

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему «УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЧОМУ
ПІДПРИЄМСТВІ»

Виконав студент 2 курсу, групи ОП.м-81а
Спеціальності 081 «Облік і оподаткування»
Коваленко М.С.
Керівник д.е.н., професор Савченко Т.Г.

Суми – 2019 рік

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційної магістерської роботи на тему «УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЧОМУ ПІДПРИЄМСТВІ»

Студента Коваленка Михайла Сергійовича

Актуальність теми полягає в тому, що в умовах сучасної ринкової економіки підприємство має утримувати свої позиції та бути конкурентоспроможним. Таким чином інноваційність у розподілі і контролі витрат допоможуть знизити показник собівартості та покращити перебіг бізнес-процесів на підприємстві.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів управління витратами, а саме контроль та розподіл витрат, а також розробка методів удосконалення.

Для досягнення поставленої мети складено наступний перелік завдань до виконання:

- вивчити теоретичні основи розподілу витрат та контролю за управлінням ними;
- провести аналіз фінансового стану та надати організаційно-економічну характеристику ТОВ «СЕНСІ»;
- вивчити та проаналізувати нормативну документацію щодо методики та порядку розподілу витрат на підприємстві;
- розглянути особливості методики розподілу витрат на ТОВ «СЕНСІ» при позамовному методі виробництва;
- визначити проблеми при розподілі витрат;
- сформулювати шляхи вдосконалення методів розподілу витрат;
- визначити проблемні місця в контролі за управлінням витрат;
- надати ТОВ «СЕНСІ» рекомендації, щодо покращення контролю над управлінням витратами..

Об'єктом дослідження магістерської роботи є управління витратами, а саме процеси контролю та розподілу витрат на підприємстві ТОВ «СЕНСІ».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, практичних та методологічних аспектів контролю та розподілу витрат.

При написанні дипломної роботи було використано наступні методи: аналітичний та системний методи, методи індукції та дедукції, методи узагальнення та порівняння, застосовані методи економіко-математичні аналізу тощо.

Інформаційною базою для дослідження виступає законодавча база в сфері витрат, нормативна база управлінського обліку на підприємстві, наукові праці вчених в галузі управління витратами.

Основний науковий результат полягає у тому, що запропоновано шляхи удосконалення розподілу витрат на ТОВ «СЕНСІ»; надано рекомендації, щодо налагодження ефективної системи аналізу та контролю ключових бізнес-процесів, для впровадження теорії обмежень.

Одержані результати можуть бути використані ТОВ «СЕНСІ» для покращення організації бізнес-процесів, зокрема розподілу та контролю витрат.

Ключові слова: управління витратами, витрати, ERP, теорія обмежень, контроль, розподіл.

Зміст кваліфікаційної роботи викладено на 74 сторінках, зокрема список використаних джерел із 58 найменування, розміщений на 7 сторінках. Робота містить 14 таблиць, 9 рисунків, а також 10 додатків, розміщених на 16 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2019 рік

Рік захисту роботи – 2019 рік.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА СОБІВАРТІСТЮ.....	7
1.1. Теоретичні та методичні основи управління витратами.	7
1.2. Собівартість, як об'єкт управління витратами.	11
1.3. Особливості управління витратами на виробничому підприємстві....	15
РОЗДІЛ 2. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ТОВ «СЕНСІ»	21
2.1. Фінансово-економічна характеристика підприємства.	21
2.2. Аналіз структури та динаміки витрат ТОВ «СЕНСІ».	28
2.3. Методика управління витратами на підприємстві	34
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ТОВ «СЕНСІ».....	37
3.1. Напрямки удосконалення методів розподілу витрат	37
3.2. Оптимізація підходів до контролю витрат на підприємстві.....	42
ВИСНОВОК.....	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	50
ДОДАТКИ.....	57

ВСТУП

Для злагодженого функціонування всіх ланок виробничого процесу необхідно, щоб керівництво підприємства, приймаючи рішення, мало правдиву та об'єктивну, реальну інформацію про стан підприємства, результати його діяльності - прибутки, доходи та витрати. Таку інформацію може надати управлінський облік, який є системою безперервного, суцільного і взаємопов'язаного спостереження за створенням суцільного продукту і пов'язаних з ним процесами обміну, розподілу і перерозподілу.

Управлінський облік став складовою управління системи світової економіки. На сьогодні він відіграє особливо важливу роль, як основний елемент системи внутрішньогосподарського контролю і як джерело контрольної інформації.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів управління витратами, а саме контроль та розподіл витрат, а також розробка методів удосконалення.

Для досягнення поставленої мети складено наступний перелік завдань до виконання:

- вивчити теоретичні основи розподілу витрат та контролю за управлінням ними;
- провести аналіз фінансового стану та надати організаційно-економічну характеристику ТОВ «СЕНСІ»;
- вивчити та проаналізувати нормативну документацію щодо методики та порядку розподілу витрат на підприємстві;
- розглянути особливості методики розподілу витрат на ТОВ «СЕНСІ» при позамовному методі виробництва;
- визначити проблеми при розподілі витрат;
- сформулювати шляхи вдосконалення методів розподілу витрат;
- визначити проблемні місця в контролі за управлінням витрат;

– надати ТОВ «СЕНСІ» рекомендації, щодо покращення контролю над управлінням витратами..

Об'єктом дослідження магістерської роботи є управління витратами, а саме процеси контролю та розподілу витрат на підприємстві ТОВ «СЕНСІ».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, практичних та методологічних аспектів контролю та розподілу витрат.

При написанні дипломної роботи було використано наступні методи: аналітичний та системний методи, методи індукції та дедукції, методи узагальнення та порівняння, застосовані методи економіко-математичні аналізу тощо.

Інформаційною базою для виконання роботи було обрано внутрішню нормативну та звітну документацію, законодавчі норми регулювання витрат, а саме положення та стандарти бухгалтерського обліку, а також теоретичні та практичні напрацювання в сфері управління витратами таких авторів, як: Бутинець Ф.Ф., Голубовський Л., Дмитренко Е.Д., Безверха О.Г., Кримська Л.О., В. Датмер, Е. Голдрат, та інші.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА СОБІВАРТІСТЮ

1.1. Теоретичні та методичні основи управління витратами.

Кожне підприємство прагне отримати прибутки, в умовах сьогодення підприємствам досить важко витримувати конкуренцію і вони шукають шляхи удосконалення виробництва, виходу на нові ринки збуту, переорієнтації у виробництві (диверсифікація), удосконалення процесів менеджменту та маркетингу. Все ж таки основним і найчастіше використовуваним є метод управління витратами, та безпосередньо їх мінімізації.

В науково-економічній літературі виділяють велику кількість формулювань терміну «витрати». Якщо узагальнити всі визначення витрат таких вчених, як: Ф. Бутинець, В. Козаченко, Р. Лещій, О. Орлов, М. Пушкар, С. Голов та іноземних вчених-економістів Дж. К. Шанк, Р. Гаррисон, Дж. Фостер, Г. Фандель ми можемо зробити висновок що, витрати – це сума спожитих підприємством ресурсів, яка необхідна для виготовлення власного товару.

Приведене визначення показує витрати в узагальненому розумінні, якщо говорити про витрати підприємства то до їх складу можна віднести наступні складові: витрати на закупівлю, тобто сировину для виготовлення власного «продукту»; поточні витрати на організацію процесів товаровиробництва: фінансові витрати внаслідок фінансової діяльності підприємства і т.д.

Щоб зрозуміти сутність витрат розглянемо основні види та класифікацію витрат за ознаками. Загальним фактором для розділення витрат вважається цільова направленість коштів, тобто кошти що йдуть на закупівлю сировини-матеріалів, транспортування та зберігання, заробітна плата доцільно узагальнити, як поточні витрати. Другою групою є довгострокові або інвестиційні витрати на вирішення стратегічних питань таких, як

модернізація, ремонт та придбання основних засобів (будівель, машин, обладнання, програмного забезпечення) (рис. 1.1)

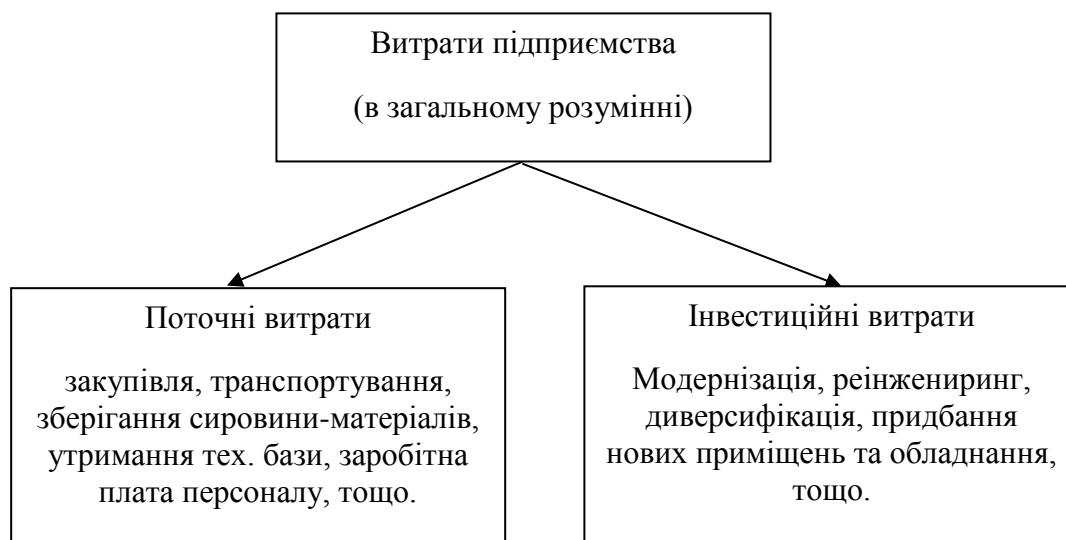


Рис. 1.1 – Узагальнені види витрат на підприємстві.

Сформовано автором на основі [7,18,34].

Для більш широкого розуміння витрат виділено наступні класифікаційні ознаки: за центрами відповідальності, за видами продукту, що виготовляється, за способами перенесення вартості на продукцію, та інші види витрат представлені в Додатку Б.

Проаналізувавши Додаток Б за способами перенесення вартості на продукцію витрати розподілено на прямі та непрямі, цей розподіл є досить поширеним, однак варто зауважити, що він носить умовний характер. Ті витрати що є для одного підприємства прямими, на іншому підприємстві можуть бути класифіковані як непрямі, і навпаки, непрямі для однієї галузі – прямі для іншої. Наприклад, на підприємствах, що виробляють енергію всі витрати на виробництво класифікуються як прямі. Натомість на виробничих підприємствах, де в процесі виробництва з однорідної сировини виготовляється декілька видів продукту, наприклад металургійна промисловість (штампівка), за таких умов сировина та витрати на основні матеріали можуть розподілятися між виготовленою продукцією.

Однією із багатьох помилок є однакове трактування прямих та основних витрати, та в свою чергу непрямих та накладних. Тому, що виникають обставини виходячи з яких доводиться розподіляти основні витрати непрямим шляхом, а деякі накладні віднести на собівартість продукції за прямою ознакою [3].

Одним з найчастіше вживаних у економічній літературі способів класифікації витрат є їх розподіл на постійні витрати та змінні. Змінні у свою чергу повністю залежні від обсягів виробництва, таким чином чим більше продукції ми виробляємо тим більші будуть змінні витрати, і навпаки (рис. 1.2). Тобто можна стверджувати про функціональну залежність двох показників, що корелюють між собою. Для спрощення прийняття управлінського рішення щодо витрат можна використовувати метод лінійної апроксимації [4].

