рисунок 3.5 – Графік точки беззбитковості за середньорічними показниками за період 2006 – 2009 рр., тис. грн.

На рисунку 3.5 в точці, що відповідає величині – 14518,3 тис. грн., пряма залежності прибутку від зміни чистого доходу перетинає горизонтальну вісь (абсцис).

Зазначений обсяг виробництва – 14518,3 тис. грн. є точкою беззбитковості, яка розмежовує сфери збиткового і прибуткового виробництва (продажу).

Через наявність постійних витрат, що в середньому складають – 2586,3 тис. грн. (точка перетину прямої з вертикальною віссю) виробництво продукції до досягнення точки беззбитковості буде збитковим.

Зі зростанням обсягу виробництва, за умови, що змінні витрати на одиницю продукції менші за ціну, збитки будуть зменшуватись і в точці беззбитковості вони дорівнюватимуть нулю. Отже, фінансовий результат буде дорівнювати нулю при чистому доході в 14518,3 тис. грн.

Таблиця 3.14 – Аналіз операційної діяльності за 2009 рік та прогноз на 2010 рік

Показник	2009р.	Прогноз на 2010 р.	Відхилення (+/-), 2010/2009 рр.
Власний капітал, тис. грн.	22274,00	26651,00	4376,96
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	44286,00	53782,30	9496,26
Загальні витрати	38170,00	45445,20	7275,19
Постійні витрати	4242,00	4242,00	-
Змінні витрати	33928,00	41203,20	7275,19
Валова маржа	10358,00	12579,07	2221,07
Коефіцієнт валової маржі, %	23,39	23,39	-
Фінансовий результат від операційної діяльності, тис.грн.	6116,00	8337,10	2221,07
Точка беззбитковості, тис. грн.	18136,80	18136,80	-
Запас фінансової міцності, тис. грн.	26149,20	35645,40	9496,26
Коефіцієнт запасу фінансової міцності, %	59,05	66,28	7,23
Операційний важель	1,69	1,51	-0,18
Рівень рентабельності власного капіталу, %	21,97	31,28	9,31

Як видно з табл. 3.14, рентабельність власного капіталу у 2009 році склала 21,97%. Проте, для прогнозного 2010 року підприємство має забезпечити підвищення рентабельності власного капіталу. Така необхідність зумовлена, насамперед, змінами Закону України «Про

акціонерні товариства», відповідно до якого, всі АТ в 2010 році зобов'язані направляти на дивіденди мінімум 30 % чистого прибутку, а крім того підприємству необхідно ще акумулювати фінансові ресурси для здійснення своїх інвестиційних проектів.

Основним засобом підвищення рентабельності, на нашу думку, має бути забезпечення зростання прибутку від операційної діяльності на основі оптимізації співвідношення обсягів реалізації, витрат та фінансового результату.

Чистий дохід з урахуванням середньорічного коефіцієнта зростання, який становить 1,214 одиниць, планується на рівні 53782,3 тис. грн. Постійні витрати ВАТ «СЗПТ» на 2010 рік залишаються не змінними, оскільки не залежать від обсягу випуску продукції, а лише будуть зменшуватись на одиницю виробленої продукції при збільшенні виробництва.

Змінні витрати на 2010 рік при коефіцієнті зростання чистого доходу в 1,214 пункти, плануються підвищитися на 7275,19 тис. грн., та відповідно їх очікуваний обсяг становитиме 41203,2 тис. грн.

Також очікуємо зростання маржинального прибутку на 2010 рік, який дорівнює сумі постійних витрат і операційного прибутку. Тобто прогноз на 2010 рік має позитивну динаміку і підприємству є бажаним досягти його результати.

Розрахований коефіцієнт валової маржі показує, що на одну гривню чистого доходу буде припадати 0,23 коп. маржинального прибутку, коли в середньому припадало – 0,18 коп., отже підприємство збереже у 2010 році значення коефіцієнту валової маржі, який дозволяє отримати фінансовий результат в більших обсягах, ніж в середньому на рік за період 2006–2009 рр.

Таким чином, при зростанні обсягу виробництва у 2010 році на 9496,26 тис. грн. матимемо приріст валової маржі в сумі 2221,07 тис. грн.

У 2010 році ми спрогнозували точку беззбитковості на тому ж рівні, що і в попередньому році, оскільки не передбачається зміна технології виробництва, нарощення виробничого потенціалу, а відповідно, не змінними

залишаться і постійні витрати.

Але прогнозоване зростання обсягів виробництва на 2010 рік, дасть змогу ВАТ «СЗПТ» сформувати прибуток в сумі 8337,1 тис. грн., при заданому рівні постійних витрат і зростанню змінних в обсязі собівартості. В результаті підприємству вдасться досягти збільшення запасу фінансової міцності та відповідно його коефіцієнту, що віддаляє підприємство від зони збитків та зменшує його виробничі ризики.

Далі проаналізуємо зміну прибутку при збільшенні обсягу продажів, що визначається за допомогою операційного важеля (левериджу).

Цей ефект зумовлений різним ступенем впливу динаміки постійних та змінних витрат на формування фінансових результатів діяльності підприємства при зміні обсягу виробництва. Отже, операційний важіль залежить від співвідношення постійних і змінних затрат. Чим більший рівень постійних затрат, тим більша сила впливу операційного важеля. Вказуючи на темпи падіння прибутку з кожним процентом зниження виторгу, сила операційного важеля свідчить про рівень підприємницького ризику даного підприємства.

Таким чином, у 2010 році при збільшенні обсягу реалізації (виробництва) продукції на 10 %, відбудеться зростання прибутку на 15,1%. Прибуток зростатиме випереджаючими темпами стосовно збільшення обсягу реалізації, тому що є постійні витрати, які не реагують на підвищення обсягів виробництва.

Оскільки постійні витрати у 2010 році залишаться на рівні 2009 року, тобто їх частка у сукупних витратах зменшиться, то і величина операційного важеля зменшиться, що говорить про менш чутливу реакцію прибутку на зміну обсягів реалізації продукції.

Отже, як видно з рис. 3.6 та наведених вище розрахунків, для того, щоб одержати ВАТ «СЗПТ» у 2010 році 8337,10 тис. грн. прибутку та забезпечити рівень рентабельності власного капіталу на рівні 31,28%, підприємству необхідно буде реалізувати продукцію на суму 53782,30 тис.

грн., тобто збільшити чистий дохід у порівнянні з досягнутим рівнем на 9496,26 тис. грн. А це в свою чергу, при збереженні існуючого рівня витрат та умов перевитрачання коштів за окремими статтями витрат, вимагатиме збільшення змінних витрат на 7275,19 тис. грн.

