

Міністерство освіти і науки України  
Київський національний університет технологій та дизайну

Н. Й. Радіонова

**УПРАВЛІННЯ  
ВИТРАТАМИ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА  
В РИНКОВИХ УМОВАХ: ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ,  
ПРАКТИКА**

Монографія

Київ 2019

УДК 658.1:[005:330.138.11.012.23]

Р 15

Рекомендовано до друку Вченою радою  
Київського національного університету технологій та дизайну  
для науковців, викладачів вищих навчальних закладів, аспірантів,  
студентів та широкого кола читачів, які цікавляться питаннями управління  
витратами підприємства  
(Протокол № 10 від 22.05.2019 року)

**Рецензенти:**

***І. О. Тарасенко***

д-р екон. наук, проф.,  
завідувач кафедри фінансів та фінансово-економічної безпеки  
Київського національного університету технологій та дизайну;

***О. І. Драган***

д-р екон. наук, проф.,  
професор кафедри економіки праці та менеджменту  
Навчально-наукового інституту економіки та управління  
Національного університету харчових технологій;

***О. О. Орлов***

д-р екон. наук, проф.,  
академік Академії економічних наук України,  
професор кафедри маркетингу та торговельного підприємництва  
Хмельницького національного університету.

**Радіонова Н.Й.**

**Р 15** Управління витратами промислового підприємства в ринкових умовах: теорія,  
методологія, практика: монографія / Н. Й. Радіонова. — К. : КНУТД, 2019. —405 с.

ISBN 978- 966- 7972- 86- 8

Монографія присвячена науково-методологічному розв'язанню проблеми управління витратами промислового підприємства в ринкових умовах. Досліджено теоретичні аспекти управління витратами підприємства. Визначено основні методологічні підходи до управління витратами вітчизняних підприємств. Особливу увагу приділено створенню адаптованої до сучасних умов системи управління витратами підприємства, організаційно-економічним аспектам формування механізму управління витратами та удосконаленню організаційної структури управління витратами підприємства.

**УДК 658.1:[005:330.138.11.012.23]**

**ISBN 978- 966- 7972- 86- 8**

© Радіонова Н.Й., 2019

© КНУТД, 2019

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	6
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	10
1.1. Генезис основних економічних категорій процесу управління витратами.....	10
1.2. Класифікація витрат як інструмент управління витратами на підприємстві .....	35
1.3. Системний підхід до управління витратами.....	48
1.4. Концептуальні положення управління витратами підприємств в сучасних умовах.....	63
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ТА ІНСТРУМЕНТАРІЙ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ</b> .....	84
2.1. Характеристика методологічних підходів та методів управління витратами підприємства .....	84
2.2. Методичний інструментарій управління витратами підприємства.....	107
2.3. Систематизація витратоутворюючих чинників для цілей тактичного та стратегічного управління витратами .....	113
2.4. Методологічні підходи до формування механізму управління витратами підприємства.....	122
<b>РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ТА ПРОБЛЕМ У СФЕРІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ШВЕЙНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ</b> .....	137
3.1. Обґрунтування методологічних положень аналізу витрат на підприємствах швейної промисловості.....	137
3.2. Аналіз сучасного стану швейної промисловості України.....	148
3.3. Структурно-динамічні показники аналізу витрат на підприємствах швейної промисловості.....	167
3.4. Проблеми управління витратами на швейних підприємствах України.....	189
<b>РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ</b> .....	210

4.1. Системний підхід до управління витратами на основі комбінування СВМ-методу з іншими методами.....	210
4.2. Формування моделі системи управління витратами на швейних підприємствах.....	254
4.3. Створення адаптованої до сучасних умов архітектури організаційно-економічного механізму управління витратами.....	267
4.4. Прогнозування управління витратами швейного підприємства з використанням інструментарію економіко-математичного моделювання.....	286
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>300</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>308</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>341</b>

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВВП – валовий внутрішній продукт  
ВКФ – виробничо-комерційна фірма  
ЄДРПОУ – Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України  
ЗУ – Закон України  
КВЕД – класифікатор видів економічної діяльності  
КВТФ – Кременчуцька виробничо-торгівельна фірма  
НДР – науково-дослідні роботи  
НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку  
НТП – науково-технічний прогрес  
П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку  
ПАТ – Публічне акціонерне товариство  
ПрАТ – Приватне акціонерне товариство  
СВМ-метод (Cost based on cost management) – метод управління витратами з урахуванням чинників технології та організації виробництва  
США – Сполучені Штати Америки  
ТФ – трикотажна фабрика  
ФВА – функціонально-вартісний аналіз  
ЦУВ – центр управління витратами  
ШФ – швейна фабрика  
ABC (Activity Based Costing) – ABC- метод управління витратами  
CVP-аналіз (Cost Volume Profit) – аналіз беззбитковості  
DC (Direct Costing) – метод директ-костинг  
EVA (Economic Value Added) – концепція доданої вартості  
JIT (Just-in-time) – метод точно в строк  
LCC-аналіз (Life Cycle Costing) – розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції  
SCA (Strategic Cost Analysis) – стратегічний аналіз витрат  
SCM (Strategic Cost Management) – концепція стратегічного управління витратами  
TCS (Target Costing System) – метод таргет-костинг  
VCC (Value Chain Costing) – метод управління ланцюгом споживчої вартості

## ВСТУП

Ринкова економіка визначає вимоги до ефективності системи управління підприємством, оскільки в умовах постійних змін у зовнішньому середовищі та загострення конкуренції суб'єктам господарювання все складніше досягати своїх стратегічних і тактичних цілей.

Найважливішим показником діяльності виробничих підприємств у сучасних умовах є прибуток, який залежить від розміру доходів і витрат. Очевидно, що від величини витрат залежить і ціна продукції. Наслідком складної економічної ситуації в Україні є невисока платоспроможність населення, що створює передумови для обмеження попиту на продукцію вітчизняних підприємств та обумовлює необхідність пошуку резервів збільшення прибутковості при зменшенні витрат. Отже, для успішного та довготривалого функціонування підприємства повинні особливу увагу приділяти управлінню витратами, тобто раціональне формування витрат є ключовим чинником для ефективної діяльності будь-якого підприємства.

Управління витратами – необхідна частина економічної роботи на підприємстві, що дає можливість передбачати ймовірні варіанти зміни ринкової ситуації, планувати бажані результати діяльності підприємства, визначати найбільш ефективні шляхи їх досягнення. Рівень витрат є найважливішим чинником, що не тільки формує величину прибутку підприємства, а й визначає стратегічне позиціонування підприємства на ринку.

Зважаючи на умови, що склалися, сучасна практика господарювання підприємств повинна будуватися на повсякденній роботі з управління витратами, спрямованій на їх оптимізацію. Це надасть змогу суб'єктам господарювання забезпечити конкурентоспроможність продукції та досягти не тільки стабільного фінансового стану, а й стратегічних і тактичних цілей. У зв'язку з цим особливого значення набуває завдання розроблення ефективної системи управління витратами, вдосконалення відповідних методів й організаційної структури. Ринкові умови, що динамічно змінюються, вимагають запровадження нових методів управління витратами, спрямованих на ефективне використання ресурсів, підвищення конкурентоспроможності продукції, досягнення стратегічних цілей підприємства.

Пошук найбільш оптимального варіанту формування витрат зумовлює необхідність створення ефективної системи управління ними. Дослідження свідчать, що на сучасному етапі процес управління

витратами має бути системним, комплексним, поєднувати принципово нові підходи до їх планування, формування, аналізу, регулювання. Для цього на підприємстві необхідно налагодити оперативне виявлення проблем, пов'язаних із витратами та забезпечити своєчасне прийняття відповідних управлінських рішень. Недостатня увага до проблеми управління витратами в Україні є однією з причин збільшення частки збиткових промислових підприємств і підприємств, що закриваються. Це вимагає розроблення нової концепції управління витратами, науково-методологічних і прикладних положень її реалізації на практиці.

Слід зазначити, що у зарубіжній науковій літературі питанням управління витратами приділяється досить багато уваги, як важливій складовій частині стратегічного менеджменту. У той самий час у дослідженнях вітчизняних науковців висвітлюється чимало аспектів цієї проблеми: теорія та методологія оперативного управління витратами, вплив внутрішнього та зовнішнього середовища на витрати підприємства, переваги й недоліки окремих методів управління витратами.

Аналіз наукової літератури та досвіду роботи промислових підприємств свідчить, що існує достатня кількість теоретичних і методологічних розробок, які стосуються управління витратами. Проблема полягає в тому, що при всій різноманітності методів управління витратами, які існують у сучасній економічній науці, кожен із них вирішує певне локальне завдання управління і не сприяє ефективному вирішенню комплексу завдань, що стоять перед підприємствами.

Слід зазначити, що в сучасній економічній літературі залишається багато недостатньо розроблених питань, зокрема тих, які стосуються системного підходу до управління витратами з урахуванням комбінування методів, використовуваних у міжнародній практиці, пошуку оптимальної системи управління витратами, структури механізму управління витратами та не знайшли відображення й розвитку з урахуванням специфіки вітчизняної економіки.

Потрібно усвідомлювати, що величина витрат залежить від зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства. Частина зовнішніх витратоутворюючих чинників не піддається впливу на мікрорівні (інфляція, конкуренція, ціни на комунальні платежі, податкове законодавство). Але вплив зовнішнього середовища виявляється й у взаємодії підприємства із споживачами продукції та постачальниками ресурсів. Споживачі розраховують на забезпечення широкої асортиментної лінійки продукції, задоволення особливих вимог щодо її якісних властивостей, дотримання термінів постачання, прийнятний рівень цін.

Постачальники ресурсів формують договори на постачання ресурсів, орієнтуючись на ціни, що склалися на ринку. Разом із тим відносно окремих витратоутворюючих чинників (трансакційні витрати, ціни на ресурси) підприємства можуть впливати з метою пошуку способів їх оптимізації.

Внутрішнє середовище також визначає жорсткі вимоги щодо адекватності методів управління витратами, які використовуються підприємствами. Зміна стану виробничих потужностей, складу ресурсів, що використовуються, технології виробництва зумовлюють необхідність оперативного реагування та коригування управлінських рішень керівництвом підприємства. Для задоволення цих вимог підприємства повинні мати ефективну систему управління витратами, яка надає можливість оперативно оцінювати фінансові наслідки управлінських рішень, формувати цільові показники для оптимізації витрат.

Зазначена проблема є важливою для більшості вітчизняних підприємств. Застосування недосконалого методичного інструментарію для моделювання системи управління витратами зумовлює високу собівартість продукції, прийняття необґрунтованих рішень при формуванні асортиментної лінійки виробів, демотивує персонал унаслідок некоректної постановки цільових показників діяльності.

Викладене зумовило вибір теми дослідження, її актуальність, мету, завдання, об'єкт, предмет дослідження, її наукову та практичну значущість.

Метою даного монографічного дослідження є розроблення теоретико-методологічних, науково-методичних і практичних засад управління витратами підприємства.

Досягнення поставленої мети передбачало необхідність вирішення таких *наукових завдань*: дослідження генезису основних економічних категорій процесу управління витратами; розгляд класифікації витрат з метою забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень; застосування системного підходу до управління витратами підприємства; розроблення концепції та методологічних засад управління витратами промислових підприємств; аналіз основних характеристик сучасних методів управління витратами; систематизація витратоутворюючих чинників для поточного та стратегічного управління витратами підприємства; аналіз сучасного стану вітчизняної швейної промисловості та економічних показників діяльності її підприємств; пошук основних організаційно-економічних проблем управління витратами на вітчизняних швейних підприємствах; розроблення методичного підходу до формування



витрат, що враховує чинники технології й організації виробництва, забезпечує підвищення ефективності управління витратами на основі аналізу беззбитковості й удосконалення організаційного механізму управління витратами; формування адаптованого до сучасних умов механізму управління витратами; пошук підходів та заходів, спрямованих на вдосконалення організаційної структури управління витратами підприємства.

Згідно з визначеними завданнями побудовано структуру монографії, сформульовано вимоги до її змісту.

Практичне значення дослідження полягає в тому, що основні концептуальні та науково-методичні положення монографічного дослідження доведені до рівня конкретних методик і практичних рекомендацій. Вони можуть бути використані для вдосконалення системи управління витратами промислових підприємств, що сприятиме поліпшенню їх фінансових результатів.

Автор висловлює свою вдячність науковому консультанту – доктору економічних наук, академіку НАПН України, професору Івану Михайловичу Грищенку, своїм рецензентам та колегам з Київського національного університету технологій та дизайну за допомогу під час проведення досліджень і підготовки монографії.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ

### УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

#### 1.1. Генезис основних економічних категорій процесу управління витратами

В умовах ринку, коли конкурентна боротьба встановлює жорсткі обмеження для всіх його учасників, одним із вагомих чинників успіху діяльності підприємства є зниження витрат на виробництво та реалізацію продукції. З одного боку, нижча, ніж у конкурентів, величина витрат підприємства забезпечує йому переваги в установленні рівня ціни на продукцію, мінімально можливого для даного виду економічної діяльності, отже, і зростання попиту на цю продукцію, що, враховуючи психологічне сприйняття продукції, формує зростання конкурентоспроможності. З іншого боку, скорочення витрат на виробництво при збереженні розмірів виручки від реалізації забезпечує збільшення прибутку, що в решті-решт збільшує можливості підприємства для розширеного відтворення.

Ринкова орієнтація, що до недавнього часу вважалася основною умовою стратегічного успіху підприємства, сьогодні поступається місцем ресурсній орієнтації або концепції обмеженості ресурсного потенціалу. Відповідно до цієї концепції для забезпечення ефективності свого функціонування підприємство повинно вміти вибирати та комбінувати ресурси. Зазначене зумовлює важливість управління витратами на сучасному етапі розвитку економічних відносин. Для кращого розуміння процесу управління витратами визначимося з його основними економічними категоріями й їх генезисом.

Теоретичний базис сучасних досліджень показує, що пізнання сутності економічних явищ і процесів здійснюється через економічні категорії.

Необхідно визначити, що витрати – категорія економічна. Проте її виникнення та розвиток розглядають в історичному аспекті. Витрати виникли із появою товарного виробництва та товарного обігу, тому розкриття сутності витрат у різні часи пов'язують із типом економіки, економічним устроєм, формою власності на засоби виробництва, функціями торгівлі як виду економічної діяльності, а також становленням і розвитком економічної думки.

Витрати калькуляційні у сучасному розумінні згідно з економічною енциклопедією – це витрати, розраховані на підставі калькуляцій, кошторисів і складені із урахуванням реальних, нормативних, запланованих,

прогнозованих витрат в розрахунку на одиницю продукції, що виробляється на підприємстві [86, Т.1., с.206].

Зазначимо, що велика різноманітність витрат на різних стадіях виробництва, складність зв'язків витрат із різними функціями управління вимагають: з'ясування сутності категорії «витрати»; уточнення загальних принципів формування складу витрат; визначення чинників внутрішнього й зовнішнього середовища, які впливають на рівень витрат.

Еволюція знань про витрати має свою історію й етапи становлення.

Загалом доцільно виокремити три основних етапи еволюції тлумачення категорії «витрати»: перший етап – класичні економічні школи, другий етап – трансформування ставлення до витрат із урахуванням розвитку ринкових відносин, третій етап – сучасні підходи щодо визначення витрат. На сучасну теорію витрат визначальний вплив справляють класичні економічні теорії, еволюція яких представлена на *рис. 1.1*. Слід зазначити, що історично значна кількість наукових теорій і концепцій присвячена дослідженням методів управління витратами та самого розуміння сутності категорії «витрати». Ще антична філософія розкриває перші уявлення про витрати. Каноністи у період середньовіччя (XI–XV ст. ст.) центральною проблемою зазначали «справедливу ціну».

Так, Ф. Кене, як представник теорії фізіократів, поняття витрат пов'язував з витратами капіталу на засоби виробництва та робочу силу, що з позиції сучасності обмежує категорію витрат [107, с. 98].

Англійський економіст В. Петті (XVII ст.) надав більш обґрунтоване визначення категорії «витрати», започаткувавши трудову теорію вартості [14, с. 288]. Значна кількість економістів-класиків XIX ст. займалась дослідженням проблеми формування витрат. Серед них Т. Мальтус, К. Маркс, Д. Міль, П.-Ж. Прудон, Д. Г. Сигел, С. де Сисимонді, А. Сміт [32, с. 116; 97, с. 226; 159; 272, с. 231; 283, с. 325; 297, с. 56].

Найбільше поширення отримала витратна теорія ціни, яку започаткували та розвинули такі відомі основоположники економічної теорії, як А. Сміт., Д. Рікардо, К. Маркс, які вважали, що формування ринкової ціни відбувається в залежності від середніх витрат виробників на випуск певного товару. Так, А. Сміт в якості основного чинника ціноутворення розглядав витрати на робочу силу та заробітну плату, запровадивши у науковий обіг поняття «змінні витрати праці». Свою модель формування ціни представив Д. Рікардо, який стверджував, що відносні витрати виробництва двох товарів приблизно пропорційні кількості праці, витраченої на кожен із них, а вартість товару визначається витратами на його виробництво [14, с. 281].

Еволюція теорії тлумачення сутності категорії «витрати»	
Теорія фізіократів	Поняття витрат пов'язується з витратами капіталу на засоби виробництва і робочу силу (Ф.Кене)
Трудова теорія вартості	Витрати – середні суспільні витрати на одиницю виробу (А. Сміт)
	В основі чистого доходу лежить продуктивна праця та проблема витрат (Д. Рікардо)
	Величина вартості товарів визначається витратами праці (В. Петті)
Витрати виробництва – сума витрат на придбання засобів виробництва та робочої сили (К.Маркс)	
Теорія витрат виробництва	Величина витрат виробництва залежить від цін на предмети, засоби праці та робочу силу (Дж. Мак-Куллох, Дж. Мілль, Р. Торренс)
Теорія трьох чинників виробництва	Вартість товарів залежить від трьох факторів – землі, капіталу та праці (Ж.Б. Сей, Ф. Бастіа)
Маржиналізм	Витрати виробництва зумовлені очікуваною вартістю благ, у виробництві яких використані різні фактори виробництва (К. Менгер)
	Витрати виробництва є не довільними витратами, а формою компенсації відмови від їх іншого використання тобто категорія витрат, має суб'єктивний характер (Ф. Візер)
	Обґрунтовано поняття граничної корисності, особлива увага приділена накладним витратам та їх класифікацію (Дж. Б. Кларк)
Неокласична теорія вартості	Виявлено закономірності зміни питомих витрат виробництва при збільшенні обсягів виробництва на підприємстві (А. Маршал)
Теорія ціни	Введено поняття «безпосередні витрати», що є сумою факторіальних витрат і витрат використання (Дж. М. Кейнс)
Неоінституціоналізм	Запропоновано поняття трансакційних витрат, зазначено, що виробничі витрати, пов'язані безпосередню з процесом перетворення факторів виробництва на готову продукцію (Р. Круз, О. Уільямсон, А. Алчіан)
Еволюційна теорія	Розглянуто витрати з позиції їх унікальності для певної сукупності суб'єктів господарювання, визначає важливість витрачання певного обмеженого ресурсу (М. Ханнан, Дж. Фрімен, Г. Керолл, Х. Олдріч)

Рис. 1.1. Еволюція теорії дефініції сутності категорії «витрати».

Джерело: систематизовано автором за даними [2, с. 171; 14, с. 287; 97, с. 128; 107, с. 347; 158, с. 75; 161, с. 211; 283, с. 314; 291, с. 92; 297, с. 59; 346, с. 215; 349, с.99]

Фундаментальною основою теорії витрат є введене К. Марксом поняття «суспільно необхідні витрати праці», під якими він розглядав сукупність витрат живої та уречевленої праці, втіленої в засобах виробництва. «Чим більше необхідного часу припадає на час операції прядіння для виготовлення певної кількості бавовни, тим більша нова вартість, яка додається до бавовни. Але чим більша кількість фунтів бавовни оброблюється протягом даної кількості робочого часу, тим більша стара вартість, що зберігається в продукті» [159, с.355].

Згідно з К. Марксом, можливі різні підходи щодо трактування поняття «витрати виробництва»: «По-перше, витратами можна називати те, що є авансом, тобто те, що сплачено капіталістом; по-друге, витратами виробництва можна називати ціни, які визначаються середнім прибутком, тобто ціною авансованого капіталу плюс середній прибуток. Ці ціни суть ціни виробництва. По-третє, реальна кількість праці (уречевленої і безпосередньої), яка йде на виробництво товару, і є його вартість. Вона утворює реальні витрати виробництва самого товару» [159, с.357].

Представники класичної політичної економії не змогли пояснити механізм перетворення вартості товару на ціну виробництва, як це було зроблено К. Марксом у 1862 р. [159, с. 98]. Так, зокрема, теорія витрат виробництва характеризує витрати виробництва, як ціну виробництва, тобто внутрішню вартість товару, що є основною базою ціни продажу. Однак слід зазначити, що запропонована К. Марксом модель ціноутворення, недооцінює значення ринкового попиту, що є важливим чинником в сучасних умовах.

Тільки у 1894 р. витрати виробництва були визначені як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів. Теорія вартості Д. Рікардо [14, с. 398] зазнала критики з боку Т. Мальтуса, який вважав, що характерною ознакою вчення Д. Рікардо стали хибні визначення, що ціна готової продукції визначається витратами виробництва, які залежать від цін на уречевлену працю.

У ХІХ ст. до трактування теорії витрат виробництва застосовувалось два підходи: *об'єктивний* і *суб'єктивний*. В межах об'єктивного підходу до витрат виробництва відносили витрати праці, землі (ренти) та капіталу. Відповідно до об'єктивного підходу А. Сміт вважав, що, по-перше, сума зарплати, прибутку та ренти утворює вартість товару. Але такий підхід не показує, що вартість створюється працею. По-друге, ученим не бралися до уваги витрати на постійний капітал. Помилка А. Сміта полягала в ототожненні вартості річного продукту з новоствореною за рік вартістю

[283, с. 346]. Отже, важливу частину витрат виробництва А. Сміт не враховував.

Англійський економіст Н. У. Сеніор відстоював інший підхід до теорії витрат виробництва. Він розглядав суб'єктивні витрати виробництва як величину вартості, яка визначається як сума зусиль робітників і капіталістів, що впливають із сукупності перших і утримання інших. За теорією утримання прибуток капіталіста є платою за його утримання від споживання капіталу, нагорода за відстрочку споживання [14, с. 79]. Неспроможність цієї теорії довів К. Маркс показавши, що, з одного боку, утримання є відмовою від дії та не може бути джерелом нової вартості [159, с. 361]; з іншого боку – від споживання капіталу реально не існує ніякого утримання.

Представники теорії витрат виробництва – Д. Мак-Куллох, Д. Мілль, Р. Торренс – вважали, що величина витрат виробництва залежить від цін на предмети та засоби праці, робочу силу [355, с. 75]. В сучасній інтерпретації, таке трактування фактично зводиться до ресурсного підходу.

Представники теорії трьох чинників виробництва – Ж. Б. Сей, Ф. Бастіа стверджували, що вартість товарів формується в результаті взаємодії капіталу, праці та землі [14, с. 93]. Але прихильники цієї теорії не враховують у ціні продукції матеріальні витрати, які в сучасних умовах мають значний вплив на ціну готової продукції.

Ф. фон Візер (представник маржиналізму) ввів поняття «дійсні витрати виробництва» та розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей. Під «дійсними витратами виробництва» він розумів витрати що дорівнюють найвищій корисності тих благ, які суспільство могло б отримати за інших умов використання ресурсів. Вартість чинників виробництва, з цієї точки зору, в класичній теорії витрат виробництва була вихідною величиною, що ототожнює вартість кінцевого продукту. На думку Ф. фон Візера, вона стала функцією, похідною величиною від корисності кінцевої продукції, виробленої за допомогою цих чинників [164, с. 117].

Відповідно до закону витрат Ф. фон Візера розподіл ресурсів відбувається таким чином, що «корисності на одиницю витрат вирівнюються в усіх сферах використання», оскільки кожна людина «зважує альтернативи» використання своїх ресурсів [164, с. 119].

З часом теорія об'єктивних витрат набула форми теорії граничних витрат виробництва. Граничними витратами виробництва вважалися сукупні витрати гірших підприємств як такі, що дійсно дорівнювали цінам продажів. У цьому формулюванні об'єднані в зміненому вигляді ідеї

Д. Рікардо, який вважав, що витрати виробництва гірших підприємств визначають вартість, та М. Вебера, який не включав до витрат виробництва прибуток підприємця [14, с. 82; 33, с. 339].

Слід визнати, що в умовах ринку теорія граничних витрат не може пояснити рівень цін, оскільки саме існування гірших підприємств, і величина граничних витрат виробництва, залежить від рівня ціни на продукцію. Зниження ціни продажу може руйнувати економічно нестабільні підприємства, а підприємства, що мають незначні прибутки ставить «на межу» стабільності. Збільшення ціни «оживляє» раніше бездіяльні підприємства з ще вищими витратами виробництва та сприяє підвищенню рівня граничних витрат.

Ідея об'єднання об'єктивного й суб'єктивного підходів теорії витрат виробництва належить англійському економісту А. Маршаллу. Він розглядав реальні витрати виробництва як жертви й зусилля та суму «страждань» робітників й «очікування» капіталістів, які необхідні для виробництва товару. Грошовими витратами виробництва він називав суму грошей, яку потрібно витратити, щоб спричинити зазначені «жертви» і «страждання» [161, с. 115].

А. Маршалл зазначав, що витрати виробництва є визначальними тільки для «ціни пропозиції», тобто ціни, що забезпечує необхідний для виробника прибуток. Він стверджував, що в цілому ціна перебуває під впливом не тільки витрат (через ціну пропозиції), а й граничної корисності товару, яка визначає попит на цей товар та впливає на ціну. А. Маршалл сформував ринковий підхід до ціноутворення – саме співвідношення пропозиції та попиту визначає масштаби виробництва й ціни товарів [161, с. 118]. Такий підхід передбачає адаптацію рішень до поточного та перспективного попиту. Ухвалення певного рівня ціни, що не відповідає попиту, веде до серйозних змін у господарській діяльності підприємства, результатом чого може бути втрата конкурентоспроможності суб'єкта господарювання, скорочення частки ринку, погіршення його фінансового стану. Ринкова ціна для виробника є тим орієнтиром, відповідно до якого він повинен здійснювати свою діяльність.

Дж. М. Кейнс, як представник теорії ціни, зазначав, що ціна пропозиції в тривалому періоді визначається як сума безпосередніх і додаткових витрат, втрат ризику і витрат на оплату відсотків. Також він увів поняття «безпосередні витрати», що є сумою факторіальних витрат і витрат використання [98, с. 115].

Важливим аспектом є запровадження неоінституціоналістами поняття «трансакційні витрати». Так, Р. Круз, О. Уільямсон, А. Алчіан

вважали, що витрати підприємства поділяються на три групи: виробничі (трансформаційні), трансакційні й організаційні [98, с. 288]. При цьому трансакційними витратами вони вважали витрати, що забезпечують перехід прав власності від одних економічних агентів до інших.

Зазначимо, що Д. Г. Сигел витрати визначав як будь-який матеріальний ресурс або людський фактор, який бере участь у виробничому процесі; витрати – це витрачені гроші [272, с. 42]. Такий поділ, на нашу думку, цілком справедливий, але дещо обмежений, оскільки не враховує значення нематеріальних активів.

Представники еволюційної теорії (М. Ханнан, Дж. Фрімен, Г. Керролл, Х. Олдріч) розглядають витрати з позиції їх унікальності для певної сукупності суб'єктів господарювання. На їх думку, для забезпечення еволюційного розвитку окремого суб'єкта або їх груп (популяцій) важливим є витрачання певного обмеженого ресурсу. Вони вважали, що якщо підприємства здатні здійснювати масштабні витрати й отримувати цільовий прибуток, то немає потреби їх скорочувати задля пошуку резервів розвитку. Такий підхід не сприятиме стратегічному розвитку підприємства [348, с. 98].

Аналізуючи еволюцію підходів до розуміння категорії «витрати», необхідно констатувати трансформацію глибинного розуміння сутності витрат і відповідність теоретичних положень загальним умовам функціонування суб'єктів господарювання у визначений період часу.

У контексті основних положень економічної теорії можна запропонувати певну послідовність розвитку підходів щодо сутності та поведінки витрат (**Додаток А, табл. А.1**).

Основні наукові підходи щодо трактування категорії «витрати» різними науковими школами наведено у *табл. 1.1*.

*Таблиця 1.1*

**Тлумачення категорії «витрати» у контексті розвитку економічної науки**

Теорії	Наукові школи	Елементи методології пізнання (інструментарію дослідження)	Сутність витрат	Форми витрат
1	2	3	4	5
Класична	Фізіократи	Метод наукової абстракції, принцип об'єктивності, емпіричні спостереження,	Капітальні витрати (капітальні вкладення), поточні витрати (витрати на ведення господарства)	Початкові й щорічні витрати



1	2	3	4	5
	Класична школа	аналіз економічних явищ і процесів, аналіз причинно-наслідкової залежності, спосіб логічної дедукції, математичні методи	Витрати праці – першооснова ціни, витрати виробництва (заробітна плата та прибуток) Витрати виробництва – (заробітна плата та придбання засобів виробництва) Витрати суспільства – (витрати виробництва і прибуток)	Постійні, індивідуальні витрати праці, абсолютні витрати, витрати спільного виробництва, транспортні витрати, спожитий капітал (витрати суспільства), змінний капітал (витрати живої праці), постійний капітал (витрати матеріалізованої праці)
Неокласична	Австрійська школа	Принцип об'єктивності, принцип відносності, спосіб логічного судження, психологізація економічного аналізу	Витрати – оцінка виробничих ресурсів, зумовлена наявністю цінності у споживчих благах (психологічне явище, засноване на граничній корисності)	Альтернативні витрати (цінність ресурсів при інших можливих способах їх використання)
	Англо-американська школа	Абстрактно – дедуктивний метод, принцип взаємодії різноспрямованих чинників, принцип безперервності, функціональний метод економічного аналізу, метод математичного моделювання, математичний аналіз граничних величин, метод диференціального інтегрального розрахунку та	Витрати виробництва – витрати всіх видів праці разом з очікуванням, необхідним для накопичення капіталу. Витрати виробництва – чинник пропозиції. Витрати виробництва – рівнозначний на рівні з корисністю елемент ціни (граничні витрати).	Грошові витрати, змінні витрати, постійні витрати, витрати чинників виробництва: праці, капіталу, землі та підприємницьких здібностей

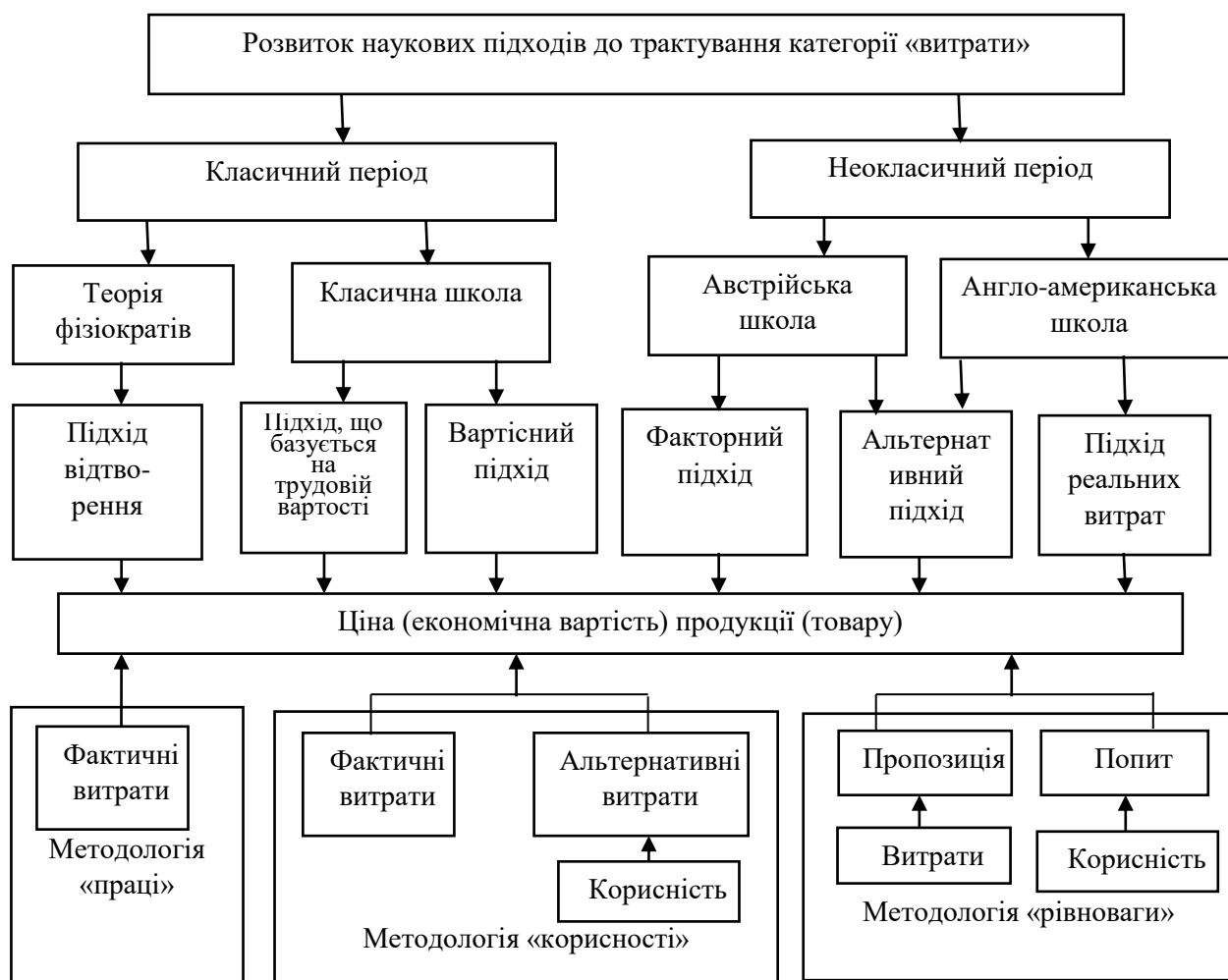
Джерело: складено автором за даними [2, с. 84; 14, с. 27]

Дослідження різних форм прояву сутності витрат у контексті розглянутих методологічних підходів дозволило виокремити дві основні концепції знань про економічну категорію (див. *табл. 1.1*): класичну і

неокласичну. Крім того, серед відповідних їм методологічних принципів доцільно виділити: діалектичну логіку (спосіб пізнання сутності явищ у взаємозв'язках та розвитку) і філософські підстави позитивізму (пізнання сутності явищ в чуттєво-конкретному, одиничному).

Формування сутнісної характеристики категорії «витрати», враховуючи взаємозв'язок різних підходів, дозволило виокремити різні інтерпретації їх економічного змісту щодо теоретичного пізнання процесу виробництва.

Дослідження еволюції наукових підходів щодо змісту витрат здійснювалося вченими з позицій праці, корисності та рівноваги. Перевагою такого підходу є його наукова обґрунтованість, що базується на положеннях різних економічних теорій, що відображено на *рис. 1.2*.



*Рис. 1.2.* Функціональна залежність економічної цінності продукції (товару) з позиції трьох методологічних концепцій

*Джерело:* складено автором за даними [2, с. 82 –90; 14, с. 30]

З огляду на розуміння витрат з позицій «праці» вони розглядаються як витрати живої та уречевленої праці, що формують її вартість. Сутнісна основа витрат виробництва проявляється через категорію доходів (а саме через заробітну плату, прибуток, ренту). У монографічному дослідженні розкрито послідовність розвитку підходів до тлумачення категорії «витрати» у взаємозв'язку з формуванням теорії вартості. Відповідно до теорії «корисності» витрати розглядаються як вторинне психологічне явище, що базується на граничній корисності виробничих ресурсів. Вони розглядаються, як визначальний елемент ціни, оскільки характеризуються цінністю обмежених ресурсів при інших можливих способах їх використання.

Теорія «рівноваги» через закони зниження граничної корисності блага і зростання витрат виробників визначає витрати виробництва як рівнозначний, нарівні з корисністю, елемент ціни. Зважаючи на зазначене, можна зробити висновок, що еволюція пізнання сутнісного базису категорії «витрати» не враховувала її зв'язку із споживчою цінністю товару, що є необхідним в ринкових умовах.

Заслуговує на увагу те, що наукове підґрунтя щодо розуміння такої багатоаспектної категорії як витрати передбачає врахування досліджень сучасних вітчизняних науковців.

Відповідно до тлумачення таких дослідників, як Н. С. Андрущенко, Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Ткаченко, О. Є. Власова, А. Г. Завгородній, Г. Л. Вознюк, Л. О. Кріпак, Ю. Г. Кулік, Л. Г. Цимбалюк, усі компоненти виробничого процесу є ресурсами, оскільки вони надходять до підприємства через обмін і використовуються для різних цілей. Так, Н. С. Андрущенко розглядає витрати, як «вартісну оцінку використовуваних в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво та реалізацію» [11, с. 4]. Разом з тим слід зауважити, що підприємства здійснюють витрати не тільки на ресурси, які мають матеріальну форму (сировина, матеріали, паливо, енергія, основні засоби), а й на нематеріальні активи (право користування природними ресурсами, право користування майном, право на комерційні позначення, право на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права тощо).

Ф. Ф. Бутинець і Н. М. Ткаченко також розглядають витрати з позиції використаних у процесі виробництва різних матеріалів та сил

природи на вироблення нового продукту праці з перенесенням вартості на заново створений продукт [30, с.14; 295, с.167]. Погодитися з такою позицією повністю не можна, тому що, даючи визначення витратам, автори беруть до уваги лише їх матеріальну складову й ігнорують витрати живої праці.

Дослідники визнають, що витрати необхідно розглядати з позиції товарного та грошового підходів як ресурсну складову господарювання. Підприємство організовує господарський процес, у його межах управляє виробництвом благ (господарська функція) і здійснює безпосередній виробничий процес (продуктивна функція), що неможливо без використання ресурсів, вартість яких і називають витратами.

У більшості наукових підходів робиться наголос на те, що витрати – це використані ресурси у вартісному вираженні. Такого підходу дотримуються О. Є. Власова [118, с. 43], А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк [89, с. 253], Л. О. Кріпак [130, с. 367], Л. Г. Цимбалюк [314, с. 89]. Так, О. Є. Власова розглядає витрати як ресурси, витрачені на конкретні цілі, у вартісному вираженні [118, с. 43].

Дефініція терміна «витрати», з точки зору А. Г. Загороднього і Г. Л. Вознюк – це грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою для виробничих і господарських потреб підприємства [89, с. 253].

На думку Л. О. Кріпак, «витрати виробництва» якісно і кількісно відрізняються від собівартості продукції. «Якісна відмінність полягає в тому, що в витратах відображаються витрати суспільно необхідної праці, а в собівартості – індивідуальні витрати підприємства. Собівартість включає витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію, амортизацію основних засобів по їх цінам, що відрізняється від вартості. Кількісна відмінність полягає у тому, що «до собівартості, з одного боку, не входить частина суспільних витрат праці, пов'язаних з виробництвом продукції, а з іншого боку – включаються витрати, дійсним джерелом відшкодування яких є додатковий продукт» [130, с. 367].

Л. Г. Цимбалюк вважає, що витрати – це «виражені у грошовій формі вартості ресурси підприємств, підприємців на виробництво та реалізацію продукції» [314, с. 89].

Поділяючи наведене трактування категорії «витраит», разом з тим слід зазначити, що в ньому відсутня спрямованість на досягнення завдань розвитку підприємства.