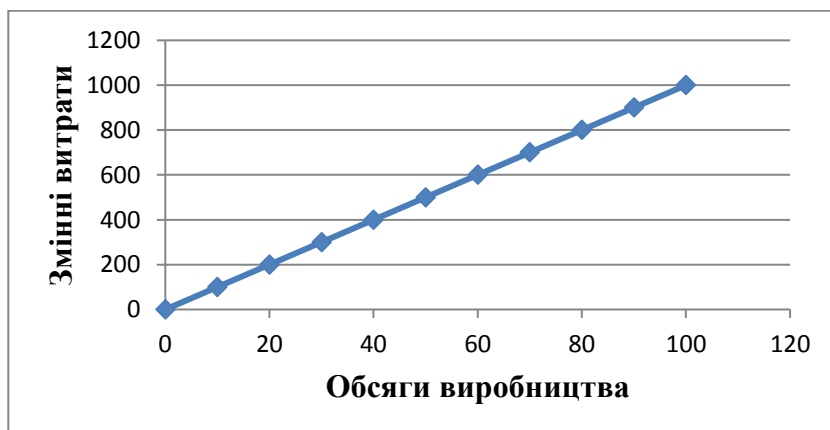


Рисунок 1.2 – Схематичний зв'язок змінних витрат та обсягів виробництва. Сформовано автором на умовних даних.

Щодо постійних витрат то їх основною ознакою є сталість і незмінність (у межах релевантного діапазону) при збільшенні або зменшенні обсягу виробництва (рис. 1.3). Релевантний діапазон – це період часу коли зберігаються економічні взаємозв'язки та пропорцій господарської діяльності підприємства, що дозволяють трактувати певну групу витрат як постійні (не залежі від обсягу виробництва). Дані витрати можуть змінюватись внаслідок

прийняття певних управлінських рішень або певних зовнішніх чинників що впливають на діяльність підприємства.

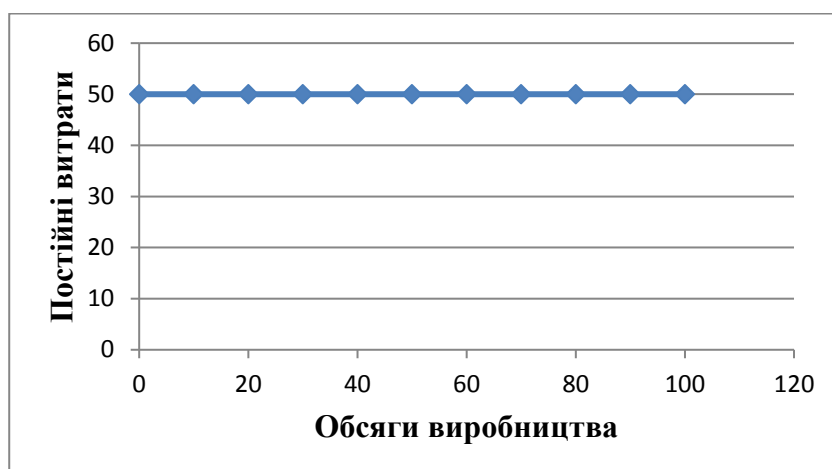


Рисунок 1.3 – Відношення постійних витрат до обсягів виробництва. Сформовано автором на умовних даних.

Витрати виробництва розраховуються та контролюються за допомогою бухгалтерського та управлінського обліку. Спочатку усі види витрат заносяться до облікових регістрів та обліково-управлінських інформаційних систем, а потім узагальнюються у фінансовій звітності, зокрема у формі 1 «Баланс» та формі 2 «Звіт про фінансові результати»; а також у примітках до цих форм.

Відповідно до положень бухгалтерського обліку прийнято розподіляти витрати за критеріями, що відображені в Додатку В.

Таким чином витрати являють собою сукупність коштів витрачених підприємством для придбання різного роду економічних ресурсів необхідних для налагодження виробничого процесу та забезпечення інших видів господарської діяльності підприємства.

1.2. Собівартість, як об'єкт управління витратами.

Розглянувши в попередньому підрозділі роботи економічний зміст витрати та їх структуру, пропонуємо надалі зосередитись на питаннях розподілу та кількісної оцінки витрат з метою визначення собівартості продукції.

Собівартість є важливим показником виробничо-господарської діяльності будь-якого підприємства. У загальному розумінні собівартість визначається, як сума всіх затрачених коштів на виготовлення продукції. З економічної точки зору вона являє собою суму коштів затрачених підприємством під час виготовлення товару чи надання послуг та вказує на вартість виготовлення товару та допомагає з'ясувати чи доцільно буде продовжувати виробництво при даних економічних умовах та господарських факторах [5].

Даний об'єкт витрат «Собівартість» має в своєму складі наступні складові:

- засоби виробництва застосовані під час виробничого процесу, та перетворення сировини на готовий продукт;
- витрати на оплату праці основним виробничим працівникам за період виконання замовлення;
- частка на відрахування на соціальне страхування, що вираховується з прибутку.

Враховуючи зазначене вище стає зрозуміліше, що собівартість є одним із ключових показників діяльності та ефективності, що характеризує чи є рентабельною робота підприємства.

Собівартість є базою для формування ціни на товари та послуги підприємства індикативно визначаючи найнижчу межу ціни для виробника за якою можна продавати. У загальному розумінні собівартість визначає беззбитковий рівень функціонування підприємства, оскільки за умови продажі нижче цієї межі виробництво товару буде недоцільним.

Так як для збільшення прибутковості підприємству потрібно скорочувати витрати, то саме зменшення собівартості і виступає першоджерелом для збільшення прибутку.

Для точності обчислень собівартості та визначення шляхів її скорочення, важливе значення має склад витрат, що включаються до собівартості. Доцільно звернути увагу на розмежування витрат, які будуть включені в собівартість, між джерелами відшкодування собівартості й прибутку. Даний принцип розмежування полягає в тому, що через собівартість повинні відшкодовуватися витрати підприємства, що повинні забезпечити відтворення наступних факторів виготовлення продукції: природних ресурсів, робочої сили та засобів праці [6].

У склад собівартості прийнято включати виробничі витрати. Структура виробничих та невиробничих витрат представлена на рисунку 1.4.

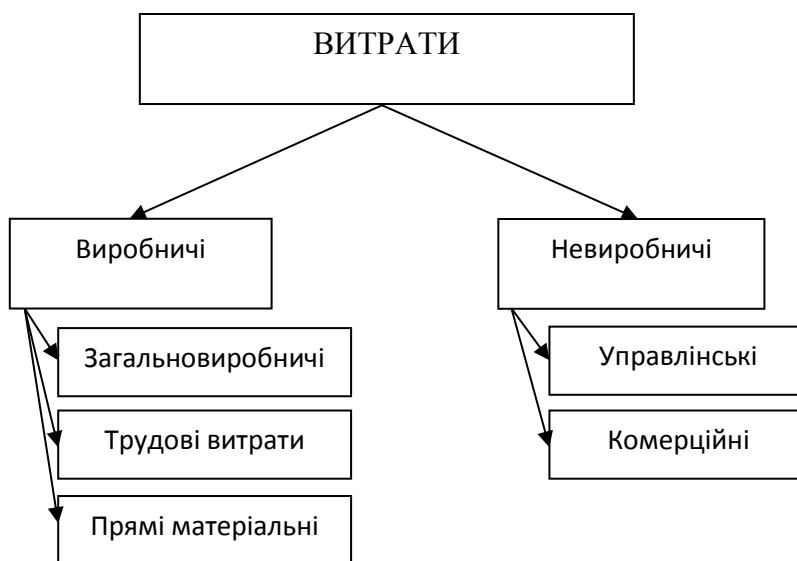


Рисунок 1.4 – Структура виробничих та невиробничих витрат. Сформовано автором на основі [7,13]

Нормативною базою слугують Положення (стандартами) бухгалтерського обліку 16 в яких закріплено види [7]:

- 1) собівартість товарів по реалізації;
- 2) собівартість по виконаних роботах та наданих послугах;

3) виробнича собівартість виготовленої продукції – виражена у грошовій розмірі, тобто витрати під час створення продукту.

При оцінці собівартості в першу чергу необхідно визначити за якими саме статтями витрат відбувається калькулювання. Створення такої основи надасть змогу чітко розуміти наповнення собівартості, та можливість управління нею.

Згідно з законодавство України, а зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» собівартість до реалізації може містити в собі прямі витрати на сировину та матеріали, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, та інші [7].

До виробничої собівартості продукції на виробничому підприємстві прийнято включати: прямі витрати на сировину та матеріали, витрати на оплату праці основних виробничих працівників та інші витрати представлені в Додатку Г.

Неправильність розрахунків може призвести до прийняття неправильних управлінських рішень. Тому точність і достовірність розрахунку собівартості є однією з першочергових задач для отримання обґрунтованого прибутку підприємством. Таким чином, визначення і коректне використання витрат, які включають до собівартості є основою успішної діяльності.

Одним з найпростіших та найпопулярніших методів визначення собівартості, як у вітчизняній та і у міжнародній практиці, є визначення суми постійних та змінних витрат, після чого їх суму ділять на загальну кількість виробленої продукції у тому ж році що й сума витрат. Так і отримується спрощена оцінка собівартості одиниці виготовленої продукції.

Для більш точного та достовірного визначення собівартості необхідне більш глибоке визначення витрат, які входять до її складу.

Найбільша складність виникає при аналізі непрямих витрат склад яких формується з суми витрати на ремонт плюс амортизація, а також інших витрат, які безпосередньо не стосуються виробництва.

При виробництві одного виду продукції всі витрати можна трактувати як прямі. В свою чергу, непрямі витрати не підлягають розподілу за окремими видами товарів чи послуг, так як вони пов'язуються відразу з виготовленням декількох продуктів. Частіше за все на малих підприємствах підрахунки проводять за матеріалами та заробітною платою (однією базою), що може призводити до хибних рішень які можуть вплинути на роботу підприємства та призвести до збитків. Саме тому потрібно ретельно переглядати всі статті витрат підприємства за розраховуваний період, аналізувати і групувати дані дуже уважно, після чого переходити до розрахунків, [8].

У більшості випадків розподіл витрати залежать від сфери в якій підприємство здійснює свою діяльність. Зокрема існує позамовний метод виробництва.

Однією із основних особливостей позамовного методу є не визнання собівартості окремих деталей, а визначення шляхом розподілу загальної суми витрат на кожен одиницю виготовленого замовлення. Так як, калькуляція окремих деталей неможлива, то для залишків використовують спрощені методи оцінки. Такі деталі можуть оцінюватись за різними нормами баз розподілу серед яких: витрати на заробітну плату основних виробничих робітників, витрати на основні матеріали та інші.

Для виконання таких замовлень створюються циклові графіки згідно з якими відбуваються процеси підготовки, поетапного виробництва та реалізації замовлення.

Можна виділити наступні особливості позамовної системи:

1. залежність плану виготовлення замовлення та плану підготовки до кожного замовлення;
2. складність включення до виробничого процесу паралельних замовлень, розстановка пріоритетів та часового виконання замовлень.
3. на момент розробки оперативного плану неможливо визначити часові норми, об'єми матеріалів, тощо.

Таким чином основною опорою даної системи є календарно-планові норми і розподіл програми виробництва на календарний рік, з метою формування оперативно-календарного планування. Такі планові показники дають зрозуміти коли саме необхідно включити в виробництво те чи інше замовлення, показує тривалість даного виробництва, звільнення тих чи інших виробничих місць для запуску іншого об'єкта.

Позамовний метод зокрема використовується в одиничному типі виробництва. Узгодження термінів та рівномірне завантаження обладнання має бути сплановане заздалегідь до запуску виробництва та зазначене у оперативно-календарному плані. Крім виробництва позамовна система має певні особливості в сфері калькулювання собівартості та обліку витрат.