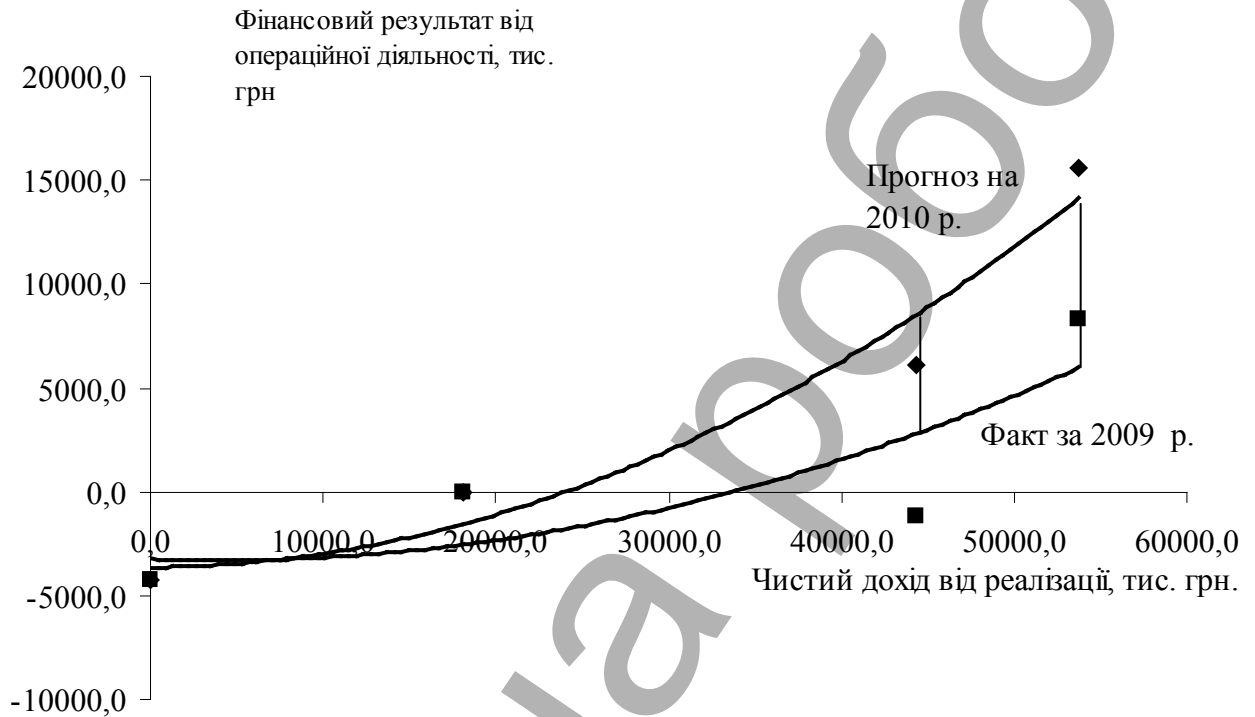


Рисунок 3.6 – Чистий дохід та фінансовий результат підприємства у 2009 та 2010 рр.

У 2009 році чистому доходу на рівні 44286 тис. грн. відповідає фінансовий результат від операційної діяльності до оподаткування та сплати відсотків в обсязі 6116 тис. грн. Натомість у 2010 році планується отримати чистий дохід у сумі 53782,3 тис. грн. і сформувати фінансовий результат від операційної діяльності до оподаткування та сплати відсотків в сумі 8337,1 тис. грн.

Тоді, приріст чистого доходу у 2010 році буде складати 9496,26 тис. грн., а фінансового результату від операційної діяльності 2221,07 тис. грн.

Враховуючи прогнозований рівень витрат на 2010 рік оптимізуємо їх суму на основі мінімізації їх рівня в формуванні чистого доходу, що було здійснено в попередньому розділі (див. п. 3.2), та отримуємо загальний ефект

від оптимізованих показників діяльності ВАТ «СЗПТ», які значно покращать фінансовий результат підприємства (табл. 3.15).

Крім того необхідно відзначити, що при відносно низьких постійних витратах у періоди різкого падіння реалізації збитки підприємства виникатимуть не відразу.

Таблиця 3.15 – Вплив оптимізації витрат на показники операційного аналізу в 2010 р.

Стаття	Прогноз на 2010 р.	Прогноз при оптимізації витрат на 2010 р.	Вплив оптимізації на 2010 р.
Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	53782,30	53782,30	-
Загальні витрати	45445,20	44041,70	-1403,50
Постійні витрати	42420,00	2838,50	-1403,50
Змінні витрати	41203,20	41203,20	-
Валова маржа	12579,07	12579,07	-
Коефіцієнт валової маржі, %	23,39	23,39	-
Фінансовий результат від операційної діяльності, тис. грн.	8337,10	9740,50	1403,50
Точка беззбитковості, тис. грн.	18136,80	12136,20	-6000,60
Запас фінансової міцності, тис. грн.	35645,40	41646,00	6000,60
Коефіцієнт запасу фінансової міцності, %	66,28	77,43	11,20
Операційний важель	1,51	1,29	-0,20

Внаслідок оптимізації постійних витрат на 2010 рік, ми отримаємо покращену модель формування фінансового результату, оскільки при плановому рівні витрат прибуток ВАТ «СЗПТ» становить 8337,1 тис. грн., то за допомогою резервів економії витрат, прибуток буде складати 9740,5 тис. грн. Відповідно точка беззбитковості зменшується до рівня 12136,2 тис. грн.

В свою чергу, коефіцієнт запасу фінансової міцності зростає до 77,43%, тобто при скороченні виробництва на 77,43% підприємство опиниться в точці беззбитковості.

Операційний важель поводить себе цілком закономірно: в плановому 2010 році в загальній сумі сукупних витрат зростає частка змінних за рахунок збільшення собівартості, відповідно зменшується питома вага постійних витрат, які не реагують на збільшення обсягу реалізації, тому операційний

важель скоротився і склав 1,69 одиниць. Це призводить до менш чутливої реакції прибутку на зміну обсягу виробництва.

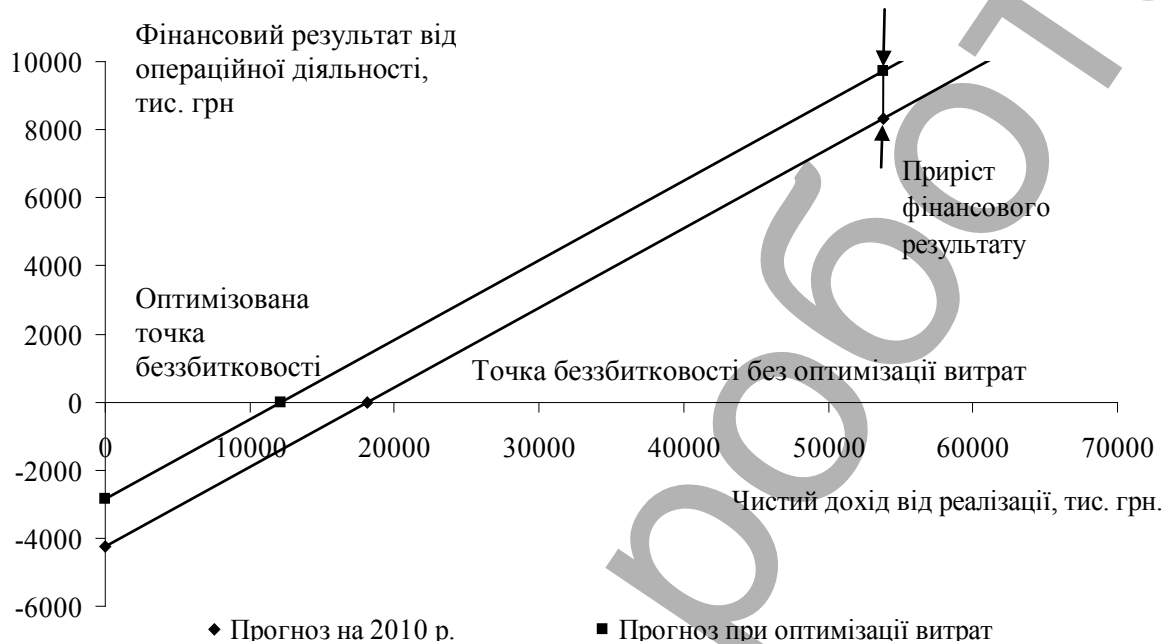


Рисунок 3.7 – Чистий дохід та фінансовий результат підприємства при оптимізації витрат у 2010 р.