Г. О. Партин, М. Г. Чумаченко, І. П. Білоусова у своїх трактуваннях поняття «витрати», до грошового вираження витрачених ресурсів вже додають спрямованість на досягнення завдань розвитку суб'єктів господарювання [196, с. 45; 323, с. 4].

Дещо інший підхід пропонується в працях В. А. Сідун, Ю. В. Пономарьової, М. І. Скрипник та Г. В. Нашкерської. Так, В. А. Сідун і Ю. В. Пономарьова розглядають витрати як обсяг спожитих виробничих чинників (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, спрямованих на отримання прибутку та максимізацію добробуту власників у грошовому вираженні [85, с.117].

М. І. Скрипник вважає, що витрати – це «використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу ставляться у відповідність доходам» [277, с. 164].

«Витрати – це споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу» зазначає Г. В. Нашкерська [179, с. 390].

Ефективне управління бізнесом, з точки зору П. Друкера, має в своїй основі аналіз потоку витрат. На його думку, слід звертати увагу на взаємодію ресурсів і результатів, зусиль і досягнень, доходів і витрат [81, с. 128].

В. А. Дерій, С. Ю. Попіна, Н. В. Прохар, В. В. Кулішов, Л. В. Нападовська формують своє бачення тлумачення сутності витрат під кутом зору визначення, наведеного в П(С)БО 16, і характеризують витрати більше з точки зору їх впливу на активи та пасиви підприємства, а не на їх економічну сутність. Так, В. А. Дерій і С. Ю. Попіна пишуть, що витрати – це «зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу» [73, с. 16]. На думку Н. В. Прохар, адміністративні витрати, витрати на збут і понаднормативні витрати на виробництво продукції мають відноситися до складу витрат періоду [217, с. 15].

Досліджуючи різні форми прояву категорії «витрати», В. В. Кулішов стверджує, що «витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)» [137, с.76].

Л. В. Нападовська також вважає, що «для управління виробничою собівартістю витрачання ресурсів у виробництві можна відображати через

використання поняття «витрати», що є зменшенням економічних вигод протягом звітного періоду, або збільшенням зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу» [304, с. 237]. Слід погодитися з тим, що зазначені категорії взаємопов'язані: на підставі витрат розраховується собівартість, яка є формою представлення витрат шляхом калькулювання у продукції.

Між собівартістю та витратами є різниця: по-перше, собівартість виражається лише в грошовій формі, а витрати можуть бути виражені як у грошовій, так і в натуральній формах; по-друге, собівартість охоплює також окремі витрати, що є частиною доданого продукту; по-третє, на підприємствах можуть бути витрати, які в даному періоді до собівартості продукції відноситися не будуть (наприклад, витрати незавершеного виробництва).

Оригінальну спробу уточнення концептуальної основи категорії «витрати» зробили В. Г. Козак, Ч. Хорнгрен, Д. Фостер, Ш. Датар, які розглядають витрати через призму управління. В. Г. Козак стверджує, що витрати – це «одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги тощо)» [117, с. 129].

Ч. Хорнгрен, Д. Фостер, Ш. Датар розглядають витрати, які впливають на управлінські рішення, в системі управлінського обліку, оскільки лише в ній формуються релевантні витрати. Для прийняття управлінських рішень потрібна інформація про витрати на продукцію, обладнання, послуги, процес, тощо [310, с. 63]. З позицій управління витратами, підприємство є цілісною, здатною до продуктивної діяльності сукупністю господарських сил і чинників, з їхніми певними якісно-кількісними, структурними та системними характеристиками. Вони характеризуються виробленим благом (його компонентами та складовими) і способом виробництва блага (технологією), але, зрозуміло, залежать і від загальних умов господарювання підприємства (наприклад, від можливостей збуту продукції).

Досліджуючи різні форми прояву сутності витрат, С. С. Гаркавенко та Ф. Котлер дійшли до висновку, що витрати потрібно розглядати з позицій ціноутворення. С. С. Гаркавенко зазначає, що витрати виступають інструментом цінової політики підприємства, тому що попит визначає верхній рівень ціни, а її мінімальну величину – витрати» [46, с. 291].

Підтвердженням цього є дослідження, проведені, Ф. Котлером, який стверджує, що витрати є одним із основних підходів до визначення базових, вихідних цін [126, с. 299].

Погоджуємося з тим, що витрати дійсно мають вплив на ціноутворення, але таке трактування витрат характеризує їх з позиції похідних для ціни, не розкриває їх багатогранної сутності.

Узагальнення існуючих у вітчизняній і зарубіжній літературі надбань, дозволяє стверджувати, що у сучасних наукових трактуваннях існують різні підходи до тлумачення категорії «витрати». Це пояснюється тим, що витрати розглядаються з різних позицій.

Оригінальну спробу уточнення концептуальної основи категорії «витрати» зробили Є. А. Бельтюков та Н. О. Безнощенко [25, с. 8]. На їх думку, витрати – це «витрачена сума на що-небудь; минулі витрати, які включають: узагальнені здійснені витрати з використання продуктів і послуг у процесі виробництва кінцевої продукції; витрати, пов'язані з уже проданою продукцією і відповідною виручкою з продажів; власні витрати, які не входять до виробничої собівартості проданих товарів, наприклад, витрати реалізації, загальні та сумарні витрати, витрати з виплати відсотків і податків; збитки, що відносяться на витрати, наприклад, незастраховані активи, які постраждали від пожежі, судові витрати» [25, с.6].

Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна вказують, що витрати – це «минулі витрати, які містять:

узагальнені виробничі витрати, пов'язані з використанням продуктів і послуг у процесі виробництва кінцевої продукції; витрати, що стосуються вже проданої продукції та відповідної виручки з продажів;

власні витрати, які не входять до виробничої собівартості проданих товарів;

збитки, що відносяться на витрати» [35, с.72].

У сучасному Великому тлумачному словнику сучасної української мови витрати розглядаються як витрати матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів у вартісному вираженні для забезпечення процесу розширеного відтворення [34, с. 271]. Разом із тим, Тлумачний словник С. І. Ожегова та Н. Ю. Шведової під витратами пропонує розуміти те, що витрачено [182, с. 79].

Варто зазначити, що в «Економічному словнику» (Л. М. Алексеєнко) пропонується таке визначення витрат: «витрати – це явні та неявні

витрати, що здійснені підприємством у процесі виробництва своєї продукції; явні витрати – це здійснені підприємством платежі за використання факторів виробництва (праці, капіталу), якими воно не володіє; неявні витрати – це альтернативні витрати підприємства, пов’язані з використанням своїх власних ресурсів виробництва, тобто це втрата доходу, який міг би бути отриманий при здаванні в оренду (або продажу) ресурсів підприємства» [8, с. 171].

Дослідження різних форм прояву сутності категорії «витрати» свідчить, що витрати є надто важливим аспектом управління діяльністю підприємства у контексті досягнення його стратегічної мети (зростання вартості підприємства) та тактичних цілей (збільшення прибутковості, оптимізації витрат тощо).

В цілому ми погоджуємося з наданими характеристиками витрат (Додаток Б, табл. Б.1), але вважаємо за можливе їх доповнити, оскільки зазначені наукові підходи не повною мірою використовують комплексний підхід до визначення сутності такої багатоаспектної категорії як «витрати» підприємства.

Проведений аналіз дозволяє дійти висновку, що у наукових джерелах категорія «витрати» трактується по-різному, що свідчить про відсутність єдиної думки науковців щодо цього питання. Систематизація різних наукових підходів до визначення категорії «витрати» представлена у табл. 1.2.

Порівняння визначень витрат, наданих різними науковцями, дозволяє виявити між науковими підходами такі відмінності:

поняття витрат, що трактуються з позиції використання ресурсів для діяльності підприємства, не враховує вплив цих ресурсів на прибутковість підприємства;

трактування витрат для цілей отримання прибутку не розкриває можливість динамічного впливу витрат на прибутковість підприємства;

визначення витрат з позиції бухгалтерського підходу не розглядають витрати у зовнішньому ринковому середовищі;

трактування витрат для цілей менеджменту не показує можливість впливу на витрати технологічного й організаційного процесу;

розгляд витрат з позиції ціноутворення не розкриває прямого зв’язку з фінансовим результатом.



## Наукові підходи до визначення категорії «витрати»

Науковий підхід	Узагальнення сутності підходу	Науковці
Ресурсний підхід	Витрати трактуються як ресурси, що мають вартісне вираження, яке втілюється у готову продукцію	Н. С. Андрющенко [11, с. 4], Ф. Ф. Бутинець [30, с. 15], О. Є. Власова [118, с. 43], А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк [89, с. 139], Л. О. Кріпак [130, с. 367], Г. О. Партин [196, с. 45], Н. М. Ткаченко [295], Л. Г. Цимбалюк [314, с.89], М. Г. Чумаченко, І. А. Белоусова [323, с. 4]
Економічний підхід	Витрати трактуються з позиції вартості чинників, для досягнення фінансового результату	В. А. Сідун, Ю. В. Пономарьова [85, с.117], М. І. Скрипник [277, с. 164], Г. В. Нашкерська [179, с. 390]
Бухгалтерський підхід	Витрати потрібно розглядати у взаємозв'язку із активами та пасивами підприємства	В. А. Дерій, С. Ю. Попіна [73, с. 16], Н. В. Прохар [217, с. 15], В. В. Кулішов [137, с. 76], Л. В. Нападовська [304, с.237]
Управлінський підхід	Витрати мають безпосередній вплив на прийняття управлінських рішень	В. Г. Козак [117, с. 129], Ч Хорнгрен, Д. Фостер, Ш. Датар [310, с. 163]
Маркетинговий підхід	Витрати мають безпосередній вплив на ціну	С. С. Гаркавенко [46, с. 291], Ф. Котлер [126, с. 299]

Джерело: систематизовано автором за даними [11, 30, 46, 73, 85, 89, 117, 118, 126, 130, 137, 179, 196, 217, 277, 295, 304, 310, 314, 323]

Слід зазначити, що національна законодавча база також має своє тлумачення поняття «витрати». Дослідження національної нормативної бази дає розуміння категорії «витрати» через розгляд визначення цього поняття у стандартах бухгалтерського обліку (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

## Трактування поняття «витрати» в нормативних документах України

Нормативний документ	Визначення
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [175]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
П(С)БО 16 «Витрати» [207]	Витрати – або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені

Джерело: систематизовано автором за даними [175, 207].

Економічна природа витрат полягає в тому, що гроші авансуються, на них купуються відповідні ресурси. Господарські чинники – це чинники, що мають вартість, за яку сплачено, здатні до продуктивної взаємодії, що забезпечує створення нової вартості. Чинники (засоби виробництва й робоча сила) входять до процесу виробництва як вартість.

Іншими словами, підприємство починає виробництво з авансування вартості – воно вкладає гроші (тобто несе витрати), які повинні зрости, принести нові кошти, повернутися з прирощенням (прибутком) (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Процес самозростання вартості в процесі господарської діяльності

Джерело: складено за [206, с. 91, 198, с. 7].

Їх споживання передбачає не тільки перетворення їх вартості, а й одночасно створення нової вартості, нового блага, яке й втілює в собі нову вартість. Нове благо (у вигляді продукції) створюється та реалізується як вартість. Нове благо співвідноситься з усіма іншими благами, здатне обмінюватися на будь-яке інше благо й обмінюється на певну кількість

грошових одиниць, являючи свою вартісну природу та фіксуючи свою вартісну відтворювальну оцінку.

Взаємозв'язок між економічними категоріями, які розглядалися, може бути представлений схематично (рис. 1.4).

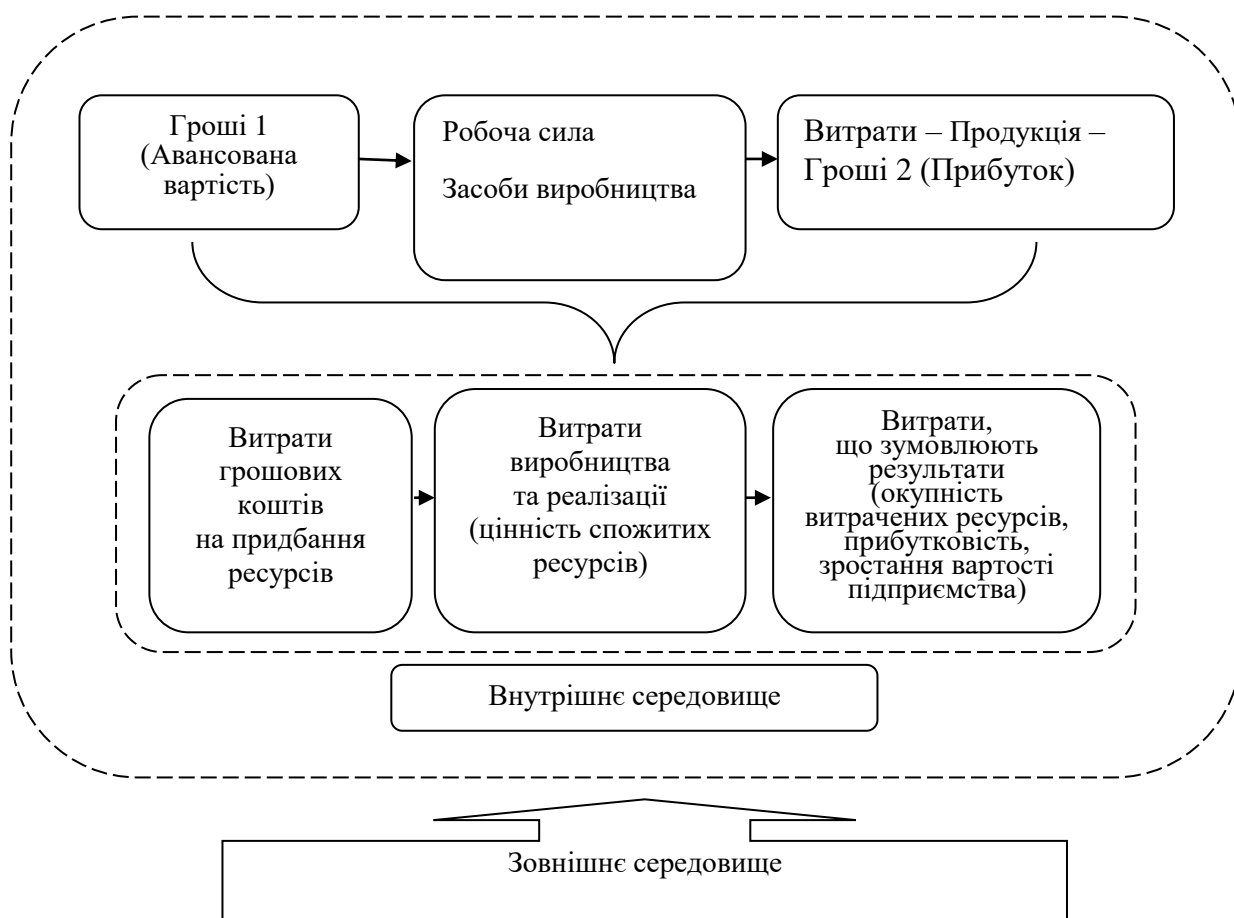


Рис. 1.4. Схема взаємозв'язку між вартістю та витратами виробничого підприємства в ринкових умовах

Джерело: розроблено автором.

Слід зазначити, що вся діяльність підприємства підпорядкована зростанню вартості. Господарський цикл починається з вартості, нею і закінчується. Підприємство весь час орієнтується на вартість. Підприємство вкладає вартість для створення нової вартості, яка впливає на прибутковість (як тактичну мету) й зростання вартості підприємства (як стратегічну мету) в ринкових умовах. На нашу думку, сутність поняття «витрати» має бути більш комплексним та враховувати технологічно-організаційні особливості підприємства. Тобто, можемо запропонувати власне визначення зазначеної категорії: *витрати – це вартісна оцінка ресурсів, що можуть мати натурально-речову й нематеріальну форму, та суспільно-необхідної праці, використаних підприємством в процесі діяльності з урахуванням його технологічно-організаційних особливостей*

для забезпечення оптимального розміру прибутковості та зростання вартості підприємства. Таке визначення доповнює існуючі наукові підходи до визначення категорії «витрати» новим баченням, що враховує всі ресурси підприємства (які мають матеріальну й нематеріальну форми), технологічно-організаційні особливості, а також стратегічну та тактичну мету його діяльності.

Викладене свідчить, що для досягнення підприємством його стратегічних і тактичних цілей потрібно ефективно управляти його витратами.

Вважаємо за доцільне розглядати витрати з позиції управління, що потребує конкретизації поняття «управління витратами» з урахуванням сучасного етапу розвитку науки та відображення особливостей ринкової економіки.

Узагальнення існуючих наукових надбань дозволяє стверджувати, що питанням розвитку теорії та методології управління витратами присвячено значну кількість монографій, публікацій та інших досліджень [11; 30; 46; 73; 85; 89; 117; 118; 126; 130; 137; 179; 196; 217; 277; 290; 299; 305; 309; 318]. Вітчизняні та зарубіжні автори в своїх працях розглядають категорію «управління витратами», однак точного й однозначного визначення не існує, воно є предметом наукової дискусії.

Зазначимо, що управління витратами є процесом цілеспрямованого впливу на витрати як об'єкт управління за таких умов:

при авансуванні вартості господарських чинників у процесі придбання ресурсів (момент виникнення витрат є точкою відліку в процесі подальшої трансформації витрат);

стара вартість перетворюється на нову вартість шляхом матеріалізації витрат або їх трансформації в нову вартість, зовнішнім виразом якої є нове благо. Витрати виробництва, що включають витрати на придбання економічних ресурсів (у т. ч. фізичного та людського капіталу), показують ступінь цінності спожитих ресурсів;

у процесі набуття новою вартістю самостійної грошової форми, що перевищує авансовану на величину додаткової вартості. Розмір такого перевищення свідчить про рівень окупності витрачених ресурсів. На цьому етапі відбувається відшкодування витрат та оцінювання ефективності споживання ресурсів. Витрати періоду вказують на величину фінансових витрат підприємства, що здійснювалися з метою отримання доходів протягом цього періоду.

Досліджуючи різні форми прояву сутності категорії витрат, варто зауважити, що витрати, як об'єкт управління, мають ряд особливостей:

динамізм – витрати знаходяться в постійному русі – в умовах ринку змінюються ціни на ресурси, переглядаються норми матеріальних і трудових витрат;

різноманіття – класифікація витрат показує їх різні характеристики, що вимагає застосування різних прийомів і методів управління витратами;

труднощі у вимірюванні, обліку та оцінюванні;

складність і суперечливість визначення впливу витрат на економічний результат.

Доповнимо список особливостей витрат, як об'єкта управління:

обмеженість – більшість ресурсів мають свій ліміт,

безповоротність – після того як витрати вже понесені, управління ними не є доцільним;

неповна підконтрольність – різноманіття зовнішніх і внутрішніх чинників, які впливають на величину витрат.

На виробничому підприємстві управління витратами має вирішувати такі основні завдання [119, с. 123; 115, с. 24]:

вибір способів нормування та калькулювання витрат;

визначення оптимального рівня витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);

вибір системи управління витратами, що відповідає технологічним і організаційним умовам роботи підприємства;

створення інформаційної бази, що дає можливість своєчасно оцінювати рівень витрат під час вибору та прийняття управлінських рішень;

виявлення ефективних технічних способів і засобів вимірювання та контролю витрат;

контролювання витрат за всіма структурними підрозділами підприємства;

пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу та в усіх виробничих підрозділах підприємства;

пошук способів оптимізації витрат через призму ланцюга створення вартості;

виявлення ролі управління витратами як чинника підвищення тактичних і стратегічних результатів діяльності підприємства.

Оригінальну спробу уточнення концептуальної основи теорії управління витратами зробили Д. Шанк та В. Говіндараджан [74, с. 28], які розглядають витрати як функцію вибору стратегічних напрямів, пов'язаних із:

структурою (тобто з масштабом виробництва, ступенем вертикальної інтеграції, досвідом, технологіями, що застосовуються, широтою асортименту виробів), для того щоб успішно конкурувати;

управлінською кваліфікацією при здійсненні вибору стратегічних напрямів (тобто з функціональною майстерністю персоналу).

Викладене свідчить, що для ефективного управління витратами необхідно: по-перше, виявити витратоутворюючі чинники, властиві певним видам економічної діяльності; по-друге, використовувати унікальні для кожного з цих видів економічної діяльності джерела отримання стійкої конкурентної переваги; по-третє, реалізувати потенціал скорочення витрат за кожною ланкою ланцюга створення вартості, використовуючи кваліфікацію персоналу. Ці ідеї відображають сутність нової парадигми стратегічного управління витратами, фундаментальною основою якого є наукові розробки М. Портера [211]. Дослідник пропонував для ефективного управління витратами обрати одну з двох стратегій: або стратегію контролювання витрат з пошуком можливих резервів їх зниження, або стратегію диференціації, основою якої є використання елементів унікальності як у виробництві, так і при реалізації продукції. Елементи унікальності формуються на основі нової комбінації в ланцюгу створення вартості та мають цінність для споживачів. Нова парадигма стратегічного управління витратами передбачає поєднання варіантів стратегії контролювання витрат і стратегії диференціації в межах єдиної системи управління витратами підприємства.

За визначенням М. Г. Грецак й О. С. Коцюби, управління витратами – це комплекс робіт, спрямованих на формування оптимального рівня витрат підприємства на виконання будь-яких робіт [303, с. 26]. Слід погодитися з тим, що управління витратами має бути спрямоване на їх оптимізацію. Разом з тим слід зазначити, що наведене визначення не відображає кінцевої мети підприємства (конкурентоспроможність продукції, прибутковість тощо).

І. Є. Давидович розглядає управління витратами, як «динамічний процес, який включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства» [66, с. 7]. Зазначене трактування показує мету підприємства, але не розкриває шляхів її досягнення (ощадливе виробництво, комбінування методів управління тощо).

В. К. Данилко, О. М. Кушніренко, К. С. Марченко вважають, що управління витратами – це «процес цілеспрямованого формування витрат щодо видів, місць та носіїв для постійного контролю рівня витрат і

стимулювання зниження, що є важливою функцією економічного механізму управління підприємством» [67, с. 44].

Але не поділяємо підходи деяких авторів (П. В. Іванюта, О. П. Лугівська) відносно того, що сутність поняття «управління витратами –це система економічних засобів і методів спрямованого впливу на інтереси галузі, підприємства, працівника з метою оптимального їх узгодження з інтересами споживачів і всього суспільства в цілому по дотриманню відповідних суспільно необхідних пропорцій у формуванні витрат» [99, с. 61]. На практиці зазначений підхід важко реалізувати, оскільки інтереси зазначених суб'єктів (підприємства, працівників, споживачів, держави і всього суспільства) можуть бути взаємопротилежні.

А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук розглядають управління витратами на підставі комплексного підходу – як «сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють у межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються стратегічні і тактичні плани» [199, с. 20]. Вважаємо, що наведене трактування варто доповнити врахуванням організаційно-технологічних особливостей підприємства.

Досліджуючи таке багатоаспектне поняття, як управління витратами, С. Ф. Голов дійшов висновку, що це «специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати». Слід зазначити, що поняття «управління витратами» розкривається науковцем з позиції системного та функціонального підходів, з чим ми погоджуємося, але вважаємо, що зазначене трактування можна доповнити, вказавши на кінцеву мету процесу управління витратами [49, с. 38].

Викладене дозволяє констатувати, що в підходах до визначення поняття «управління витратами» більшість науковців дотримується системного та процесного підходів. Але акцент на взаємозв'язку між витратами та високими економічними результатами підприємства та шляхами досягнення таких результатів роблять не всі автори.

Термінологічні відмінності у визначенні різними авторами сутності поняття «управління витратами» наведено в *табл. 1.4*.

У цілому погоджувачись з наведеними визначеннями, вважаємо їх дещо неповними, оскільки в них відсутній комплексний підхід до визначення сутності такого багатоаспектного поняття, як управління витратами. Так, не розглядається управління витратами з позиції

технологічно-організаційних особливостей підприємства, взаємозв'язок витрат з досягненням цілей підприємства, адже зменшення витрат не є самоціллю.

Таблиця 1.4

**Термінологічні відмінності поняття «управління витратами» у редакції різних авторів**

Автор, джерело	Визначення	Примітки
М. Г. Грешак, О. С. Коцюба [303, с. 26]	Взаємопов'язаний комплекс робіт, що формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня (в межах допустимих відхилень) витрат у всіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт	Управління витратами розглядається на підставі комплексного підходу, але не допустимо розглядати витрати на виконання неважливих для підприємства і робіт
І. Є. Давидович [66, с. 7]	Динамічний процес, що охоплює управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства	Дуже узагальнене визначення, яке може бути застосоване до управління будь-яким об'єктом на підприємстві. Не виокремлено специфіку управління витратами
В. К. Данилко, О. М. Кушніренко, К. С. Марченко [67, с. 44]	Процес цілеспрямованого формування витрат щодо видів, місць і носіїв для постійного контролю рівня витрат і стимулювання зниження, що є важливою функцією економічного механізму управління підприємством (ЕМУП)	Поняття розкривається з позиції процесного та функціонального підходів, але не розглядається кінцева мета процесу управління
П. В. Іванюта, О. П. Лугівська [99, с. 61]	Система економічних засобів і методів спрямованого впливу на інтереси галузі, підприємства, працівника з метою оптимального їх узгодження з інтересами споживачів і всього суспільства в цілому щодо дотримання відповідних суспільно необхідних пропорцій у формуванні витрат	Визначення сформульоване на підставі системного підходу, але не враховує технологічно-організаційних особливостей підприємства
А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук [199, с. 20]	Сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють у межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні та стратегічні плани	Управління витратами розглядається на підставі комплексного підходу, але словосполучення «функціональних обов'язків» необхідно було б замінити на словосполучення «у межах комплексу функцій»
С. Ф. Голов [49, с. 38]	Специфічна функція управління, що забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати	Поняття розкривається з позиції системного та функціонального підходів

Джерело: систематизовано автором на основі [49, 66, 67, 99, 199, 303].



Крім того, не можемо погодитись з позицією В. К. Данилко, О. М. Кушніренко, К. С. Марченко щодо спрямування дій на обов'язкове зниження витрат. На нашу думку, кожне підприємство, виходячи з технологічно-організаційних особливостей виробництва, виду економічної діяльності та інших чинників має працювати над оптимальним рівнем витрат, оскільки постійно мінімізуючи витрати можна отримати неконкурентоспроможну продукцію низької якості, яка не забезпечить відповідний рівень прибутковості [67, с. 44].

Зазначимо, що оптимальний рівень витрат має забезпечити продукції поєднання двох антагоністичних характеристик: високої якості та низької ціни. Ефективним шляхом досягнення цього є застосування такого методу управління витратами, який буде, враховуючи технологічно-організаційні особливості підприємства, оптимізувати цільову собівартість продукції.

Проведений аналіз наукової літератури дозволяє зробити висновок, що багато вчених економістів розглядають поняття «управління витратами» як процес цілеспрямованого впливу, по-перше, на авансування вартості господарських чинників, по-друге, на виробництво нової вартості з метою набуття новою вартістю самостійної грошової форми, що перевищує авансовану на величину додаткової вартості в максимальному розмірі. Синтезуючи різні наукові підходи, ми пропонуємо таке визначення: *управління витратами – це динамічний процес цілеспрямованого впливу на витрати підприємства з метою їх оптимізації, задля досягнення підприємством стратегічних і тактичних цілей з урахуванням його технологічно-організаційних особливостей, спрямованих на задоволення потреб споживачів.*

Необхідність ефективного управління витратами впливає безпосередньо з тієї ролі, яку вони відіграють для підприємства, а саме – їх прямої участі у формуванні прибутковості. В сучасних умовах саме прибуток є фінансовим показником діяльності підприємства, що дозволяє здійснювати розширене відтворення і забезпечувати довгострокове функціонування. Саме потенціал прибутковості, зумовлений здатністю підприємства ефективно контролювати свої витрати, характеризує цінність підприємства, відносним показником якої є ринкова вартість. Управління витратами має бути комплексним, враховувати всі особливості підприємства й органічно поєднувати зусилля всіх його підрозділів.

З огляду на розмаїття витрат на різних рівнях виробництва й управління та щільність зв'язків між ними, заслуговують на увагу принципи управління витратами. Аналіз праць вітчизняних і зарубіжних вчених, присвячених питанням управління витратами, дозволив окреслити й обґрунтувати основні принципи системи управління витратами.

Для розкриття сутності принципів системи управління витратами необхідно навести їх характеристику (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

### Характеристика основних принципів системи управління витратами

Принцип	Зміст принципу
<i>Загальні принципи</i>	
Системність	Управління витратами потребує системного підходу в комплексі підсистем, елементів та організації взаємозв'язків між ними
Безперервність	Управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу продукції
Цілеспрямованість	Постановка стратегічних і тактичних цілей управління витратами як підприємства, так і його структурних підрозділів
Економічність	Недопущення зайвих витрат
Оптимальність	Органічне поєднання високої якості продукції з прийнятним рівнем витрат
Стимулювання	Підвищення зацікавленості працівників всіх підрозділів підприємства у оптимізації витрат
Цінність	Визначення ступеня доцільності витрат щодо забезпечення соціальної захищеності членів трудового колективу; встановлення можливостей підприємства щодо задоволення потреб членів трудового колективу
Результативність	Оцінка та контроль результатів діяльності підрозділів
Альтернативність	Виявлення інших шляхів оптимізації витрат
Інноваційність	Використання науково-технічного й інноваційного потенціалу для зниження рівня витрат
Достатність інформації	Удосконалення інформаційного забезпечення, що стосується рівня витрат
Ефективність	Широке впровадження ефективних методів зниження витрат
<i>Специфічні принципи</i>	
Єдність методів	Застосування єдиних методів управління на різних рівнях управління витратами
Комбінування	Поєднання та застосування елементів різних методів управління витратами на одному підприємстві
Взаємозамінність	Можливість використання різних комбінацій ресурсів для виробництва певного виду продукції.

Джерело: систематизовано автором на підставі [30, с. 12; 121, с. 73].

Система управління витратами підпорядковується, як загальним принципам управління, так і специфічним. Загальні принципи системи управління підприємством, зважаючи на їх універсальний характер і вплив на всі сфери управління підприємством, можуть бути застосовані й для системи управління витратами. Серед загальних принципів виділено: системність, безперервність, цілеспрямованість, економічність, оптимальність, стимулювання, цінність, результативність, альтернативність, інноваційність, достатність інформації, ефективність. До специфічних віднесено принципи, які є характерними саме для управління витратами, а саме: єдність методів, комбінування, взаємозамінність.

Дотримання основних принципів управління витратами створює базу для забезпечення економічної стабільності й ефективності роботи підприємства з метою утримання ним своїх позицій на ринку. Разом з тим слід зазначити, що запропоновані принципи вказують на загальні напрями побудови системи управління витратами і на кожному конкретному підприємстві мають застосовуватися з урахуванням його техніко-організаційних особливостей. Обов'язковість дотримання всіх без винятку принципів не слід розглядати як аксіому і більше того як вимогу уніфікації системи управління витратами на кожному підприємстві.

Зміна витрат на підприємстві супроводжується зміною результатів діяльності підприємства. Тому дотримання основних принципів управління витратами допоможе керівництву підприємства у визначенні оптимального розміру витрат, а підприємству – зростанню ефективності діяльності. Крім того, велика кількість і розмаїття витрат потребує для потреб ефективного управління їх класифікації.

## **1.2. Класифікація витрат як інструмент управління витратами на підприємстві**

Науково обґрунтована класифікація витрат має важливе значення для їх ефективного прогнозування, планування, нормування, організації, обліку, аналізу, пошуку резервів оптимізації та контролю. Класифікація витрат – це процес їх розподілу на окремі категорії. Класифікація витрат необхідна для того, щоб:

визначити найважливіші характеристики витрат, які мають свої особливості;

розглянути, якою мірою ці виділені характеристики властиві іншим класам витрат;

полегшити розуміння процесу управління витратами.

При цьому для раціональної класифікації витрат необхідно визначити, до якого напрямку управління витратами вони належать – до поточного чи стратегічного управління. Правильно застосована класифікація витрат забезпечує якість прийнятих рішень щодо раціоналізації витрат і збільшення прибутку підприємства.

Аналіз зарубіжного та вітчизняного досвіду [1, с. 78; 30, с. 12; 81, с. 21; 82, с. 16 121, с. 72; 217, с. 15; 289, с. 49; 298, с. 77; 304, с. 237] з питань класифікації витрат для потреб стратегічного та поточного управління дозволив сформулювати основні принципи їх класифікації:

відображення специфіки певних видів економічної діяльності;

орієнтація на розв'язання певних завдань управління;

урахування організаційних та технологічних особливостей підприємства;

системний підхід до планування витрат, їх аналізу та контролю;

комплексне використання всіх класифікаторів для ефективного управління витратами.

У науковій літературі [1, с. 78; 30, с. 12; 81, с. 21; 82, с. 16 121, с. 72; 217, с. 15; 289, с. 49; 298, с. 77; 304, с. 237] пропонуються різноманітні класифікації витрат, кожна з яких залежить від призначення інформації: для зовнішніх або внутрішніх користувачів; для різних цілей управління; для структурних підрозділів підприємства, для окремих напрямів управління витратами.

Зазначимо, що кожне групування витрат базується на тому, що окремі види витрат мають різний характер формування та способи зміни, зв'язки з виробничим процесом, неоднакову еластичність щодо змінних внутрішніх і зовнішніх чинників, умов функціонування підприємства, різняться за характером впливу на фінансовий результат, ступенем керованості й іншими ознаками.

Аналіз різних форм прояву сутності витрат свідчить, що управлінські рішення, як правило, впливають на певні групи витрат, тому класифікації витрат повинні враховувати ступінь їх реагування на конкретні управлінські рішення.

З метою пізнання, аналізу, узагальнення ознак кожного виду витрат потрібно детально розглянути їх класифікацію, яка є важливою умовою ефективного управління процесом формування витрат та їх оптимізації.

Загальна система управління витратами охоплює кілька взаємопов'язаних функціональних складових: прогнозування, планування, нормування, організацію, облік, аналіз та контроль витрат.

На сьогодні поширеними є три основні напрями поточного управління витратами:

ефективне управління прибутковістю підприємства в ринкових умовах;

визначення рівня собівартості продукції (планової та фактичної);

контроль та регулювання витрат з метою їх оптимізації.

Важливим аспектом реалізації завдань кожного зазначеного напрямку є систематизація витрат у вигляді їх окремої класифікації. Тому за результатами дослідження розроблено схему, що містить види класифікації витрат у межах пропонованих підсистем (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Система класифікації витрат для поточного управління  
Джерело: складено автором за даними [30, с. 12; 121, с. 72; 290].

Вітчизняна нормативно-правова база також передбачає класифікацію витрат підприємства. Так, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відносить до елементів операційних витрат: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизацію; інші [175].

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати, які беруться до уваги при визначенні собівартості реалізованої продукції підприємства, складаються з: «виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат. У виробничій собівартості продукції (робіт, послуг) враховують: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати» [207].

Класифікація витрат за статтями калькуляції дає можливість їх виокремлення із загальної суми витрат підприємства для контролю по місцях виникнення, що сприятиме виявленню резервів зниження собівартості продукції.

Усі витрати промислових підприємств, що підлягають врахуванню у собівартості готової продукції, в кінцевому підсумку повністю розподіляються, тобто включаються до собівартості окремих видів виготовленої продукції (або груп однорідної продукції).

Правильному визначенню витрат, пов'язаних із виробництвом окремих видів продукції сприяє їх групування за статтями калькуляції. На собівартість продукції зазначені витрати можуть бути віднесені прямим або непрямым методом. Отже, витрати поділяються на прямі та непрямі в залежності від способу їх віднесення до собівартості продукції. Зазначена класифікація витрат дозволяє визначити технологічну, цехову, виробничу та повну собівартість.

Прямі витрати – це складові витрат, які прямо стосуються об'єкта віднесення витрат або ним спричинені. При цьому під об'єктом віднесення витрат слід розуміти виріб або структурний підрозділ підприємства, на які відносять витрати.

Непрямі витрати – це витрати, причиною виникнення яких є два або більше об'єктів віднесення витрат, тому ці витрати не можна прямо віднести або розподілити за окремими об'єктами віднесення витрат.

Групування за складом та економічною роллю в процесі виробництва містить скорочену номенклатуру калькуляційних статей, що

уможливорює концентрацію уваги керівників на основних і накладних витратах. У роботах деяких науковців цей розподіл представлений термінами «виробничі витрати» та «невиробничі витрати». Для нашої класифікації вважаємо ці терміни тотожними з термінами «основні витрати» та «накладні витрати». Так, основні витрати безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва. Накладні витрати виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням та управлінням виробництвом, тобто є невикористаними.

Деякі зарубіжні автори (Д. Аакер, П. Друкер, К. Друрі) трактують основні витрати як суму прямих витрат, а накладні – як суму непрямих витрат [1, с. 78; 81, с. 21; 82, с. 16]. На нашу думку, це не завжди правильно. Якщо підприємство випускає один вид продукції, то всі витрати є прямими, у тому числі й накладні.

Різні підходи до оцінювання рентабельності окремих видів продукції зумовлені різними способами розподілу непрямих витрат. Саме розподілу непрямих витрат промислові підприємства приділяють особливу увагу, оскільки некоректний розподіл непрямих витрат за видами продукції та підрозділами може призвести до помилкової оцінки результатів діяльності підрозділів підприємства та необґрунтованої ціни на окремі види продукції. Отже, метод розподілу непрямих витрат, визначаючи повну собівартість продукції, впливає на ціни, які при традиційному (витратному) підході до ціноутворення визначаються шляхом збільшення собівартості на заданий відсоток рентабельності. В сучасних умовах це може сприяти встановленню необґрунтованих цін на окремі види продукції, що негативно позначиться на величині прибутку підприємства.

Слід зазначити, що перелік статей собівартості залежить від видів економічної діяльності підприємств. На виробничих підприємствах застосовується групування витрат відповідно до калькуляційних статей собівартості виготовленої продукції, а саме: сировина та матеріали, зворотні відходи (віднімаються), покупні вироби, напівфабрикати, послуги, паливо й енергія на виробничі цілі, витрати на підготовку й освоєння виробництва, основна та додаткова заробітна плата виробничих працівників, відрахування на соціальні заходи, втрати через брак і загальновиробничі витрати (витрати на утримання й експлуатацію обладнання, загальногосподарські витрати, комерційні витрати, інші витрати).

Цехова собівартість утворюється шляхом додавання до технологічної собівартості калькуляційних статей витрат, що формуються на рівні цеху:

додаткової заробітної плати виробничих працівників, відрахувань на соціальні заходи і загальновиробничих витрат.

Виробничою собівартістю є сума поточних витрат підприємства на виробництво продукції.

Групування витрат за калькуляційними статтями здійснюється з метою забезпечення їх найкращого формування щодо виробництва окремих видів продукції та включення до собівартості певного виду продукції. Організований таким чином розподіл витрат і калькуляція собівартості повинні забезпечити:

своєчасне, повне та достовірне визначення витрат, пов'язаних із виробництвом і реалізацією продукції, незавершеним виробництвом, залишками готової продукції на складі;

обчислення та розподіл фактичних витрат на одиницю продукції для визначення її собівартості;

правильний розрахунок ціни на одиницю продукції та її рентабельності.

Групування витрат за калькуляційними статтями використовується не тільки для їх планування й аналізу, а й для оцінювання ефективності роботи підрозділів та підприємства в цілому, виявлення резервів скорочення витрат. Отже, визначення собівартості продукції складається з двох етапів: на першому етапі витрати підсумовуються за підрозділами підприємства (центрами відповідальності); на другому – розподіляються за видами продукції, що виробляється в цих підрозділах (центрах). Зазвичай такий процес називається калькулюванням. При цьому кожен центр відповідальності має свої калькуляційні одиниці. Собівартість одиниці продукції є важливим показником для виробничого підприємства та використовується при плануванні, оцінці запасів і розрахунку прибутку.