Таким чином до таких особливостей в обліку і калькуляції належить:

- облік за єдиним рахунком «Виробництво для відображення затрат»;
- картки аналітичного обліку – створюються для кожного замовлення;
- витрати визнаються за окремими замовленнями.

1.3. Особливості управління витратами на виробничому підприємстві.

Для виробничого підприємства одним з найголовніших аспектів діяльності є ефективне планування ресурсів, яке трактується, як процес визначення майбутніх ресурсних потреб для організації. Планування ресурсів включає оцінку та визначення потреб у використанні фізичних, людських, фінансових та інформаційних ресурсів, необхідних для виконання основної діяльності. Деякі заходи стосуються планування матеріалів, інші передбачають створення активу, використовуючи в основному інформаційні інтелектуальні та інформаційні ресурси (наприклад, інженерне проектування або програмне забезпечення. Оцінка ресурсів, як основи оцінки витрат, визначає необхідні обсяги ресурсів діяльності (години, інструменти, матеріали тощо), тоді як планування та розробка графіку визначає виконання робочих заходів. Потім у процесі планування оцінюються доступність

ресурсів та обмеження, враховуючи обставини виробництва, а потім відбувається їх оптимізація (мінімізація).

Для виконання зазначених вище процесів використовуються такі концептуальні основи як: “шість сигм”, “п’ять С”, ощадливого виробництва, TQM (загальна система управління якістю), TPS (загальна система забезпечення діяльності виробництва), JIT (точно в строк), КАНБАН, представлено в Додатку Д.

Застосування перерахованих концепцій у діяльності підприємства допоможуть йому скоротити час виробничого процесу, з метою пришвидшення виконання замовлення; скорочення витрат підприємства за ліквідації втрат; стабільність виробничого потоку, через скорочення простою виробничих засобів та налагодження логічного потоку виробництва; зниження витрат на зберігання запасів. У зв’язку зі зміною процесів у середині підприємства, необхідно не забувати і про витрати на модернізацію виробничих засобів та перекваліфікацію чи підвищення обізнаності робітників.

Крім перерахованих концепцій для зниження витрат та покращення процесів менеджменту, на підприємствах використовують методи системи збалансованих показників (BSC), ABC-аналіз, реінжиніринг бізнес-процесів(BPR), Agile Manufacturing System (система миттєвого реагування), Synchronous Manufacturing System (система синхронного виробництва).

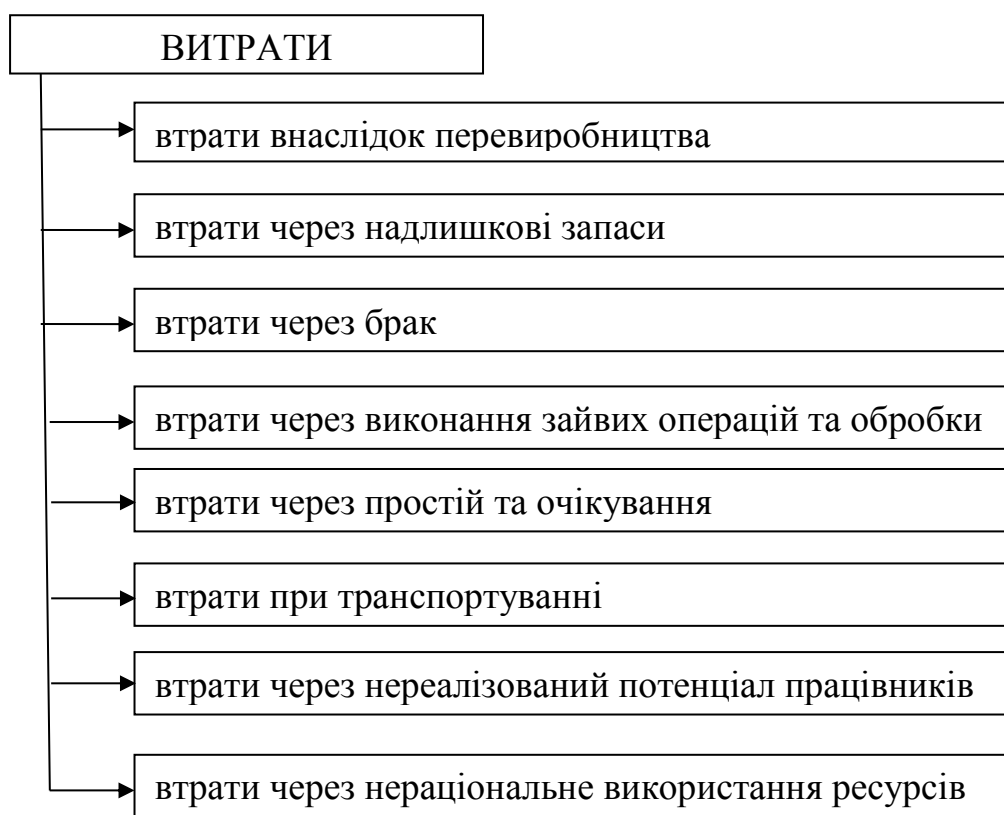
Саме ці системи управління виробничого підприємства полегшать централізацію виробництва та вказати на зони зменшення витрат. На початковому етапі можливе використання таких класичних підходів для планування потреб в матеріалах і запасах для виробництва (MRP) та вдосконалити систему управління фінансовими підсистемами, через зниження витрат (ERP).

Для більш глибокого аналізу використовується більш новий метод з фокусуванням на безперервному поліпшенні виробничого процесу, розробки процесів у допомогу всім аспектам життєдіяльності підприємства, однією з

яких є ошадливе виробництво. В аспекті розгляду даної теми ошадливе виробництво є найбільш актуальним та прогресивним у обраній сфері.

Концепція такого виробництва заснована на виділенні такого виду витрат, як «необґрунтовані витрати» - це витрати, на процеси які споживають запаси виробничого процесу, якими володіє підприємство, та не передає своєї вартості та затрачених на даний процес сил, цінностей на готовий продукт виробничого підприємства.

У свою чергу засновником даної концепції було виділено окремо види витрат виробничого підприємства, які відображені на рисунку 1.5.



Рисунк 1.5 – Види витрат за ошадливого виробництва.

Сформовано автором на основі [11, 15, 25].

Доцільно зазначити, що Таіічі Оһно виділив такі види витрат, які залежать тільки від самого підприємства. Тобто ці витрати компанія контролює сама. Обґрунтування даної теорії цілком просте та логічне так як сама витрат і прибутку дає ціну, звідси зовнішнім фактором є прибуток та ціна на товар, які формуються за рахунок попиту, а витрати залишаються під

контролем виробничого підприємства та доступні для управління ними в бік мінімізації, за умови що якість товару залишатиметься незмінною.

Звідси можна зробити висновок, що необхідно виробляти лише ту кількість продукції яка потрібна ринку, таким чином буде скорочено велика частина незавершеного виробництва та зменшення запасів на складах підприємства, що в свою чергу знизить витрати. Ця теорія була реалізована на підприємстві Toyota. Таким чином Taiichi Ohno вдалося скоротити витрати по всіх видах в середньому на 50% [9].

Управління витратами визначається як планування та контролю процесів виробництва на підприємства. Це допомагає передбачити витрати, уникнути необґрунтованих витрат та збільшити прибутки.

Управління витратами передбачає різні методи обліку витрат, які мають на меті підвищити ефективність витрат за рахунок зменшення витрат або, як мінімум, вжиття заходів для обмеження зростання витрат.

Для виробничого підприємства можна виділити наступні зони впливу на витрати:

- оцінка витрат;
- бюджетування витрат;
- контроль витрат.

Система ощадливого виробництва в управлінні витратами допомагає виявляти, класифікувати та збирати інформацію, яка може бути використана менеджерами при плануванні, контролі та прийнятті рішень, щоб зменшити витрати до бажаного рівня. Представлені зони впливу є лише внутрішніми важелями за допомогою яких виробниче підприємство може управляти витратами. Натомість існує безліч зовнішніх факторів які не залежать від підприємства.

Зовнішні фактори, що впливають на управління витратами:

- зростання інформаційних технологій;
- глобальна та загальна вітчизняна конкуренція;
- зростання сфери обслуговування та виробництва.

Управління витратами виробничого підприємства має надзвичайно важливу роль.

Аналізуючи інформацію наведену вище можна виділити наступні переваги управління витратами на виробничому підприємстві за допомогою зазначених систем:

- Можна передбачити майбутні витрати і відповідно працювати над очікуваними доходами.
- Заздалегідь визначені витрати можуть підтримуватися, як записи, як певний резервний фонд для особливо для виробничого підприємства.
- Фактичні понесені витрати можна порівняти з плановими, щоб побачити, чи витрачає будь-який компонент у складі виробництва більше, ніж очікувалося.

Управління витратами за використання ощадливого виробництва дійсно є одним з ефективніших важелів на виробничому підприємстві для підвищення успішності його діяльності.

Однією із теорій, що розкривають проблема управління товарно-матеріальними цінностями є теорія обмежень. Дана теорія розглядає підприємство, як систему, яка характеризується наявністю обмежень на певних ділянках виробництва. Такі обмеження являють собою певні бар'єри, що не дозволяють системі йти до своєї цілі та виконувати замовлення якомога ефективніше.

Початок даної теорії було покладено Еліяху Голдраом спочатку у книзі «Ціль» потім поглиблено дану ідею в роботі «Критичний ланцюг», де описав методологію, яка відображає фундаментальні аспекти управління витратами. Та з іншого боку висвітлено набір інструментів для реалізації новаторських підходів до управління підприємством. Дана теорія є універсальною з погляду управління, починаючи від незначних удосконалень в узьких місцях до повного реінженірингу. Спектр впливу даної теорії є найбільшим серед найближчих альтернатив. Вона охоплює все від стандартного обліку

ціноутворення до універсального способу оцінки всіх внутрішніх бізнес-процесів в цілому по підприємству.

Теорія обмежень застосовується з наступних етапів, які в свою чергу розбиті на підпункти:

1. Вхідні дані.
 - 1.1. Визначення мети організації.
 - 1.2. Аналіз необхідних умов для її досягнення.
2. Визначення процесів.
 - 2.1. Визначення обмеження.
 - 2.2. Вибір методу управління обмеженням.
 - 2.3. Реінжиніринг внутрішніх процесів.
 - 2.4. Пошук зовнішніх резервів.
 - 2.5. Пошук нових обмежень.
3. Визначення інструментарію впровадження.
 - 3.1. Формування дерев чи діаграм суджень.
 - 3.2. DBR (система виробничого планування).
 - 3.3. Формування ланцюга цінностей.
4. Використання ключових управлінських ресурсів.
 - 4.1. Встановлення правил і процедур впровадження для виробничих систем.
 - 4.2. Встановлення правил і процедур впровадження для не виробничих систем.

Таким чином, теорія обмежень є універсальним методом для поліпшення бізнес-процесів в середині підприємства. Дана теорія дозволяє «розширити вузькі місця» для можливості протікання процесу роботи підприємства злагоджено та безперервно.

РОЗДІЛ 2. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ТОВ «СЕНСІ»

2.1. Фінансово-економічна характеристика підприємства.

На основі фінансової звітності ТОВ «СЕНСІ» проведемо аналіз фінансово-господарської діяльності та фінансового стану підприємства за допомогою розрахунку показників майнового стану, фінансової стійкості, ліквідності, ділової активності та рентабельності.

Таким чином, важливим етапом аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства є дослідження динамічних змін фінансово-економічних показників, які наведені у таблиці 2.1. на основі фінансової звітності.