Отже, з рис. 3.7 бачимо, що при скороченні постійних витрат, відбувається переміщення рівня точки безбитковості в бік її зменшення та відповідно зростання запасу фінансової міцності. В нашому випадку, при застосуванні заходів спрямованих на скорочення постійних витрат, точка безбитковості переміщується з 18136,8 тис. грн. до 12136,2 тис. грн., а також відбувається приріст фінансового результату від операційної діяльності на суму 1403,05 тис. грн.

На основі зроблених прогнозів, щодо виручки від реалізації, здійснюється розрахунок плану виробництва, а служба постачання підприємства забезпечує безперебійну поставку матеріалів, сировини й комплектуючих. Також приймається аргументоване рішення стосовно розширення діапазону товарів, що випускаються, враховуючи те, як це відіб'ється на загальних накладних витратах і збільшенні мінімального обсягу виробництва для досягнення крапки безбитковості.

Таким чином, проведення операційного аналізу дозволяє ВАТ «СЗПТ»: планувати обсяг виробництва підприємства, оцінити вплив рівня витрат на виробництво, оптимізувати витрати виробництва та проаналізувати вплив даних заходів на прибуток підприємства.

Можна бути впевненими, що на підприємстві, де аналіз беззбитковості стає регулярно застосовуваним механізмом в оперативному й стратегічному керуванні, такі проблеми, як збитковість виробництва, надвиробництво продукції або неконтрольований ріст витрат, не виникнуть.

ВИСНОВКИ

У ринковій економіці управління витратами, як засіб досягнення високого економічного результату виробничо – господарської діяльності підприємства, орієнтується не тільки на їх зниження, а й спрямовується на зростання прибутку і забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

Основною метою теорії витрат є надання встановленим в теорії виробництва кількісним технічним залежностям вартісної форми за допомогою цін чинників, і на цій основі визначення витрат, які є критеріями економічності при оцінці виробництва.

Управління витратами – це складний, багатоаспектний та динамічний процес, що включає в себе управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату функціонування підприємства. Воно передбачає створення єдиної, чітко й безперебійно функціонуючої системи з певними цільовими установками й взаємопов'язаними елементами.

При формуванні системи управління витратами необхідно враховувати такі їх особливості, як динамізм та розмаїття витрат, необхідність застосування широкого спектра прийомів та методів управління витратами, труднощі їхнього виміру, обліку й оцінки а також складність і суперечливість впливу витрат на економічний результат тощо.

Практичне застосування існуючих методів обліку витрат, таких, як: стандарт – костинг, директ – костинг, таргет – і кайзер – костинги, – дає змогу точніше визначати й оцінювати витрати й фінансові результати під час здійснення господарських операцій на підприємстві. В той же час, кожен метод має як переваги, так і недоліки, на які обов'язково треба звертати увагу в процесі прийняття рішення щодо їх впровадження на підприємстві.

В умовах ринкової системи господарювання особливої актуальності в управлінні витратами набуває вирішення таких завдань, як: врахування інтересів всіх учасників бізнесу, розширення горизонтів та глибини аналізу,

можливість оцінки та моделювання операційних ризиків тощо. Тому розробка ефективної системи управління витратами виробництва знижує можливість негативного впливу випадкових явищ на діяльність підприємства дозволяє вчасно передбачити дію негативних заходів та розробити упереджуючі заходи по зниженню їх впливу на витрати виробництва.

Дослідження процесу управління витратами проводилося на прикладі ВАТ «Сумський завод продовольчих товарів», яке було створено у 1996 році внаслідок проведення приватизації державного підприємства.

Діяльність підприємства ВАТ «Сумський завод продовольчих товарів» зосереджена в олійно – жировій галузі, яка в останні роки має можливість до розвитку в силу наступних причин:

- переорієнтація частки галузі на експорт;
- розширення діяльності в кондитерській та хлібопекарських галузях, які широко використовують продукцію олійно – жирової галузі;
- зростання платоспроможності населення;
- зміна споживчих уподобань щодо зростання споживання олії.

До основних видів продукції та послуг, що надає підприємство відносяться: майонез, фасована олія торговельної марки «Олівія», рафінація, дезодорація рослинної олії, крім того, послуги по виморожуванню та розфасовці рафінованої дезодорованої олії.

Однак, пріоритетним напрямком діяльності є комплексна переробка соняшникового насіння, яка включає в себе повний цикл переробки від насіння до рафінованої дезодорованої олії. Виробництво має часткову залежність від сезону, оскільки переробка найбільш завантажена на початку сезону нового врожаю, тобто, восени та взимку.

Галузь представлена майже десятком великих підприємств, а точніше олійно – жирових комбінатів та олійно – екстракційних заводів. Цілком очевидно, що в галузі, яка має високі та динамічні темпи розвитку, рівень конкуренції також є високим. Але незважаючи на значну кількість торгових марок, підприємству досить вдало вдалось завоювати певну частку ринку,

яка становить близько 2%. На нашу думку, це є досить непоганим результатом, адже перевищити цей показник вдається не багатьом підприємствам. Фактично, до них належать лише вищезгадані «гіганти», такі, як: «Олейна», «Чумак», «Стожар», і т.д., які в структурі своїх капіталів мають частку іноземних інвестицій.

У структурі підприємства функціонує цех з виробництва майонезу. Це висококалорійні майонези «Провансаль», «Провансаль Сумський» і низькокалорійні «Сумський особливий», «Новинка» у поліетиленовій та доу – пак упаковці масою 200, 250 та 500 г. Враховуючи тенденції розвитку ринкових переваг, основна кількість майонезу виробляється тільки з натуральних компонентів, без застосування штучних харчових домішок та консервантів.

З аналізу системи збуту продукції можна зробити висновок, що основний споживач продукції та послуг – вітчизняний ринок, а стосовно товарів народного споживання – то це Сумський регіон. В Сумській області підприємств аналогічного профілю немає.

Проведений аналіз фінансово – господарської діяльності ВАТ «СЗПТ» за допомогою економіко – статистичного методу показав, що фінансовий стан підприємства є задовільним. В той же час, він дав змогу окреслити лише загальну картину на підприємстві, тому для більш детального вивчення ефективності формування витрат на підприємстві було використано додаткові методи аналізу: кореляційно – регресивний аналіз, дослідження інтенсифікації та екстенсифікації виробництва.

Проведені розрахунки засвідчили, що спостерігається зниження ефективності вкладання коштів у діяльність та раціональність їх використання, зокрема ці зміни зумовлені зростанням рівня витрат.

Аналіз активів підприємства свідчить, що масштаби діяльності підприємства за період 2005 – 2009 рр. поступово зростали, і на кінець 2009 року валюта балансу підприємства становила 27839 тис. грн., натомість у

2008 році – 23299 тис. грн., тобто середньорічний темп росту активів складав 119,5%.

В структурі активів ВАТ «СЗПТ» протягом аналізованого періоду частка необоротних і оборотних активів поділена майже порівну, тобто знаходиться в межах 50 %, що зумовлено специфікою діяльності товариства. Так, на 2009 рік сума необоротних активів становила 14782 тис. грн., що становить 53,1% від структури активів підприємства. Дане значення у 2007 році складало – 11842 тис. грн., а у 2008 році – 12884 тис. грн., тобто можна говорити про присутність проведення політики модернізації обладнання на підприємстві.