Групи витрат, що розглядалися, використовуються для калькулювання собівартості й оцінювання рентабельності окремих видів продукції при плануванні, нормуванні, аналізі та контролі собівартості, визначенні резервів її зниження, а також при формуванні фінансових результатів діяльності підприємства.

Для правильного прогнозування й аналізу витрат важливе значення має групування витрат на понаднормові та в межах норм. Система «стандарт-кост» передбачає саме такий розподіл витрат для поточного контролю за виробничою діяльністю підрозділів підприємства. Зазначене групування витрат застосовується для визначення ефективності їх роботи шляхом порівняння фактичних витрат із нормативними (плановими) показниками або фактичної собівартості продукції – з її нормативним



(плановим) рівнем. Це допомагає при складанні кошторису, а також при створенні контрольної схеми, спрямованої на виявлення операцій, які не відповідають плану, що сприятиме прогнозуванню майбутніх витрат, і можуть бути використані для прийняття управлінських рішень.

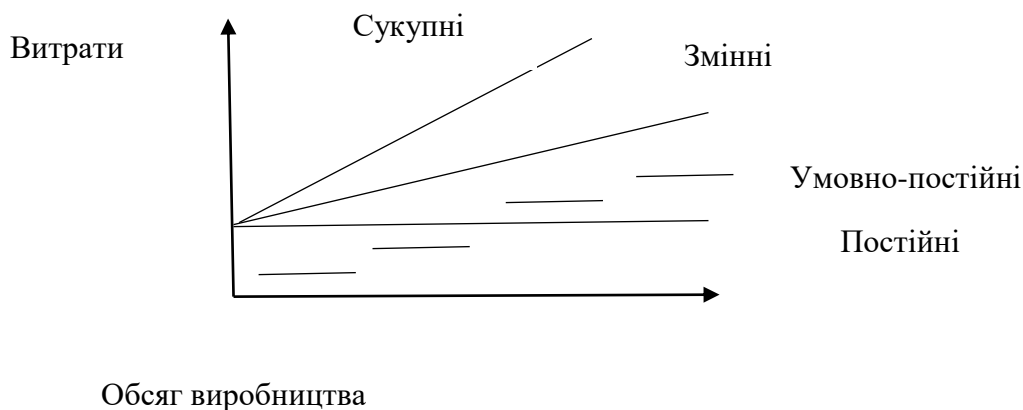
У контексті викладеного, зазначимо, що мета розглянутої класифікації полягає в накопиченні інформації за двома основними напрямками: стосовно окремого продукту – оцінка вартості запасів та за підрозділами (центрами відповідальності) – контроль за рівнем витрат.

В сучасних умовах, коли виробничі підприємства повинні орієнтуватися на ринковий попит та ринкові ціни, прийняття рішень у сфері цін, обсягів продажів, у тому числі за видами продукції, обґрунтування випуску нових видів продукції, вибір альтернативних варіантів функціонування, освоєння нових ринків збуту передбачається групування витрат за класифікатором, що при управлінні витратами та прибутком враховує ринковий чинник. Терміни «постійні», «змінні» й «умовно-постійні» застосовуються до витрат тоді, коли необхідно охарактеризувати їх зміну відповідно до зміни рівня виробничої діяльності. Сукупні змінні витрати мають лінійну залежність від обсягу виробництва та змінюються прямо пропорційно до обсягу виробництва. Отже, змінні витрати на одиницю продукції є постійною величиною. Прикладами змінних виробничих витрат для підприємства є витрати на сировину та матеріали, паливо й електроенергію для технологічних цілей, оплату праці основних виробничих працівників. Відповідно постійні витрати – це частина витрат за певний період, загальна сума яких не змінюється при зміні обсягу виробництва та продажів. Прикладами постійних витрат можуть бути орендна плата за приміщення, амортизація будівель, оплата праці менеджерів і керівників промислових підприємств. З плином часу зазначені витрати можуть зрости, але вони не змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва продукції.

Якщо загальна сума постійних витрат підприємства не змінюється, то сума постійних витрат на одиницю продукції зменшується при збільшенні обсягу виробництва і зростає при його зменшенні.

Слід зазначити, що деякі витрати містять і постійні, і змінні складники, тому їх визначають як умовно-постійні витрати. Так, витрати на матеріально-технічне постачання складаються із запланованих (постійних) витрат на матеріально-технічне забезпечення, яке здійснюється при будь-якому обсязі виробництва, і змінних витрат, які перебувають у безпосередній залежності від обсягу виробництва.

Умовно-постійні, або дискретно зростаючі витрати, є постійними для конкретного обсягу виробництва, але в критичний момент зростання виробництва вони зростають на певну величину. Умовно-постійні витрати можуть бути віднесені до постійних або до змінних залежно від частоти їх зміни. На *рис. 1.6* представлена залежність витрат підприємства від зміни обсягів виробництва.



*Рис. 1.6.* Схема залежності витрат підприємства від зміни обсягів виробництва [16, с. 25].

Класифікація витрат є основою аналізу безбитковості виробництва, розрахунку запасу фінансової міцності й ефекту фінансового важеля. З цього приводу слід відзначити, що при формуванні певного рішення необхідно з'ясувати, які витрати стосуються конкретної проблеми, а які – ні, тобто потрібно встановити, що має братися до уваги. У зв'язку з цим, важливим є поділ витрат на релевантні та нерелевантні. Релевантні витрати – це майбутні витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення. Відповідно, до нерелевантних витрат відносять ті, що не залежать від прийнятого управлінського рішення. До них зараховують витрати минулих періодів. Крім того, приймаючи рішення, необхідно розмежовувати прості (одноелементні) та комплексні (складні) витрати.

Заслуговують на увагу інкрементні витрати (іноді їх називають диференційними або прирістними), які є додатковими і виникають унаслідок виготовлення чи продажу якоїсь групи одиниць продукції. Якщо постійні витрати змінюються в результаті певного управлінського рішення, то їх приріст буде класифіковано як інкрементні витрати.

Інкрементні витрати багато в чому схожі з маржинальними витратами. Основна відмінність полягає в тому, що маржинальні витрати – це додаткові витрати на одиницю продукції, а інкрементні, які також є за своєю суттю додатковими витратами, є результатом збільшення обсягу

виробництва цілої групи одиниць продукції. Зважаючи на аналіз інкрементних витрат, вирішуються питання про доцільність створення нових продуктів і ринків збуту. На основі концепції маржинальних витрат будуються графіки маржинального прибутку та рентабельності виробництва, аналізуються можливі наслідки різних змін обсягів виробництва, доходів, витрат і прибутку.

Для здійснення ефективного контролю за витратами та їх регулювання, витрати плануються та враховуються за підрозділами або центрами відповідальності за витрачанням коштів. Такий підхід до планування, контролю й аналізу витрат базується на принципі виокремлення підрозділів або центрів (зон) відповідальності згідно з організаційною структурою підприємства.

Заслуговують на увагу витрати, що реєструються у підрозділах або в центрах відповідальності та класифікуються як регульовані й нерегульовані (іноді такі витрати називають підконтрольними та непідконтрольними). Витрати вважаються регульованими, якщо на їх величину може істотно впливати менеджер центру відповідальності. В іншому випадку вони нерегульовані.

Слід зазначити, що термін «регульований» має використовуватися в контексті конкретного підрозділу (центру відповідальності), а не для будь-якої внутрішньої характеристики цієї статті витрат. Саме на регульовані витрати в конкретному центрі відповідальності має бути сфокусована увага системи управлінського контролю. При цьому, вдаючись до детального аналізу регульованих витрат, з'являється можливість оцінити управлінську діяльність кожного конкретного менеджера чи керівника центру відповідальності.

Деякі науковці, серед яких Н. В. Прохар, А. М. Турило, Л. В. Нападовська [217, с. 15; 298, с. 77; 304, с. 237], для забезпечення дієвості системи контролю за витратами групують витрати на контрольовані та неконтрольовані, але ми вважаємо, що вони схожі з поняттями «регульовані» й «нерегульовані» витрати. До контрольованих (регульованих) належать витрати, що піддаються контролю з боку суб'єктів – осіб, які працюють на підприємстві (наприклад, на підприємстві необхідно проконтролювати витрати запасних частин для ремонту швейного обладнання, що перебуває в усіх підрозділах підприємства). Неконтрольовані (нерегульовані) витрати – це витрати, які не залежать від діяльності суб'єктів управління (наприклад, зміна цін на паливно-енергетичні ресурси та подібні витрати).

Зазначимо, що для оцінювання управлінської діяльності доцільно користуватися класифікацією витрат в розрізі їх ефективності. Ефективні виробничі витрати – це ті, внаслідок яких отримують доходи від реалізації видів продукції, на випуск яких ці витрати були зроблені; неефективні – витрати непродуктивного характеру, через які не будуть отримані доходи, тому що продукція не буде виготовлена. В своїх дослідженнях С. Ф. Голов [49, с. 326] розмежовує поняття «ефективність» та «результативність». Він вважає, що результативність показує ступінь досягнення цілей, а ефективність показує «ціну» досягнення результату, характеризуючи взаємозв'язок між витраченими ресурсами та досягнутими результатами. Все це повною мірою може бути віднесено й до категорії витрат. Витрати можуть бути ефективними та результативними, якщо вони забезпечують випуск конкурентоспроможної продукції. Але кожне підприємство, плануючи зростання прибутковості, повинно не забувати про соціальні питання. І. О. Тарасенко пише, що з позиції сталого розвитку, діяльність підприємства має бути соціально-відповідальною [293, с. 86]. Тому, витрати можуть бути неефективними, але результативними, коли вони не спрямовані на отримання прибутку, а забезпечують необхідні соціальні потреби підприємства. В першу чергу слід шукати резерви оптимізації витрат, зменшуючи витрати, які є неефективними та нерезультативними.

Крім того на результати діяльності впливають втрати на виробництві. Зокрема, це втрати від браку, простоїв, дефіциту матеріальних цінностей на складах тощо. Шляхом виокремлення неефективних витрат та втрат можливе допущення погіршення фінансових результатів.

Дослідження зарубіжних і вітчизняних підходів до класифікації груп витрат дозволило розробити класифікацію витрат (з виокремленням ознак класифікації та видів управлінських завдань, що потребують розв'язання), необхідну для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, орієнтованих на досягнення стратегічних і тактичних цілей підприємства – збільшення прибутковості в умовах наявності альтернативних можливостей функціонування підприємств, що визначаються ринком та зростанням вартості підприємства. Основними ознаками класифікації витрат є економічні елементи, спосіб включення до собівартості, техніко-економічний зміст, статті калькуляції, заплановані норми й нормативи, обсяг виробництва, вплив управлінських рішень, ступінь регулювання, ефективність, додаткової одиниці продукції та збільшення обсягів виробництва (*табл. 1.6*).

Слід зазначити, що розглянуті класифікації витрат взаємопов'язані між собою. Так, розподіл витрат на вхідні та минулі, постійні та змінні

неможливий без використання класифікації за елементами та статтями витрат. Виокремлення ефективних і неефективних витрат пов'язано з класифікацією витрат на продукцію та на звітний період.

Таблиця 1.6

**Класифікація витрат для реалізації стратегічних і тактичних цілей управління підприємством в умовах ринку**

Ознака класифікації витрат	Мета класифікації (групи управлінських завдань)	Види витрат
1	2	3
<i>Реалізація тактичної мети підприємства</i>		
1. Економічні елементи	Групування витрат за однорідними елементами. Облік і відображення інформації у фінансовій звітності	Матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші
2. Спосіб включення до собівартості	Управління розподілом витрат за окремими об'єктами	Прямі; непрямі
3. Техніко-економічний зміст	Виявлення резервів зниження витрат при	Основні (виробничі); накладні (невиробничі)
4. Заплановані норми та нормативи	Аналіз реальності й ефективності встановлених норм і нормативів	У межах норм; понаднормові
5. Обсяг виробництва	На цій класифікації заснована система «директ-кост», що використовується для цілей прийняття управлінських рішень; основа аналізу беззбитковості виробництва, розрахунку ефекту виробничого важеля тощо	Змінні; постійні; умовно-постійні
6. Вплив управлінських рішень	Аналіз результатів прийняття управлінських рішень з метою їх регулювання в майбутньому	Релевантні (майбутні); нерелевантні (минулі)
7. Відносно додаткової одиниці продукції	Концепція (розрахунок) маржинального прибутку	Маржинальні витрати
8. Відносно збільшення обсягів виробництва	Оцінка доцільності збільшення випуску продукції, створення нової продукції, збільшення	Інкрементні витрати

1	2	3
9. Статті калькуляції	Групування витрат за статтями калькуляції. Визначення собівартості випущеної продукції.	Сировина й матеріали; зворотні відходи (віднімаються); покупні вироби, напівфабрикати, послуги та роботи виробничого характеру; паливо й енергія на виробничі цілі; основна та додаткова заробітна плата виробничих працівників; вирахування на соціальні потреби виробничих працівників; витрати на підготовку та освоєння виробництва; загальновиробничі витрати; витрати через брак; інші виробничі витрати; позавиробничі комерційні витрати
10. Ступінь регулювання	Аналіз нерегульованих витрат з метою їх мінімізації	Регульовані (підконтрольні); нерегульовані (непідконтрольні)
11. За ефективністю	Оцінка менеджменту центрів відповідальності	Ефективні; неефективні
<b>12. Життєвий цикл продукції</b>	Оптимізація розміру непрямих витрат на продукцію високого попиту	Узгоджені; неузгоджені
<i>Реалізація стратегічної мети підприємства</i>		
<b>13. Відносно створення доданої вартості</b>	Дотримання оптимальних пропорцій при плануванні ланцюга створення вартості продукції	Стратегічні; тактичні
<b>14. Відносно ринкової вартості підприємства</b>	Для стратегічного планування збільшення прибутковості	Стратегічно важливі; стратегічно не важливі

Джерело: складено за [16, с. 25; 141, с. 360 – 369; 30, с. 11–13; 217, с. 15; 298, с. 77; 304, с. 237], пункти 12–14 - авторська розробка

Розподіл витрат на витрати в межах норм і відхилень від норм застосовують у взаємозв'язку з класифікаціями витрат на основні та накладні, прямі та непрямі, регульовані та нерегульовані тощо.

Комплексне використання в управлінні витратами всіх розглянутих класифікацій витрат дозволить створити найбільш ефективну систему поточного управління витратами, орієнтовану на збільшення прибутку підприємств.

Класифікація витрат підприємств швейної промисловості має свої особливості, пов'язані зі специфікою їх продукції. Для швейних підприємств, зважаючи на прив'язку попиту на їх продукцію до модних

тенденцій, доцільно враховувати життєвий цикл продукції. Наприклад, якщо на нову модну продукцію є високий попит, слід розподіляти на неї менший розмір непрямих витрат, щоб забезпечити більш високі обсяги продажу. В умовах, коли масштаби виробництва зростатимуть швидше ніж обсяг витрачених на виробництво ресурсів, має місце зростаючий (позитивний) ефект масштабу. За умови збігу темпів зростання обсягу виробництва з темпами збільшення кількості витрачання ресурсів досягається незмінний ефект масштабу, у випадку відставання темпів обсягу виробництва від темпів витрачання ресурсів – від’ємний ефект масштабу. Для оптимізації розміру непрямих витрат на продукцію високого попиту пропонується доповнити класифікацію витрат такими їх видами, як узгоджені та неузгоджені.

Крім того, на нашу думку, для стратегічного управління витратами об’єктивно необхідно враховувати два підходи:

відносно створеної вартості на основі ланцюга цінностей, що бере свій початок від постачальників до остаточного використання готової продукції;

на основі цінового позиціонування підприємства на ринку.

При стратегічному управлінні витратами основне значення має класифікація витрат за їх впливом на збільшення цінності кінцевого продукту для споживача, а також класифікація витрат, пов’язаних із функціонуванням чинних і нових технологій для обґрунтування напряду підвищення вартості підприємства. У зв’язку з цим пропонуємо доповнити існуючі класифікації новими ознаками: відносно створення доданої вартості (для контролю оптимальних пропорцій при плануванні ланцюга створення вартості продукції) й відносно ринкової вартості підприємства (для стратегічного планування збільшення прибутковості). Згідно із зазначеними критеріями слід доповнити види витрат їх поділом на тактичні та стратегічні (відносно створення доданої вартості), а також стратегічно важливі та стратегічно неважливі (відносно впливу на ринкову вартість підприємства). В обох випадках враховується і класифікація за основними елементами економічних витрат.

Система критеріїв, що визначають формування класифікації витрат, може бути застосована для багатьох типів підприємств. Однак слід зазначити, що сама система управління витратами, її організаційна структура та функціональні складові безпосередньо впливають на принципи класифікації витрат за їх видами. Тому пропонуємо систематизувати витрати в залежності від етапів управління:

для прийняття рішення;

для реалізації рішення, тобто для визначення собівартості виготовленої продукції й величини отриманого прибутку;

для здійснення процесу контролювання витрат.

Для кожного з трьох зазначених етапів можна запропонувати види витрат, наведені в *табл. 1.7*.

*Таблиця 1.7*

**Систематизація витрат  
залежно від етапів управління витратами**

Етап управління витратами	Види витрат
Розроблення рішення	Змінні, постійні та умовно-постійні Релевантні та нерелевантні Інкрементні та маржинальні Тактичні та стратегічні Стратегічно важливі та стратегічно не важливі
Реалізація рішення	Прямі й непрямі Основні та накладні Узгоджені й неузгоджені
Контролювання	Регульовані та нерегульовані Ефективні та неефективні В межах норм і понаднормові

*Джерело:* розроблено автором.

Саме таке групування пропонуємо використовувати на вітчизняних швейних підприємствах.

Процес управління витратами досить складний і багатогранний, що потребує для його дослідження системного підходу. Оскільки всі управлінські рішення у сфері ефективного використання ресурсів та організації їх обороту тісно взаємозв'язані та прямо або побічно впливають на кінцеві результати фінансової діяльності підприємства, управління витратами має розглядатися як комплексна керуюча система, що забезпечує розроблення взаємозалежних управлінських рішень, кожне з яких впливає на загальну результативність діяльності підприємства.

### **1.3. Системний підхід до управління витратами**

Теоретичне дослідження економічної сутності категорії «витрати» й еволюції наукових поглядів свідчить про те, що управління витратами є безперервним процесом комплексного впливу на витрати підприємства з метою забезпечення їх оптимального рівня, структури та динаміки. Процес



управління витратами, на нашу думку, доцільно розглядати як систему, оскільки процес управління витратами повинен бути комплексним і пов'язаним із усіма сферами діяльності підприємства, що дасть можливість підвищити рівень його чутливості до змін, які відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі. Зазначимо, що виконання функцій управління витратами в повному обсязі за всіма елементами є циклом впливу керуючої підсистеми (суб'єкт управління) на керовану підсистему (об'єкт управління).

Функції системи управління витратами первинні щодо виробництва, тобто для досягнення певного виробничого, економічного, технічного або іншого результату спочатку потрібно здійснити витрати. Тому мета управління витратами полягає в досягненні запланованих результатів діяльності підприємства найбільш економічним способом.

З урахуванням викладених підходів до предмета дослідження, управління витратами слід розглядати як самостійний вид діяльності, спрямованої на досягнення в конкретних умовах місця та часу очікуваних цілей шляхом раціонального формування інформації про витрати виробництва.

Сучасна наука досліджує зміст систем різного роду, в тому числі систем управління витратами, за допомогою системного підходу, а також спеціальних теорій систем, відомих у кібернетиці, системотехніці, системному аналізі тощо. Системний підхід – це напрям методології наукового пізнання та соціальної практики, в основі якого лежить розгляд об'єктів як систем; він орієнтує дослідження на розкриття цілісності об'єкта, на виявлення різноманітних типів зв'язків у ньому, на зведення їх в єдину теоретичну картину. Конкретне втілення системний підхід отримав у працях Е. О. Кудінова, Г. О. Дарманської та інших [132, с. 108–112; 68 с. 141–144].

М. Г. Грещак, О. С. Коцюба, А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук у рамках системного підходу виділяють п'ять підсистем управління на підприємстві: інформаційну; техніко-інноваційну; економічну; організації виробництва; управління персоналом [303, с. 26; 199, с. 20].

В ринкових умовах не можна ігнорувати важливість управління витратами, як основи розвитку та забезпечення конкурентоспроможності продукції промислового підприємства. До такого складного та важливого поняття як управління витратами потрібно застосовувати системний підхід.

Управління витратами неможливе без існування комплексної системи, яка дозволить приймати обґрунтовані рішення, спираючись на бухгалтерську, управлінську й аналітичну інформацію. Слід погодитися з тим, що ефективно керувати витратами підприємства досить важко, оскільки прорахувати всі наслідки змін (перш за все якщо мова йдеться про витрати великого підприємства) як правило, складно. Цей процес протікає набагато ефективніше, якщо об'єктом управління виступає комплексна система, в якій враховано всі взаємозв'язки, зумовлені специфікою діяльності підприємства, та його техніко-організаційні особливості.

Найчастіше під системою управління витратами на підприємстві розуміють систему контролю всіх витрат задля їх максимального обмеження [67, с. 44]. Не можемо з цим погодитись, оскільки максимальне зменшення витрат може призвести до значного зниження якості продукції, що зробить її неконкурентоспроможною та негативно позначиться на прибутковості підприємства. В сучасних умовах керівництво підприємством має розуміти, що метою є не зниження витрат, а їх оптимізація.

Значення системи розкривається через упорядковану сукупність елементів, між якими існують певні взаємозв'язки [49, с. 38], що характеризуються різноманітністю і відображають особливості зовнішнього ринкового середовища. Інформаційний «вхід» системи – це інформаційна мета, а ресурсний «вхід» – матеріали й енергія, необхідні для її реалізації. У свою чергу ресурсний «вихід» системи є результатом її діяльності, так чи інакше відповідає інформаційній меті, а інформаційний «вихід» – це інформація про ступінь відповідності.

Підприємство може досягати поставлених цілей тільки за наявності суб'єкта управління, який здійснює вплив на всі елементи системи з метою забезпечення її функціонування при заданих параметрах, а також контроль вихідних параметрів, порівнюючи їх з нормативними значеннями для коригування.

Наведемо особливості системи управління витратами, серед яких:

виконання певних функцій, що забезпечує взаємозалежність і вплив на всі інші системи управління, які діють на підприємстві;

формування сукупності показників, що характеризують фінансовий стан підприємства;

визначальне значення в досягненні узгодження інтересів економічних суб'єктів, пов'язаних з діяльністю підприємства.

З огляду на зазначене, створювати систему управління витратами необхідно з урахуванням наступних вимог [148, с. 141; 199, с. 20]:

забезпечення управління витратами в жорсткій прив'язці до цілей підприємства, виражених в економічних показниках;

планування, облік і аналіз даних щодо витрат в центрах витрат або центрах відповідальності;

облік нормативних, планових і фактичних даних щодо витрат потрібно здійснювати безпосередньо на тому робочому місці, де вони виникають, беручи до уваги розподіл витрат за центрами витрат на керовані та некеровані;

забезпечення повноти інформації, що виникає в центрі витрат і в сукупності для прийняття коригуючих управлінських рішень;

розподіл контролю за витратами за центрами витрат для забезпечення оперативності прийняття рішення.

Аналіз наукових праць, присвячених питанням управління витратами, свідчить про те, що система управління витратами важлива й актуальна для будь-якого підприємства, перш за все, в умовах ринкових відносин і при значному посиленні конкуренції між товаровиробниками. Отже, можна стверджувати, що система управління витратами передбачає взаємозв'язок основних елементів, які забезпечують процес розроблення та реалізації управлінських рішень щодо формування витрат і управлінський аналіз їх впливу на кінцеві результати діяльності підприємства.

При цьому заслуговує на увагу той факт, що система управління витратами має двоїсту природу. З одного боку вона виступає елементом системи управління підприємством (є керованою системою), а з іншого – може розглядатися з позиції системного підходу як керуюча система. Іншими словами, система управління витратами є елементом підсистеми вищого порядку (системи управління підприємством) і разом з тим управління витратами має свою ієрархію і виступає основою своєї системи (рис. 1.7). Надалі в дослідженні цей елемент (управління витратами) розглядатиметься як самостійна система.

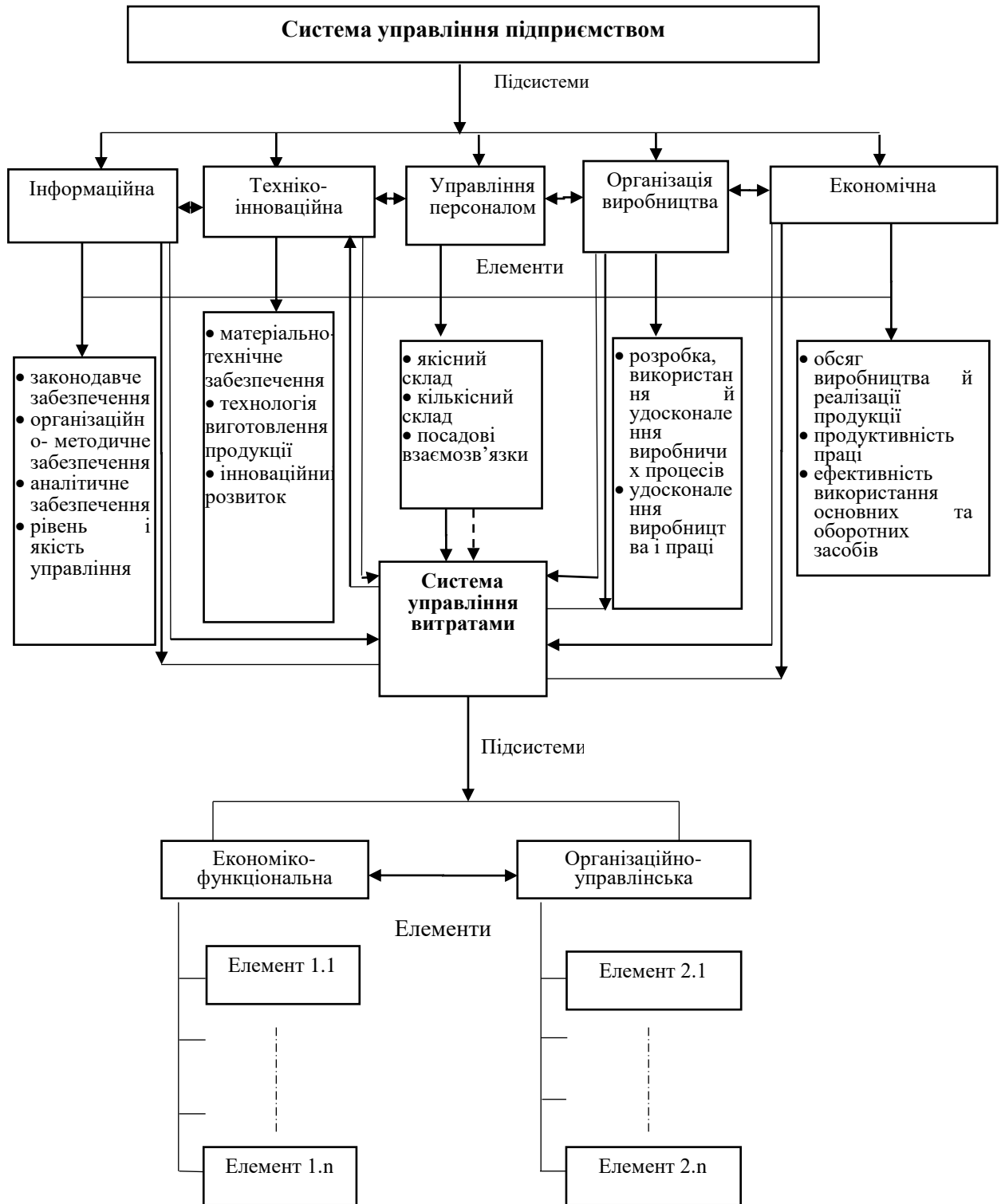


Рис. 1.7. Ієрархічна структура системи управління витратами в системі управління підприємством

Джерело: розроблено автором.

Зважаючи на викладене, формування системи управління витратами має враховувати такі положення:

система повинна мати складові елементи, що забезпечать досягнення зазначеної мети;

система повинна мати взаємозв'язок з зовнішнім середовищем, що досягається шляхом обміну відповідними інформацією та ресурсами і відповідає вимогам принципу комплексності;

система повинна мати внутрішні функціональні складові які взаємодіють.

Аналіз *рис. 1.7.*, свідчить, що управління підприємством є цілісною системою, яка має свої підсистеми (інформаційна, техніко-інноваційна, економічна, підсистема організації виробництва й управління персоналом).

Кожна підсистема виконує свої функції. Так, інформаційна підсистема відображає аспекти нормативно-законодавчого, організаційно-методичного й аналітичного забезпечення системи управління підприємством. Крім того, необхідно враховувати вплив на систему управління підприємством таких чинників, як: належність до відповідного виду економічної діяльності; певний життєвий цикл продукції; ринкова кон'юнктура; стратегічна та тактична мета підприємства, розміри підприємства та його організаційно-правова форма господарювання; рівень корпоративного управління, спеціалізації й інтеграції; наявність і методи використання фінансового, науково-технічного, людського, інтелектуального, ресурсного та природного потенціалу тощо.

До техніко-інноваційної підсистеми відноситься матеріально-технічне та технологічне забезпечення процесу функціонування підприємства та його розвиток на підставі інновацій. Підсистема організації виробництва відповідає за розробку, методику проведення виробничих процесів, послідовність технологічних операцій підприємства. До підсистеми управління персоналом належать питання управління якісним та кількісним складом працівників, уточнення їх посадових обов'язків та встановлення взаємозв'язків. Економічна підсистема системи управління підприємством відповідає за реалізацію тактичної та стратегічної мети підприємства. До першої відноситься прибутковість як комплексне поняття.

І. Ю. Єпіфанова вважає, що: прибутковість – це «показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства з точки зору його здатності приносити прибуток та забезпечувати ефективне відтворення використаних ресурсів» [88, с. 190].

Прибутковість підприємства характеризують два показники: прибуток і рентабельність. Економічна енциклопедія розглядає прибуток, як перетворену, похідну форму доданої вартості, яка «...кількісно є різницею між ціною продажу товару і витратами капіталу на її виробництво» [86, Т 3., с. 50]. Крім того, поняття прибутковості пов'язане з категорією рентабельності, про яку в економічній енциклопедії зазначено: це «...економічна категорія, що характеризує вигідність та ефективність виробництва (авансованих фондів, капіталу) за критеріями його прибутковості» [86, Т 3., с. 197]. Отже, дослідження прибутковості є дуже важливим чинником для подальшого ефективного функціонування і розвитку підприємства. Стратегічною метою підприємства в ринкових умовах можна вважати збільшення вартості підприємства. Управління витратами, з одного боку, є елементом системи управління підприємством, який пов'язаний з усіма її підсистемами і має вплив на тактичну та стратегічну мету підприємства, а з іншого – можна розглядати як систему, що має свої підсистеми й елементи. З морфологічної точки зору система управління витратами, як і будь-яка інша система, повинна складатися з чотирьох основних частин: перша – об'єкт, на який спрямована дія даної системи (в нашому випадку це витрати на різних стадіях життєвого циклу продукції); друга – операції, які виконуються над об'єктом (розроблення рішень, реалізація рішень, контроль); третя – послідовність виконання операцій (алгоритм, методика тощо); четверта – суб'єкт, що виконує всі ці операції, без якого система не може функціонувати.

Для досягнення мети управління перед системою управління витратами необхідно ставити певний перелік завдань, які потребують вирішення. Це насамперед такі завдання:

- визначення ролі управління витратами з позиції забезпечення конкурентоспроможності продукції;

- класифікація витрат у взаємозв'язку з виконанням певних управлінських завдань;

- вибір асортиментної політики, що забезпечує оптимальне співвідношення витрат і результатів;

- розподіл витрат у розрізі структурних одиниць підприємства;

- визначення питомих витрат за окремими видами продукції;

- формування масиву необхідної інформації для прийняття рішень та їх успішної реалізації;

- виявлення найбільш доцільної системи управління витратами, адекватної специфіці функціонування конкретного підприємства;

визначення системи інструментів для здійснення контролю за витратами;

виявлення можливостей оптимізації витрат (починаючи від конкретного робочого місця, технологічного процесу і закінчуючи структурними підрозділами і підприємством у цілому);

виявлення найбільш прийнятних методів нормування витрат;

виявлення й усунення причин виникнення і зростання витрат, осіб і підрозділів підприємства, які допустили таке виникнення або зростання;

виявлення причин скорочення витрат, мотивування осіб, що вплинули на таке скорочення;

організація роботи, спрямованої на усунення причин, що викликали негативний ефект від зниження витрат, і закріплення чинників, що сприяли появі позитивного ефекту;

виявлення значущості видів витрат з метою впливу, перш за все, на найбільш значущі;

підвищення кваліфікації персоналу, який має відношення до процесу управління та формування витрат з метою поліпшення результатів такого управління та координації взаємодії співробітників.

Сукупність процесів формування витрат характеризує вплив суб'єкта на об'єкт в системі управління витратами. Ці процеси, в рамках кожної функції і цілі, передбачають використання відповідних даних, способів, інструментів, методів і методик, що в сукупності формують систему інформаційного забезпечення. Її зміст визначається специфікою завдань, які вирішуються в межах функцій суб'єкта управління. Така система інформаційного забезпечення формується на основі внутрішніх даних підприємства, тому не відображає повною мірою умов функціонування системи управління витратами.

Сучасні умови господарювання вимагають від підприємств значного збільшення обсягу інформації, яка виникає як всередині підприємства, так і за його межами. У зв'язку з цим доцільно за джерелами надходження розділити інформаційне забезпечення на зовнішнє та внутрішнє. Перше відображає дані про хід виробництва і забезпечено даними обліку та методичними рекомендаціями, що розробляються на підприємстві; друге впливає на функціонування підприємства і передбачає нормативно-правове забезпечення та методичні розробки загальнодержавного характеру.

Викладене дозволяє запропонувати таку структуру системи інформаційного забезпечення процесів формування витрат:

законодавче забезпечення – сукупність відомостей законодавчого характеру щодо можливих варіантів формування витрат;

організаційно-методичне забезпечення – сукупність методик формування витрат, що забезпечують реалізацію їх організаційних форм;

аналітичне забезпечення – сукупність даних обліку (фінансового, управлінського), що відображають результати використання чинників виробництва і фінансових ресурсів, використаних у процесі виробництва.

Система управління витратами є системою різноманітних рішень, в якій керівники використовують минулі та прогнозовані дані про процес зміни витрат для управління їх поведінкою. Управління витратами передбачає роботу з інформацією, що стосується показників продуктивності роботи всіх підсистем і прийняття рішень на основі будь-яких відхилень від очікуваних показників.

Дослідження дозволило зробити висновок про те, що процес управління витратами, в цілому, як самостійна система, в економічній літературі представлений не достатньо повно. Детально опрацьовані лише окремі елементи системи управління витратами, кожен із яких забезпечує досягнення певного набору цілей і практично не пов'язаний з іншими. Тому, на підставі існуючих теорій, надамо своє визначення системи управління витратами підприємства.

На нашу думку, *система управління витратами має двоїсту природу і є підсистемою системи управління підприємством (як економічної системи вищого рівня) та самостійною ієрархічною системою (економічною системою нижчого рівня), що має свої підсистеми та елементи, виконує функції, використовуючи відповідні методи, регулює рівень витрат підприємства з урахуванням його стратегічних і тактичних цілей та технологічно - організаційних особливостей, спрямованих на створення продукції для задоволення потреб споживачів.*

Зазначимо, що система управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій за допомогою відповідних функціональних складових, властивих управлінню будь-яким об'єктом. Аналіз наукових підходів до визначення функцій управління витратами дозволив їх узагальнити (табл. 1.8).

У більшості наукових джерел функціями управління є планування, організація, мотивація, контроль, координація та регулювання, з чим, безумовно, слід погодитися. Але, на нашу думку, стосовно системи управління витратами цей перелік дещо неповний. Ефективне планування



неможливе без попередніх прогнозів. Крім того, аналіз не буде ефективним без його спрямованості на пошук резервів оптимізації.

Таблиця 1.8

**Узагальнення функцій системи управління витратами у трактуванні різних авторів**

Автор	Функції системи управління витратами	Кількість елементів
С. Ф. Голов	Аналіз, облік, планування, організація, контроль, мотивація, регулювання, перегляд планів, коригування діяльності	9
Т. П. Карпова	Прогнозування, планування, нормування, облік, калькулювання, економічний аналіз, контроль, регулювання	8
О. В. Коваленко, С. С. Осьмак	Прогнозування, планування, організація, мотивація, облік, аналіз, регулювання	7
А. А. Балан, А. В. Крисенко	Планування, організація, реалізація, мотивація, контроль	5
С. М. Крапівницька, М. В. Зарукевич	Аналіз, облік, планування, організація, контроль, мотивація, регулювання, прогнозування, нормування, калькулювання собівартості, стимулювання	11
Г. А. Дощич	Планування, організація, контроль, мотивація, регулювання	5
А. І. Ясінська	Планування, організація, контроль, мотивація, регулювання	5
Т. І. Адирова	Аналіз, облік, планування, організація, контроль, мотивація, регулювання, стимулювання, координація	9
А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук	Аналіз, облік, прийняття рішення, планування, організація, контроль, мотивація	7
М. Г. Грещак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба	Аналіз, облік, планування, організація, мотивація, регулювання, прогнозування,	7

*Джерело:* складено автором за даними [49, с. 38; 114, с. 50–54; 17, с. 44; 129; 80; 342, с. 161–172; 5, с. 71–73; 298, с. 114; 303, с. 26].

С. Ф. Голов серед функцій управління витратами розглядає також перегляд планів і коригування діяльності [49, с. 39]. Дійсно, перегляд планів і коригування діяльності потрібні, але, на нашу думку, ці функції не слід виокремлювати, оскільки вони є складовими регулювання.

Дещо інший підхід пропонують С. М. Крапівницька та М. В. Зарукевич, які вважають, що серед функцій управління витратами потрібно розглядати ще й прогнозування, нормування, калькулювання собівартості, стимулювання [129]. Погоджуємося з тим, що ефективне управління витратами вимагає прогнозування та нормування, але калькулювання собівартості є методом обліку, а дефініція стимулювання є складовою елементу мотивації й не вимагає відокремлення. Вважаємо за доцільне, розглядати у системі управління витратами такі функції: планування, прогнозування, нормування, організацію, облік, мотивацію, аналіз, пошук резервів оптимізації, координацію, регулювання.

Отже, проведене дослідження системи управління витратами на підприємстві та її функціональних складових, дозволяє стверджувати, що:

система управління витратами має двоїсту природу, виступаючи, як частина системи управління підприємством, з одного боку, як самостійна система, якій притаманні всі ознаки системи – з іншого боку;

процес управління витратами є сукупністю трьох етапів: розробленням (прийняттям) рішення, реалізацією рішень, контролюванням;

основним об'єктом системи управління витратами є витрати, які можна класифікувати відповідно до обраних ознак.

Зважаючи на викладене, інформація щодо витрат на підприємстві може використовуватися за трьома напрямками з метою [77, с. 28]:

оцінювання рівня витрат у той чи інший період для визначення прибутковості підприємства. Отримання об'єктивної інформації про рівень витрат досягається розподілом витрат на основні та накладні, прямі та непрямі, що забезпечує більш точне калькулювання й розрахунок прибутку;

прийняття рішень стосовно політики цін, зростання або зниження обсягів виробництва, оновлення продукції тощо; для цього витрати поділяють на змінні та постійні;

контролю й регулювання, з цією метою всі витрати класифікують на регульовані та нерегульовані керівником певного рівня.