Таблиця 2.1 – Фінансово-економічні показники діяльності підприємства ТОВ «СЕНСІ» за 2015-2017 рр.

Показники	Роки			Коефіцієнти росту (2017/2015)
	2015	2016	2017	
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	22108	17075	21657	0,99
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	(15505)	(12547)	(14837)	0,98
Чистий прибуток підприємства, тис. грн.	2057	185	1427	0,83
Валюта балансу, тис. грн.	5169	8826	9093	1,33
Власний капітал, тис. грн.	3254	5210	4695	1,20
Власні оборотні кошти, тис. грн.	2	367	865	20,80
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	1902	3521	4263	1,50
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	1475	3763	3434	1,53

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності підприємства.

З огляду на таблицю 2.1 можемо зробити висновок, що за період 2015-2017 роки діяльність ТОВ «СЕНСІ» дещо погіршилась, про, що свідчить зниження чистого доходу на 451 тис. грн., зумовлений зниженням продажів та клієнтської бази. Собівартість реалізованої продукції також знизилася, проте,

це свідчить про позитивну тенденцію. Дивлячись на зменшення собівартості реалізації спостерігається тенденція зменшення показника чистого прибутку підприємства на 630 тис. грн. Можемо спостерігати зростання валюти балансу, що характеризує позитивну тенденцію діяльності підприємства, вона відображає орієнтовну оцінку суми коштів, які є в розпорядженні підприємства і з 2015 по 2017 рік ця сума зросла в середньому на 3924 тис. грн..

Також спостерігається стрімке зростання суми кредиторської заборгованості та підвищення дебіторської. Звісно, така тенденція є небажаною і свідчить про сповільнення оборотності оборотних активів. В свою чергу, можемо спостерігати інтенсивне зростання власних оборотних коштів на 863 тис. грн., що свідчить про позитивний ефект від діяльності.

З метою оцінки майнового стану підприємства доцільно використовувати показники, які наведені у таблиці 2.2.

Оцінка комплексу показників дає змогу визначити наскільки ефективність використання майна підприємства, оцінити своєчасність ліквідації підприємництва фізично і морально застарілого устаткування й обладнання.

Таблиця 2.2 – Показники майнового стану та ефективності використання основних засобів ТОВ «СЕНСІ» за 2015-2017 рр.

Показник	Рік			Темп росту (2017/2015), %
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт зносу	0,46	0,50	0,57	111,32
Коефіцієнт вибуття	0,05	0,05	0,05	100
Коефіцієнт оновлення	0,13	0,09	0,11	91,99
Фондовіддача	36,72	29,93	41,93	106,86
Фондоємність	0,03	0,03	0,02	81,65

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності підприємства.

Таким чином, аналізуючи показники майнового стану та ефективності використання основних засобів слід зазначити, що коефіцієнт зносу має тенденцію до збільшення у 2017 році. У позитивному прогнозі воно має

зменшуватись; зворотна динаміка показника на даному підприємстві пов'язана зі скороченням первісної вартості основних засобів у 2017 році збільшенням зносу.

Коефіцієнт оновлення також повинен збільшуватись, проте протягом усіх років відбувається саме зменшення, що є досить негативним явищем в діяльності підприємства. В свою чергу, коефіцієнт вибуття повинен бути меншим, ніж коефіцієнт оновлення, можемо спостерігати, що протягом 2015 - 2017 років він був меншим, це свідчить про стабільний рівень вибуття основних фондів.

Фондовіддача – по формулі розрахунку – це оборотність основних фондів; характеризує інтенсивність, а непрямо, і ефективність їх використання, тобто виходячи з розрахунків показник має тенденцію до покращення.

Фондоємність являється показником зворотнім до фондовіддачі; характеризує забезпеченість підприємства основними фондами і на підприємстві даний показник погіршився у 2017 році.

Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізують достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань.

Отже, на основі даних таблиці 2.3, розглянемо основні показники ліквідності та платоспроможності підприємства.

Таким чином, аналізуючи показники ліквідності та платоспроможності, зазначимо, що оскільки поточні зобов'язання підприємства погашаються в основному за рахунок поточних активів, для забезпечення нормального рівня ліквідності необхідно, щоб вартість поточних активів перевищувала суму поточних зобов'язань, нормальним значенням даного коефіцієнта вважається 1,5-2,5, але не менше 1 ум.од. Тобто відповідно до розрахунку спостерігаємо позитивну тенденцію – значення більше 2,5 ум.од, що говорить про покращення платоспроможності підприємства.

Таблиця 2.3 – Показники ліквідності та платоспроможності ТОВ «СЕНСІ» за 2015-2017 рр.

Показник	Рік			Темп росту (2017/2015), %
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,001	0,101	0,197	1403,57
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,70	0,31	0,32	43,39
Коефіцієнт покриття	2,33	2,24	1,92	90,78
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	2545	4492	4061	-

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності підприємства.

Коефіцієнт швидкої ліквідності – показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити за рахунок найбільш ліквідних оборотних коштів, має коливатися в межах 0,6-0,8 ум.од. Даний коефіцієнт на ТОВ «СЕНСІ» становить 0,32 ум.од., що майже вдвічі менше, ніж норма та свідчить про нестабільну ситуацію у 2017 році та про неможливість погашення поточних зобов'язань через несвоєчасне здійснення розрахунків з дебіторами.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності дозволяє визначити частку короткострокових зобов'язань, що підприємство може погасити найближчим часом, не чекаючи оплати дебіторської заборгованості й реалізації інших активів. Значення коефіцієнта вважається достатнім, якщо перевищує 0,2-0,3. Можемо спостерігати, що з 2015 року показник почав зростати і в 2017 році майже відповідає нормі, що свідчить про здатність підприємства швидко погашати короткострокові зобов'язання.

Чистий оборотний капітал необхідний для підтримки фінансової стійкості підприємства. Маємо показник – 4061 (рекомендований > 0), тобто існує перевищення оборотних коштів над короткостроковими зобов'язаннями, що означає здатність підприємства не тільки погасити свої короткострокові зобов'язання, але й існування резервів для розширення діяльності.

Аналіз фінансової стійкості підприємства здійснюється за даними балансу підприємства, характеризує структуру джерел фінансування ресурсів

підприємства, ступінь фінансової стійкості і незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування діяльності. Значення показників фінансової стійкості відображено у таблиці 2.4.

Таким чином, коефіцієнт автономії характеризує частку коштів, вкладених власниками підприємства в загальну вартість майна. Оскільки нормальне мінімальне значення коефіцієнта автономії оцінюється на рівні 0,5 ум.од., (що уможливорює забезпеченість позикових коштів власними, тобто, реалізувавши майно, сформоване із власних джерел, підприємство зможе погасити зобов'язання), то коефіцієнт по підприємству з кожним роком стає вищим від необхідного значення. Проте, у ході оцінки цього коефіцієнта, варто звертати увагу на галузеву приналежність підприємства.

Таблиця 2.4 – Показники фінансової стійкості ТОВ «СЕНСІ» за 2015-2017 рр.

Показник	Рік			Темп росту, %
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт автономії	0,63	0,59	0,52	90,85
Коефіцієнт фінансової залежності	1,70	1,44	1,07	79,34
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	3,59	6,26	6,41	133,62
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,57	0,55	0,48	91,77

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності підприємства.

Коефіцієнт фінансової залежності є зворотним коефіцієнту автономії і повинен бути меншим 2,0, саме така тенденція спостерігається протягом усіх років, і з кожним роком покращується, оскільки зменшується.

Коефіцієнт маневреності показує частку власних коштів, вкладених в оборотні активи. Чітких рекомендацій у значенні цього коефіцієнта немає, але вважається, що його значення повинно бути не менше 0,2. Рівень коефіцієнта на нашому підприємстві цілком задовольняє задані межі. Для оцінки коефіцієнта маневреності необхідно порівняти його значення з рівнем

минулих періодів, середньогалузевим значенням або рівнем у найближчих конкурентів.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами розраховується як відношення власних оборотних засобів до матеріальних оборотних активів і показує яка частина оборотних активів фінансується за рахунок власного капіталу. Чим вище значення даного показника, тим вище рівень платоспроможності та кредитоспроможності підприємства. Рівень даного показника незначно зменшується.

Оцінка ділової активності підприємства дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності підприємства, що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів підприємства. У таблиці 2.5 надані розрахунки основних показників ділової активності.

Таким чином, проведений аналіз ділової активності свідчить про негативну діяльність підприємства з огляду на кожен коефіцієнт розрахований в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Показники ділової активності ТОВ «СЕНСІ» за 2015-2017 рр.

Показники	Роки			Темп росту
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт оборотності активів	0,29	0,02	0,13	66,95
Термін оборотності активів, дні	1241	18000	2769	149,37
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	7,60	4,75	7,04	96,25
Термін оборотності дебіторської заборгованості, днів	47	76	51	104,17
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	54,69	3,22	2,76	22,46
Термін оборотності кредиторської заборгованості, дні	7	112	130	430,95

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності підприємства.

Коефіцієнт оборотності активів ТОВ «СЕНСІ» в порівнянні 2017 року з 2015 роком має тенденцію до зменшення, що є негативним результатом діяльності, оскільки свідчить про зменшення кількості грошових одиниць реалізованої продукції, які припадають на одну грошову одиницю активів. Як результат спостерігаємо значне збільшення періоду обертання активів.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує, як повільно підприємство погашає свої боргові зобов'язання по розрахункам за товари, роботи, послуги і для аналізованого підприємства характерне його зменшення на 2,29 ум.од. у порівнянні з 2016 роком, тобто свідчить про негативну тенденцію, а результатом цього є збільшення періоду оборотності дебіторської заборгованості, що означає збільшення кількості днів, необхідних для розрахунку з постачальниками і підрядчиками, які обслуговують поточну діяльність ТОВ «СЕНСІ».

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує, що за 2017 рік на 0,46 разів менше обернулися кошти, вкладені в розрахунки, що не перевищує попередній рік. Чим більше разів обертаються кошти, тим краще, тому що підприємство швидше одержує оплату по рахунках. Як результат період обертання дебіторської заборгованості значно збільшився.

Отже, оцінка фінансової стійкості підприємства має на меті об'єктивний аналіз величини та структури активів і пасивів підприємства та визначення на цій основі міри його фінансової стабільності й незалежності, а також відповідності фінансово-господарської діяльності підприємства цілям його статутної діяльності. Таким чином, проведений аналіз фінансово-господарської діяльності за два роки показав, що ТОВ «СЕНСІ» має не стійкий фінансовий стан. Фінансово стійким можна вважати таке підприємство, яке за рахунок власних джерел спроможне забезпечити запаси та витрати, не допустити невинуватеної кредиторської заборгованості, своєчасно розраховуватись за своїми зобов'язаннями.

Говорячи про показники майнового стану та ефективності використання основних засобів за 2015-2017 роки можна дійти висновку, що в силу специфіки підприємства показники відповідають нормативним майже в повній мірі та їх можна оцінити як задовільні.

Розглядаючи показники ліквідності та платоспроможності підприємства за 2015-2017 роки, зазначимо, що для забезпечення нормального рівня ліквідності підприємства необхідно, щоб вартість поточних активів

перевищувала суму поточних зобов'язань, що частково відповідає актуальному стану на підприємстві. Адже показники швидкої та абсолютної ліквідності, чистий оборотний капітал частково відповідають мінімальним нормативним значенням. Показники фінансової стійкості підприємства за 2015-2017 роки були частково більшими в порівнянні з нормативними, що свідчить про вкладеність коштів в оборотні активи та забезпеченість власними коштами підприємства.

2.2. Аналіз структури та динаміки витрат ТОВ «СЕНСІ».