Отже, враховуючи вище зазначену інформацію, можемо зробити висновок про те, що протягом 2005 – 2009 років на підприємстві відбувалось нарощення виробничих потужностей. Така політика, в свою чергу, заклала основу для розширення виробництва і як результат, зростання прибутку, що і спостерігається у 2009 році, коли прибуток підприємства склав 4894 тис. грн., натомість у 2008 році прибуток дорівнював 788 тис. грн., відповідно темп росту прибутку підприємства становив 620,1 %. Тому, зміни у структурі активу балансу за аналізований період, можна охарактеризувати як позитивні для діяльності підприємства, оскільки є можливість для нарощення обсягів виробництва і розширення сфери діяльності.

Проведений аналіз пасиву балансу за п'ять років свідчить, що ВАТ «СЗПТ» притаманна така політика формування капіталу, при якій надається перевага власним коштам. Позиковий капітал підприємства носить в основному короткостроковий характер і спрямований перш за все на поповнення запасів підприємства — насіння соняшника.

Проте, якщо систематизувати проведений аналіз всіх показників, можна стверджувати, що ВАТ «СЗПТ» має недостатню ліквідність, через вплив як ендогенних, так і екзогенних факторів.

В цілому ж структура балансу відповідає галузевим особливостям підприємства в якій воно працює.

Диспропорції, які були виявлені при аналізі ліквідності балансу, співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості, пояснюються кон'юктурою ринку сировини. Впливати на об'єктивні причини зростання цін на сировину неможливо, але можливо дещо згладити цей вплив. Зокрема, на підприємстві повинна проводитися робота щодо забезпечення якості і ліквідності дебіторської заборгованості, а саме застосовувати підвищені гарантії отримання коштів.

Досягнута ефективність від інтенсифікації використання трудових ресурсів перекривається екстенсифікацією матеріальних, оборотних активів та виробничих фондів, що призвело до перевитрачання коштів в цілому по підприємству в 2009 році на – 9362,67 тис. грн.

Звичайно, не можна розширювати діяльність, зберігаючи рівень витрат на тому ж значенні. Тому головною проблемою є не саме їх зростання, а те, що темп росту витрат перевищує темп росту обсягу виробленої продукції, що у відносних показниках становить 141,72 % та 119 % відповідно.

Непропорційність зміни зазначених показників в сукупності з комплексним аналізом свідчить про досить неефективну політику, щодо формування витрат на підприємстві і вимагають негайного знаходження шляхів щодо їх зменшення, адже цілком зрозуміло, що таке співвідношення показників безперечно вплине і на рівень отриманого прибутку підприємства.

Як вже зазначалось, структура й поведінка витрат товариства та вибір методів і прийомів їх управління залежать від прийнятого варіанта стратегічної поведінки підприємства на ринку та способу забезпечення конкурентної переваги.

Значний асортимент продукції ВАТ «СЗПТ» перебуває на стадії зрілості, тому товариству притаманна політика утримання на постійному рівні своєї частки ринку. Підприємству вдалося досягти лідерства за диференціацією продукції та лідерства у вузькій сфері діяльності, але не

можна стверджувати про досягнення ним лідерства на основі витрат, адже для стадії зрілості не є характерним їх зростання.

В сучасних умовах існує велика кількість методів розробки стратегій, які ґрунтуються або на ринковому підході з аналізом зовнішнього середовища, або на ресурсному – з аналізом внутрішніх сильних і слабких сторін підприємства. Нами було запропоновано поєднання цих двох підходів в процесі розробки стратегії розвитку підприємства, що дозволяє забезпечити найкраще співвідношення витрат і результатів та обґрунтувати витрати на досягнення поставлених цілей розвитку.

В той же час, за результатами побудови стратегічної моделі управління витратами ВАТ «СЗПТ», в процесі написання даної роботи, найбільша увага була приділена саме групі внутрішніх заходів, зокрема в групі виробничо – технічних – раціональному використанню ресурсів виробництва; фінансових – раціональному використанню власних коштів; організаційно – управлінських – ефективному управлінню процесом виробництва.

При побудові ланцюжка цінності на досліджуваному підприємстві за основу було обрано процес виробництва майонезу, адже він характеризується складністю та більшими витратами порівняно з процесом виробництва олії.

Пошук можливих резервів зниження витрат виробництва доводить, що резерви – це не тільки зниження збитків при використанні ресурсів, але і невикористані можливості зниження витрат. Тому, скорочення розриву між досягнутим рівнем використання ресурсів і можливим рівнем, виходячи із оптимізації їх суми, сприятиме покращенню виробничого потенціалу ВАТ «СЗПТ».

Таким чином, в роботі було приділено увагу механізму мінімізації витрат підприємства в загальній сумі чистого доходу, оскільки для ефективного використання виробничих ресурсів необхідні поважні структурні зміни якісного характеру в сфері їх управління, як складової частини управління витратами в цілому.

При плануванні виручки від реалізації (чистого доходу), витрат та фінансового результату від операційної діяльності на 2010 рік, виходячи із намічених тенденцій за попередні періоди, очікується виручка від реалізації в обсязі 53782,3 тис. грн., загальна сума витрат – 45445,2 тис. грн., фінансовий результат від операційної діяльності становитиме 8337,1 тис. грн.

Однак, запропонована система заходів зниження витрат дозволить у 2010 році скоротити адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати на 1403,5 тис. грн. В результаті проведених оптимізаційних заходів, очікується зменшення рівня точки беззбитковості на 6000,6 тис. грн., відповідно на цю суму відбудеться зростання запасу фінансової міцності, який дорівнюватиме 41646 тис. грн. та в цілому підвищиться фінансовий результат від операційної діяльності підприємства на 1403,5 тис. грн., а його сума складатиме 9740,5 тис. грн.

Отже, ми можемо зробити висновок, що запропоновані організаційно – управлінські заходи в частині управління процесом виробництва дозволять не лише скоротити витрати виробництва, а й зміцнити позиції підприємства в галузі в довготривалій перспективі, знизивши рівень його залежності від кон'юнктури ринку сировини.

Сформована модель стратегічного управління витратами допоможе не лише в забезпеченні економічного розвитку підприємства у конкурентному ринковому середовищі, але і в досягненні його стратегічної мети. Тому, її побудова є основою для створення на підприємстві ефективної системи управлінського обліку, організації поточного та оперативного планування, аналізу й контролю за діяльністю підприємства в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Азьмук, Л. Моделювання комбінаційних взаємозв'язків у системі «Витрати – Випуск»: проблеми та шляхи їх розв'язання [Текст] / Л. Азьмук // Стратегія економічного розвитку України. – 2006. – № 6. – С. 231–234.
2. Білобловський, С. Модель бюджетування операційних витрат на підприємстві [Текст] / С. Білобловський // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 8. – С. 7–15.
3. Бланк, И. О. Финансовый менеджмент [Текст] : Учебный курс / И. О. Бланк. – К.: Ника – Центр, Эльга, 2006. – 656 с. – ISBN 966-521-257-5.
4. Бланк, І. Фінансовий механізм управління ефективністю операційних витрат підприємства [Текст] / І. Бланк // Фінанси України. – 2000. – № 4. – С. 32–38.
5. Близнюк, Т. Методика определения постоянных затрат и практика ее использования / Т. Близнюк // Финансовый менеджмент. – 2006. – № 1. – С. 46–58.
6. Боброва, О. Переоцінка основних засобів та формування витрат підприємства за статтею «Амортизація» [Текст] / О. Боброва // Стратегія економічного розвитку України. – 2004. – № 4. – С. 267–272.
7. Бородкин, А. О формировании и учете себестоимости продукции в рыночных условиях [Текст] / А. Бородкин // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 3. – С. 32–39.
8. Борщевський, П. Проблеми розвитку ринку олії в Україні [Текст] / П. Борщевський // Стратегія економічного розвитку України. – 2009. – № 5. – С. 178–189.
9. Бойко, С. Ринок соняшнику та ріпаку в Україні [Текст] / С. Бойко // Вісник аграрної науки. – 2005. – № 7. – С. 72–73.
10. Бойко, С. Стан олійно-жирової галузі України, проблеми і перспективи