Слід зазначити, що управління витратами на підприємстві відбувається поетапно, і кожен із цих етапів має свій зміст, пов'язаний із основними процесами управління підприємством (*табл. 1.9*). Іншими словами, окремого управління витратами, не пов'язаного з комплексною діяльністю підприємства, не може бути.

**Зміст основних етапів процесу управління витратами  
на підприємстві**

Етап процесу управління витратами	Функціональні складові кожного етапу	Зміст етапів процесу управління витратами
Розроблення рішення	Прогнозування Планування Нормування	Прогнозування прибутковості підприємства, визначення планових показників, встановлення норм витрат за всіма видами ресурсів і центрами
Реалізація рішень	Організація Облік Мотивація	Організація процесу виробництва, облік фактично понесених витрат за ресурсами і центрами відповідальності, мотивація працівників щодо оптимізації витрат
Контролювання	Аналіз Пошук резервів оптимізації витрат Регулювання (коригування)	Порівняння планових і фактичних витрат, аналіз можливості впливу на витрати, пошук можливостей оптимізації витрат, вживання заходів щодо усунення відхилень

*Джерело:* складено автором.

Сучасні наукові підходи, дозволяють зробити висновок, що управлінський вплив на витратоутворюючі чинники, спрямований на реалізацію потенціалу оптимізації витрат, розглядається як визначальне положення сутності процесу управління витратами підприємства. У той самий час проблема вдосконалення управління витратами полягає у підвищенні рівня впливу на керовані об'єкти для досягнення поставленої мети. Це можливо лише у випадку, якщо апарат управління своєчасно отримуватиме необхідну інформацію, аналізуватиме її та прийматиме оптимальні управлінські рішення.

Викладене дозволяє стверджувати, що управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, які застосовуються для управління будь-яким об'єктом, зокрема, розроблення (прийняття) і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням.

Етапи управління витратами реалізуються через елементи (функціональні складові) управлінського циклу: прогнозування, планування, нормування, організацію, облік, мотивацію, аналіз, пошук резервів оптимізації витрат, регулювання (*рис. 1.8*).

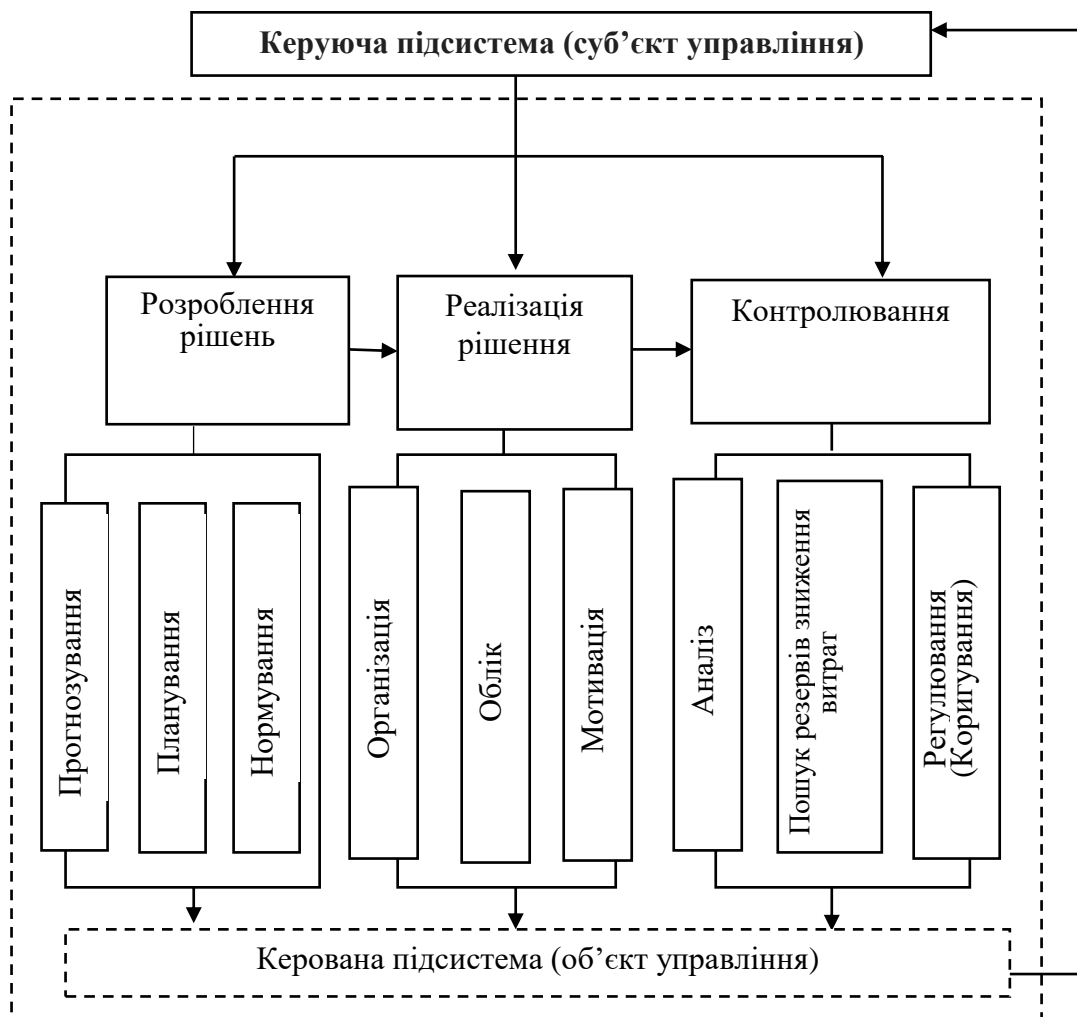


Рис. 1.8. Схема реалізації циклу управління витратами підприємства  
 Джерело: розроблено автором з використанням джерел [141, с. 362; 187, с. 24].

При цьому, управління витратами не є самоціллю, але абсолютно необхідне для досягнення підприємством певного економічного результату, підвищення ефективності роботи, досягнення стратегічних і тактичних цілей.

Ефективне управління витратами, у свою чергу, підвищує економічну стійкість і прибутковість та, як наслідок, посилює здатність підприємства до захисту своїх ринкових інтересів і можливість, за інших рівних умов, отримати більший прибуток, ніж конкуренти. Тому основна мета управління витратами полягає в досягненні запланованих результатів діяльності підприємства найбільш економічним способом.

Зазначимо, що з позиції виробничої функції підприємство постає як єдність двох організаційних систем: керуючої та керованої. Аналіз процесу управління витратами свідчить, що він спрямований на досягнення кінцевих цілей підприємства за допомогою певних способів і методів

впливу керуючої підсистеми на керовану підсистему. Отже, цілеспрямованість управління витратами визначається його метою, що досягається в результаті вирішення завдань і виконання функцій управління витратами. За існуючими підходами до процесу управління загальний алгоритм реалізації управлінських функцій можна представити у вигляді схеми (рис. 1.9).

Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, притаманних управлінню будь-яким об'єктом, а саме: розроблення (прийняття) і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Функції управління витратами реалізуються через функціональні складові, до яких належать: прогнозування, планування, нормування, організація, облік, мотивація, аналіз, пошук резервів оптимізації, регулювання. При цьому вважатимемо, що в межах системного підходу, який використовується в дослідженні, кожна функція системи управління витратами реалізується в межах відповідної підсистеми.

Системний підхід до управління витратами знаходить своє вираження в тому, наприклад, що ефективність управління витратами оцінюють за ефективністю найслабшої ланки системи. Що б там не було, але низький рівень нормування витрат, посередня мотивація та стимулювання персоналу для їх впливу на оптимізацію витрат, недостатній за обсягом і незадовільний за якістю аналіз, система обліку витрат, що не забезпечує потреби керівництва, а неминуче позначаться на функціонуванні системи. Саме слабка ланка визначає надійність (ефективність) роботи всієї виробничої системи, якою є підприємство. Недостатня увага до одного з елементів системи управління витратами може звести нанівець усю роботу підприємства.

Дотримання всіх принципів управління витратами створює базу для економічної конкурентоспроможності підприємства та завоювання ним передових позицій на ринку.

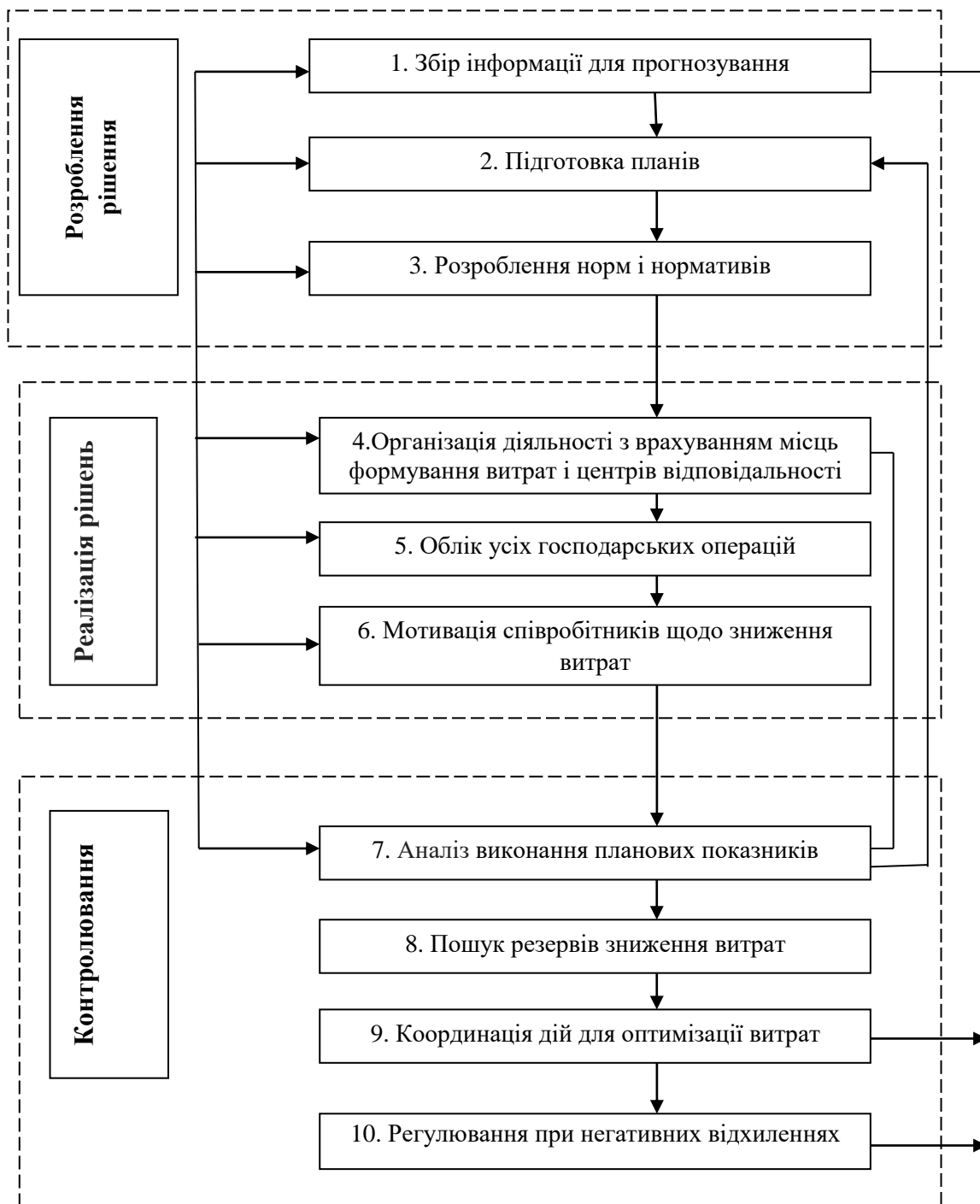


Рис. 1.9. Схема реалізації управлінських функцій  
 Джерело: складено за [78, с. 135; 80, с. 218].

Вдосконалення системи управління підприємства в сучасних умовах господарювання не буде ефективним без створення дієвої системи управління витратами, становлення якої доцільно здійснювати з використанням кращого вітчизняного та зарубіжного досвіду. Створення та впровадження в практику підприємств нових нетрадиційних систем управління витратами, застосування нових підходів і методів управління витратами та контролю за оптимальним рівнем витрат не тільки

забезпечать вирішення багатьох завдань ефективного управління витратами підприємства, а й сприятимуть вирішенню завдань системи управління підприємством задля досягнення ним поставлених цілей.

Крім того, система управління витратами має бути спрямована не просто на виживання підприємства, а на реалізацію його стратегічних і тактичних цілей. В якості тактичної мети може бути визначена прибутковість, що характеризується показниками прибутку та рентабельності, які не можуть бути реалізовані в ринкових умовах без забезпечення високого рівня конкурентоспроможності продукції та заходів щодо стимулювання споживчого попиту. Стратегічною метою підприємства в ринкових умовах можна визначити зростання його вартості. Управління витратами, спрямоване на досягнення зазначених цілей, є досить складним процесом, оскільки витрати складаються з численних елементів різного змісту і походження, залежать від різних чинників зовнішнього й внутрішнього середовища і важко піддаються бажаному регулюванню. Тому доцільно розглянути класифікацію витрат і систематизувати їх для потреб системи управління витратами в сучасних умовах.

З огляду на викладене стає очевидною неможливість розгляду зазначеної системи управління витратами без визначення концептуальних положень щодо управління витратами.

#### **1.4. Концептуальні положення щодо управління витратами підприємств в сучасних умовах**

Забезпечення економічного розвитку підприємства в умовах ринкового середовища та його довгострокове функціонування пов'язане з розробленням і реалізацією концепції управління витратами, орієнтованої на ефективне використання ресурсів, досягнення конкурентних переваг. Розроблення концепції управління витратами розглядається провідними вченими для практичного використання з метою вдосконалення системи управління витратами та підвищення ефективності функціонування підприємства.

Тлумачний словник економіста дає таке визначення категорії «концепція»: «1. Система поглядів на певні явища, спосіб тлумачення явищ, дій, розуміння теорії. 2. В економіці – система поглядів, що визначають основний напрям, стратегію і тактику реалізації бізнесово-

підприємницьких проектів, програм» [296, с. 167]. Отже, в класичному розумінні концепція (від лат. «conception» – розуміння, сприйняття, система) визначається як система поглядів на певні явища, способи їх тлумачення, розуміння теорій.

З позиції управління у тлумачному словнику економіста концепція трактується таким чином: «Концепція маркетингу – система ринкових відносин, яка стверджує, що запорукою досягнення успіху на ринку є просування таких товарів і послуг, які більшою мірою відповідають потребам споживачів, ніж товари й послуги конкурентів» [296, с. 167].

Управління витратами як концепція розвивалася не одне десятиріччя. Цілком закономірним є те, що з розвитком економіки, конкуренції, технологічно-інформаційного забезпечення виробництва й інших чинників, підходи до управління витратами змінювалися. Сьогодні підприємства, керуючись у своїй діяльності стратегічними орієнтирами (розробляючи та впроваджуючи стратегію свого довгострокового розвитку), на свій розсуд обирають методи управління витратами, які дозволяють найбільш ефективно досягати стратегічних і тактичних цілей.

Щоб зрозуміти сучасну роль витрат, необхідно дослідити історичний шлях розвитку базових концепцій управління витратами (**Додаток В, табл. В.1**). Еволюція поглядів розробників базових концепцій управління витратами представлена в *табл. 1.10*.

Аналіз концепцій управління витратами дозволив більш глибоко зрозуміти основи сучасних методів управління витратами, які сьогодні є важливою складовою діяльності підприємства.

Концепція ощадливого виробництва (lean production) – це система, яка здатна ефективно створювати багато видів продукції при низьких питомих витратах. Засновник концепції Т. Оно почав досліджувати питання оптимізації виробництва ще у 50-х роках ХХ ст. [356, с. 29]. Запроваджена ним концепція ґрунтується на неухильному прагненні до скорочення всіх видів витрат із безперервним удосконаленням усіх бізнес-процесів, передбачає максимальну орієнтацію на споживача та залучення до процесу оптимізації бізнесу кожного співробітника.



## Розвиток базових концепцій управління витратами підприємства

№	Період становлення	Назва концепції	Розробники
1	2	3	4
1.	50-ті роки ХХ століття	Концепція ощадливого виробництва (lean production)	Т. Оно, корпорація «Toyota»
		Концепція витрат, що пов'язана з якістю	А. Фейгенбаум
2.	60-ті роки ХХ століття	Концепція трансакційних витрат	Р. Коуз, О. Уільямсон
		Концепція життєвого циклу продукції	Т. Левітт
		Концепція цільової собівартості (Target costing)	Т. Хіромото, корпорація «Toyota»
3.	70-ті роки ХХ століття	Бенчмаркінг витрат	Корпорація «Херох»
4.	80-ті роки ХХ століття	Концепція витратоутворюючих факторів	Ф. Шерер, Ш. Остер, Р. Каплан, Р. Дікін, Х. Махер та ін.
		Концепція ланцюга цінностей	М. Портер
		Концепція альтернативних витрат	Ф. Візер, Д. Грін, Г. Давенпорт
		Концепція ABC (activity based costing)	Р. Купер, Р. Каплан
		Концепція «кайзен-костинг»	Я. Монден, С. Ікута та ін.
5.	90-ті роки ХХ століття	Концепція доданої вартості EVA (Economic Value Added)	Б. Стюарт, Д. Стерн
		Концепція стратегічного позиціонування	Д. Шанк, В. Говіндараджан
		Концепція стратегічного управління витратами SCM (strategic cost management)	Д. Шанк, В. Говіндараджан
		«Енвайронментал костинг» (environmental costing) або Environmental Cost Management	Міністерство охорони навколишнього середовища Німеччини

Джерело: розроблено автором на підставі [37, с. 113; 74, с. 213; 104, с. 215; 211, с. 257; 350 с. 19; 347 с. 78; 352 с. 5; 354 с. 82; 356 с. 29; 363 с. 213;]

Зазначена концепція лягла в основу системи управління Toyota та показала високі результати. Пізніше ідея ощадливого виробництва знайшла своє втілення за межами виробничих підприємств – у медицині, логістиці, будівництві та ін. Заслуговує на увагу і те, що співвідношення «ціна – якість» є актуальною і для сьогоденних споживачів, але

підприємство не повинно знижувати якість, спокусившись на більш дешеву сировину.

Основною характеристикою концепції управління витратами, що пов'язана з якістю, є спрямованість на якість, яка забезпечується участю всіх працівників (персоналу в усіх підрозділах і на всіх рівнях організаційної структури), з метою досягнення довгострокового успіху шляхом задоволення потреб споживача, і вигоди для працівників підприємства та суспільства. Погоджуємося з тим, що персонал на всіх рівнях має бути зацікавленим у якісній продукції, але поняття «якість» не є об'єктивним. Підприємство може виробляти якісну, на думку його керівництва, продукцію, яка не буде знаходити попиту. Наприклад, одяг, пошитий із дотриманням усіх технологічних особливостей та якісних тканин, але не привабливого вигляду, не модний.

Р. Коуз, О. Уільямсон [363, с. 213] у 60-ті роки ХХ ст. запропонували концепцію трансакційних витрат. Трансакційні витрати – це витрати на пошук інформації про ціни, попит, пошук партнерів, укладання контрактів тощо. Інформація в ринкових умовах дійсно відіграє важливу роль для стабільного функціонування та розвитку підприємства. Трансакційні витрати не пов'язані з процесом створення вартості, а забезпечують лише трансакцію – угоду про зміну власника продукції (його продаж) чи надання послуг. Серед основних недоліків концепції заслуговує на увагу специфічність ресурсів, обмежена кількість виробників і покупців, що може спровокувати опортуністичну поведінку контрагентів.

Т. Левітт [354, с. 81–94] запропонував концепцію життєвого циклу продукції, яка виходить із того, що кожен товар, «живе» на ринку обмежений час. Стадії життєвого циклу продукції можна поділити на розроблення, впровадження, зростання, зрілість, насиченість і спад. Іншими словами, рано чи пізно продукція витісняється з ринку іншою, більш сучасною або більш дешевою. Концепція ґрунтується на процесі управління витратами на виготовлення продукції на кожній стадії її життєвого циклу.

В цілому погоджуючись із основними положеннями концепції життєвого циклу продукції, звернімо увагу на те, що вона ігнорує багато чинників зовнішнього середовища, які впливають на прийняття рішень щодо асортименту: технологічні зміни, юридичні вимоги, соціальні потреби та модні тенденції.

Концепція цільової собівартості (Target costing), розроблена Т. Хіромото [352, с. 5], передбачає визначення собівартості нової продукції на стадії планування, виходячи з прогнозованих ринкових цін, обсягів

реалізації та встановленої норми прибутку. Знати наперед ціну продукції, яка тільки планується до випуску, дійсно дуже корисно, але прогнозовані дані не завжди можуть відповідати фактичним через непередбачувані зовнішні та внутрішні чинники.

У 70-ті роки ХХ ст. набула популярності концепція бенчмаркінгу витрат. Вона ґрунтується на механізмі порівняльного аналізу ефективності діяльності підприємства з показниками успішніших підприємств-конкурентів. Дійсно, не можна робити об'єктивних висновків про роботу підприємства, маючи тільки абсолютні показники. Так, на питання: «Чи можна вважати достатньою суму річного прибутку підприємства в 10000 грн?» не можна отримати правильної відповіді не орієнтуючись на прибутковість інших підприємств даного виду економічної діяльності.

Разом із тим не завжди можна отримати повну та достовірну інформацію про еталонні результати конкурентів і дізнатися про методи їх досягнення.

Концепцію витратоутворюючих чинників було представлено в 80-х роках ХХ ст. [353, с. 102]. Вона передбачає оптимізацію витрат не за рахунок зміни їх структури, а в результаті підвищення ефективності використання внутрішньогосподарських ресурсів і прискорення їх оборотності. Концепція враховує низку як структурних, так і функціональних чинників, що впливають на витрати підприємства. Однак концепція витратоутворюючих чинників передбачає прийняття серйозних стратегічних рішень, які мають бути ретельно обґрунтовані, оскільки вони, як правило, супроводжуються великим обсягом інвестиційних витрат.

Концепція ланцюга цінностей, була запропонована М. Портером [211, с. 257]. Концепція розглядає чотири напрями зниження витрат: зв'язок з постачальниками, зв'язок із споживачами, технологічні зв'язки всередині підприємства, зв'язки між ланцюгами цінностей підрозділів усередині підприємства. При цьому увага акцентується не тільки на процесах, що відбуваються всередині підприємства, а й виходять за межі конкретного підприємства. Дуже структурований, зрозумілий підхід, але, на нашу думку, ланцюг цінностей швейних підприємств, враховуючи специфіку швейної продукції, потрібно починати не з постачальників, а з досліджень і маркетингу.

Іншою концепцією, яка з'явилась у той самий період, була концепція альтернативних витрат, згідно з якою виробничі ресурси та засоби виробництва, потрібні для створення продукції обмежені, тобто витрати розглядаються як форма компенсації результату відмови від іншого

можливого використання [37, с. 113]. Іншими словами, витрати визначаються відповідно до корисності кінцевої продукції.

Слід зазначити, що за такого підходу категорія «витрати» має суб'єктивний характер, витрати не розглядаються з точки зору їх розподілу між виробничими чинниками, що може привести до неправильних управлінських рішень.

До однієї з найвідоміших можна віднести концепцію *ABC* (activity based costing), згідно з якою діяльність підприємства пропонується розглядати як низку взаємопов'язаних операцій, що вимагають витрат [353, с. 102]. Основна ідея – контроль накладних витрат на підставі видів діяльності, шляхом виділення першопричин тих чи інших витрат.

Такий підхід потребує суттєвих змін у системі бухгалтерського обліку й удосконалення систем інформаційної підтримки, що зумовлює зростання витрат на управління.

Не менш відомою стала концепція «кайзен-костинг», яка передбачає постійне вдосконалення якості процесів у кожному структурному підрозділі підприємства за участю всіх його працівників [104, с. 215]. Концепція спрямована на поступове, постійне зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті чого досягається необхідний рівень собівартості та забезпечується прибутковість підприємства. Концепція базується на філософії безперервного вдосконалення підприємства за допомогою ідей працівників усіх рівнів. Серед недоліків практичного застосування зазначеної концепції – необхідність збільшення витрат на мотивацію працівників і високого рівня корпоративної культури на підприємстві. Крім того, захоплюючись постійним зниженням витрат, потрібно підтримувати належну якість продукції.

У 90-ті роки ХХ ст. запропонована концепція доданої вартості *EVA* (Economic Value Added), яка ґрунтується на управлінні витратами через максимізацію різниці між доходами від реалізації та витратами на закупівлю сировини, матеріалів тощо [360, с. 115]. Безумовно, зазначений підхід дозволяє уникнути розбіжності між фінансовою звітністю та реальним станом справ, але потребує досить складних розрахунків та орієнтований в основному на короткострокову перспективу.

Зазначений недолік врахований у концепції стратегічного управління витратами *SCM* (strategic cost management), основною ідеєю якої є те, що витрати визначаються та виникають унаслідок дії багатьох взаємопов'язаних чинників (структурних та функціональних). Фактично, концепція стратегічного управління витратами є поєднанням трьох розглянутих нами напрямів: аналізу ланцюга цінностей, стратегічного

позиціонування й аналізу витратоутворюючих чинників. Підхід, за якого для вирішення поставлених перед системою управління витратами підприємства завдань, об'єднуються окремі елементи двох-трьох різних концепцій, є найбільш оптимальним. Дійсно, кожна концепція має різне спрямування, підходи, методи тощо. Синтезуючи комбіновану систему управління витратами, яка буде гармонійно об'єднувати підходи різних концепцій, кожне підприємство зможе виробити для себе оптимальну систему.

Більш детально характеристику базових концепцій управління витратами представлено в **Додатку В, табл. В.1.**

На сучасному етапі господарювання перед науковцями постає необхідність синтезу такої концепції управління витратами, яка б забезпечувала їх оптимізацію, враховувала не лише прибутковість діяльності (як тактичну мету), а й збільшення вартості підприємства як обов'язковий стратегічний орієнтир у ринкових умовах.

В Концепції управління витратами промислових підприємств повинні знайти відображення такі основні аспекти: сучасний стан системи управління витратами та завдання щодо її вдосконалення; визначення цільових напрямів розвитку та програми заходів щодо їх реалізації; методи й інструментарій обґрунтування процесів стратегічного та поточного управління витратами, а також оцінка ефективності системи управління витратами на підприємствах з використанням системи критеріїв. Враховуючи викладене, *Концепцію управління витратами* промислових підприємств будемо визначати як основоположну модель процесу збалансованого розвитку окремих підсистем системи управління витратами підприємства, яка охоплює цілі, завдання, стратегії, методи й інструментарій, необхідний для їх реалізації.

Забезпечення економічної стійкості й розвитку підприємства в умовах ринкового середовища та його довгострокове функціонування пов'язане з розробкою та реалізацією концепції управління витратами, орієнтованої на ефективне використання ресурсів і досягнення конкурентних переваг. Дослідження показали, що розробка концепції управління витратами розглядається провідними вченими [11, 30, 46, 73, 85, 89, 117, 118, 126, 130, 137, 177, 196, 217, 272, 290, 299, 305, 309, 318] з метою удосконалення системи управління витратами.

Цілком закономірним є те, що з розвитком економіки, конкуренції, технологічно-інформаційного забезпечення виробництва та інших чинників, підходи до управління витратами змінювалися. Сьогодні підприємства, керуючись у своїй діяльності стратегічними орієнтирами

(розробляючи та впроваджуючи стратегію довгострокового розвитку), обирають той метод управління витратами, який найбільш ефективно дозволить їм досягти своїх стратегічних й тактичних цілей.

Теоретичні дослідження різних методів управління витратами та аналіз сучасного стану підприємств текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів та швейних підприємств визначили необхідність розробки концепції формування раціонального управління витратами підприємства в ринкових умовах, що схематично наведено на *рис. 1.10*.

Об'єктом концепції виступають витрати підприємства, управління якими і у сучасних умовах потребує врахування надбань економічної науки та застосування комплексу науково-методологічних підходів для реалізації раціональних методик.

Традиційно, у якості суб'єктів управління витратами розглядають посадових осіб, які мають управлінський вплив на об'єкт управління – керівників, менеджерів, економістів. Вважаємо, що в сучасних умовах, для ефективного управління витратами необхідно залучати зовнішніх консультантів, які будуть надавати професійну допомогу керівництву підприємства щодо створення ефективної системи управління витратами, виявлення проблем в процесах та методах управління витратами, які застосовуються на підприємстві та їх своєчасним вирішенням. На сьогоднішній день існують різні форми зовнішнього консультування – аудит, коучинг, аутсортинг, консалтинг, менеджмент з фінансів та інші. Отже, суб'єкт управління є необхідним елементом системи управління витратами, який характеризується управлінським впливом, спрямованим на об'єкт управління задля досягнення поставленої мети.

Метою концепції зазначено формування комплексу науково-методичних підходів та організаційних процедур розробки та прийняття ефективних управлінських рішень щодо оптимізації витрат підприємства, враховуючи його стратегічну мету та тактичні цілі.

В якості тактичної мети промислового підприємства визначено оптимізацію витрат та зростання його прибутковості, а стратегічною метою в ринкових умовах – зростання вартості підприємства.

Обґрунтування положень концепції відбувалось на трьох рівнях: теоретичному, методологічному та практичному.

В межах теоретичного рівня розробки концепції визначено основні підходи до її формування, серед яких виділено інтегрований, системний, комплексний, комбінаційний, оптимізаційний та стратегічний. Зазначені підходи сформовано наступними базисними положеннями концепції:

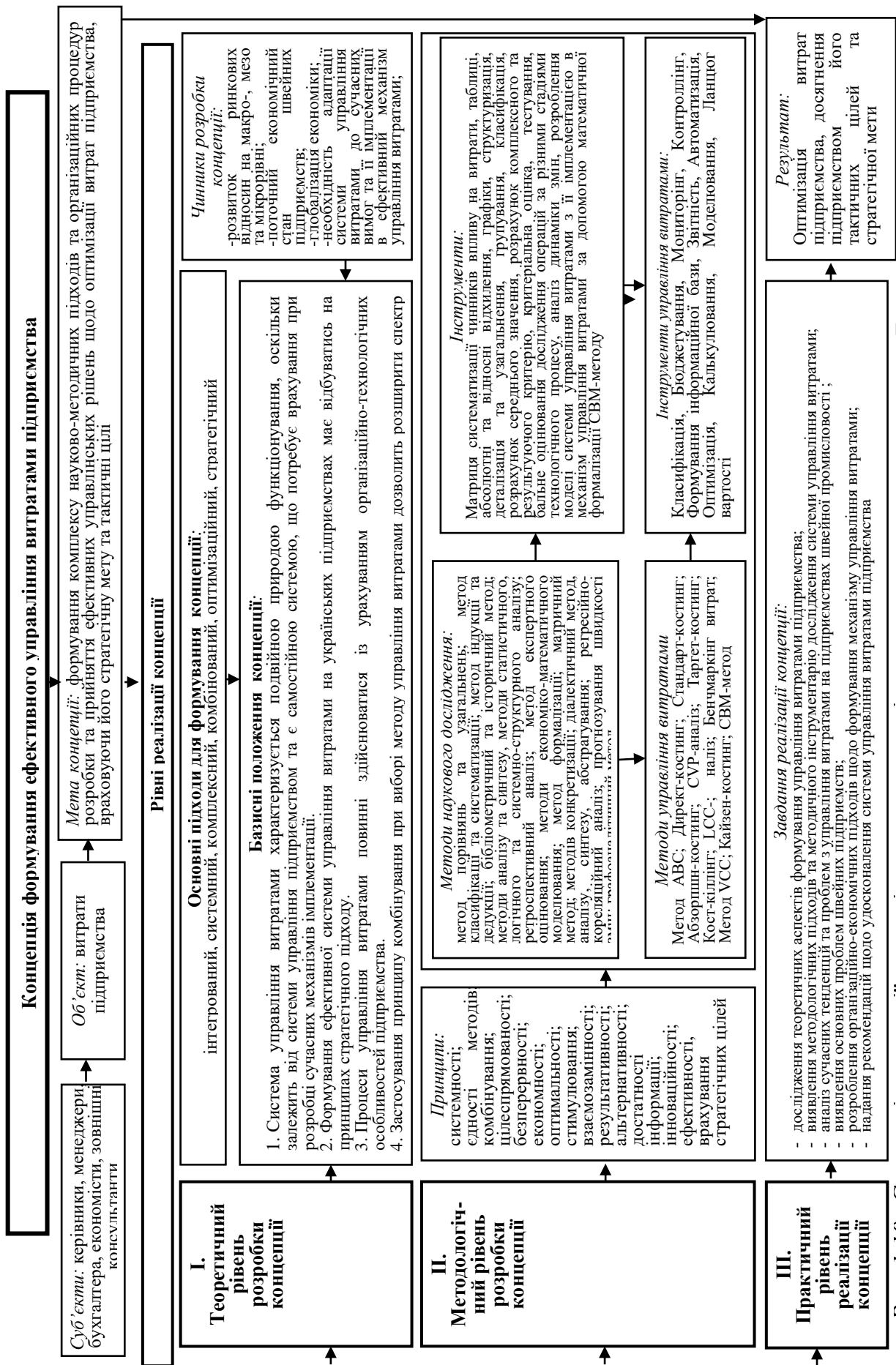


Рис. 1.10. Складові концепції управління витратами підприємства в ринкових умовах. Джерело: складено автором

1. Система управління витратами характеризується подвійною природою функціонування, оскільки залежить від системи управління підприємством та є самостійною системою, що потребує врахування при розробці сучасних механізмів імплементації.

2. Формування ефективної системи управління витратами на українських підприємствах має відбуватись на принципах стратегічного підходу.

3. Процеси управління витратами повинні здійснюватися з урахуванням організаційно-технологічних особливостей підприємства.

4. Застосування принципу комбінування при виборі методу управління витратами дозволить розширити спектр застосованих методів та поєднати їх переваги з метою синергетичного ефекту.

Синтез класичних теорій сучасних вчених до трактування таких економічних категорій як «витрати» й «управління витратами» став основою для формування різних наукових підходів. Визначено, що категорія «витрати» розглядається науковцями з позицій, серед яких можна виділити ресурсний, економічний, бухгалтерський, управлінський та маркетинговий підходи. З'ясовано, що більшість представників економічної наукової думки не розглядають витрати з позиції оцінки ресурсів, які мають нематеріальну форму, не пов'язують витрати з техніко-організаційними особливостями підприємства й його стратегічною метою.

Зазначено, що попри численні розробки у площині управління витратами, науковці по-різному трактують основні економічні категорії досліджуваної проблематики. У відповідності до вказаного, запропоновано авторські трактування наступних понять:

«витрати» – це вартісна оцінка ресурсів, що можуть мати натурально-речову й нематеріальну форму та суспільно-необхідної праці, використаних підприємством в процесі діяльності з урахуванням його технологічно-організаційних особливостей для забезпечення оптимального розміру прибутковості;

«управління витратами» – це динамічний процес цілеспрямованого впливу на витрати підприємства з метою їх оптимізації задля досягнення підприємством стратегічних і тактичних цілей з урахуванням його технологічно-організаційних особливостей, спрямований на створення продукції для задоволення потреб споживачів;

«система управління витратами» має двоїсту природу – є підсистемою системи управління підприємством (як економічної системи вищого рівня) та самостійною ієрархічною системою (економічною системою нижчого рівня), що має свої підсистеми, елементи, функції,



методи, яка регулює рівень витрат підприємства з урахуванням його стратегічних і тактичних цілей та технологічно-організаційних особливостей, спрямованих на створення продукції для задоволення потреб споживачів.

Основою розробки та реалізації ефективних управлінських рішень щодо управління витратами підприємства повинна стати цілісна система управління витратами, інтегрована в систему управління підприємством. Вважаємо за доцільне виділити в системі управління витратами промислових підприємств економіко-функціональну та організаційно-управлінську підсистему. Економіко-функціональна підсистема регулює ланцюг створення вартості продукції на всіх етапах, серед яких (враховуючи специфіку швейних підприємств) виділено: вивчення попиту, дослідження й розробки (дизайн), матеріально-технічне постачання, виробництво, зберігання та реалізація продукції. Організаційно-управлінська підсистема розкриває функції, елементи, організаційну структуру та інші складові системи управління витратами.

Система управління витратами повинна будуватися на основі комплексного підходу до оптимізації витрат та має бути зорієнтована на виконання стратегічної мети й тактичних цілей підприємства. Зазначено, що до управління витратами можуть бути застосовані різні підходи в залежності від того, на яку перспективу (короткострокову, середню чи довгострокову) вони спрямовані. На короткострокову перспективу в періоди кризи, можна застосувати тактику мінімізації витрат, але на середньостроковий та довгостроковий період такий підхід є стратегічно невірним, оскільки постійне прагнення до скорочення витрат може негативно вплинути на якість продукції та зробити її неконкурентоспроможною. Отже, управління витратами потрібно розглядати з позиції їх оптимізації, а не постійного зниження.

На витрати підприємства впливають чинники як внутрішнього середовища, так і зовнішнього (макро- та мезо- рівня). Вони мають різний вплив на витрати (значний, середній) та можуть бути повністю або частково регульованими підприємством або не підлягають регулюванню на мікрорівні. Система управління витратами має враховувати ступінь впливу на витрати підприємства та можливість регульованості зовнішніх чинників.

В ринкових умовах кожен із існуючих методів управління витратами має свої переваги й недоліки, тому для підвищення ефективності управління пропонується їх комбінування. Серед існуючих методів управління витратами виділено традиційні (у розрізах застосування в

вітчизняній та зарубіжній практиці підприємств) та сучасні, зроблено їх розгорнуту характеристику. Виявлено характерні особливості, аналітичні можливості та інструментарій різних методів управління витратами. В роботі було систематизовано завдання поточного управління витратами промислових підприємств та зроблено класифікацію методів управління витратами в залежності від тактичних чи стратегічних цілей підприємства. На підставі зробленого оцінювання відповідності методів управління витратами завданням управління, доведено, що підвищення ефективності управління підприємством повинно ґрунтуватися на комбінації методів управління витратами, оскільки автономне застосування методів дозволяє вирішувати окремі управлінські завдання, в той час як сучасні умови господарювання ставлять перед суб'єктами управління вимоги реалізації комплексного підходу до управління промисловими підприємствами. Узагальнюючи результати дослідження генезису методів управління витратами та зважаючи на виявлені недоліки розглянутих методів, можна зробити висновок, що існуючі методи управління витратами мають свої переваги та цілі, але кожен окремо взятий метод не повною мірою відповідає вимогам та завданням управління витратами підприємства.

Для функціонування системи управління витратами сформовано її модельну форму з метою подальшої її імплементації в механізм управління витратами. Показано складну внутрішню структуру механізму управління витратами, яка зумовлена спрямованістю на реалізацію мети підприємства, наявністю сфери нормативного та правового регулювання діяльності підприємства, у тому числі у формуванні витрат, різноманітністю методів, функцій та інструментів управління витратами, сукупністю ефективних методів управління витратами, наявністю організаційної та економіко-функціональної інфраструктури управління витратами та своєчасного інформаційного забезпечення. Цілеспрямованість механізму управління витратами підприємства має визначається його тактичними й стратегічними цілями, серед яких варто виокремити оптимізацію витрат та собівартості продукції, активізацію споживчого попиту, зростання прибутковості та зростання вартості підприємства.