Для можливості впровадження нових елементів удосконалення в управлінні витратами необхідно, в першу чергу, дослідити структуру та динаміку витрат на ТОВ «СЕНСІ». Слід розуміти, що витрати необхідно розглядати, як систему економічних елементів пов'язаних між собою, а тому і аналіз витрат необхідно проводити за групами.

Групування витрат на ТОВ «СЕНСІ» відбувається за застарілими методами. Таким чином на ТОВ «СЕНСІ» існують наступні групи витрат: витрати операційної діяльності, до складу яких, в свою чергу входять витрати основним виробничим працівникам, амортизаційні відрахування, витрати на сировину на матеріали, обов'язкові соціальні відрахування, та інші операційні витрати; адміністративні витрати та витрати конструкторського відділу (таблиця 2.6).

Аналіз операційних витрат за економічними елементами передбачає вивчення їх складу, структури та її зміни за звітний період чи за декілька періодів. Це дає змогу визначити роль окремих елементів у загальних витратах, оцінити матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість продукції, виявити тенденції їх змінення та вплив на загальну зміну операційних витрат, своєчасно реагувати на відхилення від прогнозних (очікуваних) показників операційних витрат, накреслити найважливіші напрями пошуку резервів їх зниження.

Таблиця 2.6. Структура та динаміка витрат ТОВ «СЕНСІ» за 2015 – 2017 рр. у тис. грн..

Статті витрат	2015р.		2016р.		2017р.	
	Відсоток	Сума	Відсоток	Сума	Відсоток	Сума
Матеріальні затрати	66 %	12 912	58%	10 156	54%	10 830
Витрати на оплату праці	20%	3 924	26%	4 412	27%	5 293
Відрахування на соціальні заходи	7,2%	1 382	9%	1 543	9%	1 804
Амортизація	0,8%	160	1%	188	1%	201
Інші операційні витрати	5%	1 110	6%	960	9%	1 736
Разом	100%	19 488	100%	17 259	100%	19 864
Адміністративні витрати		3 566		3 903		4 747

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності підприємства.

З таблиці 2.6 ми можемо побачити, що на ТОВ «СЕНСІ» структура витрат є стандартною на багатьох підприємствах.

Одним із видів витрат на ТОВ «СЕНСІ» є матеріальні витрати які визначають вартість матеріалів витрачених на виробництво основного товару, МШП на виробництво продукції, робіт або послуг, а також матеріалів і МШП, витрачених на адміністративні, збутові та інші потреби підприємства їх динаміку зображено на рис. 2.1.

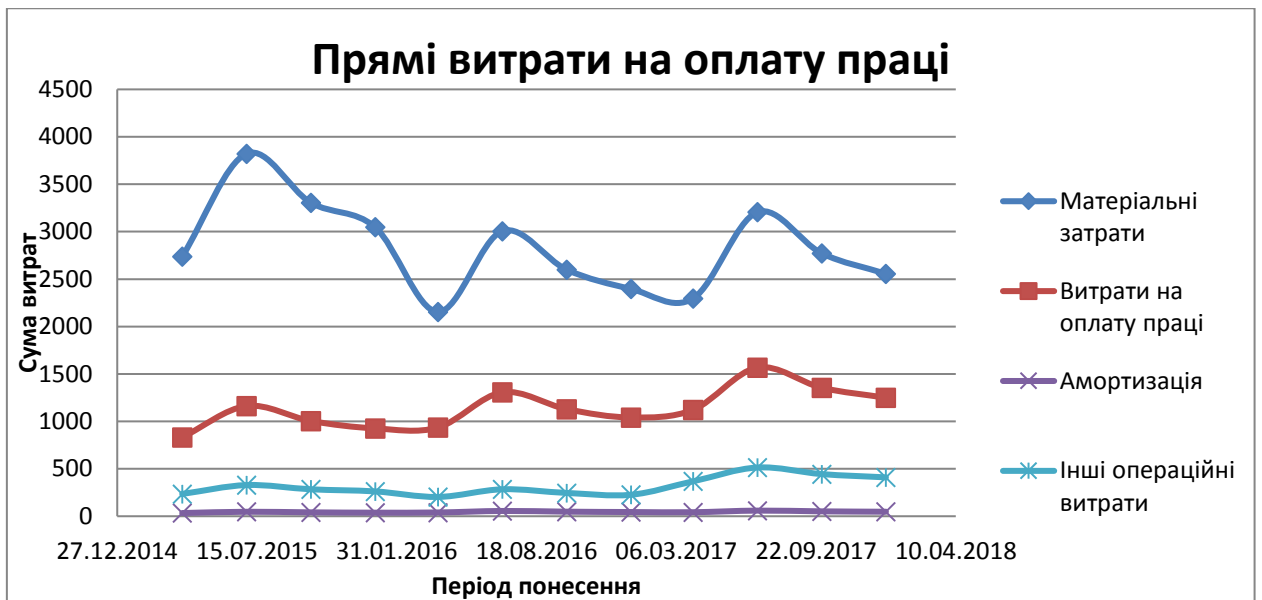


Рисунок 2.1. Динаміка прямих витрат на ТОВ «СЕНСІ» за 2015 - 2017рр. у тис. грн. Сформовано автором на основі фінансової звітності підприємства.

Беручи до уваги дану динаміку можна сказати, що витрати на сировину та матеріали у 2015 році були вищі за витрати у 2017 році на 19,2%. Дані зміни були з проковані прийнятим управлінським рішенням про зміну постачальника, що дозволило ТОВ «СЕНСІ» зменшити частку даних витрат на 12% від загальної суми.

Формування витрат на оплату праці на ТОВ «СЕНСІ» відбувається з наступних складових:

1. основна оплата праці виробничим працівника та преміювання;
2. компенсації пов'язані з індикацією, передбачених чинним законодавством;
3. відпускні, нараховуються щомісяця;
4. оплата підготовки та перепідготовки кадрів, та інші.

Таким чином у зв'язку зі змінами у законодавстві про зростання мінімальної та відповідно середньої заробітної плати, ми можемо бачити динаміку зростання витрат на оплату праці на ТОВ «СЕНСІ» так як підприємство прагне тримати оплату праці на середньому рівні по Україні.

Саме тому з 2015 по 2017 роках було збільшено фонд оплати праці на 34,8%, що збільшило частку даних витрат у загальній сумі на 7%.

Обов'язковими витратами на ТОВ «СЕНСІ» є відрахування на соціальні заходи:

1. Медичне та загальнодержавне соціальне страхування;
2. Відрахування на пенсійний фонд;
3. Відрахування для фонду зайнятості населення;
4. Формування внутрішнього фонду соціальних заходів.

Звертаємо увагу, перші три пункти відрахувань є обов'язковими, але можуть бути зменшені за рахунок вдалих управлінських рішень. Фонд соціальних заходів ТОВ «СЕНСІ» є власною ініціативою управління та поповнюється відповідно до внутрішнього наказу по підприємству, та витрачається на благодійні заходи.

Зростання відрахувань, в першу чергу, спричинене зростанням заробітної плати на ТОВ «СЕНСІ»; по-друге створенням спеціального фонду на соціальні потреби працівників підприємства. Дані зміни призвели до зростання даної статті витрат на 30% у порівнянні з 2015 роком, та на 16% у порівнянні з 2016 роком. В загальній сумі показник за 2 роки зріс на 2,8%.

Однією із статей витрат на ТОВ «СЕНСІ» є амортизація (рис. 2.1). Амортизація здійснюється з метою зменшення прибутку на заміщення суми зносу основних засобів за період їх експлуатації, шляхом включення амортизації у ціну продукту, у розмірі суми фізичного та морального зносу ОЗ на ТОВ «СЕНСІ».

Відрахування на амортизацію дозволяють ТОВ «СЕНСІ» повністю відтворити вартість основних засобів, та відшкодувати ремонт та модернізацію обладнань.

Зауважимо, що незначний рівень амортизаційних відрахувань пояснюється, тим, що більшість основних засобів для виробництва є орендованими.

З 2015 року зростання відрахувань до 2017 року збільшилось на 25%, що у загальній частці витрат становить лише 0,2%. Дане зростання спровоковане купівлею нового обладнання для обробки корпусу насосних станцій.

Останніми витратами серед операційних на ТОВ «СЕНСІ» є інші операційні витрати, до яких прийнято відносити:

- суми витрачені на дослідження, розробку нового продукту чи обладнання;
- собівартість від реалізованої іноземної валюти, в перерахунку на національну по курсу НБУ;
- собівартість при реалізації невикористаних запасів;
- безнадійна дебіторська заборгованість та відрахування на її погашення до резерву сумнівних боргів;
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі, бій, пересортиця готової продукції;
- нараховані штрафи та пені державними органами влади;
- інші витрати на операційної діяльності.

З огляду на даний рисунок 2.1 можна сказати що в період з 2015 по 2016 рік зазнали спаду на 13,5% та зросли в наступному періоді за 2016 по 2017 роки в два рази.

Таким чином, прямі витрати ТОВ «СЕНСІ» зросли на 1,5% з 2015 по 2017 рр., що показано на рисунку 2.1.

Найвагомішу частину даних витрат склали матеріальні витрати за період з 2015 по 2019 роки даний показник в середньому мав значення 60% (11 300 грн.) зі 100% (18 900 грн.) . Найменшим в свою чергу є показник амортизаційних відрахувань, що в середньому склав 1% від загальної суми витрат.

Серед адміністративних витрат на ТОВ «СЕНСІ», спрямованих на потреби управлінського персоналу підприємством та для наступних цілей:

- корпоративні витрати (витрати на місячні, піврічні та річні збори управління);

- оплата праці, обслуговування відряджень, утримання з управлінського персоналу;
- оплата консультаційних, інформаційних, аудиторських та інших послуг на забезпечення господарської діяльності;
- оплата послуг пошти, телефону, факсу, інтернету;
- відрахування на амортизацію зі загальногосподарських нематеріальних активів;
- судові збори, стягнення у вигляді судових рішень, тощо;
- витрати на банківські послуги;
- інші витрати відповідно до п.п. 2 п. 10 ст. 138 Податкового кодексу України.

З 2015 по 2017рр. адміністративні витрати ТОВ «СЕНСІ» зросли на 24%, або на 1 180 тис. грн., у грошовому еквіваленті.

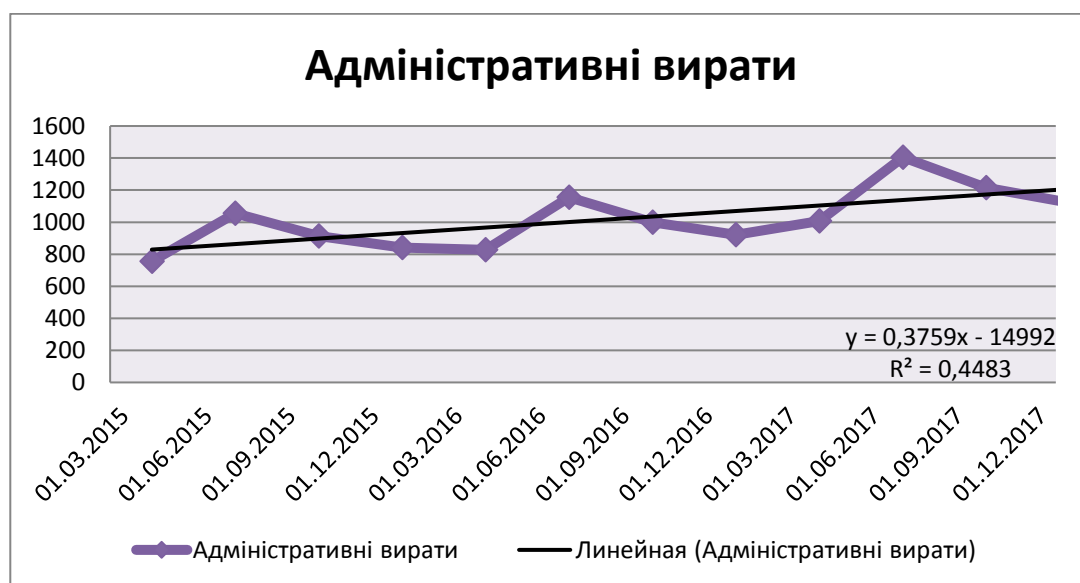


Рисунок 2.2. Динаміка адміністративних витрат ТОВ «СЕНСІ» за 2015 – 2017 рр. у тис. грн. Сформовано автором на основі фінансової звітності підприємства.