- розвитку [Текст] / С. Бойко // Вісник Державного агроекологічного університету. – 2007. – № 1. – С. 281–285.
11. Брігхем, Є. О. Основи фінансового менеджменту [Текст] : навч. посіб. / Є. Брігхем. – К.: Молодь, – 1997. – 657 с. – ISBN 966-521-250-06.
 12. Воронина, Е. Влияние прямых и косвенных затрат на формирование себестоимости [Текст] / Е. Воронина // Финансовый бизнес. – 2007. – № 4. – С. 54–66.
 13. Ванієва, А. Оцінка ліквідності і платоспроможності підприємства [Текст] / А. Ванієва // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 8. – С. 52–61.
 14. Войко, А. Оценка влияния дебиторской задолженности на формирование финансовых результатов предприятия [Текст] / А. Войко // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 4. – С. 37–42.
 15. Грещак, М. Г. Управління витратами [Текст] : навч. посіб. / М. Г. Грещак; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2003. – 131 с. – ISBN 966-524-421-6.
 16. Гусева, И. Управление целевыми затратами [Текст] / И. Гусева // Финансы и кредит. – 2007. – № 14. – С. 39–49.
 17. Давиденко, Н. Ліквідність та платоспроможність як показники ефективності фінансового менеджменту підприємства [Текст] / Н. Давиденко // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 2. – С.36–41.
 18. Драгун, Л. М. Загальна концепція удосконалення фінансового аналізу діяльності підприємства [Текст] / Л. Драгун, Н. Редіна, П. Фісуненко // Регіональні перспективи. – 2001. – № 7. – С. 19–20.
 19. Думинець, О. Прогнозування витрат підприємства [Текст] / О. Думинець // Фінанси України. – 2008. – № 2. – С. 109–115.
 20. Игнатов, А. Определение интервала безубыточности в деятельности предприятия [Текст] / А. Игнатов // Финансовый менеджмент. – 2009. – № 2. – С. 24–31.
 21. Ішук, С. Підвищення ефективності управління товарно – матеріальними

- запасами підприємств [Текст] / С. Ішук // Регіональна економіка. – 2003. – № 5. – С. 194–199.
22. Калиниченко, Е. Анализ формирования источников покрытия производственных затрат [Текст] / Е. Калиниченко // Вісник Української академії банківської справи. – 2000. – № 2. – С. 60–62.
23. Керимов, В. Управленческий учет и проблемы классификации затрат [Текст] / В. Керимов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2008. – № 6. – С. 127–136.
24. Кміть, В. Оптимізація накладних витрат у забезпеченні підвищення конкурентоспроможності продукції [Текст] / В. Кміть // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 77–85.
25. Кміть, В. Організація управління накладними витратами на промислових підприємствах [Текст] / В. Кміть // Фінанси України. – 2007. – № 5. – С. 70–78.
26. Кміть, В. Системний підхід до управління накладними витратами підприємств [Текст] / В. Кміть // Фінанси України. – 2005. – № 9. – С. 17–26.
27. Костромина, Д. Управление затратами и прибылью предприятия на основе организации центров финансовой отчетности [Текст] / Д. Костромина // Финансовый менеджмент. – 2006. – № 4. – С. 20–31.
28. Ковалев, А. И. Анализ хозяйственного состояния предприятия [Текст] : монография / А. И. Ковалев, В. Т. Привалов. – 3-е изд., испр., дополн. – М.: Центр экономики и маркетинга, 2004. – 417с. – ISBN 5-85573-007-X.
29. Котляр, М. Аналіз фінансового стану підприємства [Текст] / М. Котляр // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 99–104.
30. Крамаренко, Г. О. Фінансовий аналіз і планування [Текст] : навч. посіб. / Г. О. Крамаренко. – К.: ЦНЛ, 2003. – 224 с. – ISBN 966-8253-33-7.
31. Крейнина, М. Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки [Текст] / М. Н. Крейнина. – М.: АО «Дис», 1997. – 224с. – ISBN 5-8659-42-9.

32. Крейнина, М. Платежеспособность предприятия: оценка и принятие решений [Текст] / М. Крейнина // Финансовый менеджмент. – 2001. – № 1. – С. 3–13.
33. Лагун, М. І. Теоретична характеристика основних методичних аспектів проведення аналізу фінансового стану [Текст] / М. І. Лагун // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 3. – С. 33–37.
34. Лабзунов, П. Организация управления затратами в условиях рыночной экономики [Текст] / П. Лабзунов // Экономист. – 2005. – № 2. – С. 37–40.
35. Лабзунов, П. Функции управления затратами на промышленных предприятиях [Текст] / П. Лабзунов // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 3. – С. 115–123.
36. Маковеев, А. Собівартість продукції в контексті технологічного розвитку промислового виробництва / А. Маковеев // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 7. – С. 14–19.
37. Малышкин, А. Элементы затрат в финансовой отчетности / А. Малышкин // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 3. – С. 15–23.
38. Маркарьян, З. А. Финансовый анализ [Текст]: Учебное пособие / З. А. Маркарьян, Г. П. Герасименко, С. А. Маркарьян. – 4-е изд. испр. – М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2003. – 630 с. – ISBN 1400000.
39. Марцин, В. Надійність, платоспроможність, фінансова стійкість – основні складові оцінки фінансового стану підприємства [Текст] / В. Марцин // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 7. – С. 26–30.
40. Мец, В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства [Текст] : навч. посіб. / В. О. Мец. – К.: Вища школа. – 2003. – 386 с. – ISBN 966-574-286-8.
41. Моїсєєва, М. Світовий ринок олійних культур [Текст] / М. Моїсєєва // Пропозиція. – 2009. – № 4. – С. 51–55.
42. Моляков, Д. С. Финансы предприятий отраслей народного хозяйства [Текст] : Учебное пособие / Д. С. Моляков. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 176 с. – ISBN 5-279-01686-1.

43. Никитин, В. Проблемы развития постоянных и переменных затрат и некоторые подходы к ее решению [Текст] / В. Никитин // Менеджмент в России и за рубежом. – 2008. – № 1. – С. 68–89.
44. Новодворский, В. Прибыль предприятия: бухгалтерская и экономическая [Текст] / В. Новодворский // Финансы. – 2003. – № 4. – С. 14–18.
45. Обущак, Т. Сутність фінансового стану підприємства [Текст] / Т. Обущак // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 9. – С. 92–101.
46. Овчаренко, Р. Інформаційне забезпечення та методика оцінювання фінансової стійкості підприємства [Текст] / Р. Овчаренко // Банківська справа. – 2001. – № 4. – С. 59–62.
47. Павлова, Л. Н Финансы предприятий [Текст] : Учебник для вузов / Л. Н. Павлова. – М.: Финансы Юнити, 2003. – 639с. – ISBN 5-85173-047-1.
48. Партий, Г. О. Фінанси підприємств [Текст] : навчальний посібник / Г. О. Партий, А. Г. Загородній. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2006. – 379 с. – ISBN 9669345-169-1.
49. Партин, Г. Бюджетування у системі управління витратами [Текст] / Г. Партин // Фінанси України. – 2006. – № 10. – С. 26–58.
50. Партин, Г. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства [Текст] / Г. Партин // Фінанси України. – 2004. – № 11. – С. 124–133.
51. Почекутов, М. Оценка ликвидности активов предприятия [Текст] / М. Почекутов // Финансовый менеджмент. – 2005. – № 4. – С. 40–47.
52. Попова, Л. Аналитическая система материальных запасов на предприятиях промышленности [Текст] / Л. Попова // Финансовый менеджмент. – 2008. – № 3. – С. 12–15.
53. Слуцкий, М. Влияние способов распределения накладных расходов на принятие управленческих решений [Текст] / М. Слуцкий // Финансовый менеджмент. – 2009. – № 9. – С. 70–81.
54. Слюсарчук, Л. Попроцессная калькуляция затрат [Текст] / Л. Слюсарчук // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 2. – С. 16–21.