Забезпечити ефективність розробленого механізму управління витратами можливо через запропоновані заходи удосконалення організаційної структури управління витратами. З цією метою запропоновано виокремити постійно діючий Центр управління витратами, який буде здійснювати поставлені керівництвом завдання щодо оптимізації витрат шляхом комплексної інтеграції всіх структурних підрозділів підприємства як центрів відповідальності, у цілісну систему

функціонування механізму управління витратами. Це дозволить своєчасно реагувати на вплив незапланованих обставин та працювати для реалізації стратегічних й тактичних цілей підприємства. В роботі визначено порядок впровадження системи управління витратами на промисловому підприємстві та представлено схему взаємозв'язку Центру управління витратами з підрозділами підприємства та наведено форми внутрішньої регламентації зазначеної структури.

Другим рівнем концепції зазначено методологічний, який розкриває сукупність принципів та методологічний інструментарій дослідження.

Обґрунтовано необхідність виокремлення таких основних принципів:

- принцип системності – оскільки управління витратами функціонує, як самостійна система;
- принцип єдності методів та комбінованості, що дозволить комбінувати методи з метою підвищення ефективності кожного з них;
- принцип цілеспрямованості, оскільки управління витратами має бути спрямоване на досягнення підприємством його стратегічної мети та тактичних цілей;
- принцип безперервності – процес управління витратами має носити постійний характер;
- принцип економності – до витрат потрібно підходити з позиції ощадливості;
- принцип оптимальності, який передбачає досягнення балансу між сумою витрат та рівнем якості продукції;
- принцип стимулювання – працівники повинні бути мотивовані щодо оптимізації витрат;
- принцип альтернативності та взаємозамінності – для ефективного управління витратами потрібно розглядати альтернативні варіанти щодо взаємозамінності ресурсів;
- принцип результативності – передбачає управління витратами для покращення фінансового результату підприємства;
- принцип достатності інформації – оскільки саме якісна та своєчасна інформація може забезпечити оцінку ситуацій та прийняття ефективних управлінських рішень;
- принцип інноваційності – сучасні засоби праці здатні знизити витрати через енергоефективність та підвищення продуктивності праці;
- принцип ефективності, як найважливішої якісної характеристики управління витратами щодо використання потенціалу підприємства.

Інструментарій дослідження представлено як сукупність методів, методичних прийомів та інструментів.

В дослідженні застосовано матричний метод, за допомогою якого було сформовано матрицю чинників впливу на витрати. Інструменти математичного методу – абсолютні та відносні відхилення використовувались під час аналітичних досліджень. Статистичні методи, які застосовувались в роботі, представлено деталізацією й узагальненням, розрахунками середніх значень, ранжируванням, групуванням, структуризацією, класифікацією, розрахунками комплексних та результуючих критеріїв, критеріальною оцінкою. Також, в дослідженні застосовувались інструменти методу експертного оцінювання – тестування та бальне оцінювання. Методи системного аналізу представлено в роботі дослідженням операцій за різними стадіями технологічного процесу та аналізом динаміки змін. За допомогою методу моделювання було представлено систему управління витратами підприємства. Метод формалізації дозволив представити *СВМ-метод* за допомогою математичних формул. На етапі виробництва всі процеси вже задані й головна увага тут приділяється недопущенню перевитрат ресурсів. Тому стратегічне управління витратами передбачає використання трьох основних інструментів: ланцюга цінностей; стратегічного позиціонування; аналізу витратоутворюючих чинників. Враховуючи особливості швейної продукції (значний вплив тенденцій моди та короткий життєвий цикл), запропоновано шляхи адаптування ланцюга цінностей для потреб управління швейного підприємства доповненням його маркетинговими дослідженнями щодо вивчення попиту на готовий продукт й матеріали та операціями конструювання і дизайну швейних виробів. Через особливості швейних підприємств, яким необхідно одночасно враховувати високу якість продукції, помірні ціни, швидке оновлення асортименту, відповідність модним тенденціям, запропоновано об'єднати протилежні стратегії, поєднавши стратегію диференціації продукції та лідерства на основі витрат.

Підходи до управління витратами з позицій стратегічного та поточного управління будуть відрізнятися. Для потреб стратегічного управління витратами представлено схеми групування структурних та функціональних витратоутворюючих чинників.

Третім рівнем є практична реалізація концепції, завданням реалізації якої виділено:

- дослідження теоретичних аспектів формування управління витратами підприємства;

- виявлення методологічних підходів та методичного інструментарію дослідження системи управління витратами;
- аналіз сучасних тенденцій та проблем з управління витратами на підприємствах швейної промисловості;
- виявлення основних проблем швейних підприємств;
- розроблення організаційно-економічних підходів щодо формування механізму управління витратами;
- надання рекомендацій щодо удосконалення системи управління витратами підприємства.

З метою удосконалення управління витратами запропоновано методичний підхід, який засновано на чинниках технології та організації виробництва. Даний підхід названо *СВМ-методом* (Cost based on cost management) – тобто методом управління, заснованим на функції витрат, побудованій з урахуванням чинників технології та організації виробництва, що відображає залежність витрат від зміни обсягу виробництва окремих видів продукції.

Для підвищення ефективності управління витратами швейного підприємства, запропоновано застосовувати комбінування методів. Але, потрібно враховувати економічну доцільність, що дозволяє сформулювати умови гармонізації сумісного застосування методів. Для цього в роботі представлено практичні аспекти комбінування методів управління витратами з *СВМ-методом*, що дозволить найбільш ефективного розв'язувати проблеми швейних підприємств. Показано позитивний вплив *СВМ-методу* на найбільш поширені сучасні методи управління витратами, що дозволить підвищити ефективність управління через коригування основних недоліків кожного із зазначених методів.

Проведений в роботі аналіз стану швейної промисловості показав, що великі швейні підприємства в Україні відсутні. Частка середніх невелика – у 2017 році вони становили 12,7 %, хоча ними вироблено 70-80 % продукції. Оскільки більша частина продукції (при безпосередньому імпорті) та сировини (при застосуванні толінгових схем) має іноземне походження, можна стверджувати, що підприємства текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів є імпортоорієнтованими. Потрібно відмітити, що підприємства зазначеного виду економічної діяльності за останні роки перебувають у стані економічного занепаду (зменшення обсягів експорту та зростання обсягів імпорту, заміщення вітчизняного виробництва повного циклу використанням схем з давальницькою сировиною).

Оскільки система управління витратами повинна відображати специфіку швейної промисловості, розглянуто характерні особливості швейних підприємств України, які підлягають обов'язковому врахуванню. Серед основних особливостей, що є проблемними для швейної промисловості можна зазначити: відсутність якісної вітчизняної сировини та відсутність сучасного українського обладнання, незначна кількість дизайнерів, які би могли підвищити конкурентоспроможність швейних підприємств, невисокий рівень престижності ряду робочих професій швейних підприємств, низька платоспроможність населення (як основних покупців), значний рівень толінгу (давальницької сировини), відсутність державної підтримки швейного виробництва та інші.

За результатами дослідження було зроблено таке спостереження: майже на кожному швейному підприємстві застосовується оперативне планування. Що ж стосується бюджетування, то про його використання повідомили лише представники окремих швейних підприємств, що дозволило зробити висновок про те, що або на підприємствах не зовсім точно розуміють значення бюджетування, або свідомо не йдуть на його використання, таким чином позбавляючи себе корисної інформації про функціонування підприємства і його підрозділів. Проведений аналіз ситуації виявив, що бюджетування не впроваджується масово через те, що місцем виникнення витрат є підприємство в цілому, без поділу на центри відповідальності.

Доведено, що в даний час немає єдиної методики, яка б дозволяла показати безпосередній вплив управління витратами на ефективність виробництва, якісно і кількісно оцінити цей вплив. Більш того, при існуючих підходах до управління витратами лінійні керівники фактично відчужені від цієї сфери діяльності. У зв'язку з цим порушується логічний ланцюг у встановленні залежності рівня витрат від ринкової кон'юнктури, зокрема, від прогнозу ринкових цін на продукцію, що випускається.

Відзначено, що у реалізації сучасних методів управління витратами вітчизняна теорія й практика ринкового періоду істотно відстала від західної. Тому виникає необхідність розгляду методів, що становлять ядро системи управління витратами на сучасних швейних підприємствах. Загальноприйнятої класифікації методів аналізу витрат і калькулювання поки не існує, тому у дослідженні запропоновано групування методів за трьома ознаками: об'єктами аналізу витрат, повнотою врахованих витрат й оперативністю аналізу та контролю витрат.

Відповідно до обраної *Концепції* розглянуто основні показники та методи оцінки ефективності системи управління витратами. Відзначено,

що система управління витратами існує в тій чи іншій формі практично на всіх швейних підприємствах.

На підставі виконаного аналізу обґрунтовано напрями удосконалення управління витратами на підприємствах швейної промисловості. Витрати окремих підрозділів підприємства повинні зіставлятися з результатами їхньої виробничої діяльності. Визначено, що аналіз витрат повинен спиратися перш за все на аналіз витрат на всіх стадіях виробництва. В даному випадку функція аналізу стає превалюючою в управлінні витратами. Вимоги ринку змушують підприємства розробляти й реалізовувати маркетингові програми, вирішальну роль в яких повинні відігравати питання оптимізації витрат усіх видів, що утворюють собівартість продукції (робіт, послуг) за умов забезпечення високого рівня якості продукції. На даному етапі розробка принципів формування витрат й собівартості продукції (робіт, послуг) залишається актуальною.

За результатами проведеного аналізу з'ясовано, що основними проблемами швейних підприємств можна зазначити: моральне та фізичне зношення обладнання; високу плинність кадрів; низьку конкурентоспроможність та високу собівартість продукції; високий рівень толінгу; слабо розвинуту логістичну інфраструктуру, що ускладнює реалізацію готової продукції; недостатній рівень захищеності інтелектуальних прав власності на товари; недостатньо розкриті вітчизняні бренди. Для розв'язання зазначених проблем швейним підприємствам необхідно привести технічну базу у відповідність до сучасних вимог (сучасне швейне обладнання має більшу продуктивність та енергоефективність); високу фінансову мотивацію кадрів; знижувати рівень толінгу та збільшувати прямий експорт; налагодити зв'язки з компаніями - ритейлерами, що забезпечать реалізацію продукції та просування брендів вітчизняних швейних підприємств; оформлювати товарні знаки та авторське право на розроблені зразки продукції; застосовувати дієву систему управління витратами для оптимізації собівартості продукції.

Механізм управління витратами включає обумовлені системою виробничих відносин організаційно-економічні форми, за допомогою яких проводиться регулювання витрат. На нашу думку, цілеспрямованість механізму управління витратами швейного підприємства визначається його стратегічними й тактичними цілями: оптимізація витрат та собівартості продукції, активізація споживчого попиту, зростання

прибутковості та зростання вартості підприємства. Тому він виступає як система об'єктивних економічних відносин.

Обґрунтовано, що механізм управління витратами, може розглядатися як функціонуюча система взаємопов'язаних складових, яка повинна базуватися на концептуальній основі, визначається чинниками економіко-функціональної та організаційної діяльності підприємства та бути спрямованою на реалізацію стратегічних й тактичних цілей підприємства.

Визначено, що відповідно до найбільш загальної схеми побудови механізму регуляційного характеру модельне уявлення про організаційно-економічний механізм управління витратами містить у собі такі основні блоки: концептуальна основа, організаційна основа, економіко-функціональна основа.

Розроблено модель системи управління витратами швейного підприємства, яка має дві підсистеми: економічно-функціональну та організаційно-управлінську. Для формування економічно-функціональної підсистеми було застосовано підхід М. Портера щодо створення ланцюга вартості продукції швейного підприємства, який адаптовано для швейних підприємств з урахуванням їх організаційно-виробничих особливостей (доповнено етапами маркетингового вивчення попиту й дослідженнями та розробками моделей).

Розкрито основні зовнішні та внутрішні витратоутворюючі чинники та джерела оптимізації витрат. Серед зовнішніх чинників, на які можуть впливати підприємства розглянуто: ціни на споживані ресурси та трансакційні витрати.

Визначено, що елементи управління витратами взаємодіють між собою через застосування відповідних інструментів. Для кращого розуміння впливу інструментів управління витратами на елементи управління витратами їх взаємозв'язки було систематизовано. Це дало можливість зробити наступні висновки: деякі із зазначених інструментів однаково впливають на всі елементи (наприклад, автоматизація є важливим інструментом для функціонування кожного елементу системи управління витратами). Інші інструменти мають зв'язок лише з окремими елементами управління витратами (наприклад, звітність є підсумковим документом для обліку та початковим для аналізу та пошуку резервів оптимізації витрат).

Зазначено важливість бюджетування для контролю за рівнем витрат підприємства. Запропоновано застосувати комплексний підхід до бюджетування, що дозволить змодельювати весь процес: дослідження й



розробки – постачання – виробництво – реалізація – отримання фінансового результату.

Виділено три групи стратегій управління витратами підприємства в залежності від того, на яку перспективу розраховано ефект, який вони приносять: короткострокову, середньострокову чи довгострокову та показано тактику управління для кожного варіанта.

Зазначено низьку ефективність системи управління витратами, які функціонують на вітчизняних швейних підприємствах через відсутність організаційної структури та підрозділу, який буде безпосередньо здійснювати поставлені керівництвом завдання щодо оптимізації витрат шляхом комплексної інтеграції всіх структурних підрозділів швейного підприємства як центрів відповідальності. Окремі підрозділи підприємства повинні бути орієнтовані на досягнення фінансових цілей, що стоять перед підприємством в цілому. Цьому повинна бути підпорядкована структуризація підприємства за центрами відповідальності. Створення центрів відповідальності дозволяє переходити від адміністративних до економічних методів управління, коли ефективність діяльності підрозділу визначається не якістю виконання закріплених за ним функцій, а економічними результатами.

Дана характеристика основних принципів, на підставі яких організовується система управління, структурована за центрами відповідальності.

Обґрунтовано, що реструктуризація підприємства шляхом створення центрів відповідальності дозволяє децентралізувати управління підприємством, орієнтувати окремі підрозділи на оптимізацію витрат, підвищення ефективності управління витратами, і в цілому підвищити фінансові результати підприємства. Розраховано економічну доцільність впровадження центру управління витратами на швейному підприємстві.

В межах *Концепції* доведено, що в умовах ринкової економіки забезпечення досить високої конкурентоспроможності продукції підприємства, що працює в певному сегменті, неможливо без ефективно функціонуючої системи управління витратами. Разом з тим, адекватне ринку управління як витратами, так й всіма сторонами діяльності підприємства, повинно базуватися на відповідній зовнішній та внутрішній інформації. В рамках прагматичної концепції семіотики інформація визначається як фактичне або потенційне знання, яке слугує для підготовки обґрунтованого управлінського рішення. Відповідно до цієї вимоги у сформованій *Концепції* розроблено структуру інформаційної системи підприємства. Проаналізовано основні проблеми, які виникають

при обробці економічної інформації в управлінні взагалі, а при плануванні та аналізі витрат, зокрема. Доведено, що виникає необхідність раціоналізації інформаційного забезпечення управлінської діяльності з кількісної, якісної, організаційної та економічної точок зору. Розроблено схему інформаційних потоків щодо реалізації моделі управління витратами.

Для застосування в практичній діяльності підприємства запропонованого *СВМ-методу* управління витратами, необхідно формалізувати залежність між витратами ресурсів, що знаходяться на вході господарської операції, й виходом господарської операції (тобто носієм витрат та об'єктами калькулювання). Щоб у функції витрат були формалізовані чинники технології та організації виробництва, показник питомої витрати ресурсу і ціна ресурсу повинні враховувати чинники в частині технології виробництва – характеристику виробничих ресурсів, вид технологічної операції, обраний режим роботи для технологічних й обслуговуючих операцій, вид діяльності (основний або допоміжний), в рамках якого будуть виконуватися господарські операції, вид носія витрат, який формується на виході технологічної операції, і в частині організації виробництва (технологічний етап, технологічний маршрут, підрозділ підприємства, центр відповідальності), обраний на підприємстві спосіб розподілу непрямих змінних та непрямих постійних витрат.

*Концепцією* передбачено розгляд питання удосконалення методичного забезпечення управління витратами підприємства й побудовано функціональну модель управління витратами підприємства з врахуванням *СВМ-методу*, який дозволяє встановити зв'язок між прямими виробничими витратами (як змінними, так і постійними) окремих видів продукції, враховуючи технологічні та організаційні особливості підприємства.

Запропонований *СВМ-метод* розрахунку витрат дозволяє більш точно розраховувати показники беззбитковості окремих видів об'єктів калькулювання, визначати беззбитковість окремих операцій, а також беззбитковість технологічних маршрутів. Застосування запропонованої методики дозволяє більш коректно оцінювати витратоємність окремих видів продукції та застосовувати отримані показники для обґрунтування управлінських рішень щодо виконання виробничої програми.

При вирішенні завдання отримання підприємствами запланованого прибутку й його максимізації найважливішими виступають вимоги до регулювання відповідності постійних та змінних витрат, ціни та прибутку.

*Концепцією* передбачено удосконалення управління витратами підприємства на підставі моделювання процесу формування витрат. Пропонується система залежностей, які враховують зв'язок окремих елементів витрат з параметрами, що їх визначають. В якості таких залежностей використовуються статистичні моделі, що мають імовірнісний характер, оскільки більшість визначальних параметрів носить нестабільний характер. Підбір визначальних параметрів базується на основі аналізу окремих статей калькуляції і виду залежності, пов'язаної з висновками про поведінку витрат по відношенню до обсягу виробництва.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДОЛОГІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ТА ІНСТРУМЕНТАРІЙ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

#### 2.1. Характеристика методологічних підходів та методів управління витратами підприємства

На сучасному етапі розвитку промислових підприємств методи управління витратами мають важливе значення для їх діяльності. *Метод* (грецьк. *methodos* – шлях, спосіб дослідження, навчання, виклад) – система правил, прийомів та підходів до вивчення явищ і закономірностей природи, суспільства, мислення; шлях, спосіб досягнення певних результатів у пізнанні та практиці; прийом теоретичного дослідження або практичного здійснення чого-небудь, що виходить із знання закономірностей розвитку об'єктивної дійсності та предмета, явища, процесу, що досліджується [8].

Дослідження методів управління витратами на підприємствах є об'єктом уваги багатьох вітчизняних й зарубіжних учених, серед яких можна виділити Т. Оно, А. Фейгенбаума, Р. Коуза, О. Уільямсона, А. Файоля, Г. Емерсона, М. Портера, Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелова, Г. А. Макухіна, О. О. Орлова, А. В. Череп, М. Г. Чумаченка, О. Я. Лотиш та ін. [356, с. 29; 211, с. 350 с. 20; 357, с. 86; 363, с. 73; 305, с. 87; 119, с. 28; 185, с.8; 318, с. 11; 323, с.5; 149, с.162].

Майже кожна концепція управління витратами має відповідний метод управління витратами. Теоретичний базис наукових досліджень дає можливість стверджувати, що методи управління витратами постійно розвиваються. Утверджуються нові процедури та механізми регулювання витрат, нова їх орієнтація. Сучасні методи управління витратами мають реалізувати не тільки найзручніший і найефективніший процес розподілу витрат, а й вирішувати тактичні та стратегічні завдання підприємства. З метою систематизації підходів до застосування різних методів для потреб управління витратами підприємства розглянемо найбільш популярні з них. Дослідження існуючих методів управління витратами дозволило виділити традиційні й сучасні методичні підходи, що враховують ринкові чинники – порівняння з конкурентами, управління за цільовою ціною, врахування життєвого циклу продукції тощо (*табл. 2.1*).

## Загальна класифікація методів управління витратами

Традиційні методи		Сучасні методи
Вітчизняна практика	Зарубіжна практика	
Нормативний – метод витрат за нормами та відхиленнями	Стандарт-костинг (Standard Costing System) – метод витрат за нормами та відхиленнями	CVP-аналіз (Cost Volume Profit) – аналіз беззбитковості
Попроцесний – облік витрат за окремими процесами	Директ-костинг (Direct Costing System) – метод неповних витрат	Таргет-костинг (Target Costing) – метод управління за цільовою ціною
Попередільний – віднесення витрат за переділами	Метод ABC (Activity Based Costing) – калькулювання за видами діяльності	LCC-аналіз (Life Cycle Costing) – розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції
Позамовний – облік витрат за окремими замовленнями	Абсорпшен-костинг (Absorption Costing) – розподіл усіх витрат між реалізованою продукцією та залишками продукції	Бенчмаркінг витрат (Benchmarking) – порівняння витрат з підприємствами-лідерами
	Кост-кілінг (Killing Costing) – метод максимального зниження витрат	Метод VCC (Value Chain Costing) – метод управління ланцюгом споживчої вартості
	Кайзен-костинг (Kaizen Costing) – метод постійного зниження витрат	Метод JT (Just-in-time) – здійснення витрат на ту кількість продукції, яка потрібна в даний момент
		Функціонально-вартісний аналіз (ФВА) – забезпечення оптимальних співвідношень між якістю і витратами
		Стратегічний аналіз витрат SCA (Strategic Cost Analysis) – базується на послідовності операцій зі створення вартості виробу

Джерело: складено автором за даними [119, с. 127; 141, с. 361, 173]

Нормативний метод управління витратами є дуже поширеним для вітчизняних підприємств. В зарубіжній практиці цей метод отримав назву «стандарт-кост».

Метод запланованих витрат (система нормативних витрат «стандарт-кост») заснований на понятті «стандартні витрати», яке з'явилося в другій половині минулого століття, коли з ініціативи Ф. Тейлора розгорнувся рух за наукові методи управління. Перші згадки щодо системи «стандарт-кост» знаходимо у Г. Емерсона «Дванадцять принципів продуктивності» [337, с. 19]. Наприкінці 1918 р. у США з'являється низка статей Д. Ч. Гаррісона на тему «Облік собівартості на допомогу виробництву». У своїх наукових

дослідженнях учений звертав увагу на неузгодженість системи обліку й «історичної» собівартості, подавав численні описи варіантів системи «стандарт-кост», які запровадив у практику на підприємствах різного профілю та величини [47, с. 26].

Г. Емерсон запропонував ідею «управління за відхиленнями», за якою керівник втручається у господарський процес, якщо фактичні показники витрат відхиляються від нормативних. Ф. Тейлор і Г. Чартер в своїх дослідженнях розвинули запропонований А. Файолем і Г. Емерсоном принцип управління витратами за допомогою норм.

На думку автора ідеї управління за відхиленнями, Г. Емерсона, фактичні показники витрат ніколи не можуть бути нижчими за нормативні, тому за норму потрібно брати мінімально можливі показники витрат, наприклад, витрати, розраховані за результатами праці найбільш висококваліфікованих працівників [337, с. 115-124].

Основна ідея методу полягає в тому, що витрати на виробництво продукції визначаються встановленими нормами. Сума фактичних витрат порівнюється з нормативним значенням для того, щоб встановити відхилення, яке розподіляється на нормативну собівартість продукції пропорційно базі розподілу, обраної на підприємстві.

Поступово взаємообмін ідеями у сферах організації виробництва та управління витратами зумовив формування концепції стандартних витрат. Подальший розвиток і вдосконалення методики їх визначення здійснювали фахівці з організації виробництва й експерти-фінансисти. Спочатку поняття «стандартні витрати» застосовувалося лише у виробництві, хоча сьогодні ним оперують у всіх сферах підприємницької діяльності.

Частіше за все стандартні витрати використовують для вирішення завдань на етапах планування та контролю витрат, оскільки метод базується на складанні кошторисів і аналізі результатів діяльності.

Серед основних переваг використання методу нормативних витрат зазначимо:

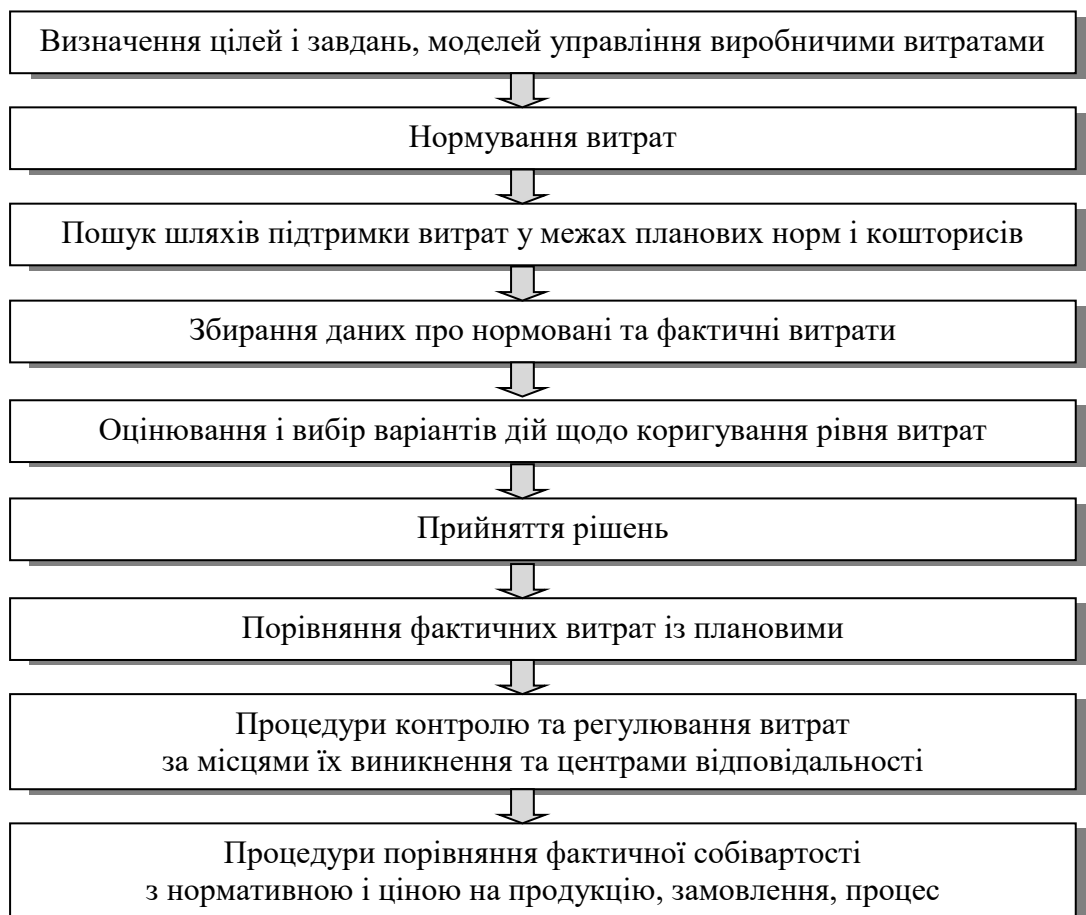
стандарты допомагають не тільки накопичувати фактичну інформацію про витрати на одиницю продукції, а й задати очікуваний рівень витрат, що важливо для їх планування та прогнозування;

використання методу нормативних витрат дозволяє прогнозувати не тільки рівень очікуваних витрат на виробництво та реалізацію продукції, а й обчислювати собівартість одиниці виробу для визначення ціни;

метод сприяє зниженню трудомісткості, оскільки потрібно лише своєчасно відстежувати відхилення від стандартів.

Управління витратами на основі норм дозволяє уникнути непотрібних витрат, поліпшує політику матеріально-технічного постачання, підвищує ефективність виробництва, дозволяє аналізувати витрати та своєчасно коригувати їх рівень.

Система управління витратами з урахуванням норм складається із процедур, послідовність яких зображена на *рис.2.1*.



*Рис. 2.1.* Система управління витратами на основі норм

*Джерело:* складено за [48 с. 11; 119 с. 15].

Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Г. А. Макухін, М. М. Глазов, І. П. Фірова позитивно оцінюють метод «стандарт-кост» як метод управління витратами, основним теоретичним досягненням якого є те, що норми повинні відображати ідеальні умови господарської діяльності [48, 119]. Таким чином, механізм управління витратами, який побудовано за методом «стандарт-кост», базується на нормуванні всіх витрат, визначенні відхилень фактичних витрат від нормативних, виявленні причин відхилень та прийнятті управлінських рішень за результатами аналізу відхилень.

Безумовно, застосування методу «стандарт-кост» сприяє підвищенню ефективності управління витратами, але в реальних умовах

важко об'єктивно визначити еталонні норми. Тим більше, не завжди виправдано в якості еталонних норм брати норми ідеальні. Наприклад, не можна брати за норму максимальне значення продуктивності основних засобів, якщо обладнання зношене та має незадовільний стан.

Вважаємо, що, повною мірою визнаючи корисність «ідеальних норм», наприклад, для цілей мотивації праці, в оперативному управлінні виробництвом усе ж необхідно орієнтуватися на методи нормування, що засновані не на ідеальному, а на фактичному стані виробничих потужностей підприємства. Це дозволить об'єктивніше планувати виробничу програму, враховувати критерій терміновості замовлень і можливості вчасного виконання (строків поставки виробничих ресурсів, фондівіддачі, наявності достатньої кількості трудових ресурсів тощо). Однак такий підхід не означає повної відмови від орієнтації на еталонні норми, які можуть застосовуватися з метою мотивації праці. Наприклад, у положенні про оплату праці на підприємстві потрібно зазначити, що найвищий рівень преміювання заслуговує працівник, який виконуючи виробничі операції, завдяки своїй високій кваліфікації отримав нижчу від нормативної фактичну собівартість і максимально наблизився до цільової, еталонної норми витрат. У цьому випадку буде дотримано принципу, згідно з яким хто найрезультативніше працює, той отримує більш високу оплату, що може слугувати стимулом для підвищення продуктивності праці іншими працівниками та дозволить знизити собівартість продукції.

Оскільки інформація про фактичний стан справ надходить до керівництва підприємством вже за фактом прийняття управлінського рішення, можливість оцінювання економічних наслідків управлінського рішення до того, як його буде прийнято є безумовною перевагою методу «стандарт-кост». Так, прийняття рішення про продаж продукції за ціною, «нижчою від повної собівартості», має базуватися на тому, що нижньою межею ціни є сума питомих змінних витрат. Однак зауважимо, це правило діє тільки після проходження точки беззбитковості, коли постійні витрати звітного періоду вже відшкодовано. Якщо подібне управлінське рішення буде прийнято до досягнення точки беззбитковості, то в звітному періоді підприємство може отримати збиток. Таким чином для застосування гнучкого ціноутворення на підприємстві необхідно оперативно відстежувати момент настання точки беззбитковості. Зробити це можна на основі нормативних показників виробничих витрат, при цьому точність економічного обґрунтування управлінського рішення безпосередньо залежатиме від точності розрахунку норм.



Нормуванню в системі «стандарт-кост» підлягають, як правило, тільки прямі витрати, а управління непрямыми витратами найчастіше здійснюється за допомогою *лімітування*. Однак, лімітування має недолік – величина ліміту може бути не обґрунтованою з точки зору реальності її дотримання. Наприклад, якщо під час встановлення ліміту не були враховані всі необхідні витрати, а власник відмовляється фінансувати понадлімітні витрати, які все ж виникли, то при виявленні фактів недотримання технічних вимог контролюючі органи накладають штраф на підприємство. Це значно збільшує витрати порівняно з тим варіантом, коли величина накладних витрат встановлюється на основі не ліміту, а на основі норм, обґрунтованих з урахуванням вимог нормативних актів. Тому, нормування, як функція управління витратами, є кращим методом, ніж лімітування, коли ліміт встановлюється на основі обмежувальних чинників зовнішнього середовища й цільового рівня рентабельності.

Непрямі витрати, як і прямі, підлягають відшкодуванню з виручки від продажу продукції. Отже, непрямі витрати повинні бути зіставні з конкретним видом продукції, тобто непрямі витрати повинні стати функцією виробничих витрат при застосуванні процедури розподілу. В теорії управління проблема розподілу непрямих витрат є однією з найскладніших. Науковці визнають: дуже часто проблематично, а іноді зовсім неможливо встановити будь який безпосередній зв'язок між непрямыми витратами й конкретним виробом [49, с. 52; 119, с. 79].

У різні періоди часу на практиці використовувалися різні бази для розподілу накладних витрат, однак стало зрозуміло, що єдиної бази для ефективного розподілу не існує. Крім того, об'єктивним є визнання того, що кожен із можливих методів розподілу витрат зачіпає інтереси працівників, а вибір методу залежить від цілей, які переслідує керівництво підприємства.

Для підприємства в ринкових умовах найважливіше значення має собівартість, яка є основою для визначення ціни на продукцію. Але, під час подібних розрахунків виникають суттєві труднощі, наприклад, добре відома проблема трансфертного ціноутворення – визначення вартості товарів і послуг для цілей внутрішнього споживання в межах одного підприємства чи об'єднання підприємств. Наслідком цієї проблеми може бути некоректний розподіл витрат та неправильне визначення ефективності виробництва.

Найбільш простим способом вирішення проблеми некоректного розподілу непрямих витрат є метод «директ-костинг» (метод *DC*). Передумови виникнення методу управління витратами сформульовані

Дж. Кларком та К. Сімпсоном [109, с. 82]. Основна теоретична передумова методу *ДС* полягає в тому, що тільки змінні витрати формують реальну собівартість реалізованої продукції, а непрямі витрати виключаються із собівартості, оскільки, на думку прихильників цього методу, зумовлені не стільки безпосереднім процесом виробництва, скільки визначаються чинником часу.

Становлення системи «директ-костинг» відбулося в 50-ті роки ХХ ст. Вона ґрунтувалася на принципі контролю витрат, що був пов'язаний із коливаннями обсягу виробництва або ступенем завантаження устаткування. Виникнення цієї системи зумовлено необхідністю прискорення процесу управління і, за можливістю, регулювання рівня витрат. Супутньою ознакою системи є високий ступінь інтеграції обліку, аналізу та прийняття управлінських рішень [280, с. 264].

Система «директ-костинг», на відміну від усіх інших методів управління витратами, заснована на принципово іншій класифікації витрат, що передбачає поділ загальної суми витрат на постійні та змінні щодо зміни обсягів виробництва. Саме така класифікація витрат дозволяє найбільш точно визначити параметри функцій витрат під час планування, оперативного управління підприємством, ретроспективного аналізу витрат за центрами відповідальності.

Опоненти методу «директ-костинг» [119 с. 82; 201 с. 124 – 128] стверджують, що його ефективне застосування можливе лише за умови, що у структурі витрат переважають прямі та кожному виду продукції відповідає однакова величина накладних витрат, що значно обмежує сферу його застосування. Так, Т. С. Пічугіна та Н. І. Гордієнко стверджують, що директ-костинг створює тенденцію для того, щоб ігнорувати необхідність відтворення постійних витрат через ціну виробу [201, с. 124 – 128]. Підтримуючи її ідею, зазначимо, що метод «директ-костинг» у його класичному варіанті не передбачає виокремлення проміжних об'єктів управління витратами. Незалежною змінною у функції витрат є обсяг виробництва на кінцевій стадії виробничого процесу. Тим самим не враховується дія внутрішніх чинників, які виникають на проміжних етапах процесу виробництва.

Значні зміни, які відбуваються в технології виробництва (нові процеси, види діяльності), та необхідність підвищення ефективності використання ресурсів, що застосовуються у виробничому процесі, зумовили впровадження методу управління витратами за функціональним принципом з орієнтацією на кінцевий результат (метод визначення витрат за процесами).

Проблеми, які виникають під час застосування розглянутих методів витрат, знаходять своє вирішення в інших методах. Так, недоліки методу «директ-костинг» компенсувалися створенням нових методів управління витратами, заснованими на функціональному підході. У своїх публікаціях Р. Купер та Р. Каплан наприкінці ХХ ст. висвітлюють методичний підхід розрахунку витрат виробництва за допомогою методу *ABC* (Activity – Based – Costing) – розподіл витрат за видами діяльності, функціями, операціями [353, с. 56].

При використанні цього методу загальна система управління витратами покликана керувати всіма ресурсами та видами діяльності підприємства, у процесі яких ці ресурси споживаються. Управління витратами має забезпечити їх реальне зниження (ресурсозбереження виступає в якості ефективного напрямку зниження витрат) за рахунок скорочення діяльності, що не створює доданої вартості.

Окремі спеціалісти, серед яких Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Г. А. Макухін, Л. О. Меренкова, У. В. Лаврик пояснюють технологію застосування методу *ABC* так: потрібно розкласти ланцюг доданої вартості підприємства на сукупність взаємопов'язаних функцій (операцій), віднести вартість ресурсів, що використовуються підприємством, на ці функції та розподілити витрати між вартістю кінцевих продуктів підприємства [119, с. 87; 165, с. 11; 141, с. 362]. Якщо традиційні системи визначення собівартості розподіляють накладні витрати між центрами виробничих витрат, а потім – за об'єктами, то метод *ABC* відносить витрати ресурсів до конкретних функцій (операцій) і використовує чинники витрат за видами діяльності для розподілу витрат між об'єктами.

Схему управління витратами на основі *ABC*-костингу – методу обліку витрат за видами діяльності – представлено на *рис. 2.2*.

Сутність методу визначення витрат на базі життєвого циклу продукції полягає в тому, що витрати визначаються структурою та тривалістю життєвого циклу продукту, його якісними показниками [128, с. 30].

Визначити рівень витрат з урахуванням стадій життєвого циклу нового продукту можна шляхом:

- ретельного розрахунку всіх необхідних ресурсів;
- обліку витрат за всіма стадіями життєвого циклу продукції;
- застосування єдиної методики визначення етапів циклу й єдиної класифікації складу та змісту витрат;
- відповідно до стадій життєвого циклу продукції комбінування методів розрахунку витрат.

Визначення витрат за стадіями життєвого циклу продукту з метою їх зниження та стабілізації є важливим і складним завданням, а його вирішення дає можливість зробити виріб економічно конкурентоспроможним. Однак слід пам'ятати, що складність цього завдання зумовлюється досить великою кількістю чинників, які впливають на формування витрат. До них, зокрема, відносять: характер виробництва, складність продукції, вимоги до якості продукції й умов її транспортування, експлуатації, утилізації.

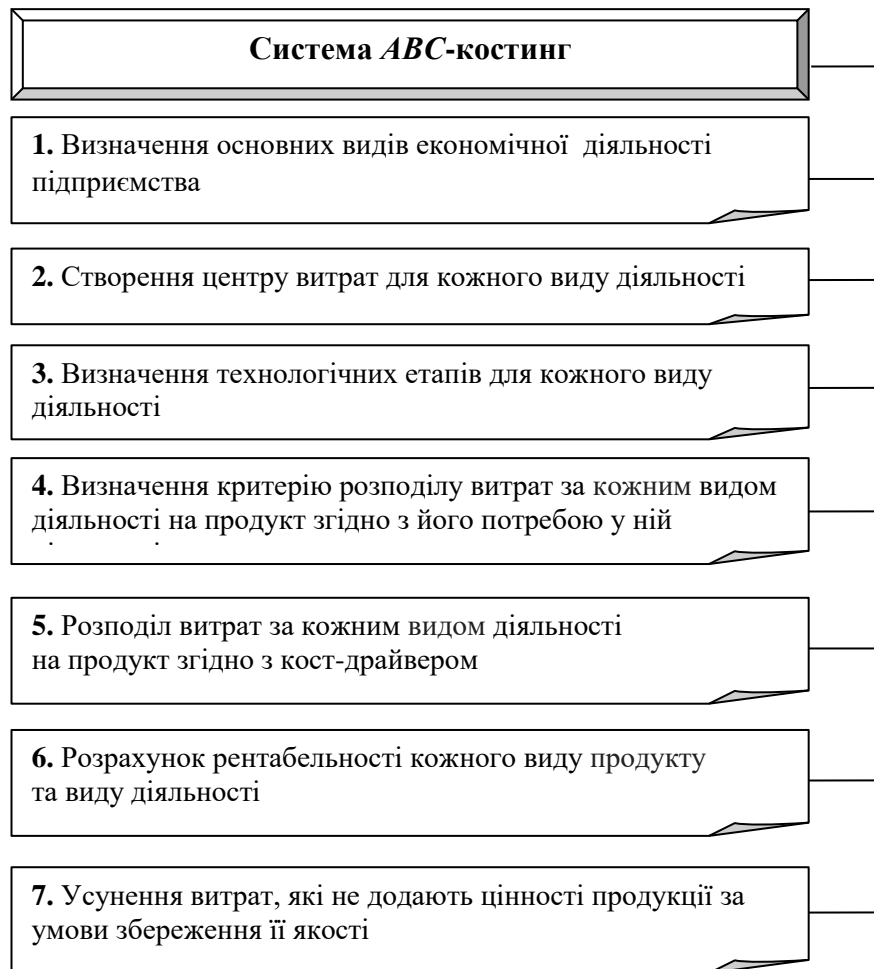


Рис. 2.2. Етапи управління витратами на основі методу ABC-костинг  
Джерело: розроблено автором за [15, с. 20; 122, с. 444].