Облік адміністративних витрат на ТОВ «СЕНСІ» ведеться у звіті про адміністративні витрати форми №5.8. Даний звіт передбачає висвітлення управлінських витрат від найбільшої статті до найменшої за рік. Ці дані використовуються для складання кошторисів, проведення аналітичних

розрахунків та формування прогнозів на майбутні періоди для можливості управління даними статтями витрат.

2.3. Методика управління витратами на підприємстві

ТОВ «СЕНСІ» здійснює виробництво на основі позамовного індивідуального підходу. За такого підходу виникає питання утворення собівартості. Зокрема на ТОВ «СЕНСІ» формування собівартості відбувається за рахунок витрат понесених на те чи інше замовлення. Так як виробництво є індивідуальним то прямі витрати понесені при виробництві відразу переносяться на собівартість. Навпроти ж не прямі витрати підприємство вносить на витрати майбутніх періодів і покриває за рахунок коефіцієнту націнки.

Для управління такими витратами ТОВ «СЕНСІ» використовує концепцію стратегічного управління витратами, в основу якої вкладено принципи стратегічного менеджменту. Дану стратегію можна розділити на три аналітичні напрямки.

Перший напрямок аналізу, який застосовується на ТОВ «СЕНСІ» є аналіз ланцюжка цінностей. Даний ланцюжок розглядається, як послідовність подій, які виникають в процесі виробництва: від джерел закупівлі сировини до розподілу та післяпродажного обслуговування проданих насосних станцій.



Рисунок 2.3. Ланцюжок подій за SCM на ТОВ «СЕНСІ» .

Джерело: сформовано автором на основі внутрішньої нормативної документації.

Аналіз даного ланцюжка допомагає ТОВ «СЕНСІ» контролювати та впливати на витрати в чотирьох напрямках діяльності:

- закупка сировини та півфабрикаті у постачальника;
- маркетингові витрати та витрати на збут;
- регулювання системної взаємодії всередині ланцюжка виробничого підрозділу;
- взаємозв'язок між ланцюжками виробничого, адміністративного та конструкторського підрозділів підприємства.

Розглядаючи використання методу SCM підприємством ми можемо сказати, що даний підхід має основні два недоліки: управління витратами починається дуже пізно і закінчується дуже рано. Аналізуючи витрат з моменту закупівлі ТОВ «СЕНСІ» залишає поза увагою взаємодія підприємства з продавцем сировини. У випадку, якщо б підприємство підключившись до співпраці з постачальником то можна було б говори про зменшення суми витрат. У межах SCM вказані заходи обґрунтовуються за допомогою певного ланцюга подій рисунок 2.3.

Концепція витрато-утворюючих факторів дозволяє сформувати фактори формування витрат для прийняття стратегічних рішень. Зрозуміло, що вдале стратегічне рішення забезпечує привабливу конфігурацію витрат на підприємстві. Але не всі рішення призводять до позитивного ефекту, нераціональний стратегічний вибір принципово обмежує потенціал зниження витрат, тим самим знижує прибутки.

Таким чином, проаналізувавши вище викладений матеріал, ми можемо зробити висновки, що витрати – найважливіша економічна категорія для ТОВ «СЕНСІ». Їх рівень в основному визначає величину прибутку і рентабельності, лежить в основі системи показників ефективності виробництва.

Основними витратами на підприємстві є витрати на виробництво і реалізацію продукції - поточні витрати некапітального характеру, що фінансуються з виручки від реалізації продукції за допомогою обороту оборотних коштів.

Проаналізувавши тенденцію витрат на ТОВ «СЕНСІ» можна сказати що вона позитивна, спостерігається зменшення витрат із збереженням певного відсоткового рівня прибутковості.

На даний час на ТОВ «СЕНСІ» існують проблем з управління витратами, серед яких можна виділити наступні:

- проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати;
- своєчасність одержання інформації про дійсні витрати і оперативність реакції управління;
- адекватний вибір показників і їх аналітичний розріз;
- забезпечення достовірності і актуальності планування витрат;
- забезпечення взаємозв'язку системи бюджетування і управлінського обліку.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ТОВ «СЕНСІ»

3.1. Напрямки удосконалення методів розподілу витрат

Підприємство працює на основі позамовного виробництва і кожен продукт виготовлений в компанії є індивідуальним під кожного клієнта, що значно ускладнює розподіл витрат. У випадку якщо прямі витрати повністю покладаються на собівартість, то непрямі витрати списувати на витрати майбутніх періодів і покривати за рахунок отриманих прибутків не раціонально. Розглянемо розподіл не прямих витрат для позамовного виробництва з використанням норм розподілу.

В першу чергу для норм розподілу необхідно виконання наступних умов:

1. Кореляція між об'єктом і базою розподілу маж бути в діапазоні від 0,5 до 0,99;
2. Розподіл має відбуватися пропорційно.

По-перше, розглянемо розподіл адміністративних витрат. Базою для розподілу даних витрат може слугувати оплата праці основних виробничих працівників.

Беручи до уваги базу розподілу то варто перевірити кореляцію адміністративних та витрат на оплату праці за допомогою розрахунків по формулі 3.1 та представлено в таблиці 3.1.

$$r_{xy} = \frac{\sum_{i=1}^m (x_i - x_{\text{сер}})(y_i - y_{\text{сер}})}{\sqrt{\sum_{i=1}^m (x_i - x_{\text{сер}})^2 \sum_{i=1}^m (y_i - y_{\text{сер}})^2}}, \quad (3.1)$$

де r_{xy} – коефіцієнт кореляції Пірсона,

x_i і y_i – значення змінних x і y ,

$x_{\text{сер}}$ і $y_{\text{сер}}$ – середні x і y ,

i – обсяг вибірки.

Спираючись на розрахунки проведені за даною формулою та представлені в Додатку Е, можна говорити про пряму кореляцію зі стійким коефіцієнтом 0,8559.

Наступним етапом є пропорційний розподіл витрат на замовлення. Розглянемо період коли підприємство одночасно виконувало три замовлення на виготовлення насосних агрегатів різного типу. Загальна сума адміністративних витрат була нарахована у розмірі 1 875 тис. грн., витрати на оплату основних виробничих працівників – 2 039 тис. грн., на Замовлення №1 було витрачено 540 тис. грн., на Замовлення №2 було витрачено 355 тис. грн., на Замовлення №3 було витрачено 1144 тис. грн.

Таким чином ставка розподілу складе: $1\ 875 / 2\ 039 = 0,9196$.

Адміністративні витрати на Замовлення №1 = $540 * 0,9196 = 496,57$ тис. грн.

Адміністративні витрати на Замовлення №2 = $355 * 0,9196 = 326,45$ тис. грн.

Адміністративні витрати на Замовлення №3 = $1\ 144 * 0,9196 = 1\ 051,98$ тис. грн.

Таким чином, використана модель розподілу дуже добре підходить для розподілу витрат при позамовному методі виробництва. Таким методом можна розподілити не тільки адміністративні витрати, а й інші витрати, що включені до непрямих.

По-друге, так як витрати на конструкторський підрозділ не включені до адміністративних витрат, то запровадити розподіл даних витрат на кожен продукт пропорційно часу затраченому на створення конструкторської документації на певний об'єкт виробництва. Попередньо рекомендується ввести таблиць обліку часу виконання робіт Додаток Ж для об'єктивності даних про роботу відділу над окремим проектом.

В травні 2017 року, під час паралельного виготовлення трьох проектів, витрати на майбутніх періодів (витрати на конструкторський відділ) склали 157 200 грн., і були покриті за рахунок оплати від покупця в жовні того ж року.

У випадку існування таблицю часу можна було б з'ясувати, що на створення проектної документації для Замовлення №1(Далі – Z_1) було витрачено 110 годин, на Замовлення №2 (Далі – Z_2) – 90 годин, та на Замовлення №3 (Далі – Z_3) – 152 годин. Таким чином, проведемо розподіл витрат:

Загальний час на виготовлення документації = час на Z_1 + час на Z_2 + час на Z_3 = $110 + 90 + 152 = 352$ години.

Норма розподілу (H_{p1}) = час на Z_1 / загальний час на виготовлення документації.

$$H_{p1} = 110 / 352 = 0,3125;$$

$$H_{p2} = 90 / 352 = 0,2557;$$

$$H_{p3} = 152 / 352 = 0,4318.$$

Відповідно до даних норм розподіляємо витрати по замовленнях:

$$\text{Витрати конструкторського відділу на } Z_1 = \text{Загальні витрати} * H_{p1}$$

$$\text{Витрати на к. в. на } Z_1 = 157\,200 * 0,3125 = 49\,125 \text{ грн.};$$

$$\text{Витрати на к. в. на } Z_2 = 157\,200 * 0,2557 = 40\,196,04 \text{ грн.};$$

$$\text{Витрати на к. в. на } Z_3 = 157\,200 * 0,4318 = 68\,878,96 \text{ грн..}$$

Таким чином, розподіл наведених вище витрат підвищить точність оцінки собівартості замовлення, як наслідок дозволить більш обґрунтовано визначити межі націнки та встановлювати остаточний рівень цін на окремі види агрегатів з урахуванням не лише прямих матеріальних витрат та витрат на оплату праці, а також враховуючи непрямі витрати які можна перенести на продукцію економічно доцільним шляхом.

По-третє, ми рекомендуємо удосконалити розподіл комунальних витрат. Під час виробництва у єдиному цеховому приміщенні одночасно може проводитись збір до трьох замовлень на загальній площі 350 кв. м. Таким чином можна говорити, що між робочою площею, яка має бути зарезервована для налагодження ефективного процесу складання насосного агрегату певного типу та відповідними витратами на комунальні послуги існує прямо

пропорційна залежність. Виходячи з даного твердження ми можемо говорити про розподіл даної статті витрат на собівартість замовлень, взявши за базу розподілу площу, яка необхідна для складання обладнання та тривалість процесу складання окремого насосного агрегату.

Для розподілу витрат пропонуємо використати наступну формулу (на прикладі Замовлення №1):

$$K. V_{3_1}^{\text{травень}} = k. D_{3_1} \times k. V_{\text{на 1 день}} \times H. p_{3_1} \quad (3.2)$$

$K. V_{3_1}^{\text{травень}}$ – комунальні витрати за травень на збір Замовлення №1;

$k. D_{3_1}$ – кількість днів, що Замовлення №1 пробуло в цеху;

$H. p_{3_1}$ – норма за Замовленням №1.

Розрахунки норми розподілу та розподілених за ними витрат представлені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Розподіл комунальних витрат за травень 2017 року.

	Площа займана обладнанням	Норма розподілу	Комунальні витрати	Кількість днів у місяці	Витрати на 1 день	Кількість днів перебування в цеху	Розподілені витрати
Зам. №1	97	0,277	98 565	31	3179,50	19	16742,40
Зам. №2	112	0,320				19	19331,50
Зам. №3	141	0,403				31	39707,60

Таким чином на собівартість першого замовлення у травні буде віднесено 16 742,40 грн., на друге – 19 331,50 грн., відповідно на третє – 39 707,60 грн. Загальна сума розподілених витрат складе 74 189 грн., що не відповідає загальній сумі комунальних витрат, і складає різницю в 24 375 гривень.