55. Страшинська, Л. Основні тенденції розвитку підприємств на ринку олії [Текст] / Л. Страшинська // Регіональна економіка. – 2008. – № 5. – С. 78–84.
56. Сухоносенко, Г. Место бухучета в управленні затратами підприємства [Текст] / Г. Сухоносенко // Финансовый менеджмент. – 2006. – № 2. – С. 4–8.
57. Тарасенко, Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства [Текст] : навчальний посібник: Навчальне видання / Н. В. Тарасенко. – К. – Львів, 2000. – 485 с. – ISBN 966-7330-23-0.
58. Тафинцева, В. Маржинальный подход как инструмент оценки финансовых результатов [Текст] / В. Тафинцева // Финансовый менеджмент. – 2008. – № 3. – С. 12–19.
59. Токаренко, Г. Организация контроля результатов финансово – хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / Г. Токаренко // Финансовый менеджмент. – 2009. – № 1. – С. 17–28.
60. Турило, А. Методологічні підходи до оцінки фінансової діяльності підприємства [Текст] / А. Турило // Фінанси підприємств. – 2007. – № 3. – С.100–104.
61. Філінков, А. Розміри підприємств і собівартість продукції [Текст] / А. Філінков // Економіка України. – 2006. – № 8. – С.65–71.
62. Філімоненков, О. С. Фінанси підприємств [Текст] : Навч. пос. / О. С. Філімоненков. – 2-ге видання, перер. та доопр. – К.: МАУП, 2004. – ISBN 966-608-465-1.
63. Фінанси підприємств [Текст] : Підручник / Кер. авт. кол. і наук. ред. проф. А.М. Поддєрьогін. – 4-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2002. – 670 с. – ISBN 966-574-106-3.
64. Фінанси підприємств [Текст] : / под ред. Г. Г. Кірейцева. – К. : ЦУЛ, 2002. – 268 с. – ISBN966-683-024-8.
65. Цал – Цалко, Ю. С. Витрати підприємства [Текст] : навч. посіб. / Ю. С. Цал – Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с. – ISBN 966-7938-81-1.

66. Череп, А. Проблеми обліку адміністративних витрат [Текст] / А. Череп // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 9. – С. 68–74.
67. Череп, А. Проблеми планування витрат на збут продукції [Текст] / А. Череп // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 8. – С. 17–21.
68. Череп, А. Методи управління витратами виробництва продукції та їх порівняльний аналіз [Текст] / А. Череп // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 11. – С. 67–72.
69. Чухліб, О. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції [Текст] / О. Чухліб // Фінанси України. – 2006. – № 2. – С. 127–136.
70. Шандова, Н. Використання собівартості для прийняття управлінських рішень [Текст] / Н. Шандова // Фінанси України. – 2009. – № 1. – С. 92–101.
71. Шандова, Н. Методичні аспекти організації управління витратами [Текст] / Н. Шандова // Фінанси України. – 2006. – № 12. – С. 53–58.
72. Ширококов, В. Конструктивно – аналітичний метод дифференціації затрат [Текст] / В. Ширококов // Финансовый менеджмент. – 2005. – № 2. – С. 26–37.
73. Щербаков, В. Роль олійних культур у підвищенні ефективності аграрного виробництва [Текст] / В. Щербаков // Пропозиція. – 2009. – № 9. – С. 16 – 19.
74. Щиборщ, К. Управление запасами на промышленном предприятии [Текст] / К. Щиборщ // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 5. – С. 6–21.
75. Яковенко, Т. Олійні культури й підвищення ефективності аграрного виробництва [Текст] / Т. Яковенко // Пропозиція. – 2009. – № 6. – С. 111 – 117.

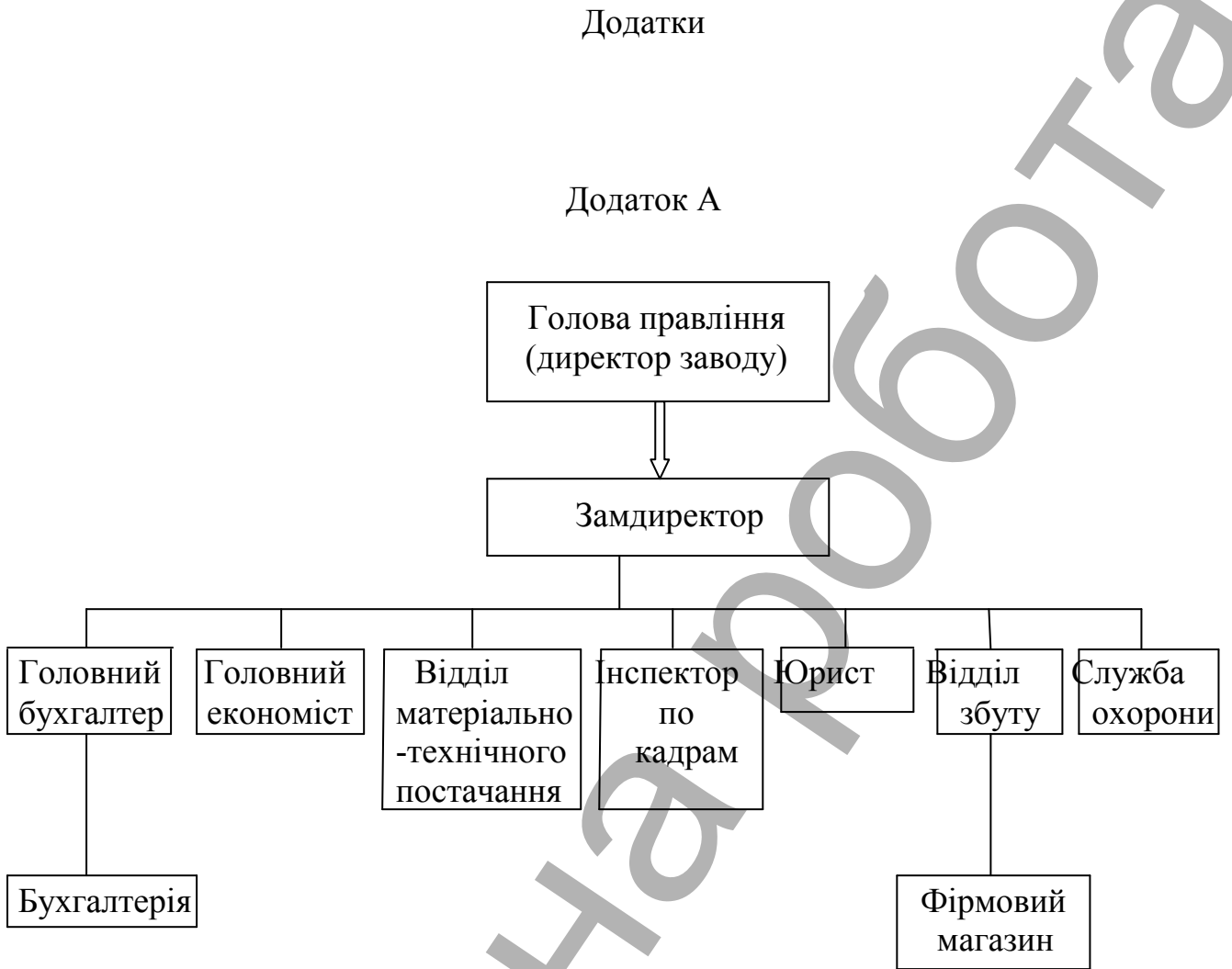


Рисунок А.1 – Управлінська структура ВАТ «СЗПТ»