У практиці управління витратами, використовуються методи, подібні до методу ABC. Йдеться про попроцесний і попередільний методи розрахунку виробничих витрат [16, с. 100]. Попередільний метод відрізняється від попроцесного тим, що вихід продукції до зовнішнього середовища можливий не тільки на кінцевій стадії виробничого процесу, а й на проміжних етапах. Суть зазначених методів полягає у визначенні суми виробничих витрат для кожного процесу.

Разом із тим слід зазначити, що сфера застосування згаданих методів досить обмежена. Вони дають коректний результат за умови однорідності продукції підприємства, однакових одиниць виміру, проходження одних й тих самих стадій виробничого процесу. Якщо асортимент продукції, що виробляється, великий, а собівартість окремих видів продукції істотно відрізняється, у зв'язку із застосуванням різних технологій виробництва, то попроцесний і попередільний методи дають вищий ступінь спотворення значень витрат на виробництво окремого виду продукції, що ускладнює процеси планування й оперативного управління виробництвом. Але в *ABC*-методі управління витратами, на нашу думку, є вагома перевага – у функції виробничих витрат як незалежній змінній з'являються проміжні результати господарської діяльності; зростає ступінь адекватності цієї функції відносно процесів, що відбуваються на підприємстві. Зокрема, більш чітко формалізуються причинно-наслідкові зв'язки між витратами на виробництво та чинниками, що впливають на них. *ABC*-метод дозволяє досить точно враховувати накладні витрати на продукцію, оскільки до собівартості потрапляють накладні витрати тільки з тих операцій, які відносяться до певного виду продукції.

Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Г. А. Макухін стверджують, що метод *ABC* є ефективним за умови, що в структурі собівартості переважають непрямі витрати [119, с. 82]. Там, де частка непрямих витрат незначна, *ABC*-метод і традиційні системи дадуть практично однакові результати. В цілому погоджуючись з такою точкою зору, вважаємо за доцільне відмітити, що склад прямих витрат на один й той самий вид продукції може бути різним. Адже в межах однієї технології виробництва на підприємстві можуть існувати різні технологічні процеси, які різняться за станом обладнання, матеріальними ресурсами, рівнем кваліфікації трудових ресурсів.

Розвиток нормативного методу управління витратами сприяв формуванню ідеї щодо управління витратами за відхиленнями, коли ці відхилення співвідносять із діями конкретних органів управління, які приймають рішення. Цю ідею запропонував Д. Хігінс [111, с. 128]. Покладаючи відповідальність на органи, які приймають рішення, він сформулював принцип, відповідно до якого керівник центру відповідальності може нести фінансову відповідальність тільки за витрати, які він контролює. Щоб ідея центрів відповідальності функціонувала, необхідно знати фактичні результати роботи кожного центру відповідальності та витрати, співвіднесені з конкретними центрами фінансової відповідальності (далі – *ЦФВ*). Тому функція витрат була

трансформована до рівня технологічного процесу на окремій виробничій ділянці.

Спенсером А. Такером винайдено метод *ТГМ* (тариф – година – машина), сутність якого зводиться до того, що за кожним центром відповідальності закріплюють машини і заздалегідь визначають витрати, пов'язані з роботою однієї машино-години [87, с. 99]. Знаючи час роботи кожної машини та вартість машино-години, нескладно встановити прямі витрати, до яких потім додають амортизацію.

Орієнтація теорії витрат на рівень продуктивності окремих одиниць обладнання дала можливість розробити методи організації виробництва й управління витратами, які враховують чинник часу, зокрема, метод *ЛІТ* (англ. Just in Time – точно в строк) [286, с. 114; 323, с. 216]. В. Дж. Стівенсон (Нью-Йорк) зазначає, що метод «точно в строк» розроблений у японській автомобільній компанії «Toyota». Автори методу – Т. Оно (який став віце-президентом цієї компанії з виробництва) та його колеги [356, с. 97]. Теоретичним базисом методу *ЛІТ* є цільова установка щодо мінімізації всіх видів виробничих запасів. Для цього необхідно мати жорсткий календарний графік, кінцевою датою якого є дата відвантаження готової продукції споживачеві. У підсумку витрати на виробництво скорочуються за рахунок: економії виробничих запасів; зменшення втрат, пов'язаних із зберіганням зайвих запасів; скорочення втрат від продукції, яка втратила свої споживчі властивості через тривале зберігання; втрат, пов'язаних із простоями виробничих потужностей тощо. Знаючи вартість однієї машино-години та кількість машино-годин, необхідних для виконання виробничих завдань, можна визначити витрати на виробництво запланованого випуску продукції.

Управління витратами на основі методу *ЛІТ* стало першим кроком до інноваційних методів управління витратами, які враховують вплив зовнішнього середовища на підприємство.

Традиційні методи управління, що базуються на оцінці чинників внутрішнього середовища підприємства, у середині 80-х р. ХХ ст. зазнали критики з боку Р. Каплана й Т. Джонса [353, с. 56], у публікаціях яких вказувалося, що традиційні підходи до управління витратами не відповідають потребам конкурентного ринкового середовища, концентруються на внутрішніх господарських операціях і недостатньо уваги приділяють зовнішньому оточенню, в якому функціонує підприємство.

Новим кроком у дослідженні впливу зовнішнього середовища на процеси, що відбуваються на підприємстві, стало розроблення методу

«таргет-костинг», або *TCS* (target-costing). Поява концепції «таргет-костинг» пов'язується з японськими дослідниками. Цей метод уперше застосувала корпорація «Toyota» в 1965 р., хоча деякі ранішні більш примітивні його форми ще у 1947 р. використовувала компанія «General Electric». Першим сучасну назву методу «таргет-костинг» у науковий обіг увів Т. Хіромото, який у 1988 р. опублікував одну з найбільш цитованих у подальші роки наукових праць, присвячених досягненням японського досвіду управління витратами [352, с. 6]. Метод «таргет-костинг» не зводиться до чисто технічної процедури управління витратами. Він є цілісною концепцією управління, що підтримує стратегію зниження витрат і реалізує функцію планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат, розрахунку цільової собівартості відповідно до ринкових вимог. Процес управління собівартістю розглядається як взаємозв'язок процесів ціноутворення та реінжинірингу (рис. 2.3), і саме в цьому вбачається основна перевага започаткованого в Японії методу.

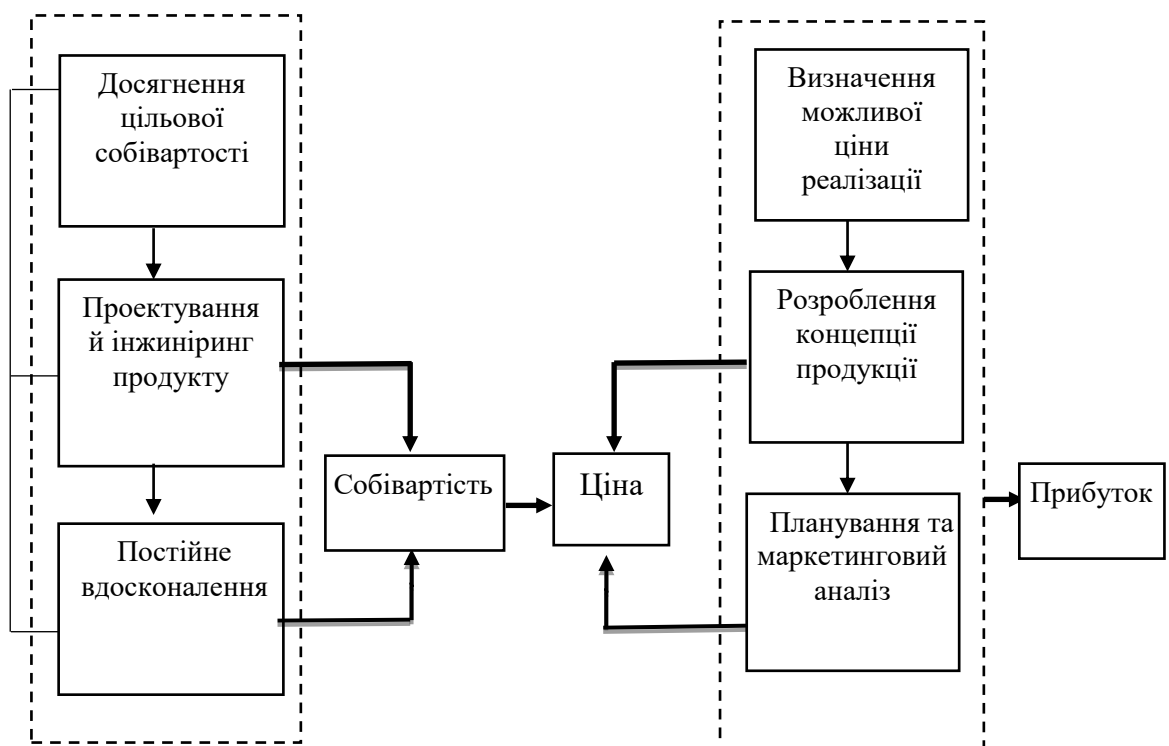


Рис. 2.3. Процес управління за цільовою собівартістю  
 Джерело: розроблено за [119, с. 112; 141, с. 365-366; 301, с. 217].

Процес управління витратами в рамках методу «таргет-костинг» близький за змістом до методу лімітування витрат. Відомо, що найчастіше

ліміт встановлюється керівником для обмеження виробничих витрат внаслідок впливу чинників зовнішнього середовища по відношенню до підприємства, наприклад, ринкових цін на продукцію.

Якщо цільова собівартість продукту перевищує нормативну, починається процес реінжинірингу – фахівці визначають можливості зниження витрат без втрати споживчих характеристик продукту. Отже, основною сферою застосування цього методу слід вважати планування, у тому числі стратегічне, на стадії розробки продукту.

На наступних стадіях життєвого циклу продукту цільова собівартість також виконує функцію ліміту, при цьому як фактична, так і планова (нормативна) собівартість можуть відрізнятися від ліміту. Можна зробити висновок про те, що цільові витрати виконують певну функцію в процесі управління витратами, але не скасовують необхідність розрахунку планової (нормативної) та фактичної величини витрат. Нормативна величина витрат є індикатором технічних можливостей підприємства та може збігатися з цільовими витратами.

Фактична величина, яка може бути більшою або меншою за цільові витрати, повинна слугувати для контролю виконання планових завдань, для ретроспективного аналізу витрат, на підставі якого приймаються управлінські рішення *ЦФВ*.

Стан зовнішнього середовища враховується і в інших методах управління витратами: *SCA* (Strategic Cost Analysis) – метод стратегічного аналізу витрат; *LCC* (Life Cycle Costing) – метод управління витратами за стадіями життєвого циклу товару; *ФВА* – функціонально-вартісний аналіз. Перелічені методи базуються на ідеї корисності товару для споживача. Зокрема, метод *LCC* передбачає, що при формуванні асортиментної політики повинні враховуватися не тільки витрати на виробництво продукції, а й витрати, які несе споживач у процесі експлуатації продукції. Метод *LCC* за своїм змістом складається з процедур розрахунку витрат виробництва товару на різних стадіях його життєвого циклу. Як правило, у життєвому циклі виокремлюють стадії створення товару, просування його на ринок, етап зрілості, етап спаду продажів і етап виведення товару з ринку.

Основною ідеєю методу *SCA* є постійний аналіз «ланцюга створення споживчої цінності продукту». Проходження технологічного ланцюга передбачає, що в результаті технологічних процесів вихідні матеріали змінюють свої властивості та набувають нової якості, затребуваної споживачем. Об'єктом управління в цьому випадку є деяка властивість або сукупність властивостей готової продукції. Отримання такої властивості



може створюватися за допомогою одного або кількох технологічних процесів. Це відрізняє *SCA*-метод від охарактеризованого вище *ABC*-методу, де об'єктом управління є результат процесу незалежно від того, чи набув матеріал додаткової споживчої властивості, чи ні.

За своїми цілями та методиками *SCA*-метод подібний до методу функціонально-вартісного аналізу, який дає можливість виокремити суттєві та несуттєві для споживача функції, визначити вартість створення цих функцій у виробництві та на основі цього виявити резерви зниження собівартості продукції. На відміну від *ФВА*, метод *SCA* передбачає аналіз зовнішнього середовища на стадії процесу постачання. Додамо, що іноді в науковій літературі метод *ABC* розглядається як синонім до *ФВА*. На думку окремих науковців (Г. В. Козаченко [119, с. 201], О. О. Орлова [187, с. 94], А. В. Череп [318, с. 12]), такий підхід не є коректним, оскільки терміном «функціонально-вартісний аналіз» раніше позначали інший метод, відомий за кордоном як Value analysis, запропонований Л. Д. Майлзом у 40-х р. минулого століття [355, с. 82-85].

Вважаємо, що думка про ідентичність методів *ABC* і *ФВА* виникла у зв'язку з використанням в обох цих методах терміну «функція». Так, у методі *ABC* термін «функція» використовується для позначення процесу, під час якого відбувається споживання виробничих ресурсів. У *ФВА*-методі термін «функція» має інше значення – це функція, яку виконує продукт для споживача, тобто деяка якісна властивість продукту, що має для споживача певну цінність. Ці методи управління витратами можна вважати сумісними, оскільки для створення споживчої властивості продукту необхідно виконати, як мінімум одну виробничу операцію (процес). Отже, взаємозв'язок між методами *ABC* і *ФВА* можна представити так: витрати на створення окремої споживчої властивості продукту – це сума витрат за процесами, необхідними для створення у продукту цієї споживчої властивості.

Кожен метод управління витратами має свої переваги й недоліки (**Додаток Г., табл. Г.1**).

Методи управління витратами на виробництво, що враховують стан зовнішнього середовища, не можуть застосовуватися для отримання функції витрат виробництва в рамках однієї юридичної особи – це є порушенням допущення про майнову відособленість організації. Дійсно, витрати споживача, що виникли в процесі експлуатації товару (які беруться в розрахунок, наприклад, у методі *LCC*), фінансуються самим споживачем та не можуть бути визнані активами виробника. Подібні витрати можуть плануватися службами підприємства (як правило, на етапі

створення продукції), коли визначається загальна сума витрат, понесених споживачем у процесі придбання продукції, його доставки, експлуатації та утилізації, й порівнюється з аналогічними витратами, що виникають під час придбання товарів у конкурентів. Відповідно, методи управління витратами, які базуються тільки на врахуванні стану зовнішнього середовища, можуть використовуватися як додаткові аналітичні процедури, але як самостійні методи управління витратами суб'єктів господарювання застосовуватися не можуть.

У сучасних наукових дослідженнях простежується тенденція до комбінування методів управління витратами. Наприклад, висловлюється ідея Р. Капланом і С. Андерсоном модифікувати метод *ABC*, зорієтувавши його на чинник часу. Фактично йдеться про комбінування методу *ABC* з методом *JIT* [353, с. 61]. Крім того, було запропоновано поєднання *DC-методу* з *ABC-методом*, що дозволить посилити *ABC-метод* можливостями маржинального аналізу.

Характерні особливості різних методів управління витратами наведені в *табл. 2.2*.

Традиційні методи, які використовуються при управлінні виробничими витратами, ґрунтуються на порівнянні фактичних результатів із заздалегідь встановленими нормативами, виявленні й аналізі відхилень, здійсненні коригувальних дій, які повинні забезпечити відповідність майбутніх результатів запланованим і закладеним у кошторисі. Традиційні методи управління витратами, або *CCS* (Cost Control System), як правило, орієнтовані на збереження статус-кво, тому способи здійснення видів діяльності під час їх використання не переглядаються, а основним завданням є недопущення зростання витрат.

У результаті гострої критики, що виникла наприкінці 80-х р. ХХ ст., традиційних підходів до поточного управління виробничими витратами з'явилися численні публікації щодо нових методів управління витратами, які здебільшого відповідають сучасному конкурентному середовищу.

Метою управління витратами на сучасному етапі є визначення ролі та пріоритетів поточних та стратегічних аспектів функціонування підприємств швейної промисловості. Управління витратами розглядаються як процес оцінювання фінансового впливу альтернативних управлінських рішень на ефективність діяльності підприємства.

## Особливості й аналітичні можливості методів управління витратами

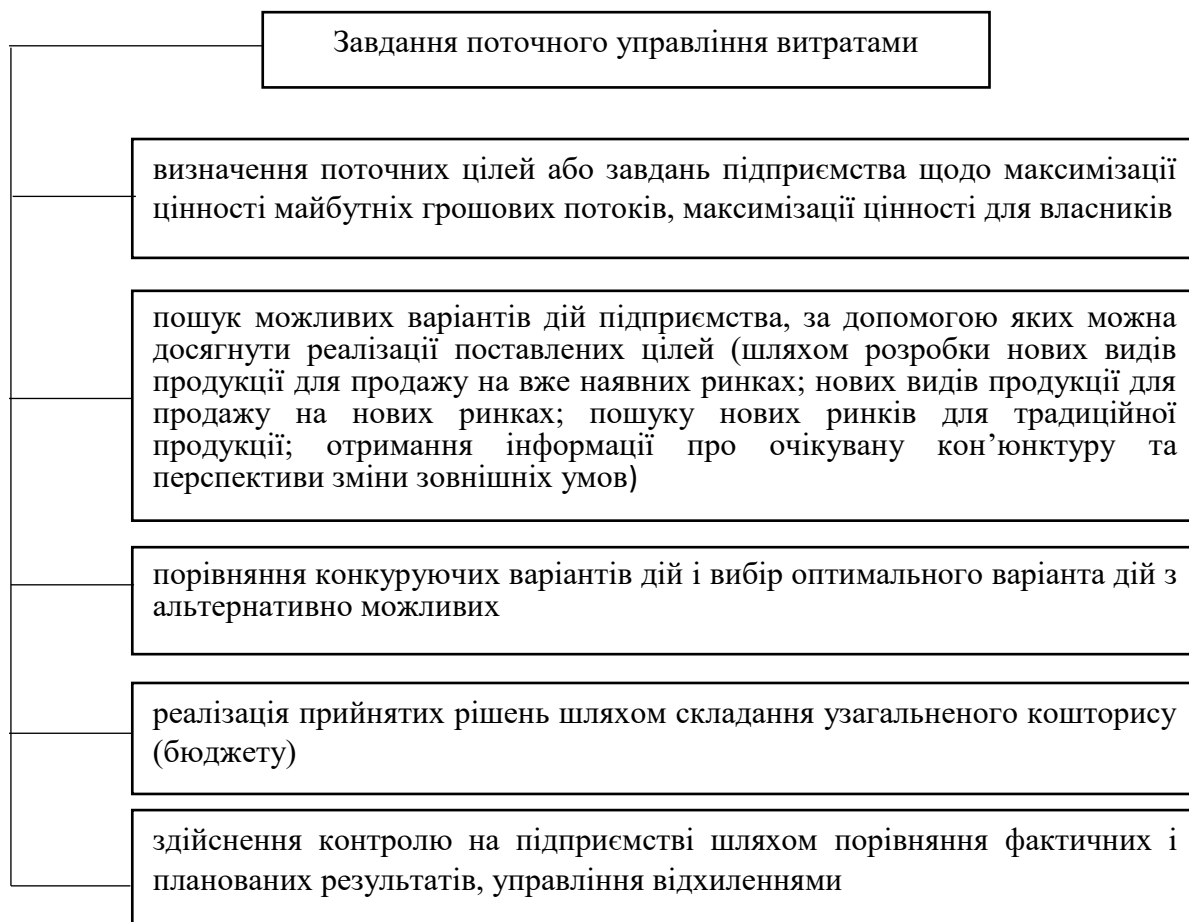
Метод управління витратами	Аналітична база	Особливості методу	Можливості методів (інструментарій)
1. Стандарт-костинг	Аналіз повної собівартості (з частковим включенням накладних витрат у собівартість продукції в частині загальновиробничих витрат. Загальногосподарські та комерційні витрати відносяться без розподілу на рахунок продажів)	1. Стандартні норми витрат. 2. Поділ витрат на прямі й накладні, змінні та постійні. 3. Виділення центрів відповідальності (центрів витрат)	Управління за відхиленнями: • розроблення норм; • складання кошторисів; • бюджетування
2. Директ-костинг	Аналіз за усиченою собівартістю (за змінними витратами. Постійну частину загально-виробничих витрат, загальногосподарські та комерційні витрати списують на рахунок продажів)	1. Поділ витрат на змінні та постійні. 2. Поділ постійних витрат на корисні та марні.	Аналіз безбитковості за методом СVP: • маржинальний дохід; • поріг рентабельності, • запас фінансової міцності; • операційний важіль
3. Контролінг (у частині управління витратами)	Принципи «директ-костинг» із включенням елементів системи «стандарт-костинг»	1. Поділ витрат на змінні та постійні. 2. Центри відповідальності (центри витрат)	1. Сума покриття (постійні витрати плюс прибуток): внесок у формування прибутку підприємства кожного виробу або підрозділу.
4. Загальна система управління витратами (ТСМ)	АВС-костинг	1. Виявлення чинників, що формують витрати (кост-драйверів). 2. Центри витрат	1. Ідентифікація та усунення видів діяльності, які не створюють цінність. 2. Оптимізація асортименту продукції, що випускається

Джерело: складено автором за даними [322, с. 215; 141, с. 365; 173]

На сучасному етапі найбільш розвинутим є поточне управління витратами, що дозволяє підприємству приймати оперативні управлінські рішення. Це управління, загальновизнане в усьому світі під назвою

«управлінський аналіз», переважно ґрунтується на даних оперативного економічного аналізу, нормативних витратах, бюджетуванні та складанні щорічних планів із прибутку, що використовується як база для оцінювання показників діяльності підприємства.

Основні завдання поточного управління витратами надано на *рис. 2.4.*



*Рис. 2.4.* Завдання поточного управління витратами промислових підприємств

*Джерело:* розроблено за [297, с. 76; 112, с. 98].

Стратегічне управління витратами спрямовується на скорочення витрат з огляду на чинники зовнішнього середовища. Тут можна розглядати зафіксовані (виділені) витрати, які ще не понесені, проте будуть понесені в майбутньому періоді в результаті рішень, які вже прийнято. Так, на етапі проектування заплановано майбутні витрати, які будуть понесені протягом виробничого циклу. Інша група витрат – це вже понесені витрати, що пов'язані з використанням ресурсів. При цьому істотно змінити величину коштів, які витрачаються, після того, як вони виділені, досить важко, оскільки специфікація продукту визначає

матеріали для його виробництва та необхідні витрати праці на процес виготовлення виробу.

Частка виділених і понесених витрат залежить від сфери економічної діяльності, до якої належить підприємство. Цілком очевидно, що управління витратами найбільш ефективно може бути здійснено на етапі планування та проектування. На етапі виробництва всі процеси вже здійснюються, тому основна увага тут приділяється недопущенню понаднормових витрат ресурсів.

Для промислових підприємств резервами зменшення витрат є оптимізація виплат із заробітної плати (оплати цілодобових простоїв і годин внутрішньозмінного простою); зменшення витрат від браку, псування матеріалів та продукції; усунення непродуктивних витрат. Потрібно зазначити, що швейні підприємства мають особливості застосування сировини, які слід враховувати. Так, при розкроюванні костюму чоловічого з тканини в лінійку витрати часу збільшуються в середньому на 6 хв., а витрати сировини – на 10 – 15% порівняно з виробом із однотонної тканини. У швейному цеху великий вплив на витрати часу має склад сировини: виробництво продукції з тонких вовняних тканин більш трудомістке, ніж, наприклад, з бавовняних [183, с. 16].

Узагальнюючи слабкі місця розглянутих методів, можна виокремити загальні недоліки існуючих методів управління витратами (*табл. 2.3*).

Дослідження різних методів управління витратами надало можливість зробити висновки, що кожен із них має як переваги, так і недоліки. Різноманіття витрат потребує застосування широкого спектра прийомів і методів ефективного управління. Не існує найкращого чи найгіршого методу. Вибір ефективного методу залежить від окремих особливостей кожного конкретного підприємства, його стратегічних і тактичних цілей. Вважаємо, що для підвищення ефективності управління витратами слід застосовувати не один метод у чистому вигляді, а декілька методів, які, на перший погляд, можуть бути взаємопротилежні. Правильна комбінування посилять слабкі місця кожного методу, у результаті якої підприємство працюватиме ефективніше.

Як свідчать дані *табл. 2.3* кожен із існуючих методів має свої недоліки, які в процесі управління витратами підприємства будуть давати негативні наслідки. Для усунення зазначених недоліків пропонується комбінувати методи таким чином, щоб кожен із методів позитивно впливав на інший, нейтралізуючи його недоліки.

**Узагальнення недоліків існуючих методів управління витратами підприємства**

№ п/п	Виявлені недоліки існуючих методів управління витратами	Наслідки зазначених недоліків для підприємства
1	2	3
1.	Відсутній порядок регулювання та врахування сумарних витрат й їх структури на кожній стадії життєвого циклу продукції	Складно цілеспрямовано впливати на оптимізацію та зниження сумарних витрат за кожною стадією
2.	Здійснюється автономне управління комплексом витрат за виробами, а не об'єктами витрат та технологічними операціями	Погіршується можливість ефективного планування витрат, оскільки не враховуються особливості технологічних операцій
3.	Управління реалізується через план, сформований на підставі базових витрат, згідно з критеріями оцінки діяльності конкретної господарської ланки	Підприємство орієнтується на виконання плану, який не завжди можна скласти коректно, враховуючи вплив інфляційних процесів та інших чинників зовнішнього середовища
4.	На кожній наступній стадії не враховуються економічні розрахунки витрат, виконані на попередніх стадіях	Можливе завищення сумарних витрат; неточно оцінюється та враховується внесок кожного працівника до загальних результатів; неточно оцінюються результати розвитку підприємства
5.	Відсутня закінчена система поетапного проектування; результати прогнозу не обов'язкові для наступних стадій	Затягується освоєння економічних параметрів виробу через відсутність послідовності економічних показників проекту за стадіями життєвого циклу продукції
6.	Відсутня стратегія зниження витрат працівниками підприємства; не встановлені контрольні точки оцінки доцільності подальшого здійснення витрат	Допускається збільшення витрат на повний життєвий цикл, неточності у визначенні планових завдань щодо зниження витрат; можливе розроблення проектів не з максимальною ефективністю
7.	Не визначена структура управління витратами на виріб	Допускаються втрати ефективності під час зміни стадій життєвого циклу
8.	Діюча система управління витратами не завжди відповідає стратегічним і тактичним цілям підприємства	Знижується ефективність управління витратами

*Джерело:* складено автором за даними [119, с. 173; 141, с. 364-366; 322, с. 216-217]

Ефективне управління витратами має враховувати одночасно можливість реалізації тактичної та стратегічної мети підприємства. З огляду на викладене, вважаємо за доцільне розробити класифікацію методів управління витратами, виходячи з завдань оперативного та стратегічного управління (табл. 2.4).

### Класифікація методів управління витратами залежно від тактичних чи стратегічних цілей підприємства

№п/п	Назва методу		Сутність методу
	українською мовою	англійською мовою	
<i>Використовуються для тактичного управління витратами</i>			
1	ABC	Activity Based Costing	У роботі підприємства виокремлюють процеси, види діяльності, операції за якими визначаються витрати за період чи вид виробів
2	Директ-костинг	Direct Costing System	Витрати підприємства поділяють на постійні та змінні. Постійні непрямі витрати не входять до собівартості
3	Стандарт-костинг	Standard Costing System	Впровадження системи норм і нормативів витрат на одиницю продукції та контроль за їх відхиленнями
4	Абсорпшен-костинг	Absorption Costing	У собівартість продукції входять усі витрати. Для визначення суми непрямих витрат використовуються різні методи
5	Кост-кілінг	Killing Costing	Жорсткий підхід, спрямований на максимальне зниження витрат у мінімальні терміни.
6	Кайзен-костинг	Kaizen Costing	Поступове, безперервне зниження витрат. Для цього застосовується система мотивації працівників
<i>Використовуються для стратегічного управління витратами</i>			
7	Метод JIT	Just-in-time	Здійснення витрат на ту кількість продукції, яка потрібна в даний момент
8	CVP-аналіз (аналіз беззбитковості)	Cost Volume Profit	Порівнюються три чинники: доходи, витрати й прибуток. Визначається рівень обсягу реалізації за умови постійної ціни на продукцію для беззбитковості підприємства
9	Таргет-костинг	Target Costing	Визначення витрат, виходячи із цільової ціни й бажаної суми прибутку
10	LCC-аналіз (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції)	Life Cycle Costing	Визначення витрат на конкретну продукцію протягом усього її життєвого циклу та зіставлення витрат з доходами
11	Бенчмаркінг витрат	Benchmarking	Зіставлення управління витратами підприємства з підприємствами-лідерами для подальшого прийняття рішень
12	Метод VCC (метод управління ланцюгом споживчої)	Value Chain Costing	Передбачає аналіз витрат, що знаходяться поза сферою впливу підприємства через ланцюг споживчої вартості.
13	Стратегічний аналіз витрат SCA	Strategic Cost Analysis	Базується на послідовності операцій із створення вартості виробу
14	Функціонально - вартісний аналіз (ФВА)		Забезпечує найкращі співвідношення між якістю продукції та витратами на її виготовлення

*Джерело:* складено автором за даними [119, с. 67; 210, с. 3-5]

Стратегічне управління витратами передбачає використання трьох основних інструментів:

формування ланцюга цінностей;

здійснення стратегічного позиціонування;  
аналіз витратоутворюючих чинників.

На сучасному етапі особлива увага приділяється формуванню ланцюга цінностей як засобу підвищення ступеня задоволення споживачів та ефективнішого управління витратами. Ланцюг цінностей (за М. Портером) – це набір видів діяльності, що створюють цінність, починаючи від вхідних джерел сировини (постачальників) до виготовлення готової продукції, реалізованої кінцевому споживачеві [211, с. 82].

Вважаємо, що ланцюг цінностей швейного підприємства повинен створюватися не з постачальників сировинних ресурсів, як це передбачав М. Портер, а з маркетингових досліджень щодо вивчення попиту на готовий продукт та матеріали з урахуванням особливостей продукції швейної промисловості (значний вплив тенденцій моди та короткий життєвий цикл продукції) (рис.2.5).



Рис. 2.5. Ланцюг цінностей швейного підприємства

Джерело: складено автором (на основі роботи М. Портера) [211, с. 33-37].

Крім того, у зв'язку з постійною зміною модних тенденцій доцільно посилити ланцюг цінностей операціями конструювання та дизайну швейних виробів. Іншими словами, акцент робиться не тільки на виробничих процесах, що відбуваються на підприємствах, а й на процесах, що здійснюються за його межами та розглядаються як складові ланцюга цінностей.

Скоординованість окремих складових ланцюга цінностей створює умови для підвищення ступеня задоволеності споживачів стосовно ефективності витрат, якості й асортименту, своєчасного постачання продукції. Підприємство, яке виконує види діяльності, що входять до ланцюга цінностей, значно ефективніше та з меншими витратами, ніж інші виробники певної продукції, вирізняється порівняно з конкурентами,



оскільки всі види діяльності є не набором незалежних складових, а системою взаємопов'язаних етапів, у якій результати одного з них впливають на витрати інших. Тому ланцюги цінностей необхідно аналізувати з точки зору споживача, коли кожна наступна ланка розглядається як споживач продукції попередньої ланки. У взаємозалежності, що встановлена між постачальником і споживачем, думки споживачів є корисним зворотним зв'язком для оцінювання якості продукції постачальника.

Аналіз потенційних зв'язків з постачальниками дозволяє підприємству зробити маркетингові дослідження більш вигідних постачальників, скоротити заготівельні витрати.

Концепція стратегічного позиціонування дає змогу встановити, яку роль відіграє управління витратами в реалізації стратегії певного підприємства. Багато в чому це залежить від того, яку конкурентну стратегію обирає підприємство. Воно може витримувати конкуренцію підтримуючи низькі витрати (лідерство на основі витрат) або пропонуючи продукцію, яка перевершує продукцію, що випускається конкурентами (диференціація продукції).

Оскільки диференціація та лідерство на основі витрат передбачають різні управлінські аспекти, вони вимагають різних підходів до управління витратами. У *табл. 2.5.* узагальнено основні відмінності в управлінні витратами залежно від стратегії, яка застосовується на підприємстві.

*Таблиця 2.5*

**Відмінності в управлінні витратами,  
зумовлені відмінностями в стратегіях**

Критерій порівняння	Основні стратегічні акценти		
	диференціація продукції	лідерство на основі витрат	поєднання стратегій диференціації продукції та лідерства на основі витрат
Унікальні властивості продукції	Дуже важливі	Не дуже важливі	Важливе
Оцінка додержання запланованого рівня витрат	Не дуже важлива	Дуже важлива	Помірна
Важливість бюджетування	Не дуже важливе	Дуже важливе	Помірна
Значення маркетингових витрат	Дуже важливе	Не дуже важливе	Важливе
Вплив собівартості продукції на ціноутворення	Низький	Високий	Помірний
Орієнтація на ціни конкурентів	Помірна	Висока	Помірна

*Джерело:* удосконалено автором за [211, с. 45; 78, с. 45; 139, с. 115].

Слід зазначити, що в сучасних умовах швейним підприємствам необхідно одночасно враховувати високу якість продукції, помірні ціни, швидке оновлення асортименту, відповідність модним тенденціям. З цією метою іноді доцільно об'єднати протилежні конкурентні стратегії, використовуючи одночасно декілька джерел конкурентних переваг. Цим вимогам відповідає новітня конкурентна стратегія – стратегія оптимальних витрат, яка потребує від підприємства певного досвіду, можливостей паралельного зниження витрат та забезпечення диференціації продукції [139, с. 257-258]. На ринках швейної продукції, де покупці звикли до високої диференціації продукції, але залишаються чутливими до зростання ціни, стратегія оптимальних витрат у певних випадках може бути ефективнішою, ніж стратегія лідерства за витратами або стратегія диференціації в чистому вигляді.

Парадигма стратегічного управління витратами істотно відрізняється від парадигми поточного управління витратами (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

### Порівняння стратегічного та поточного управління витратами

Критерій порівняння	Поточне управління витратами	Стратегічне управління витратами
Об'єкт управління	Витрати за видами виробів, об'єктами калькулювання та технологічними етапами підприємства	Витрати різних етапів загального ланцюга цінностей з урахуванням особливостей швейного виробництва
Акцент управління	Внутрішній стан підприємства	Підприємство розглядається в єдиному ланцюгу цінностей із постачальниками та замовниками (споживачами) продукції
Ціль управління	Досягнення тактичної мети підприємства – зростання прибутковості	Досягнення стратегічної мети підприємства – зростання вартості підприємства
Причина зміни витрат	Витрати пов'язані з обсягом продукції	Здійснення витрат у відповідності до стратегічної мети підприємства
Завдання управління витратами	Стримування зростання витрат	Прогнозування витрат за допомогою ланцюга цінностей

Джерело: складено за [74, с. 118 – 119; 169, с. 77].

Вважаємо, що стратегічне управління витратами це:

сукупність елементів системи управління витратами, які забезпечують процес розроблення та реалізації управлінських рішень з питань управління витратами на основі інформації про ринки, продукцію підприємства, витрати, структуру витрат конкурентів;

процес формування стратегії підприємства з урахуванням результатів моніторингу відповідних ринків та конкурентоспроможності основних покупців протягом кількох звітних періодів.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що управління витратами відбувається, як у поточному режимі, так і для цілей реалізації стратегії підприємства. Тактичне та стратегічне управління витратами спираються на різні підходи, при цьому успіху досягає підприємство, яке в процесі управлінні витратами гармонійно поєднує стратегічну мету і тактичні цілі.

## 2.2. Методичний інструментарій управління витратами підприємства

Розглянувши найбільш поширені методи управління витратами (ABC-метод, директ-костинг, стандарт-костинг, абсорпшн-костинг, CVP-аналіз, таргет-костинг, кост-кіллінг, LCC-аналіз, бенчмаркінг, метод VCC, кайзен-костинг) доцільно зупинитися на більш детальному дослідженні інструментів їх реалізації.

Інструментарій управління витратами підприємства розкривається через набір конкретних методів управління витратами та інструментів щодо їх реалізації (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

### Інструментарій управління витратами підприємства

Методи управління витратами	Інструменти для реалізації методів управління витратами
Кост-кіллінг	Бюджетування, моніторинг, формування інформаційної бази, автоматизація, звітність, класифікація
Таргет-костинг, CVP-аналіз, VCC-метод	Бюджетування, калькулювання, класифікація, контролінг, формування інформаційної бази, автоматизація, ланцюг створення вартості, звітність,
ABC- метод, кайзен-костинг, LCC-аналіз, SCA- метод, директ-костинг	Бюджетування, калькулювання, формування інформаційної бази, автоматизація, оптимізація, класифікація, контролінг, ланцюг створення вартості, звітність
Бенчмаркінг	Моніторинг, формування інформаційної бази, автоматизація, оптимізація
Нормативний метод, стандарт-костинг	Бюджетування, складання планів, норм, нормативів, класифікація, формування інформаційної бази, звітність, автоматизація, оптимізація, калькулювання

Джерело: розроблено автором

Управління витратами в процесі реалізації функцій менеджменту передбачає використання різноманітних інструментів управління, за допомогою яких вивчають витрати, досліджують їхню поведінку та здійснюють на витрати цілеспрямований вплив.

У складі інструментів системи управління витратами підприємства, на нашу думку, доцільно виокремити: класифікацію, моніторинг, контролінг, автоматизацію, формування інформаційної бази, звітність, оптимізацію, калькулювання, бюджетування та створення ланцюга вартості.

При цьому, слід зазначити, що інструменти управління витратами доцільно поділити на загальні та специфічні. Загальні інструменти, які використовуються для реалізації методів управління витратами, знаходять своє застосування не тільки для вирішення завдань управління витратами.

Серед загальних інструментів визначено: класифікація, моніторинг, контролінг, формування інформаційної бази, автоматизація, звітність, оптимізація. До специфічних віднесено інструменти, що застосовуються тільки в системі управління витратами: калькулювання, бюджетування, створення ланцюга вартості (рис.2.6).