Для подальшого розподілу базою розподілу обрано загальну кількість днів перебування всіх замовлень в цеху та скорегувати на норму розподілу за площею, що дасть більш точний результат (таблиця 3.2)

Таблиця 3.2. Розподіл залишку комунальних витрат.

	Площа займан а обладн анням	Норма розподілу	Кількість днів перебуван я в цеху	Зількість днів у місяці	Норма розподілу за днями	Нерозподілен і комунальні витрати	Розподілені комунальні витрати
Зам.№ 1	97	0,277	19	69	0,275	24 376	6734,02
Зам.№ 2	112	0,320	19		0,275		7256,06
Зам.№ 3	141	0,403	31		0,449		10385,92

Таким чином, всі комунальні витрати розподілено пропорційно та в повному обсязі.

Отже, не прямі витрати можна розподілити між замовленнями за великою кількістю критеріїв і баз розподілу головне дотримуватись пропорційності та умови кореляції бази та об'єкта розподілу. За виконання цих умов дане вдосконалення допоможе підприємству в більшому обсязі розподіляти витрати та збільшити власні прибутки.

3.2. Оптимізація підходів до контролю витрат на підприємстві.

Теорія обмежень – це методологія управління системами бізнес-процесів. Розглядаючи теоретичні аспекти впровадження теорії обмежень для ТОВ «СЕНСІ» необхідно звернути увагу на описані етапи впровадження у підпункті 1.3, теорія обмежень почне наглядно проявлятися вже після виконання перших трьох кроків і може принести помітні фінансові результати. Для повноцінного впровадження теорії потрібно звернути увагу на певні деталі в менеджменті, управління та ознайомлення персоналу зі змінами (та прийняття змін персоналом, що дуже важливо) до підходів в управлінні.

Теорія обмежень стверджує, що будь-якій організаційній системі властива внутрішня простота, а тому кількість факторів, відповідальних за результативність на підприємстві на сьогодні невелика. Саме ними і слід займатися. Так як підприємство прагне до втілення своєї мети, то відразу потрібно зменшити конфліктність між підрозділами. Підрозділи мають працювати гармонійно так як їх співпраця може стати черговим «вузьким місцем»,

До переваг застосування ключових положень теорії обмежень на ТОВ «СЕНСІ» можна віднести:

- 1) зниження витрат на утримання складських приміщень та зменшення обсягу фінансових ресурсів які відволікаються для формування виробничих запасів за рахунок більш точного планування та чіткого контролю використання матеріальних ресурсів у виробництві;
- 2) уникнути обмежень «вузьких місць» у виробничому процесі, що дозволить виконувати замовлення чітко в строк та уникати нераціонального використання ресурсів підприємства зокрема приміщень де відбувається складання готової продукції;
- 3) підвищення раціональності поведінки виробничого персоналу на основі усвідомлення методів ефективної та ритмічної організації виробничого процесу.

Однак, комплексне впровадження положень теорії обмежень можливе лише за умови налагодження ефективної системи аналізу та контролю ключових бізнес-процесів безпосередньо пов'язаних з ефективністю виробництва. Дане завдання може бути вирішене лише на основі впровадження комплексних програмно-інформаційних рішень. На даний момент, на підприємстві використовується лише програмні продукти 1С, які мають обмежений функціонал в аспекті формування аналітичної бази даних достатньої для повноцінної реалізації ключових методів теорії обмежень. Відповідно на попередньому етапі необхідно вирішити проблему своєчасного отримання детальних даних щодо руху запасів на підприємстві, а також розподілу та перерозподілу інших матеріальних ресурсів у режимі реального часу. Дане завдання може бути вирішене шляхом запровадження ERP системи.

На сьогоднішній день існує велика кількість інформаційних комп'ютерних систем та платформ, які допомагають веденню бізнесу та полегшують такі процеси, як реєстрація підприємства, ведення обліку, звітності, які широко використовуються українськими підприємствами. Для підвищення конкурентоспроможності рекомендується застосування таких комп'ютерних систем як ERP.

План дизайну ресурсів (ERP) – це важливих та проміжних бізнес-процесів у режимі реального часу за допомогою комп'ютерних технологій. ERP часто називають частиною операційної системи, яка є інтегрованою за для можливості організації збирати, зберігати, керувати та інтерпретувати інформацію про господарські операції.

ERP забезпечує інтегровану та всебічну інформацію про бізнес через систему дошок описів, підтримуваних системою. ERP-системи включають в себе взаємодії: бізнесу, фінансових ресурсів, сировини, покупців, замовлення. Дані програми значно полегшують інформування керівництва компанії, що значною мірою впливає на прийняття управлінських рішень.

Недоліками даних програм є вартість у встановленні та перепідготовці персоналу на використання, так як некоректне використання, або помилкові

дії можуть призвести до негативних наслідків втрати прибутку чи частки ринку. Також система може страждати від вузьких місць, тобто порушення діяльності хоч однієї ланки із системи.

Основною перевагою даної системи є її універсальність в управлінні підприємством, за її використання жодна інша програма не знадобиться. ERP може замінити все та допомогти у веденні звітності, формуванні логістичних маршрутів, виставлення рахунків, ведення обліку, подання звітності, управління запасами та полегшити знаходження напрямів зменшення витрат, так як програма формує єдиний ланцюг повного виробництва від оформлення замовлення до відвантаження.

За використання такої системи відповідно простіше вдосконалюватись та знаходити вузькі місця у процесі виробництва. Тобто для зменшення ризиків так безперервного реінженірингу бізнес-процесів необхідного для втілення теорії обмежень слід застосувати одну з систем ERP. За допомогою таблиці 3.3 представлено три приклади систем які можна запровадити для ТОВ «СЕНСІ» та оцінимо наскільки дані параметри кожної системи, через показник E, з точки зору реальності та задовільності впровадженнь на ТОВ «СЕНСІ», на основі вивчених даних про підприємство, за шкалою від 1 до 3.

Таблиця 3.3. Параметри систем ERP для ТОВ «СЕНСІ»

Параметри оцінки	ERP системи					
	Microsoft Dynamic 365	E_m	SAP	E_s	ORACLE	E_o
Вартість встановлення	65 450 дол. США на рік	2	75 000 дол. США на рік	2	25 000 дол. США на рік	3
Орієнтовний строк впровадження	3 місяці	2	5 місяців	2	4 місяці	2
Ключові функції	<p>Commerce - це комплексне багатоканальне рішення, яке об'єднує бек-офіс з традиційним і інтернет-магазином, щоб персоналізувати взаємодію, підвищити ефективність роботи співробітників, оптимізувати операції і поліпшити бізнес-результати.</p> <p>Sales - автоматизація процесів продажів, за допомогою ефективніше взаємодія з клієнтами та укладання угод.</p> <p>Field Service - оптимізація виїзного обслуговування за допомогою вбудованої аналітики, віддаленого моніторингу та засобів, що дозволяють технічним фахівцям працювати якісно.</p> <p>Finance - автоматизація і модернізація глобальних фінансових операцій. Відстеження продуктивності в реальному часі, прогнозування результатів і приймайте рішення для розвитку компанії на основі даних.</p>	3	<p>Зниження бізнес-витрати завдяки комплексній підтримці закупівельних і логістичних процесів.</p> <p>Прискорення всіх виробничих процесів - від планування і складання графіків до контролю і аналізу.</p> <p>Забезпечення підтримки процесів, спрямованих на обслуговування клієнтів, - від продажу товарів і надання послуг до гарантійного обслуговування і повернення товару.</p> <p>Підвищення обсягів продажів і рівня задоволеності клієнтів, надаючи послуги найвищої якості.</p> <p>Розширення можливостей підбору, адаптації та адміністрування персоналу, професійного навчання та просування по службі.</p> <p>Оптимізація і автоматизація всіх фінансових операцій.</p> <p>Навчання персоналу.</p>	3	<p>Планування ресурсів підприємства (ERP) - автоматизація повсякденних завдань дозволяє приділяти більше часу плануванню майбутнього Вашого бізнесу. Від довгострокового планування сценаріїв до складання звітів в реальному часі та управління ланцюгами поставок: з хмарними інструментами.</p> <p>Управління людським капіталом (HCM) - автоматизуючи повсякденні завдання, освобождається час для трансформації підходів до роботи з співробітниками.</p> <p>Клієнтський досвід (CX) - звітність в реальному часі і більш досконале управління даними звільняють час для інновацій і розвитку.</p> <p>Аналітика - дозволяє використовувати провідні в</p>	1

	<p>Supply Chain Management - трансформування виробничих і операційних ланцюжка поставок. Прогнозування аналітики і звітність на основі II та Інтернету речей.</p> <p>Project Service Automation допомагає своєчасно реалізовувати прибуткові проекти в рамках бюджету і підвищувати результативність співробітників.</p> <p>Інтелектуальні додатки для співробітників управлінського і конструкторського відділів.</p> <p>Розширення можливостей співробітників і оптимізація бізнес-процесів завдяки програмам змішаної реальності.</p> <p>Та інші.</p>				<p>галузі аналітичні засоби з підтримкою самообслуговування для підготовки даних, візуалізації, корпоративної звітності, розширеного аналізу.</p>	
Підсумок		7		7		6

З огляду на функціонал всіх перерахованих альтернатив для початку впровадження та формування підґрунтя для впровадження теорії обмежень рекомендовано ввести ERP-Oracle. Так як для початку розвитку Oracle забезпечить всіма необхідними даними ТОВ «СЕНСІ», так як на даному етапі впровадження теорії обмежень підприємству непотрібні такі глибокі програми для знаходження перспективних клієнтів, продовження термінів служби основних засобів, об'єднання онлайн і офлайн-продажу, оптимізація HR-процесів та програм. А такими значущими, на даному етапі розвитку ТОВ «СЕНСІ», можливостями як: єдина клієнтська база, відслідковування тенденцій ринку, оптимізація ресурсів та збільшення ефективність технічних фахівців, скорочення операційних витрат і спрощення фінансові діяльності, автоматизувати і спростити управління ланцюгами виробництва і поставок може програмне забезпечення від Oracle.

Отже, для цілісного та ефективного впровадження теорії обмежень на ТОВ «СЕНСІ» необхідно запровадити систему ERP, для можливості відслідковування повного ланцюга створення цінності, запровадження такої системи надасть можливість раціонально розподіляти фінансові та людські ресурси, вдосконалити процеси виробництва та знизити витрат.

ВИСНОВОК

Кожне підприємство прагне отримати прибутки. В умовах сьогодення підприємствам досить важко витримувати конкуренцію і вони шукають шляхи удосконалення виробництва, виходу на нові ринки збуту, переорієнтація у виробництві (диверсифікація), удосконалення процесів менеджменту та маркетингу. Але основним і найчастіше використовуваним є метод управління витратами, та безпосередньо їх мінімізації.

Проаналізувавши тенденцію витрат на ТОВ «СЕНСІ» можна сказати що вона має свої недоліки, тому було розроблено ряд рекомендацій щодо їх усунення.

По-перше, рекомендовано розподіл адміністративних витрат та обрати базою для розподілу даних витрат оплату праці основних виробничих працівників.

По-друге, так як витрати на конструкторський підрозділ не включені до адміністративних витрат, то запровадити розподіл даних витрат на кожен продукт пропорційно часу затраченому на створення конструкторської документації на певний об'єкт виробництва. Попередньо рекомендується ввести таблиць обліку часу виконання робіт, для об'єктивності даних про роботу відділу над проектами.