Додаток Б

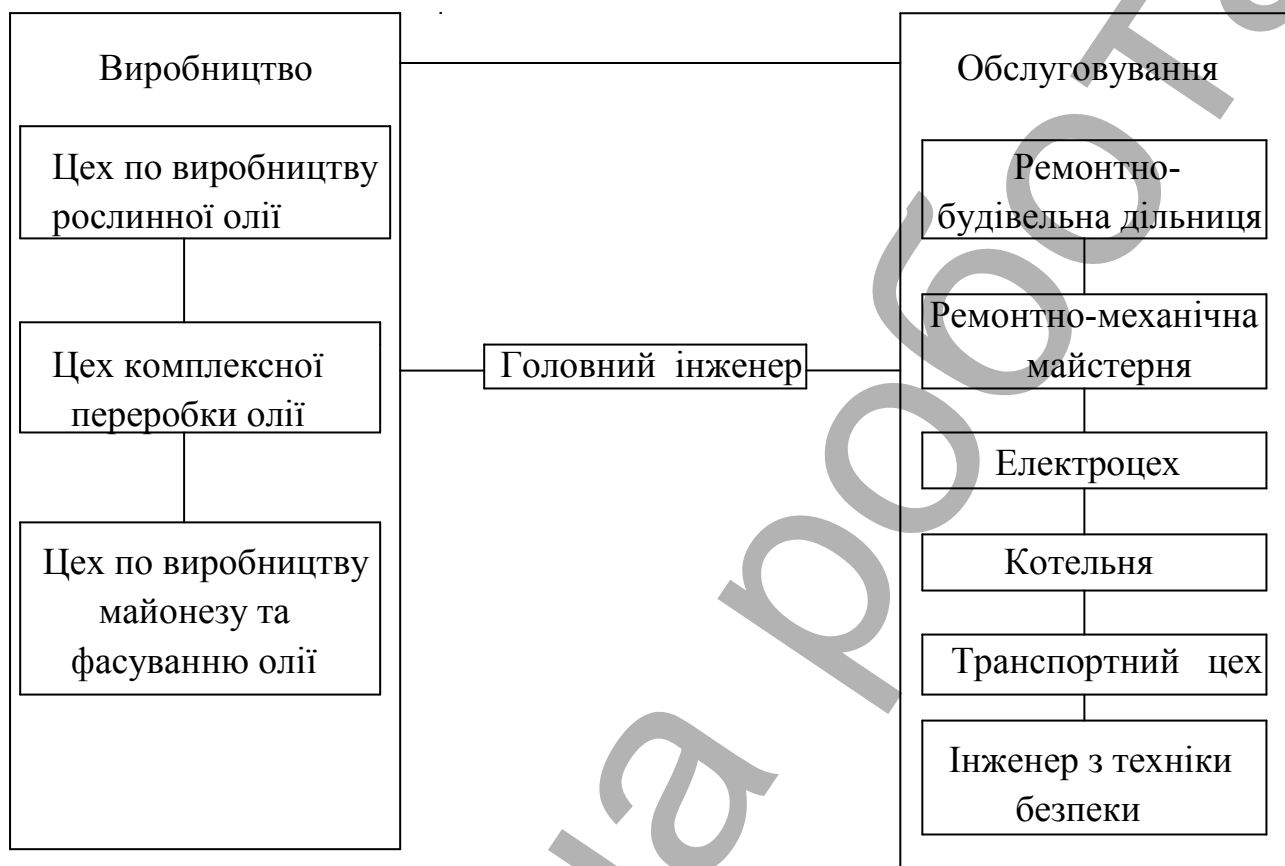


Рисунок Б.1 – Виробнича структура ВАТ «СЗПТ»

Додаток Д

Таблиця Д.1 – Класифікація витрат підприємства

№ п/п	Ознаки	Види витрат
1	Місце виникнення на підприємстві	Зведені по: підприємству, структурних підрозділах, цехах, дільницях, центрах витрат, центрах відповідальності
2	Об'єкти господарської діяльності	За об'єктами господарської діяльності (продукція, роботи, послуги, господарські процеси, деталі, замовлення)
3	Характер виробництва	Основне виробництво Допоміжне виробництво Обслуговуюче
4	Зв'язок з обсягами господарської діяльності	Постійні Змінні Умовно постійні Умовно змінні
5	Спосіб перенесення витрат на об'єкт	Прямі Непрямі
6	Час виникнення	Витрати минулого періоду Витрати звітного періоду Витрати, майбутніх періодів
7	По відношенню до джерел покриття	Вхідні витрати (залишок готової продукції на початок звітного періоду) Поточні витрати (виробнича собівартість готової продукції звітного періоду) Вихідні витрати (собівартість реалізованої продукції)
8	За калькуляційними ознаками	За елементами витрат За статтями калькуляції
9	Можливість регулювання	Повністю регульовані Часткова регульовані Слабко регульовані
10	Мета формування	Визначення собівартості Визначення прибутку Оцінка альтернативного варіанту
11	Вид діяльності	Звичайні Основні Операційні Інвестиційні Фінансові Надзвичайні Виробничі Адміністративні Збутові Постачання Невиробничі
12	За єдністю складу витрат	Одноелементні Комплексні
13	За календарними періодами	Поточні Довгострокові Одноразові
14	За доцільністю витрачання	Продуктивні Непродуктивні
15	Відповідно до функцій підприємства	Виробничі витрати Витрати на збут Адміністративні витрати Інші операційні витрати

Таблиця Ж.1 – Етапи та місце виникнення методів управління витратами підприємства

Метод управління витратами	Дата виникнення	Країна виникнення	Причини появи	Специфіка застосування
Стандарт-коєтинг	Початок ХХ століття	Америка	- розвиток досліджень з питань продуктивності праці та її уніфікації; - загострення необхідності освоєння нових резервів економії у виробництві	підприємства всіх галузей
Директ-коєтинг	1936-1961 рр.	Теоретичні розробки - Німеччина, практичне втілення – Америка	- перехід від екстенсивної моделі виробництва до інтенсивної, а саме: посилення контролю за витратами	підприємства галузей, в яких гостро стоїть необхідність гнучкого та ефективного ціноутворення
Метод повних витрат				- підприємства з чітко визначеною товарною диверсифікацією для розрахунків цін на вироби з низькою конкурентоспроможністю або на зовсім нові товари; - у випадках суттєвих коливань загальновиробничих витрат у кожному наступному періоді; - основу роботи підприємства складають контракти довгострокового періоду на виконання певного обсягу робіт
Таргет-коєтинг	1960 рр.	Японія	визначення необхідного рівня собівартості на стадії розробки та проектування продукції	- підприємства інноваційних галузей, з короткостроковим життєвим циклом продукції; - підприємства сфери обслуговування; - неприбуткові організації
Кайзен-коєтинг	Кінець 1980 рр.		зниження собівартості до цільового значення на стадії виробництва продукції	традиційні галузі економіки, для яких характерною ознакою є довготривалий життєвий цикл продукції
ABC	Кінець 1980 рр.	Америка	зниження частки прямих витрат та збільшення непрямих у структурі собівартості продукції внаслідок удосконалення технології виробництва	особливого значення набуває в тих галузях економіки, де питома вага прямих витрат традиційно незначна: страхування, банківська справа, торгівля тощо