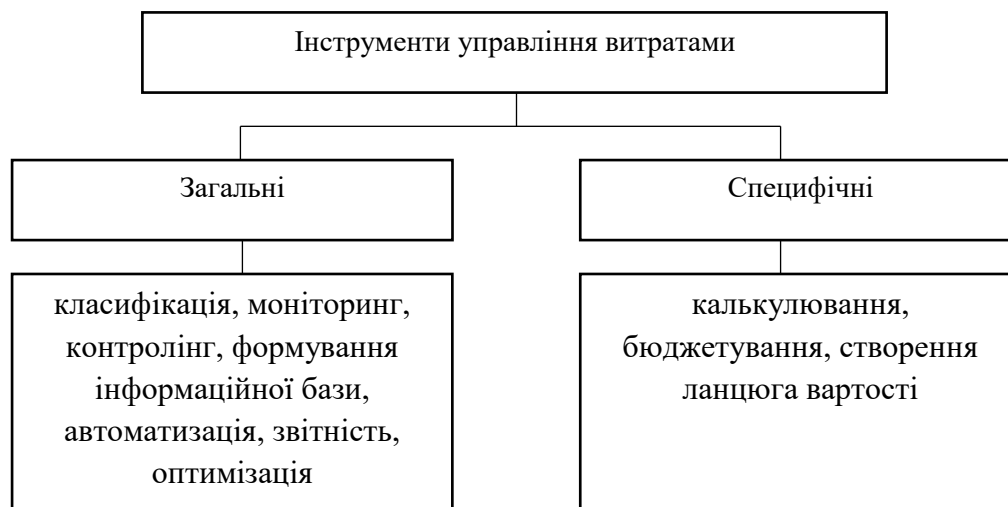


Рис. 2.6. Групування інструментів управління витратами

Джерело: складено автором

Класифікація, як система угруповання витрат, що показує їх різні характеристики. Мета, з якою здійснюється класифікація, визначає її методику та склад окремих груп витрат [16, с. 35]. Так, класифікація витрат за способом їх включення до собівартості, за економічними елементами та статтями калькуляції, за техніко-економічним змістом та обсягом виробництва застосовується в таких методах управління

витратами, як кост-кілінг, ABC-метод, кайзен-костинг, LCC-аналіз, SCA-метод, директ-костинг.

Моніторинг, як система постійного спостереження за явищами і процесами, що проходять в зовнішньому середовищі [86, Т. 2, с. 475], результати якого слугують для обґрунтування управлінських рішень є цінним інструментом для реалізації методів кост-кілінгу. Кост-кілінг є методом, який передбачає максимальне зниження витрат в найкоротші терміни та бенчмаркінгу, що базується на впровадженні досвіду успішних конкурентів.

Контролінг охоплює організаційні та економічні аспекти роботи підприємства [86, Т. 1, с. 828]. Цей інструмент спрямований на забезпечення інформаційно-аналітичної підтримки процесів управління для спрямування дій керівництва на формування й досягнення довготермінових цілей, на основі яких формуються тактичні, що спрямовують роботу всіх співробітників підприємства, застосовується для реалізації таргет-костінгу, CVP-аналізу, VCC-методу, ABC-методу, кайзен-костингу, LCC-аналізу, SCA-методу, директ-костингу.

Такий інструмент як формування інформаційної бази є необхідним для кожного методу управління витратами, оскільки без необхідної інформації неможливо здійснювати сам процес управління [196, с. 72]. В сучасних умовах ефективно формування інформаційної бази для управління витратами важко уявити без автоматизації, що надає можливість підвищити ефективність управління [86, Т. 1, с. 14]. Сьогодні автоматизація також розглядається як інструмент, що є необхідним для кожного методу управління витратами, оскільки вона є одним з напрямів науково-технічного прогресу, який передбачає застосування технічних засобів та інформаційних систем для отримання, перетворення, передачі та використання інформації.

Звітність надає дані для аналітичних досліджень [16, с. 18]. та є необхідним інструментом для методів, які засновані на принципах максимальної економії, цільової собівартості, контролі витрат на кожному етапі та додержання запланованих норм. При цьому слід зазначити, що під звітністю розуміємо не тільки форми фінансової звітності. Внутрішня управлінська звітність, як система узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників для аналізу й прийняття рішень є необхідною для таких методів, як кост-кілінг, таргет-костинг, CVP-аналіз, VCC-метод,

ABC-метод, кайзен-костинг, LCC-аналіз, SCA-метод, директ-костинг, бенчмаркінг, нормативний метод, стандарт-костинг.

Оскільки наступний інструмент – оптимізація – полягає в знаходженні найкращого варіанта з багатьох можливих [86, Т. 2, с. 630], його вважаємо необхідним для кожного методу управління.

Управління витратами є складним процесом розроблення та реалізації управлінських впливів на витрати з урахуванням їх великої кількості та різноманіття, що потребує виокремлення специфічних інструментів (серед яких виділено калькулювання, бюджетування та створення ланцюга вартості), які розглянемо більш детально.

Калькуляція (від лат. *calculatio*) розрахунково-вартісний інструмент, за допомогою якого обраховується собівартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, придбаних матеріальних цінностей. У сучасній економічній літературі калькулювання визначається як спосіб розрахунків, групування й розподілу витрат у натуральному чи вартісному показниках для вирахування загальної собівартості продукції, послуг [79, с. 23]. Результати калькулювання використовуються при аналізі результатів діяльності, розробці бізнес-планів, перспективному плануванні (прогнозуванні) та інших. У процесі калькулювання собівартість одиниці продукції визначається шляхом віднесення витрат на виробництво на вироблену продукцію. Отже, калькулювання, як процес визначення собівартості продукції, полягає у акумулюванні витрат на виробництво з метою віднесення їх на готовий продукт. Ключовим елементом для розподілу витрат є об'єкт калькулювання. В залежності від технологічних особливостей підприємства, об'єктами калькулювання можуть бути: один вид продукції за окремими переділами, стадіями виробництва чи в цілому по виробництву; група виробів в розрізі цехів, дільниць, бригад чи по підприємству; вид робіт, послуг за структурними підрозділами підприємства; напівфабрикат; деталі, вузли.

Найбільш поширені в сучасній господарській практиці виробничих підприємств способи калькулювання собівартості продукції ґрунтуються на такому принципі: всі витрати збираються на відповідних рахунках обліку з наступним їх віднесенням на об'єкти калькулювання. При цьому принципове значення має поділ витрат на прямі та непрямі – прямі витрати безпосередньо списуються на об'єкт калькулювання, а непрямі витрати розподіляються пропорційно до обраної бази розподілу.

Основним завданням калькулювання є розподіл витрат на одиницю продукції, замовлення, послуги, роботи, призначених для продажу, а також внутрішнього використання. Серед методів калькулювання виокремлюють простий, позамовний та нормативний.

На кінцевому етапі калькулювання складають планову, кошторисну та фактичну калькуляції, які відображають в розрізі калькуляційних статей витрат на виробництво й реалізацію одиниці конкретного виду продукції.

На основі діючих на початок періоду норм й кошторисів складається планова калькуляція.

Розрахунок кошторисної калькуляції роблять при проектуванні нових видів робіт чи конструюванні нової продукції.

Фактична (звітна) калькуляція відображає сукупність всіх понесених підприємством витрат на виробництво та реалізацію продукції. Саме дані фактичної калькуляції використовуються для контролю за виконанням планових завдань по зниженню собівартості різних видів продукції, а також для аналізу та динаміки собівартості випущеної продукції.

Серед методів, які використовують калькулювання виділимо таргет-костінг, CVP-аналіз, VCC-метод, ABC-метод, кайзен-костинг, LCC-аналіз, SCA-метод, директ-костинг, нормативний метод, стандарт-костинг.

Важливим інструментом управління є бюджетування, яке розглядається як процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів [16, с. 290]. Бюджетування є специфічним інструментом управління витратами, як стандартизований процес визначення обсягу й складу витрат, пов'язаних з діяльністю окремих структурних підрозділів підприємства.

На основі бюджетування визначаються: кількість ресурсів (праці, оборотних та необоротних засобів в натуральному та грошовому вираженні), терміни та відповідальні за виконання робіт. Можна говорити про те, що за допомогою бюджетування моделюється весь процес: дослідження й розробки – постачання – виробництво – реалізація – отримання фінансового результату.

Бюджетування забезпечує підвищення відповідальності керівників різного рівня управління за фінансові результати діяльності їх структурних підрозділів. Всі необхідні обмеження відслідковуються та забезпечуються самими виконавцями, які в разі потреби повинні знайти внутрішні резерви, щоб укластися у встановлені ліміти та нормативи витрат. Отже, бюджетування покликане забезпечити контроль за всіма видами витрат,

відповідальність за які несе конкретний керівник. Бюджетування слід розглядати, як універсальний інструмент, який може поєднуватися з більшістю існуючих методів управління витратами, а саме: кост-кілінгом, таргет-костінгом, СVP-аналізом, VCC-методом, ABC-методом, кайзен-костингом, LCC-аналізом, SCA-методом, директ-костингом, нормативним методом, стандарт-костингом.

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що інструменти управління витратами взаємопов'язані з елементами (функціональними складовими) системи управління витратами (табл. 2.8.)

Таблиця 2.8

**Взаємозв'язок інструментів та елементів (функціональних складових) системи управління витратами**

Елементи (функціональні складові)	Інструменти управління витратами									
	Загальні							Специфічні		
	Класифікація	Моніторинг	Контролінг	Автоматизація	Формування інформаційної бази	Звітність	Оптимізація	Калькулювання	Бюджетування	Створення ланцюга вартості
Прогнозування	-	+	-	+	+	-	-	+	-	+
Планування	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+
Нормування	+	-	+	+	+	-	+	+	+	+
Організація	+	+	+	+	+	-	+	-	+	-
Облік	+	-	-	+	+	+	-	+	+	-
Мотивація	+	+	+	+	+	-	+	-	+	-
Аналіз	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Пошук резервів зниження витрат	+	-	+	+	+	+	+	-	+	+
Регулювання	-	-	-	+	+	-	+	-	+	+

Джерело: сформовано автором.

Представлена в табл. 2.8 інформація дає можливість встановити відповідність між елементами (функціональними складовими) системи управління витратами та загальними й специфічними інструментами, які доцільно застосовувати під час виконання відповідних функцій.

В сучасних умовах особлива увага приділяється формуванню ланцюга створення вартості як засобу підвищення ступеня задоволення споживачів та ефективнішого управління витратами. Ланцюг створення



вартості становить набір видів діяльності, що створюють цінність, починаючи від вхідних джерел сировини (постачальників) до виготовлення готової продукції, доставленої кінцевому споживачеві. Акцент робиться не тільки на виробничих процесах, що відбуваються на підприємствах, а й на процесах, що здійснюються за його межами та також розглядаються як складові ланцюга цінностей. Зазначений інструмент доцільно використовувати в методах Таргет-костінг, CVR-аналіз, VCC-метод, ABC-метод, кайзен-костінг, LCC-аналіз, SCA-метод, директ-костінг.

Отже, проведене дослідження дозволило виявити взаємозв'язки між найбільш поширеними методами управління витратами й інструментами їх реалізації. Інструменти управління витратами класифіковано у групи загальних, які мають широкий спектр застосування, та специфічних, що застосовуються тільки в процесі управління витратами. Показано взаємозв'язок між інструментами управління витратами та елементами (функціональними складовими) системи управління витратами. Це дало можливість з'ясувати, що деякі із зазначених інструментів однаково впливають на всі елементи (наприклад, автоматизація є важливим інструментом для функціонування кожного елементу системи управління витратами). Інші інструменти мають зв'язок лише з окремими елементами управління витратами (наприклад, звітність є підсумковим документом для обліку та початковим для аналізу та пошуку резервів оптимізації витрат).

### **2.3. Систематизація витратоутворюючих чинників для цілей тактичного та стратегічного управління витратами**

На рівень витрат виробничого підприємства впливають різні обставини зовнішнього й внутрішнього середовища. Управління витратами означає цілеспрямований вплив на складну взаємодію набору витратоутворюючих чинників у кожній конкретній ситуації. Великий тлумачний словник сучасної української мови дає наступне визначення: чинник – умова, рушійна сила, причина будь-якого процесу, що визначає його характер або одну з основних рис [34, с. 1016].

Кожен чинник передбачає можливість вибору для підприємства (наприклад, організація великосерійного або дрібносерійного виробництва), й цей вибір визначає рівень і динаміку витрат. Щоб зробити правильний вибір, необхідно врахувати вплив кожного чинника. Тому, для

управління витратами важливе значення має встановлення та структурування чинників, що впливають на рівень витрат. Тематиці витратоутворюючих чинників було приділено значну кількість наукових досліджень [66, с. 136; 70, с. 62; 316, с. 91; 308, с. 292–298; 359, с. 225], однак питання впливу різних чинників на формування витрат підприємства залишаються дискусійними. В економічній літературі наведена достатня кількість різноманітних класифікацій, які відрізняються одна від одної класифікаційними ознаками.

Так, Дж. Ріле систематизував і згрупував усі витратоутворюючі чинники на структурні та функціональні [359, с. 225]. За його теорією до структурних чинників варто віднести: масштаб, діапазон, досвід, технологію та складність. Функціональні витратоутворюючі чинники – ефективність планування, залучення робочої сили, комплексне управління якістю, використання потужностей, зв'язки з постачальниками.

Сутність структурних чинників Дж. Ріле трактував так: масштаб – це обсяг інвестицій, які потрібно вкласти у виробництво, дослідження та розробки; діапазон є ступенем вертикальної інтеграції, що визначає рівень розширення управління підприємством; досвід показує, скільки разів у минулому періоді підприємство вже успішно здійснювало те, для чого зараз приймається рішення; технологія, яка використовується на кожній стадії ланцюга вартостей; складність визначає широту асортименту виробів чи послуг. Кожен із наведених чинників передбачає вибір, який зробить підприємство з метою зниження витрат [359, с. 226].

Функціональні чинники – це друга група витратоутворюючих чинників, що впливають на витрати підприємства та визначають його здатність успішно функціонувати. До них Дж. Ріле відніс:

ефективне планування діяльності підприємства, порівняння планових показників системи з нормами;

прийняття працівниками на себе зобов'язань із постійного вдосконалення виробничих процесів;

мотивацію та відповідальність за результати праці, що передбачає розроблення концепції мотивації працівників до покращення результатів праці та відповідальності менеджерів за результати діяльності;

створення системи комплексного управління якістю через стимулювання досягнень, пов'язаних із якістю продукції;

оптимальне використання виробничих потужностей, що ґрунтується на виборі наявних альтернатив на підставі технологічних характеристик обладнання;

використання зв'язків із постачальниками та замовниками продукції в контексті ланцюга створення вартості.

Всі перелічені чинники спричиняють різний вплив на рівень витрат, при цьому, слід зазначити, що функціональні чинники мають сильніший і динамічніший вплив, ніж структурні.

Горизонтальна інтеграція між підприємствами одного виду економічної діяльності тісно пов'язана з чинником масштабу. Наприклад, об'єднання підприємств з пошиву одягу надасть можливість отримувати знижки в зв'язку з великооптовими закупками сировини, матеріалів, комплектуючих. Ступінь вертикальної інтеграції характеризується чинником діапазону та застосовується для об'єднання підприємств (постачальник – виробник – покупець) для виготовлення одного виду продукту на різних технологічних стадіях (наприклад, вирощування бавовни, бавовнопрядіння, виготовлення тканин, пошив одягу, оптові та роздрібні канали збуту). Чинник досвіду показує, скільки разів у минулому підприємство вже робило те, що воно робить нині. Технологія відображає технологічні процеси, які використовуються на кожній стадії ланцюга створення вартості. І, нарешті, складність – це показник, що характеризує асортиментний набір виробів.

К. Руммель у своїх дослідженнях виокремлював такі чинники: рівень зайнятості; ціни на фактори виробництва; інтенсивність роботи й, відповідно, рівень продуктивності робітників і обладнання та величина замовлення на продукцію й установлені перерви в роботі підприємства. Е. Гутенберг серед витратоутворюючих чинників виділяв виробничу програму; зайнятість; ціни на фактори виробництва; якість факторів виробництва; організацію виробництва та величину підприємства [308, с. 333].

Німецький вчений Г. Фандель поділив усі витратоутворюючі чинники на виробничі, які мають безпосередній зв'язок з виробництвом, та позавиробничі, що пов'язані з іншими невиробничими сферами діяльності підприємства [308, с. 292–298]. Так, до виробничих чинників він відніс величину підприємства; виробничу програму; глибину виробництва; організацію виробництва; якість факторів виробництва; зайнятість підприємства. Між виробничими чинниками існує взаємозв'язок: зміна

величини підприємства, виробничої програми чи організації виробництва завжди зумовлюють зміну виробничих факторів та їх пропорцій. А кожна зміна рівня витрат спричиняє вплив на фактори виробництва, їхні ціни та пропорції в зворотному порядку.

Серед позавиробничих чинників впливу на витрати Г. Фандель виділив збут продукції (що виражається у вартості благ, витрачених на реалізацію продукції), фінансування (співвідношення використання власного та можливість отримання залученого капіталу) та дослідження і розвиток (забезпечення підвищення якості продукції, факторів виробництва, вдосконалення методів та принципів виробництва тощо).

Сучасні науковці також досліджують чинники впливу на витрати. Так, І. Є. Давидович запропонував класифікацію витратоутворюючих чинників, об'єднавши їх у три групи [66, с. 136]:

загальнодержавні – зміна оптових цін на матеріали, устаткування; тарифів на паливо та енергію; перевезення вантажів; зміна правил фінансування та кредитування тощо;

галузеві – вдосконалення структури управління, розвиток матеріально-технічної бази, укрупнення підприємств тощо;

внутрішньовиробничі – поліпшення організації праці, зниження витрат на матеріали (послуги), контроль за якістю робіт, скорочення браку тощо.

Загальнодержавні, галузеві та внутрішньовиробничі витратоутворюючі чинники взаємопов'язані та прямо або опосередковано впливають один на одного. У процесі діяльності, основну увагу слід звертати на внутрішньовиробничі чинники, оскільки керівництво підприємства на них має найбільший вплив.

Схожої думки дотримувався С. І. Дем'яненко, який обґрунтував і виокремив три групи чинників й джерел формування виробничих витрат у сільському господарстві [70, с. 62]:

зовнішньоекономічні, тобто такі, що формуються під впливом зовнішньоекономічних чинників і, насамперед, світової спеціалізації й міжнародної торгівлі;

міжгалузеві, тобто такі, що визначають ціни на продукцію і на ресурси;

внутрішні, тобто такі, що мають місце безпосередньо в процесі виробництва.

Цимбалюк Л. Г. виділяє й досліджує такі чинники впливу на витрати: підвищення технічного рівня виробництва; зміна відносних розмірів амортизаційних відрахувань; вдосконалення організації виробництва та праці; зміна обсягу виробництва; зміна структури (номенклатури та асортименту) продукції; галузеві та інші чинники [316, с. 91].

Проаналізувавши різні підходи науковців до визначення витратоутворюючих чинників, можна стверджувати, що *витратоутворюючі чинники – це такі умови внутрішнього та зовнішнього середовища, внаслідок яких змінюється рівень, обсяг, структура та динаміка витрат підприємства.*

Відповідно до зазначеного, виділимо групи структуроутворюючих чинників, що здійснюють вплив на формування витрат підприємства, враховуючи вплив внутрішнього й зовнішнього середовища (*табл. 2.9*).

Проаналізувавши зазначені в *табл. 2.9* чинники, можна стверджувати, що частина з них має прямий вплив на рівень витрат підприємства: це обсяг виробництва, асортимент продукції; метод управління витратами підприємства; кваліфікаційний рівень робітників, метод нарахування амортизації.

Таблиця 2.9

### Класифікація витратоутворюючих чинників підприємства

Група чинників	Назва чинників
Внутрішнє середовище	Обсяг виробництва; асортимент продукції; метод управління витратами підприємства; кваліфікаційний рівень робітників, метод нарахування амортизації, організаційно-економічний рівень виробництва; технологічний рівень засобів виробництва; рівень популярності вітчизняних брендів
Зовнішнє середовище	Інфляційні процеси; середньостатистичний рівень заробітної плати; низька платоспроможність населення; високі ціни на сировину, матеріали, енергоносії; високий рівень толінгу; імпортозалежність; високий рівень конкуренції; низький попит; відсутність державної підтримки; високі ставки податків; часті зміни податкового законодавства; високі ставки кредитування; несприятливі умови інвестування; слабкий рівень взаємодії з вітчизняними підприємствами суміжних видів економічної діяльності; невелика частка середніх підприємств чи об'єднань малих підприємств

*Джерело:* складено автором за даними [66, с. 136; 70, с. 62; 120, с. 357; 316, с. 91; 308, с. 292–298; 359, с. 225]

Але більшість чинників, як внутрішнього, так і зовнішнього середовища мають непрямий вплив на витрати підприємства. Враховуючи стратегічні й тактичні цілі, для досягнення яких підприємство здійснює виробничу діяльність, пропонується розподіл усіх витратоутворюючих чинників на дві групи: а) для стратегічного управління витратами; б) для тактичного управління витратами (табл. 2.10).

Отже, до витрат, управляти якими потрібно на тактичному рівні, віднесено обсяг виробництва та асортимент продукції, оскільки зі зміною обсягу виробництва й асортименту продукції змінюються прямі витрати на сировину, матеріали, комплектуючі, оплата праці робітників за відрядною формою і, відповідно, відрахування на соціальні заходи, витрати на транспортування товарів, їх зберігання тощо. Обрані на підприємстві методи розподілу витрат та нарахування амортизації впливатиме на рівень витрат. Кваліфікаційний рівень робітників впливатиме на витрати через трудомісткість продукції та розмір витрат від браку.

Таблиця 2.10

**Класифікація витратоутворюючих чинників підприємства для тактичного й стратегічного управління**

Рівень управління	Назва чинників
Тактичне управління	Обсяг виробництва; асортимент продукції; метод управління витратами підприємства; кваліфікаційний рівень робітників, метод нарахування амортизації
Стратегічне управління	Організаційно-економічний рівень виробництва; технологічний рівень засобів виробництва; недостатній рівень популярності вітчизняних брендів; інфляційні процеси; середньостатистичний рівень заробітної плати; низька платоспроможність населення; високі ціни на сировину, матеріали, енергоносії; високий рівень толінгу; імпортозалежність; високий рівень конкуренції; низький попит; відсутність державної підтримки; високі ставки податків; часті зміни податкового законодавства; високі ставки кредитування; несприятливі умови інвестування; слабкий рівень взаємодії з вітчизняними підприємствами суміжних видів економічної діяльності; невелика частка середніх підприємств чи об'єднань малих підприємств

*Джерело:* складено автором за даними [66, с. 136; 70, с. 62; 120, с. 357; 316, с. 91; 308, с. 292–298; 359, с. 225]

Для стратегічного управління витратами пропонується виділити наступні групи чинників:

економічні – організаційно-економічний рівень виробництва; технологічний рівень засобів виробництва; недостатній рівень популярності вітчизняних брендів; інфляційні процеси; середньостатистичний рівень заробітної плати; низька платоспроможність населення; високі ціни на сировину, матеріали, енергоносії; високий рівень толінгу; імпортозалежність;

ринкові – високий рівень конкуренції; низький попит; відсутність державної підтримки;

податкові – значні ставки податків; часті зміни податкового законодавства;

фінансові – високі ставки кредитування; несприятливі умови інвестування;

системні – слабкий рівень взаємодії з вітчизняними підприємствами суміжних видів економічної діяльності; невелика частка середніх підприємств чи об'єднань малих підприємств.

Частина витратоутворюючих чинників взаємопов'язані. Так, інфляційні процеси сприяють зростанню цін на сировину, матеріали, енергоносії. Разом з тим, витрати на значні запаси сировини й матеріалів не завжди є стратегічно виправданими. По-перше, це відволікає з обігу грошові кошти, по-друге, збільшує витрати на зберігання (додаткові складські приміщення), по-третє, сировина може втратити термін придатності (сировина в харчовій промисловості) чи попит через те, що не є модною (фурнітура та тканини у швейному виробництві). Тому, слід приділяти значну увагу стратегічному плануванню запасів виробничих ресурсів.

Останніми роками в світовій практиці серйозна увага приділяється таким методам стратегічного управління витратами, як методи *ABC* та *XYZ*.

При використанні методу *ABC*, ресурси поділяють на три групи. Ресурс відносять до групи *A*, якщо його вартість становить 80 % вартості продукції. До групи *B* відносять ресурси, витрати яких становлять 15 % вартості всіх ресурсів. Групу *C* становлять ресурси, частина яких у загальних витратах складає лише 5 %. У зв'язку з цим управління витратами слід починати з найдорожчої за ресурсами групи – групи *A*.

Метод *ABC* не досить широко використовується вітчизняними підприємствами. Однак найбільший ефект дає застосування цього методу в комбінації з менш відомим методом *XYZ* (рис. 2.7).

Категорія	X	Y	Z
A	AX	AY	AZ
B	BX	BY	BZ
C	CX	CY	CZ

Зменшення точності прогнозування

Зменшення контролю за потребою

Рис. 2.7. Структура витрат з урахуванням створення цінності

Джерело: складено за [185, с. 8; 192, с. 265]

XYZ-аналіз уможливорює здійснення класифікації ресурсів залежно від характеру їх споживання та точності прогнозування змін у їх потребі. Лише види діяльності та відповідні їм витрати в квадраті *A* повинні бути розподілені на продукцію. Види діяльності в квадраті *B* повинні розглядатися з точки зору напрямів підвищення їх ефективності та, врешті-решт, перенесені до квадрату *A*. Види діяльності в квадраті *C* повинні бути зведені до нуля. Додатково необхідно досліджувати можливість передачі ресурсів, які використовуються для видів діяльності в квадраті *C*, на ті види діяльності, що створюють більшу цінність.

Оскільки у більшості промислових підприємств основна частина витрат на виробництво була здійснена до того, як продукція надходить до стадії виробництва (наприклад, витрати на дослідження та розробки), або буде зроблена після виходу з виробничого процесу (наприклад, витрати на дистрибуцію й збут), система *ABC*, що застосовується в стратегічному управлінні, повинна повною мірою враховувати ці компоненти витрат. Це ще раз доводить, що стратегічне управління витратами має розглядати витрати в широкому розумінні, незалежно від того, наскільки точно оцінено витрати у виробничому сегменті ланцюга цінностей.

Застосування стратегічного управління витратами має складнощі, оскільки важко точно прогнозувати зміни на наступні періоди. Тому, використовуючи метод *ABC*, необхідно враховувати той факт, що стратегічне управління витратами передбачає постійну переоцінку сьогоденного стану на користь альтернативних варіантів, які більшою мірою адаптовані до поточного сприйняття майбутньої ситуації. У деяких випадках це вимагає значних грошових вкладень і зусиль підприємства з модернізації всієї системи управління витратами.



Важливу роль в управлінні витратами відіграє інший чинник витрат – вибір *технології*. Ця проблема дуже актуальна для вітчизняної промисловості, де багато підприємств відстають на глобальних ринках через те, що занадто повільно впроваджують нові технології виробництва. Можна розглядати різні причини такого становища, але важливіше дослідити зв'язок інвестицій у нові технології зі стратегічним управлінням витратами.

При вкладанні інвестицій у досягнення науково-технічного прогресу слід керуватися не тільки аналізом ланцюга цінностей і стратегічним позиціонуванням, а й, перш за все, аналізом витратоутворюючих чинників, оскільки технологія є важливим чинником витрат на критичних етапах ланцюга.

З позиції цінності, надбання науково-технічного прогресу мають значення тільки у випадках, якщо вони, збільшивши витрати підприємства сьогодні, вплинуть на оптимізацію витрат та збільшення прибутковості підприємства в подальшому.

Сучасне промислове підприємство – це сукупність технологій. Технологія втілюється в кожному виді діяльності підприємства із створення вартості, і науково-технічний прогрес позначатиметься не тільки на чинниках, що формують рівень витрат виробництва. Іншими словами, використання підприємством досягнень науково-технічного прогресу призведе до стійких конкурентних переваг за наявності будь-якої з таких обставин:

впровадження досягнень науково-технічного прогресу знижує витрати в майбутньому або поглиблює диверсифікацію виробництва, отже підприємство має технологічні переваги;

своєчасне впровадження досягнень науково-технічного прогресу надає унікальність і покращує якість продукції підприємства;

досягнення науково-технічного прогресу поліпшують організаційну та функціональну структуру підприємства.

Позитивний вплив технології стає очевидним з позиції стратегічного управління витратами, якщо розглядати всі складові частини такого управління. Як правило, розгляд проблеми впровадження досягнень науково-технічного прогресу в контексті ланцюга цінностей виявляє такий парадокс: хоча перехід на нову технологію й призведе до фінансових вигод, однак на тому етапі, де мають бути здійснені інвестиції, ніяких додаткових доходів за існуючою політикою цін отримано не буде.

Систематизація перелічених витратоутворюючих чинників для потреб тактичного й стратегічного управління дозволяє зробити певні висновки:

для поточного управління витратами потрібно зосередитись на чинниках, які мають прямий вплив на рівень витрат й піддаються оперативному корегуванню. Серед найбільш істотних чинників, що визначають рівень витрат, виділимо обсяг виробленої продукції та її асортимент;

у стратегічному сенсі важливіше вплинути на рівень витрат з позиції тих альтернатив, які сформулюють конкурентоспроможну ціну виробленої продукції;

не всі чинники, що впливають на стратегічні цілі підприємства є однаково важливими в будь-який момент часу, але деякі з них, дуже важливі в кожному конкретному випадку;

не для кожного чинника витрат система управління витратами може мати відповідні заходи впливу. Наприклад, підприємство не може вплинути на високі ставки кредитування, інфляційні процеси тощо.

#### **2.4. Методологічні підходи до формування механізму управління витратами підприємства**

На сучасному етапі виробничий та економічний потенціал вітчизняних підприємств не може ефективно використовуватись й відтворюватись, якщо не буде сформовано ефективний механізм управління витратами на всіх рівнях та стадіях господарювання.

Перед тим, як розглядати механізм управління витратами, потрібно визначитися з термінологічними особливостями цього поняття та його місцем в механізмі управління підприємства.

Великий тлумачний словник сучасної української мови дає наступне визначення поняття «механізм»: «механізм (грец. μηχανή *meschané* – машина) – система рухомих ланок або деталей, що призначена для передачі чи перетворення (відтворення) руху» [34, с. 652]. У класичній механіці механізм – це сукупність взаємозв'язаних елементів, коли зміна стану деяких з них зумовлює відповідну зміну стану інших.

Економічна енциклопедія трактує механізм як «...систему, пристрій, спосіб, що визначають порядок певного виду діяльності» [86, Т. 2, с. 355].

В економічній теорії поняття «механізм» часто використовується в складі термінологічних словосполучень: «механізм управління», «економічний механізм», «господарський механізм», «організаційний механізм» та інші. У спеціальній літературі немає чіткого розмежування сфер застосування цих дефініцій, їх використання у науковому обігу залежить від того, прихильником якої наукової школи є певний вчений.

Різні наукові підходи щодо визначення поняття «механізм» зводяться до розуміння того, що механізм – це безліч взаємопов'язаних елементів, які приводять у рух об'єкт. При цьому механізм розглядається як взаємозв'язок та взаємодія елементів, що забезпечують розвиток об'єкта [26, с. 37].

При цьому виділяється два підходи: механізм може розглядатися як сукупність елементів, які впливають на розвиток об'єкта та як взаємозв'язок й взаємодія елементів, що забезпечують розвиток об'єкта.

Отже, відносно першого підходу, механізм як інструмент впливу характеризує процес управління будь-яким об'єктом. Структура такого механізму включає наступні елементи: об'єкт – це керований елемент, який змінюється під дією центру управління в бажаному для останнього напрямі; суб'єкти – це керуючі елементи, які здійснюють вплив; алгоритм «роботи» механізму, що являє собою сукупність функцій керуючих впливів, методів та способів досягнення цілей управління; параметричний опис запланованих результатів; умови, які впливають на роботу механізму, або чинники, здатні змінити алгоритм «роботи» механізму; прийняті до аналізу обмеження застосування механізму, при яких можливо досягнення цільової ефективності.

Результативність та ефективність функціонування механізму може вимірюватися кількісними та якісними показниками, такими як: рівень інвестицій (кількісний показник); якість промислової продукції (якісний показник); ступінь й темпи розвитку об'єкта, наприклад: інтенсифікацією інтеграційних процесів; якістю одержуваного результату в цілому (наприклад, фінансові результати діяльності підприємства).

Умови або чинники, що сприяють або перешкоджають роботі механізму управління, можна систематизувати на зовнішні (політичні, економічні, правові, соціальні, науково-технічні і т. д.) та внутрішні, що характеризують ресурсну базу та організацію діяльності об'єкта.

Обмеження є виключеннями із загальних правил управління, що визначають особливості алгоритму конкретного механізму, при чому, життєздатність механізму залежить від рівня та значимості обмежень. Цей елемент більшою мірою, ніж всі інші пояснює необхідність систематизації

структури елементів механізму, а також може бути критерієм досягнення цільової ефективності функціонування механізму управління.

Характеристика оптимальності, ймовірно, буде визначатися простотою використовуваного в механізмі алгоритму, що визначає обсяг ресурсного забезпечення процесу реалізації механізму на практиці, за умови досягнення планових цільових результатів.

Другий підхід до визначення поняття «механізм» полягає у визначенні механізму як інструменту взаємодії суб'єктів. Такий механізм визначає принципи та послідовність виконання певних дій між різними суб'єктами, наприклад: механізм параметричної координації взаємодії в системі постачальник – замовник.

Якщо розглядати структуру цього типу механізму, то об'єкт механізму обмежується сферою інтересів суб'єктів взаємодії. Роль суб'єкта, в даному випадку незалежного арбітра, обмежується функцією організації та контролю виконання правил, розроблених на основі врахування інтересів усіх зацікавлених сторін. При цьому роль суб'єкта механізму може бути мінімальною, коли суб'єкт створює необхідні умови, які сприяють розвитку взаємовідносин між всіма елементами, визначає основні правила.

Методи й способи взаємодії можуть бути різних типів: інформаційні, перерозподіл функцій (наприклад, аутсорсинг), угоди різного роду (договірні відносини), проведення торгів, інтеграційні процеси і т. ін. Характер цих методів значною мірою є мотиваційним. Якість результатів «функціонування» механізму може вимірюватися тривалістю його існування. На тривалість існування механізму управління впливатимуть умови або чинники, що сприяють або перешкоджають роботі механізму. Крім того, потрібно враховувати обмеження та виключення з загальних правил.

Відмінною особливістю зазначеного механізму є активний зворотний зв'язок суб'єктів та об'єктів, що визначає більшою мірою «горизонтальні» відносини. Ми підтримуємо другий підхід, розглядаючи механізм як інструмент взаємодії всіх складових з сильними зворотними зв'язками, що є необхідним для його своєчасної зміни (реорганізації).

Механізм як категорію понятійної системи економічної теорії варто розглядати як механізм дії та використання економічних законів, який включає сукупність засобів для розв'язання об'єктивних економічних суперечностей, забезпечення поєднання економічних інтересів усіх підрозділів підприємства. Механізм в економічній теорії виступає як система об'єктивних економічних відносин. При цьому за аналогією з

механікою в економічному механізмі зміна стану окремих елементів також зумовлює відповідну зміну стану інших елементів.

Розуміння значення механізму для процесу управління має базуватися на дослідженні поняття «механізм управління» або «управлінський механізм».

В науковій літературі існують різні підходи до визначення поняття «механізм управління», що відображено в *табл. 2.11*.

*Таблиця 2.11*

**Наукові підходи до розуміння сутності поняття «механізм управління»**

Автор	Визначення поняття	Сутнісні характеристики
1	2	3
Г. В. Астапова [15, с. 79]	Механізм управління – це система елементів організаційно-економічного впливу на процес управління	Не зазначено методи, способи та інструменти впливу на процес управління
І. П. Булеєв [29, с. 33]	Механізм управління – це сукупність форм, методів та інструментів управління	Визначення не розкриває цілеспрямованість впливу на процес управління
А. Г. Гладишев, В. Н. Іванов, В. І. Патрушев [189, с. 116]	Механізм управління – спосіб організації управління суспільними справами, де взаємопов'язані методи, засоби і принципи, що і забезпечує ефективну реалізацію цілей управління	Не розкрито інструменти та завдання забезпечення цілей управління
Ю. В. Лисенко, П. О. Єгоров, [147, с. 87]	Механізм управління – це система формування цілей і стимулів, які дають змогу перетворити у процесі трудової діяльності рух матеріальних та духовних потреб членів суспільства на рух засобів виробництва і його остаточних результатів, спрямованих на задоволення платоспроможного попиту споживачів.	Не зазначено методи, засоби та принципи дії механізму
О. М. Ковалюк [113, с.29]	Механізм управління – це система форм, методів, важелів, інструментів, які використовуються в діяльності держави і підприємств за відповідного нормативного, правового та інформаційного їх забезпечення політикою на мікро- та макрорівні	Не зазначено взаємодію між складовими механізму управління
А. Кульман [138, с. 61]	Механізм управління – це природна система, яка виникає в ринковій економіці	Трактування не розкриває цілеспрямованість механізму управління

1	2	3
Г. С. Одінцева [71, с. 38]	Механізм управління – це засіб вирішення суперечностей явища чи процесу, послідовна реалізація дій, які базуються на основоположних принципах, цільовій орієнтації, функціональній діяльності з використанням відповідних їй методів управління та спрямовані на досягнення мети	Розкриваючи механізм як засіб розв’язання суперечностей не показано системний підхід до формування механізму
Р. М. Рудніцька, О. Г. Сидорчук [272, с.54]	Механізм управління розглядають як штучну систему, спеціально сконструйовану для досягнення певних цілей у визначеній сфері людської діяльності.	Не зазначено складові елементи механізму управління
Л. П. Юзьков [341, с.27]	Механізм управління включає: об’єкти управління; суб’єкти управління; взаємовплив між суб’єктами та об’єктами управління. Статику механізму управління визначають суб’єкти та об’єкти управління, які становлять організаційно-структурну основу механізму, а динаміку – комплекс зв’язків та взаємодій між ними	Зазначивши складові механізму управління, не визначено спрямування його дії на результат

*Джерело:* систематизовано автором

Узагальнення, різних наукових підходів до трактування сутності поняття механізм управління (*табл. 2.11*), дало змогу систематизувати їх за трьома напрямками:

механізм управління як набір взаємопов’язаних елементів, що показує системний підхід до формування механізму;

механізм управління як інструмент вирішення суперечностей для реалізації цілеспрямованих дій;

механізм управління як послідовність певних перетворень, тобто процес реалізації дій.

Так, при визначені механізму управління більшість науковців, серед яких Г. В. Астапова, І. П. Булеєв, Ю. В. Лисенко, П. О. Єгоров, О. М. Ковалюк, А. Кульман, Р. М. Рудніцька, О. Г. Сидорчук, Л. П. Юзьков обрали системний підхід. Г. С. Одінцева трактує управління витратами як інструмент вирішення суперечностей, а А. Г. Гладишев, В. Н. Іванов, В. І. Патрушев як процес реалізації дій.

На механізм управління підприємства впливають чинники внутрішнього та зовнішнього середовища, що обумовлюють складність дослідження його складових та методів впливу на їх взаємодію. Водночас,

являючи собою систему важелів та інструментів досягнення поставленої мети, механізм управління виступає визначальним чинником ефективної діяльності економічних суб'єктів. Основним завданням в дослідженні механізму управління є пошук найбільш ефективних схем управління та взаємодії окремих елементів з урахуванням базових економічних закономірностей.

Вважаємо, що не можна ототожнювати механізм управління підприємством з механізмом управління витратами, оскільки механізм управління підприємством включає управління не тільки витратами, а й доходами. Разом з цим при однакових доходах, підприємства, можуть мати різні фінансові результати, через різні показники витрат, тому для забезпечення високої результативності функціонування підприємства, потрібен діючий механізм управління витратами.

Отже, логічним буде констатувати, що механізм управління витратами є складовою частиною економічної діяльності підприємства та впливає не тільки на витрати, а й на виробництво та господарську діяльність підприємства як це наочно представлено на *рис. 2.8*.

За таких умов споживачі опосередковано впливають на збільшення прибутку, а зростання прибутковості сприятиме зростанню вартості підприємства, що в сучасних ринкових умовах розглядається, як стратегічна мета діяльності підприємства. Таким чином, механізм управління витратами впливає не тільки на рівень витрат підприємства, а й на досягнення підприємством його тактичних й стратегічних цілей [58, с. 37].