По-третє, ми рекомендуємо удосконалити розподіл комунальних витрат. Розподіл даної статті витрат на собівартість замовлень здійснювати взявши за базу розподілу площу, яка необхідна для складання обладнання та тривалість процесу складання окремого насосного агрегату.

Таким чином, розподіл наведених вище витрат підвищить точність оцінки собівартості замовлення, як наслідок дозволить більш обґрунтовано визначити межі націнки та встановлювати остаточний рівень цін на окремі види агрегатів з урахуванням не лише прямих матеріальних витрат та витрат на оплату праці, а також враховуючи непрямі витрати які можна перенести на продукцію економічно доцільним шляхом.

Управління витратами визначається як планування та контролю процесів виробництва на підприємства. Це допомагає передбачити витрати, уникнути необґрунтованих витрат та збільшити прибутки.

Управління витратами передбачає різні методи обліку витрат, які мають на меті підвищити ефективність витрат за рахунок зменшення витрат або, як мінімум, вжиття заходів для обмеження зростання витрат.

Теорія обмежень ламає стереотипи про те, що під час виробництва має місце 100% завантаженість усіх ланок виробничого ланцюжку. Але оскільки усі ланки мають різну продуктивність 100% завантаженість буде спостерігатись лише у «вузькі місця» ланцюжку. Таким чином теорія обмежень використовується на основі ERP Oracle допоможе ТОВ «СЕНСІ» у зниженні витрат на утримання складських приміщень та зменшення обсягу фінансових ресурсів які відволікаються для формування виробничих запасів за рахунок більш точного планування та чіткого контролю використання матеріальних ресурсів у виробництві; уникнути обмежень «вузьких місць» у виробничому процесі, що дозволить виконувати замовлення чітко в строк та уникати нераціонального використання ресурсів підприємства зокрема приміщень де відбувається складання готової продукції; підвищити раціональності поведінки виробничого персоналу на основі усвідомлення методів ефективною та ритмічною організації виробничого процесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. BioFutura [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://www.biofutura.com/en/kraft-biobox-2500-ml>.
2. Green box [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://www.biologischverpacken.de/en/>.
3. Toyota Production System: Beyond Large-Scale Production – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: https://books.google.com.ua/books?id=7_-7SshOy8C&printsec=frontcover&dq=inauthor:%22Taiichi+Ohno%22&hl=uk&sa=X&ved=0ahUKEwiV_-aK57lAhXPIsKHfCD8cQ6AEIMTAB#v=onepage&q&f=false.
4. Адлер Ю.П., Хунузиди Е.И., Шпер В.Л. Методы постоянного совершенствования сквозь призму цикла Шухарта–Деминга // Методы менеджмента качества – № 3. – 2005 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.management.com.ua/qm/qm067.html>.
5. Андрійчук В. Г. А 00 Економіка аграрних підприємств: Підручник. — 2-ге вид., доп. і перероблене. / В. Г. Андрійчук. — К.: КНЕУ, 2002. — 624 с
Андрєєва, Г. І. Економічний аналіз [Текст] : навч. посіб. / Г. І. Андрєєва – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ». – 2007. – 224 с. – ISBN 978-966-346-365-0.
6. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
7. Булгакова С.В. Управленческий учет / Булгакова С.В.. – Москва, 2016. – 288 с.
8. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута». – 2009. – 912 с. – ISBN 978-966-364-844-6.
9. Верхоглядова, Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика [Текст] : навч.-практ. посіб. / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна – К. : Центр учбової літератури. – 2010. – 536 с. – ISBN 978-611-01-0041-0.

10. Види та форми внутрішньогосподарського контролю [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1804062361784/ekonomika/vidi_formi_vnutr_ishnogospodarskogo_kontrolyu.
11. Внутрішня і зовнішня звітність і її використання в управлінні [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2010/Economics/75588.doc.htm
12. Гарасим П.М. Курс управлінського облік: [навчальний посібник] / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – К.: Знання, 2007. – 314 с.
13. Гасенко Л.В. Управлінський облік: [навчальний посібник] / Л.В. Гасенко, С.С. Грановський. – Дніпродзержинськ, 2007. – 215 с
14. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами / Л. Голубовський // Галицький економічний вісник. –2010. – № 1 (26). – С. 187–192.
15. Гольцова, С. М. Бухгалтерський облік [Текст] : навчальний посібник / С. М. Гольцова, І. Й. Плікус. – Суми : ВТД «Університетська книга». – 2007. – 254с. – ISBN 966-680-360-6.
16. Гура І.О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посіб. — К.: Знання, 2004. — 541 с.
17. Данілов О.Д. Фінанси підприємства у запитаннях і відповідях :Навч. Посіб. / Данілов О.Д., Паєнтко Т.В. – К. : Центр учбової літератури, 2011.– 256 с.
18. Дмитренко Е.Д., Безверха О.Г Оптимізація витрат підприємства на виробництво продукції в ринкових умовах//Збірник наукових праць Київського національного авіаційного університету .-№26.-2010.
19. Должанський, М. І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [Текст] : навчал. посіб. / М. І. Должанський, А. М. Должанський. – Л. : Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494 с. – ISBN 966-334-55-4.

20. Жук В.М. Розвиток моделювання в бухгалтерського обліку /В.М.Жук//Облік і фінанси АПК.-2010.-№3.- с.26-32
21. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
22. Зубець М.В., Хусієва І.В Стратегія розвитку м'ясного скотарства в Україні у контексті національної продовольчої безпеки /М.В.Зубець,І.В.Хусієва-Київ: Інститут розведення і генетики тварин імені М.В.Зубця НААН.
23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 [із змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. – Офіційний сайт Верховної Ради України.
24. Кальєніна Н.В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки /Н.В. Кальєніна // Держава та регіони. –№ 5. – 2007. – С. 32–35.
25. Карасьов О.П., Карасьова О.С. Шляхи й резерви підвищення ефективності продукції тваринництва/О.П.Карасьов.,О.С.Карасьова-ДніпропетровськДніпропетровський державний аграрний університет.
26. Карпенко О.В. Управлінський облік: навч. посіб./ О.В.Карпенко, Д.В.Карпенко – К.: «Центр учбової літератури», 2012.
27. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. / М. Ю. Карпушенко ; Харк. нац. акад. міськ.госп-ва. - Х. : ХНАМГ, 2011. - 239 с.
28. Класифікація внутрішнього контролю [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pidruchniki.com/16400116/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/klasifikatsiya_vnutrishnogo_kontrolyu.
29. Кобернюк С.О Теоретичні підходи до оцінки собівартості продукції інтенсивного свинарства/С.О.Кобернюк-Дніпропетровськ:Дніпропетровський державний аграрний університет.
30. Критерії та правові засади внутрішньогосподарського контролю [Електронний ресурс] – Режим

доступу:http://pidruchniki.com/1737092161785/ekonomika/kriteriyi_pravovi_zasadi_vnutrishnogospodarskogo_kontrolyu.

31. Лень В.С. Фінансовий облік: Навч. посіб./ В.С. Лень. – К.: ВЦ «Академія», 2011.
32. Лищиленко О.В. Фінансовий облік: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2008.
33. Максимова В. Визначення об'єктів формування витрат / В. Максимова // Підприємство, господарство і право. – 2005. - № 10. – С. 155-159.
34. Мельник, В. М. Основи економічного аналізу [Текст] : навч. посіб. / В. М. Мельничук – Київ : «Кондор». – 2003. – 128 с. – ISBN 966-8251-09-1.
35. Миронова А.В. Організація облікового процесу біологічних активів тваринництва/ А.В.Миронова-Запоріжжя:Запорізький національний університет.
36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> – Офіційний сайт Верховної Ради України.
37. Обущак, Т. А. Сутність фінансового стану підприємства [Текст] / Т.А.Обущак // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 9. – С. 92-101.
38. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник /Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Панченко П. Г. – [3-тє вид., переробл. і доповн.]. – К. : Алерта,2006. – 878 с

39. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.
40. Організація управлінського обліку [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1185032351033/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/organizatsiya_upravlinskogo_obliku.
41. Піскунова Н. В. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства [Текст] / Наталя Василівна Піскунова, Маргарита Геннадіївна Федорець, Катерина Сергіївна Піскунова // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2013. – Том 13. – С. 357- 364.
42. Плаксієнко В. Я. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України / [Плаксієнко В. Я., Пісьмаченко Л. М., Павлова Г. Є. та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 490 с.
43. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : № 2755-VI від 2.12.2010 [із змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z2755-17>. – Офіційний сайт Верховної Ради України.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318.
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246.
46. Поняття, цілі, методи та функції системи внутрішнього контролю [Електронний ресурс] – Режим

доступу:http://pidruchniki.com/13560615/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/ponyattya_tsili_metodi_funktsiyi_sistemi_vnutrishnogo_kontrolyu.

47. Присяжнюк М.В. Становлення науково-організаційних основ вітчизняного тваринництва(20-ті роки ХХ ст)/М.В Присяжнюк//ВІСНИК 68 Полтавської державної аграрної академії -№ 2 – 2011.
48. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 16.07.99 № 996-XIV. [зі змін. і доп.] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> – Офіційний сайт Верховної Ради України.
49. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 [із змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>. – Офіційний сайт Верховної Ради України.
- 50.Склад витрат підприємства [Электронный ресурс] – Режим доступу: http://pidruchniki.com/91391/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/sklad_vitrat_pidpriyemstva.
- 51.Слобода Р.Я. Інформаційно-методологічні аспекти формування стратегії управління витратами підприємства// Науковий вісник Київського національного економічного факультету. -2009. -№11. -С.87-89
- 52.Способи дослідження документів [Электронный ресурс] – Режим доступу:https://studopedia.ru/9_69193_sposobi-doslidzhennya-dokumentiv.html.
- 53.Сутність, завдання та функції внутрішньогосподарського контролю [Электронный ресурс] – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1578050361782/ekonomika/sutnist_zavdannya_funktsiyi_vnutrishnogospodarskogo_kontrolyu.
- 54.Товстоп'ят Ю. Склад і класифікація витрат, що включаються до собівартості продукції / Юрій Товстоп'ят. // Податковий кодекс. – 2014. – №22.

- 55.Турило А. М. Управління витратами підприємства: Навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006.
- 56.Турило, А. М. Методологічні підходи до оцінки фінансової діяльності підприємства [Текст] / А.М. Турило // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 100-105.
- 57.Управлінський облік /Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід І Сенков; Пер. з англ. 5-го канад. Вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін. Наук. ред. пер. Н.П. Краснік. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с
- 58.Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] : затверджений Верховною Радою України від 16 січня 2003 № 435-IV [зі змін. і доп.] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15> – Офіційний сайт верховної Ради України.

ДОДАТКИ

Додаток А

SUMMARY

Kovalenko M. S. Management accounting of costs in manufacturing enterprise – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2019.

The main approaches to the distribution and control of costs within management accounting are analyzed in the master's thesis. The main purpose of the study is to develop directions for improving business processes related to cost management and determining the cost of production to improve the efficiency of production activities of the enterprise.

Keywords: cost types, cost, cost management, Constraint theory, cost sharing.

АНОТАЦІЯ

Коваленко М. С. Управлінський облік витрат на виробничому підприємстві - Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2019 р.

У роботі проаналізовано основні підходи до розподілу та контролю витрат у межах управлінського обліку. Основною метою дослідження є розробка напрямків вдосконалення бізнес-процесів пов'язаних з управлінням витратами та визначенням собівартості продукції для підвищення продуктивності та ефективності виробничої діяльності підприємства.

Ключові слова: види витрат, собівартість, управління витратами, Теорія обмежень, розподіл витрат.