Таблиця 3.1 – Порівняльна характеристика традиційної та удосконаленої системи управління витратами підприємства

Критерій порівняння	Традиційна система управління витратами	Удосконалена система управління витратами
Мета	скорочення витрат	<ul style="list-style-type: none"> - зниження витрат при збереженні рівня виробництва; - збільшення рівня виробництва при постійному рівні витрат; - зниження витрат при збільшенні об'ємів виробництва
Зацікавлені особи	аналіз витрат проводиться виходячи з інтересів лише однієї групи учасників бізнесу - менеджерів компанії. Без уваги залишаються інтереси власників - акціонерів компанії та стратегічних інвесторів	аналіз враховує інтереси всіх учасників бізнесу: акціонерів, стратегічних інвесторів, менеджерів
Горизонт аналізу	витрати аналізуються лише на певному етапі життєвого циклу продукту	аналізуються всі етапи життєвого циклу продукту
Методи аналізу	обмеженість аналізу - традиційний аналіз операційних витрат, як правило, пов'язаний з використанням однієї-двох схем: «стандарт» чи «директ» костинг	методика аналізу дозволяє одночасно використовувати більшість відомих методів калькулювання витрат, що дозволяє обирати найкращий з них в якості базового
Можливість врахування поточного стану підприємства	не враховується	враховується
Глибина факторного аналізу	встановлення факту відхилення, але не визначаються причини зростання витрат	аналіз виявляє причини відхилення витрат
Широта аналізу	витрати виробничих підрозділів, цехів оцінюються лише з точки зору самого підрозділу чи цеху, а не ефективності всього підприємства в цілому	витрати виробничих підрозділів, цехів оцінюються орієнтуючись на ефективності всього підприємства в цілому (чого не може забезпечити ABC аналіз), а не показники самого підрозділу
Ступінь впливу на результати	по результатам аналізу неможливо зробити висновки щодо заходів, які слід вжити на рівні виробничих підрозділів з метою зниження витрат	по результатам аналізу заходи щодо зниження витрат ранжуються за ефективністю
Можливість оцінки та моделювання операційних ризиків	аналіз не передбачає комплексної оцінки ризиків відхилення операційних витрат, і як наслідок, не дозволяє завчасно передбачити можливі заходи їх нейтралізації	дозволяє не лише проводити оцінку виробничих ризиків, але й одночасно розробити заходи їх нейтралізації
Врахування участі персоналу	даному питанню увага не приділяється	дозволяє для будь-якого прийнятого стратегічного рішення розробити ефективну систему мотивації персоналу
Попередній розрахунок ефективності впровадження системи	не проводиться	проводиться

Додаток Р

Таблиця Р.1 – Розрахунок тісноти взаємозв'язку між рівнем операційних витрат та сумою отриманого чистого прибутку методом кореляційно – регресивного аналізу

Роки	X	Y	XУ	X ²	Y ²
2005	20861,10	1510,60	31512777,66	435185493,21	2281912,36
2006	21883,20	1291,30	28257776,16	478874442,24	1667455,69
2007	30337,00	2697,10	81821922,70	920333569,00	7274348,41
2008	29970,00	788,00	23616360,00	23616360,00	620944,00
2009	40839,00	4894,00	199866066,00	199866066,00	23951236,00
Сума	143890,30	11181,00	365074902,52	2057875930,45	35795896,46

$$R = 0,8183$$

Примітки: X – сума операційних витрат, тис. грн.; Y – сума отриманого чистого прибутку, тис. грн.; R – коефіцієнт кореляції, за допомогою якого вимірюється тіснота зв'язку між факторами.

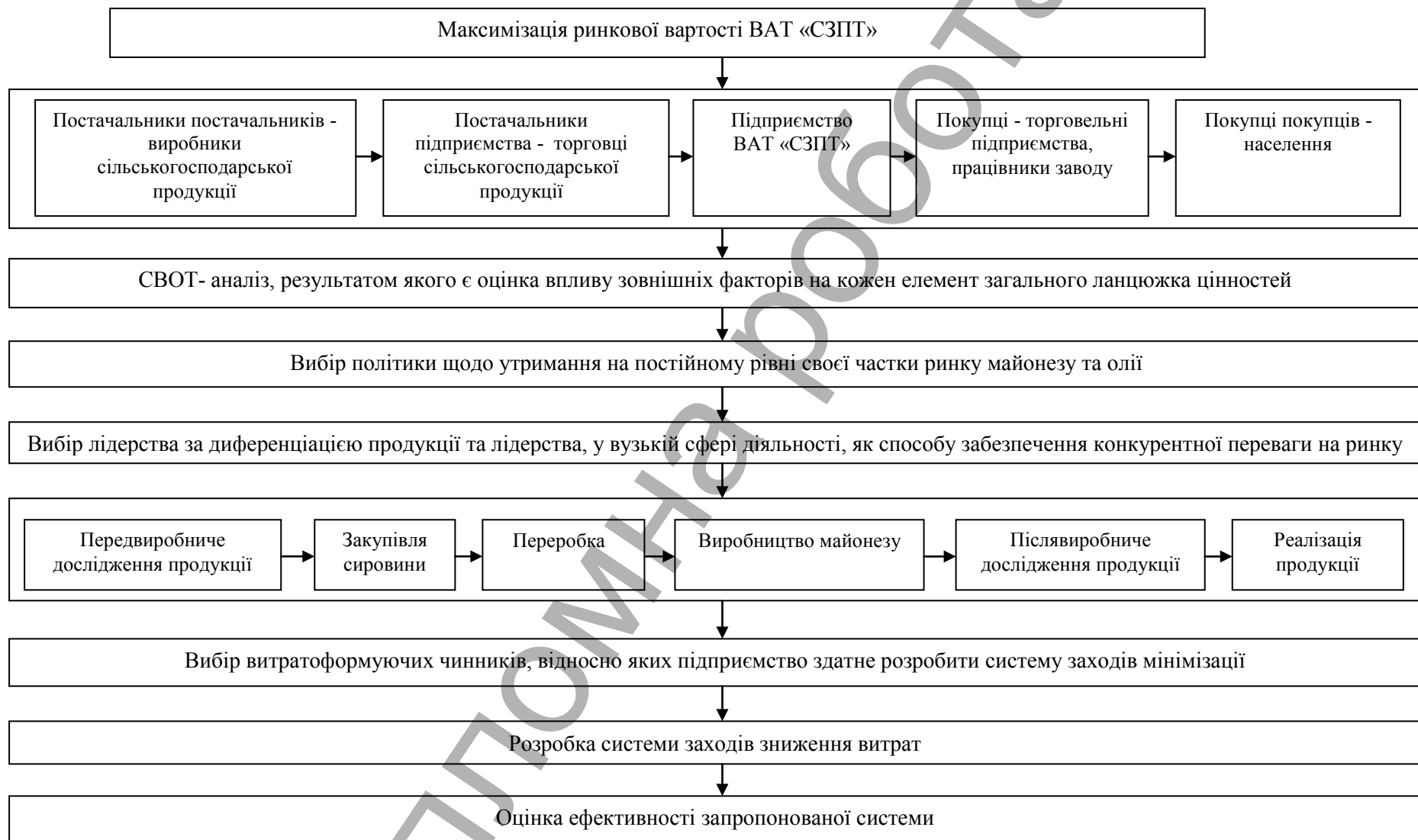


Рисунок С.1 – Модель стратегічного управління витратами ВАТ «СЗПТ»