*Вважаємо, що механізм управління витратами – це функціонуюча система взаємопов'язаних складових, яка базується на концептуальній основі, визначається чинниками економіко-функціональної та організаційної діяльності підприємства та спрямована на реалізацію тактичних й стратегічних цілей підприємства.*

Зауважимо, що в запропонованому визначенні відображено характерні особливості процесу управління витратами, що зумовлюються господарсько-економічною та організаційною діяльністю підприємства, яка проводиться зі своєї ініціативи у внутрішньому та зовнішньому (стосовно підприємства) середовищі. Зазначимо, що категорія «механізм управління витратами» являє собою систему методів, функцій, елементів, важелів, інструментів впливу на витрати підприємства для їх оптимізації з метою досягнення тактичних й стратегічних цілей. Для побудови ефективної системи управління витратами ця категорія займає провідне

місце в силу того, що теоретична основа такого механізму формує основу для вибору способів управління витратами, тобто має широку сферу практичного застосування на промислових підприємствах.

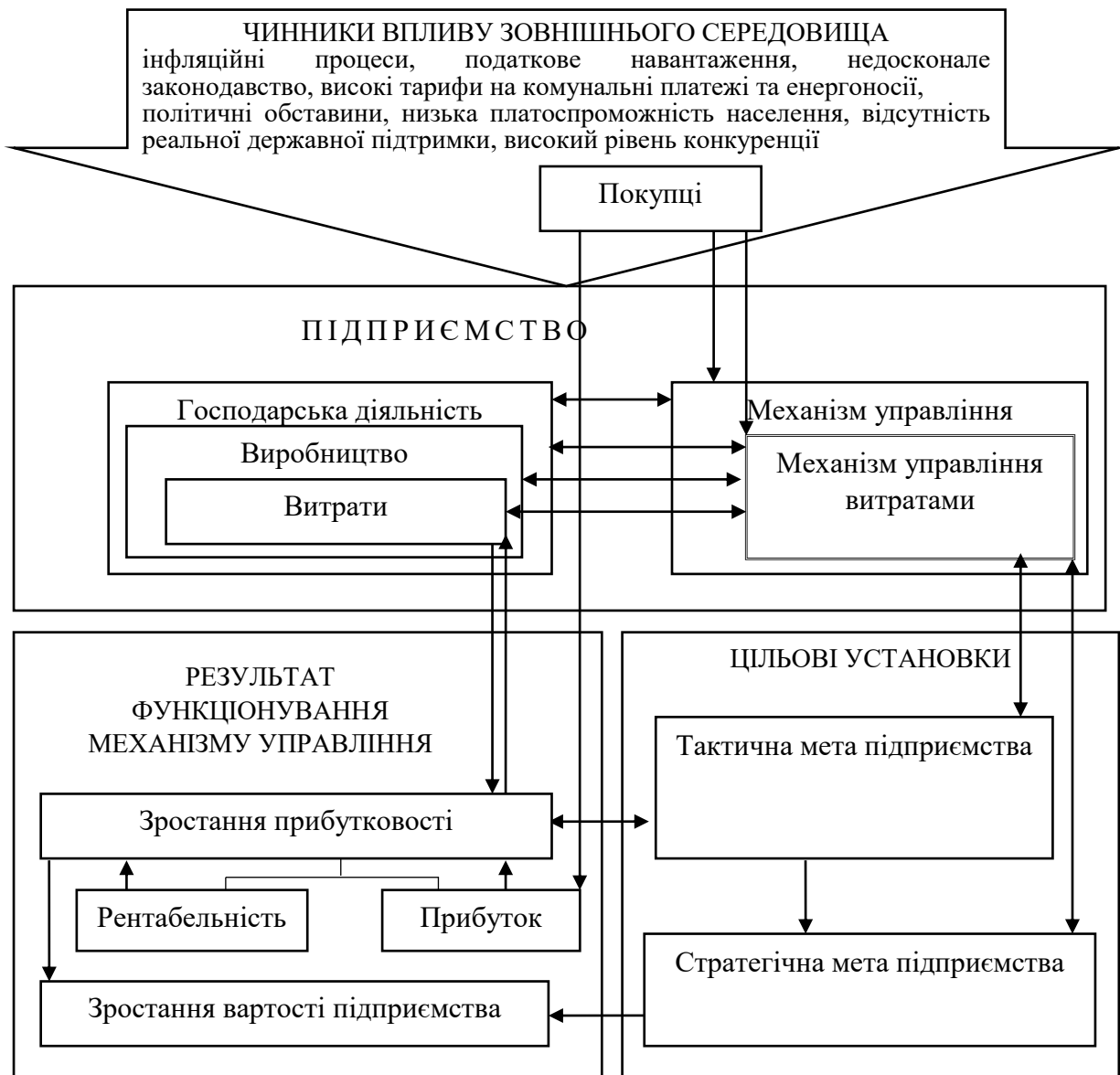


Рис. 2.8. Функціонування механізму управління витратами на промисловому підприємстві

Джерело: розроблено автором

Зрозуміло, що немає такого механізму управління витратами, який був би універсальним і максимально ефективно функціонував на кожному підприємстві. Навіть на підприємствах однакового виду економічної діяльності існують особливості, які впливають на формування механізму управління витратами, який буде ефективним саме для даного підприємства [242, с. 104].



При цьому слід зазначити, що механізм управління витратами не може бути раз і назавжди заданим та незмінним. Він повинен видозмінюватися під впливом досягнутого рівня розвитку підприємства, зрілості виробничих відносин, вимог ринку й інших зовнішніх і внутрішніх чинників. Формування ефективного механізму управління витратами для кожного виробничого підприємства є завданням надзвичайної важливості, оскільки налагоджений механізм управління витратами здатний адекватно співвідносити ресурси підприємства та виробничі відносини задля досягнення тактичних й стратегічних цілей підприємства [248, с. 111].

Дослідження теорії та практики з питань управління витратами в умовах ринкової економіки дало змогу зробити висновок про те, що ефективний механізм управління витратами не тільки впливає на фінансові результати діяльності підприємства, а вирішальною мірою визначає життєздатність бізнесу.

Механізм управління витратами має складну внутрішню структуру, зумовлену:

- спрямованістю на реалізацію тактичних цілей та стратегічної мети підприємства;
- різноманітністю функцій та інструментів управління витратами;
- сукупністю ефективних методів управління витратами;
- наявністю організаційної та економіко-функціональної інфраструктури управління витратами;
- своєчасним інформаційним забезпеченням.

Цілеспрямованість механізму управління витратами промислового підприємства визначається його тактичними й стратегічними цілями: оптимізація витрат та собівартості продукції, активізація споживчого попиту, зростання прибутковості та зростання вартості підприємства.

Для дієвого механізму управління витратами потрібна відповідна нормативно-правова база. Всі вітчизняні підприємства мають дотримуватися актів нормативно-правового регулювання – наприклад, методичних засад бухгалтерського обліку витрат. Окрім державного регулювання питань формування витрат (норми списання паливно-мастильних матеріалів, норми списання спецодягу, норми нарахування добових при відрядженні, встановлення мінімального розміру заробітної плати тощо), на підприємствах існує внутрішня правова, нормативна та довідкова інформація, що використовується для оцінки, контролю й прогнозування відповідності витрат чинному законодавству, директивним

документам, стандартам бухгалтерського обліку [239, с. 37]. Більше того, підприємства займаються оформленням ліцензій, дозволів, проектної та технологічної документації, що також пов'язано з витратами.

Серед основних етапів управління витратами заслуговують на увагу розроблення рішень щодо управління витратами, реалізація прийнятих рішень та контроль за їх виконанням. Для реалізації зазначених етапів управління витратами застосовується різний інструментарій: формування інформаційної бази, автоматизація, калькулювання, бюджетування, моніторинг, звітність, контролінг та інші.

Однією з найважливіших складових механізму управління витратами є застосування ефективних методів управління витратами. В сучасних умовах позитивні результати досягаються внаслідок впровадження комбінованості методів з їх адаптуванням до умов та вимог конкретного підприємства.

З метою ефективної взаємодії всіх складових підприємству необхідно сформувані дієву організаційну та економіко-функціональну структуру. Організаційна структура, що є певною впорядкованістю завдань, ролей, повноважень і відповідальності, створює умови для здійснення підприємством своєї діяльності та досягнення встановлених цілей [241, с. 146]. Організаційна структура охоплює питання управління підприємством і його підрозділами, а також зв'язки між виробництвом й управлінням, між підприємством і зовнішнім середовищем.

Організаційна структура системи управління витратами повинна забезпечити необхідні взаємозв'язки між всіма рівнями управління для вироблення ефективного комплексу заходів, спрямованих на оптимізацію витрат підприємства. Зазначена організаційна структура повинна забезпечити підвищення ефективності діяльності підприємства за мінімальних додаткових витрат шляхом впровадження системи управління витратами без зниження технічного рівня й якості продукції [59, с. 110].

В умовах ринкової економіки забезпечення досить високої конкурентоспроможності продукції підприємства, що працює у певному ринковому сегменті, ефективно управління витратами без відповідно налагодженого та своєчасного інформаційного забезпечення не можливе. Разом із тим управління витратами та всіма аспектами діяльності підприємства, відповідне вимогам ринку, має базуватися на єдності зовнішньої та внутрішньої інформації. Зовнішню інформацію з позиції конкретного підприємства можна отримати через статистичні дослідження

кон'юнктури ринку, сформованого рівня цін, рейтинги конкурентів, дані опитувань потенційних покупців тощо. Внутрішня інформація перебуває у віданні самого підприємства, формується та вивчається за допомогою існуючих систем аналізу. Управління витратами підприємства можна охарактеризувати як інтенсивний інформаційний процес, що вимагає детального аналізу всього комплексу даних, які використовуються.

В сучасних умовах інформація визначається як фактичне або потенційне знання, яке слугує для підготовки управлінських рішень. Крім того, вона є реальним нематеріальним споживчим продуктом, його основна функція – зниження невизначеності в процесі реалізації цілей [156, с. 215].

Інколи може виникати негативна ситуація, коли велика кількість інформації спричиняє проблеми, пов'язані зі своєчасною її обробкою. Для визначення спрямованості інформаційних потоків розглянуто основні види користувачів (споживачів) інформації:

- *внутрішні користувачі*, які працюють на підприємстві, де здійснюється аналіз;
- *зовнішні користувачі*, які не входять до складу підприємства.

В інформації щодо підсумків роботи підприємств зацікавлені різні споживачі інформації (як внутрішні, так і зовнішні): податкові служби, антимонопольний комітет, органи статистики, потенційні інвестори, акціонери та ін. Державним органам необхідна інформація про здатність підприємства виконувати фінансові зобов'язання. Для акціонерів важливою є інформація про доходи та чинники, що їх збільшують (показники ефективності виробництва, які сприяють зниженню обсягів витрат і збільшенню прибутку).

Усіх споживачів економічної інформації можна об'єднати в кілька груп:

1) менеджери підприємств, які потребують інформації для аналізу з метою прийняття рішень, контролю, регулювання управлінської діяльності, тобто інформації, що стосується ціни реалізації, витрат на виробництво, попиту на продукцію, яка випускається, конкурентоспроможності продукції підприємства, показників рентабельності виробництва та асортименту продукції;

2) власники акцій, зацікавлені в інформації про величину інвестицій і доходи від акцій;

3) наймані працівники, які прагнуть знати про здатність підприємства виконувати зобов'язання щодо своєчасної та повної виплати заробітної плати;

4) кредитори та власники позичкового капіталу, яким важливо знати про можливості підприємства виконувати взяті на себе фінансові зобов'язання.

Групу зовнішніх споживачів інформації становлять різні урядові організації, які збирають необхідну їм інформацію. Наприклад, Держкомстат України узагальнює деталізовані дані про збутову діяльність, прибутки, капіталовкладення, запаси товарів, дивіденди, що виплачуються, суми податків; антимонопольний комітет аналізує інформацію про витрати підприємств, про рівень оптових цін, прибутки підприємств тощо; фіскальні служби вивчають звіти для перевірки оподаткованого прибутку, вони вимагають єдиного підходу до визначення складу витрат, обсягу прибутку, використання сучасних методів їх обчислення. Таким чином, для забезпечення функціонування механізму управління витратами виникає необхідність створення на підприємстві єдиної інформаційної системи (рис. 2.9).

Завдяки взаємодії всіх користувачів інформаційної системи відбувається наповнення бази даних підприємства оперативною інформацією про хід виконання конкретних господарських операцій, що відносяться до різних напрямів діяльності.

*Інформаційну систему* розуміють як взаємозв'язану сукупність засобів, методів і персоналу, використовуваних для зберігання, обробки та надання інформації задля досягнення поставленої підприємством мети [86, Т. 1, с. 700]. Але інформаційна система має забезпечити не тільки підвищення ефективності прийнятих управлінських рішень, а й дієвість механізму управління витратами. За чітко налагодженої інформаційної системи кожен виконавець виконує певні дії, отримуючи інформацію в обсязі, необхідному та достатньому для виконання своїх посадових обов'язків.

Найважливішою вимогою до змісту інформації є наявність у базі даних не тільки внутрішньої, а й зовнішньої інформації про витрати. Лише порівняння даних внутрішнього обліку з інформацією про витрати конкурентів за аналогічною продукцією дає підприємству орієнтир, що дозволяє утримувати конкурентоспроможну позицію [153].

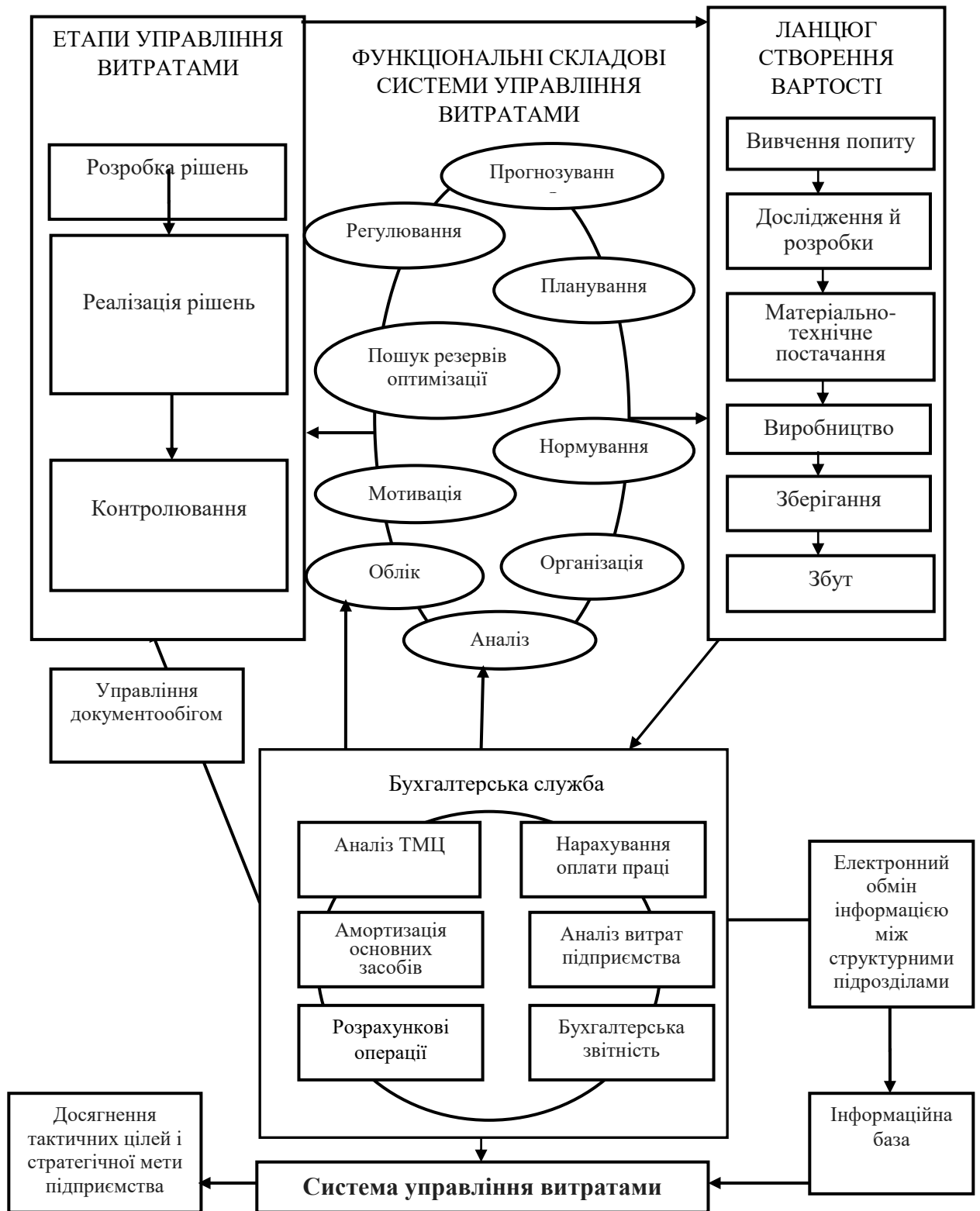


Рис. 2.9. Структура інформаційної системи для забезпечення потреб управління витратами промислового підприємства.

Джерело: складено автором.

Сьогодні це є можливим, оскільки закон в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» йдеться про те, що підприємства зобов'язані забезпечувати доступність фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності для ознайомлення юридичних та фізичних осіб за місцезнаходженням цих підприємств. Ст. 14 зазначеного нормативно-правового документу зобов'язує «...публічні акціонерні товариства оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством» [93].

Структуризацію зовнішньої інформації представлено в *табл. 2.12*.

*Таблиця 2.12*

### Особливості отримання зовнішньої інформації

Характеристика інформації	Засоби отримання інформації
<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Покупці</b>	
Визначення цільової групи покупців, їх потреб та повноти задоволення продукцією	Систематичні дослідження, оцінювання внутрішньої інформації щодо обсягів продажу в розрізі асортиментних груп та регіонів реалізації.
Думка покупців про продукцію підприємства, сервіси (сприймається якість, ціни, конкурентні переваги і недоліки, репутація підприємства)	Періодичні анкетні та телефонні опитування; визначення цільової групи покупців; періодичні опитування тих само клієнтів за тією само методикою з метою виявлення динаміки
<b>Конкуренти</b>	
Думка покупців щодо власної продукції та продукції конкурентів	Періодичне особисте опитування покупців конкурентів у місцях їх обслуговування; телефонне інтерв'ю виявлених потенційних клієнтів
Собівартість продукції конкурентів; якість продукції та ціни на неї, ефективність діяльності	Моніторинг прайс-листів; опитування лояльних оптових покупців і конкурентів (інформація про ексклюзивні знижки); збирання відомостей, що надходять до відділу збуту від покупців. Постійно-періодична функція — збирання непрямих даних про обсяги продажів (інтерв'ю з клієнтами, експертами, через кадрову службу); рекламу; про витрати на оренду; закупівельні ціни (інтерв'ю з постачальниками), рівень цін; чисельність і заробітну плату персоналу (через кадрову службу). Дослідження має проводитись систематично, а не тільки при зміні ринкової ситуації
<b>Постачальники</b>	

1	2
Ціни. Якість продукції. Умови постачання	Прямі запити постачальникам, контакти з ними на виставках. Особливої уваги потребують оптові постачальники. Періодичне збирання актуальної інформації
<b>Ринок</b>	
Частка ринку підприємства, його ємність.	Статистичні дані державних служб; приблизна оцінка потреби в продукції цільової групи клієнтів; обсяги випуску продукції. Актуально для підприємств, що мають вагому частку на ринку (> 2%). При визначенні враховується конкурентна продукція
Ефективність усіх каналів збуту пропускна здатність, рівень націнок, витрати	Особисті інтерв'ю з оптовими покупцями проводяться періодично з метою виявлення альтернативних варіантів каналів реалізації продукції підприємства
Платоспроможний попит	Оцінюється за непрямими даними: інформація щодо динаміки продажів конкурентів, стану підприємств суміжних видів економічної діяльності; публікації в пресі про виплату заборгованості по зарплаті в конкретних регіонах або конкретних груп населення, про фінансування великих проектів.
<b>Технології</b>	
Нововведення та перспективні напрями виду економічної діяльності	Періодичні інтерв'ю з експертами: науковцями профільних ВУЗів, працівниками підприємств

*Джерело:* складено автором за [153; 271, с. 305].

Метою використання інформації, перш за все, є зменшення невизначеності в процесі прийняття рішень щодо управління витратами з урахуванням стратегічної мети та тактичних цілей підприємства. Тому, адміністрація підприємства та менеджери завжди повинні мати правдиву та своєчасну інформацію про те, яка насправді сума витрат йде на виробництво продукції та які існують резерви з її оптимізації.

Відсутність необхідної інформації, використання недостовірних або неактуальних даних може бути причиною прийняття невірних рішень, тому управління витратами не може ефективно проводитися без достатньої оперативної, надійної, своєчасної та достовірної інформації.

Отже, для результативного управління витратами потрібен відповідний механізм. Вважаємо, що механізм управління витратами потрібно розглядати як функціонуючу систему взаємопов'язаних складових, що базується на концептуальній основі, визначається чинниками економіко-функціональної та організаційної діяльності підприємства, та спрямована на реалізацію тактичних й стратегічних цілей

підприємства. Механізм управління витратами є складовою частиною механізму управління підприємства та впливає не тільки на витрати, а й на виробництво та господарську діяльність підприємства в цілому. Для забезпечення функціонування механізму управління витратами на підприємстві повинно бути налагоджене якісне інформаційне забезпечення.



### РОЗДІЛ 3

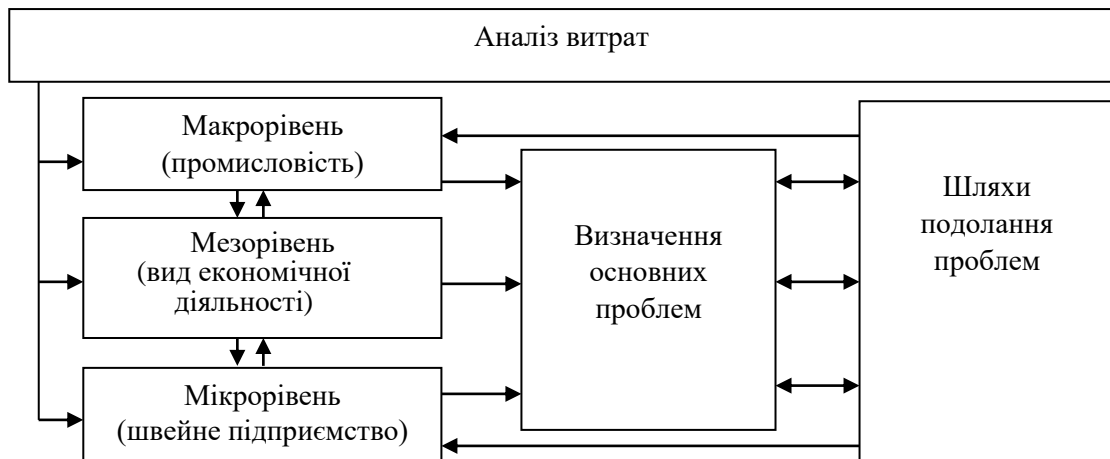
## АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ТА ПРОБЛЕМ У СФЕРІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ШВЕЙНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

### 3.1. Обґрунтування методологічних положень аналізу витрат на підприємствах швейної промисловості

На сучасному етапі розвитку в умовах високих економічних ризиків, посилення конкуренції, розширення зовнішньоекономічних зв'язків зростає відповідальність керівництва підприємств за результати господарської діяльності, що зумовлює об'єктивну необхідність визначення тенденцій розвитку та перспективних можливостей підвищення ефективності економічної діяльності швейних підприємств.

Вітчизняний досвід аналізу, апробований багаторічною практикою, базується на науково-методичному забезпеченні, класичному підході до всебічної оцінки, комплексного використання методів економічного аналізу, що забезпечує його об'єктивність, спадкоємність у розробленні та оцінці тактичних і стратегічних завдань розвитку підприємств.

Традиційно у вітчизняній теорії науково-методичним розробкам щодо аналізу витрат приділяється велика увага. Однак, необхідно враховувати сучасні особливості господарювання підприємств в ринкових умовах, адаптувати накопичений досвід до вирішення прикладних завдань у сфері управління витратами підприємств швейної промисловості. Аналіз витрат підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів, їх оптимізації й обґрунтуванні управлінських рішень з метою подальшої оптимізації [25, с. 8]. Досягнення цієї мети здійснюється шляхом вирішення аналітичних завдань, згрупованих у три блоки дослідження: на макрорівні (рівень промисловості країни), мезорівні (аналіз виду економічної діяльності – текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів) та на мікрорівні (аналіз діяльності швейних підприємств), оскільки зв'язок між зазначеними рівнями є безсумнівним (рис. 3.1).



*Рис. 3.1.* Розв'язання аналітичних завдань на макро-, мезо- та мікрорівнях

Джерело: авторська розробка

Такий підхід, на нашу думку, надає можливість комплексно підійти до визначення основних проблем швейних підприємств та сформулювати методологічні положення щодо шляхів їх вирішення. Діяльність швейних підприємств зумовлює показники функціонування як сукупності підприємств даного виду економічної діяльності, так і промисловості в цілому. Високі результати діяльності підприємства неможливі без управління витратами, ефективність якого залежить від якості аналітичної інформації. Для поліпшення рівня інформаційного забезпечення керівництву підприємства необхідно застосувати системний підхід до аналізу витрат (*рис. 3.2*).

Зміст аналізу витрат розглядатимемо як процес інформаційного забезпечення та всебічної оцінки витрат підприємства для їх оптимізації й обґрунтування управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації витрат підприємства. Він полягає в оцінюванні тенденцій зміни витрат, їх динаміки та структури, підтриманні оптимального рівня витрат, обґрунтуванні аналітичної інформації про майбутні витрати, в аналітичній підтримці стратегічних рішень тощо. На *рис. 3.2* наведено елементи системи аналізу витрат підприємства. Так, основною метою аналізу витрат є отримання необхідної достовірної інформації для оптимізації рівня витрат на підприємстві.



Рис. 3.2. Системний підхід до аналізу витрат швейних підприємств

Джерело: авторська розробка

Слід зазначити, що система управління витратами не повинна бути спрямована на абсолютне зниження витрат, оскільки це може негативно позначитися на якості продукції, отже й фінансових результатах підприємства. Необхідно досягти такого рівня витрат, який забезпечуватиме оптимальне співвідношення «ціна/якість», що й

визначено основним завданням аналізу витрат. Інформаційними джерелами забезпечення аналізу витрат визначено фінансову, статистичну й управлінську звітність підприємства, плани, калькуляції, бюджети, узагальнену статистичну інформацію. Об'єктом аналізу є ресурсні та функціональні складові, які забезпечують формування витрат підприємства. Суб'єктами аналізу витрат, тобто виконавцями цієї функції управління, є керівники та провідні фахівці: економісти, бухгалтери, маркетологи, керівники центрів відповідальності та інші. Серед принципів аналізу витрат доцільно виділити: системність, відповідність, комплексність, раціональність, оцінка, порівняння, гнучкість, принцип оптимальності витрат.

Комплексне обґрунтування методичного забезпечення аналізу витрат набуває ключового значення, оскільки його помилкове визначення на стадії реалізації спричинятиме появу втрат та упущену економічну вигоду. Отже, методичним забезпеченням аналізу витрат підприємства є групування, порівняння, коефіцієнтний, індексний, експертний метод, факторний аналіз, графоаналітичний методи.

Узагальнення результатів проведеного аналізу дозволить виявити особливості діяльності швейних підприємств і специфіки підприємств текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів; визначити основні проблеми на макро-, мезо- та мікрорівнях та обґрунтувати шляхи їх розв'язання через процес удосконалення управління витратами.

Мета аналізу витрат може бути досягнута лише шляхом використання ефективних методів проведення аналізу. На практиці підприємства застосовують різні способи аналізу [16, с. 102; 25 с. 9; 36 с. 78; 51 с. 190; 142 с. 73; 148 с. 142; 201 с. 73]:

- за повною собівартістю;
- за нормативною собівартістю;
- за плановою собівартістю;
- за системою бюджетування;
- простий «директ-костинг»;
- розвинутий «директ-костинг»;
- за покриттям постійних витрат;
- за покриттям постійних витрат із відносними прямими витратами;
- за плановими граничними витратами.

За допомогою аналізу *повної собівартості* визначаються всі витрати, що формують собівартість продукції з розподілом постійних витрат за конкретними її видами відомими методами – прямим підрахунком або

пропорційно прийнятим загальним базам розподілу. Розрахунок собівартості продукції цими способами та методами здійснюються відповідно до вимог нормативних актів з фінансового обліку й оподаткування.

Особливо складним для отримання достовірних даних щодо собівартості різних видів продукції є розподіл непрямих витрат, для якого підприємства застосовують різні бази. Часто для розподілу непрямих витрат між різними видами продукції на промислових підприємствах застосовується заробітна плата основних виробничих робітників. Але використання цього показника має сенс у тих випадках, коли заробітна плата займає більшу питому вагу в загальновиробничих витратах, ніж витрати на утримання та експлуатацію обладнання.

У масовому виробництві застосовується спосіб розподілу непрямих витрат за машино-людино-годинами. Це фактично спосіб прямого підрахунку, що дозволяє отримати більш точні результати аналізу собівартості непрямих витрат. Однак аналіз за допомогою цього способу – трудомісткий процес, що значно ускладнюється на підприємствах з великою номенклатурою продукції, до яких належить швейне виробництво. Також цей спосіб недоцільно застосовувати на підприємствах з високим рівнем механізації й автоматизації виробництва, що також характерно для швейних підприємств. В якості бази розподілу можуть застосовуватись також інші показники.

Аналіз *нормативної собівартості*, на відміну від способу аналізу за повною собівартістю, полягає в тому, що витрати розраховуються за нормативами, а тому йому притаманні ті ж недоліки, що й способу аналізу за повною собівартістю, зокрема, ті самі труднощі з розподілом непрямих витрат. Разом із тим цей спосіб є досить нормативно регламентованим і дозволяє підвищити якість контролю за собівартістю, надаючи можливість порівнювати фактичні результати із нормативними, виявляти відхилення від технічно обґрунтованих розрахунків й за допомогою відповідних заходів повертати їх до рівня нормативних.

За нормативним методом аналізу спрощується процес розрахунку витрат, забезпечується відповідність отриманих результатів незалежно від місця формування витрат. Аналіз витрат нормативним способом може здійснюватися з фіксованим обсягом випуску. У цьому випадку встановлюється ставка нормативних витрат безвідносно до обсягу виробництва продукції. Аналіз витрат за нормативною собівартістю застосовується в умовах зміни обсягу випуску продукції. У цьому випадку встановлюються нормативи змінних витрат на одиницю продукції,

а нормативи постійних витрат – на весь обсяг. У такий спосіб створюється можливість отримати обсяг виробництва з технічно обґрунтованою точкою беззбитковості та зоною релевантності [16, с. 102].

Аналогічним до аналізу за нормативною собівартістю є спосіб аналізу витрат за *плановою собівартістю*. Однак слід врахувати, що в даному випадку розрахунки можуть виконуватися за величинами прогнозованими та спрямованими на забезпечення максимальної ефективності. Потрібна глибока обґрунтованість планових витрат, оскільки їх визначають з огляду на конкретні умови виробництва [36 с. 78].

Поряд з урахуванням витрат за плановою собівартістю на підприємствах набув поширення спосіб *бюджетного планування й аналізу* витрат [135 с. 112]. Цей спосіб уможливорює визначення кращих варіантів використання внутрішньої інформації щодо витрат на підприємстві та найбільш якісної організації управління ними й підприємством у цілому.

Система бюджетування пов'язує кожний підрозділ із загальною метою підприємства. Ускладнення діяльності підприємств зумовило нові проблеми та потреби в процесі отримання й оброблення інформації щодо витрат, унаслідок чого управління ними дуже ускладнюється. Це спричинило потребу в децентралізації управління витратами шляхом створення центрів витрат. Менеджерам таких центрів делегувалася відповідальність за прийняття рішень, а головна адміністрація виконувала роль розробників стратегії й прийняття рішень щодо найбільш ефективного розподілу ресурсів у зв'язку з поточними змінами в діяльності.

Позитивним прикладом використання методу аналізу витрат за системою бюджетування можуть слугувати компанії – виробники одягу «Hugo Boss AG», «Mexx Group B.V» та ін. Це стало стимулом до введення нових показників оцінювання діяльності як кожного підрозділу, так і підприємства в цілому. Таким показником стосовно витрачання ресурсів стали повні витрати підприємств та їх підрозділів на виробництво продукції. Застосування показника повних витрат дозволяє раціональніше розподіляти виробничі ресурси у підрозділах, перш за все, у високорентабельних.

Оптимальним варіантом, як свідчить практика, є той, коли особою, відповідальною за витрати, є керівник виробничого підрозділу, наприклад, начальник цеху [311 с. 44]. За центрами витрат розробляються бюджети прямих витрат на матеріали, заробітну плату, бюджети цехової собівартості та непрямих витрат, до яких належать бюджети: витрат на утримання й

експлуатацію устаткування; цехових (накладних) витрат; загальновиробничих витрат; комерційних витрат (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Склад бюджетів витрат на виробництво продукції швейних підприємств

Вид бюджету	Склад витрат
Цехова собівартість (основного виробництва)	Вартість сировини, основних і допоміжних матеріалів; вартість відходів (віднімається, якщо відходи зворотні); вартість покупних комплектуючих; вартість палива, води й електроенергії на технологічні цілі; витрати на утримання й експлуатацію обладнання; основна та додаткова заробітна плата основних виробничих робітників; нарахування на заробітну плату; вартість інструментів та МШП; витрати, пов'язані з браком; витрати, пов'язані з технологічними відходами; вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції; транспортні витрати цеху; інші цехові витрати (накладні)
Витрати на утримання й експлуатацію основних засобів	Амортизаційні відрахування від вартості виробничого та пілйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, що здійснюються для підтримання об'єктів основних засобів в робочому стані
Цехові витрати (накладні, що включаються до цехової собівартості)	Утримання апарату управління цехом та іншого цехового персоналу; мелічне страхування апарату управління цехами; амортизація будівель, споруд, інвентарю; витрати та поточний ремонт будівель, споруд, інвентарю; витрати на випробування, розробки та дослідження, раціоналізацію, винахідництво; витрати з охорони праці;
Загальновиробничі витрати (включаються до виробничої собівартості)	Заробітна плата апарату управління підприємством з нарахуваннями; витрати на віпралження; витрати пожежної та сторожової охорони; амортизація основних засобів; утримання та поточний ремонт будівель, споруд та інвентарю загальногосподарського призначення; витрати на дослідження та розробки, раціоналізацію, винахідництво загальногосподарського призначення; витрати на підготовку та перепідготовку кадрів; витрати на послуги зв'язку та інформаційне забезпечення управління; витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; витрати на опалення, освітлення, волопостачання, воловілвлення та інше утримання виробничих приміщень; полатки, збори й інші обов'язкові відрахування та платежі; інші адміністративно-управлінські та загальногосподарські витрати
Комерційні витрати (включаються до повної собівартості)	Транспортні витрати, пов'язані з реалізацією продукції; витрати на упакування; витрати на дослідження ринку; витрати на рекламу; витрати на укладання договорів із покупцями

Джерело: складено за [304, с. 43; 135, с. 116].

Найбільш складним для виконання є *бюджет цехової собівартості* продукції. Він охоплює як прямі, так і непрямі витрати. У зв'язку з тим, що підприємство для виробництва продукції споживає багато видів матеріалів і різні їх модифікації, при розробці бюджету потреби в матеріалах необхідно враховувати їх обсяг в натуральних одиницях і вартість закупівель.

В умовах багатомноменклатурного виробництва різниця в складності виробництва продукції зумовлює необхідність розроблення бюджету прямих витрат на оплату праці.

Система бюджетування відкрила великі можливості для застосування методу аналізу витрат за неповною собівартістю, наприклад «директ-костинг». При розмаїтті трактування назви (як, наприклад, маржинальний аналіз, аналіз часткових витрат, аналіз сум покриття), на нашу думку, найбільш точним формулюванням є «директ-костинг».

За кожним видом продукції розраховується сума покриття або маржинальний прибуток. Отже, відпадає потреба розподілу постійних витрат на продукцію. Це обґрунтовується наступним:

по-перше, враховуючи особливості формування, регулювання та контролю змінних витрат, механізм їх визначення та розподілу повинен бути складнішим, ніж при розподілі постійних витрат;

по-друге, понаднормові витрати, що зумовлюють перевищення фактичної собівартості над плановою, як правило, виникають у сфері змінних витрат, що обумовлює необхідність встановлення контролю саме за змінними витратами та більш детальний їх аналіз;

по-третє, обмеження собівартості продукції лише змінними витратами (як це передбачає принцип «директ-костингу») дозволяє спростити управління витратами та трудоємність процесу калькулювання. З урахуванням постійних витрат підприємства розробляють кошториси окремих цехів та загальний кошторис підприємства, без умовного розподілу цих витрат на конкретну продукцію, її групи, центри.

Разом із тим потрібно відмітити такий недолік «директ-костингу», як відсутність врахування проміжних стадій процесу виробництва. Цю проблему можна вирішити за допомогою методу, який дозволяє знаходити резерви оптимізації витрат на кожній стадії виробництва продукції.

У практиці підприємств, крім описаного вище методу «директ-костинг» або методу змінної собівартості, застосовується розвинутий «директ-костинг» або метод змінної та повної собівартості. Метод розвинутий «директ-костинг» (верібл-костинг) передбачає, при обчисленні



собівартості продукції, поряд із змінними витратами, врахування прямих постійних витрат на виробництво та реалізацію продукції [16, с. 102]. Отже, метод розвинутого «директ-костингу» базується на таких принципах: витрати й результати враховуються за видами діяльності; до собівартості включаються змінні та прямі постійні витрати на виробництво і реалізацію продукції.

Логічним продовженням аналізу за методом «директ-костинг» є спосіб аналізу покриття постійних витрат. Зазначений метод дає можливість здійснювати поглиблений аналіз витрат з пошуком шляхів для оптимізації обсягу виробництва в короткостроковому та довгостроковому періодах, отримувати інформацію для побудови раціональної цінової політики. Все це здійснюється на підставі вибору варіантів формування витрат, що сприяє максимізації сумарного маржинального прибутку [331, с. 73].

Різновидом цього методу є *аналіз покриття постійних витрат із відносними прямими витратами*. За цим методом виокремлюють витрати, що вважаються прямими для будь-якого об'єкта. Такими об'єктами є напрями діяльності, види витрат, види продукції, центри витрат (прямі та непрямі витрати для заданого об'єкта, постійні та змінні – для відносного об'єкта діяльності за чинниками, що визначають розмір витрат).

Для аналізу планових значень витрат використовується метод *аналізу граничних витрат*. Він передбачає порівняння фактичних витрат із плановими тільки в змінній їх частині. Таким чином контрольні функції зосереджені переважно на змінних витратах і на їх відхиленні від норм. Аналітичне дослідження постійних витрат проводиться з їх розподілом на виробничі та невиробничі. Відхилення постійних витрат не розподіляються на конкретні центри, а списуються на результати всього підприємства.

Охарактеризовані методи аналізу, які застосовуються вітчизняними підприємствами, допомагають вирішувати багато завдань, що стосуються управління витратами. За результатами анкетування, вивчення документації планово-економічних та маркетингових служб виробничих підприємств складено таблицю завдань і частоти використання розглянутих способів аналізу витрат з метою контролю за ними та прийняття управлінських рішень в процесі поточної діяльності суб'єктів господарювання (*табл. 3.2*).

Дані *табл. 3.2* свідчать про високу частоту використання методу аналізу витрат за системою бюджетування, планування собівартості; крім

того, вирішення майже кожного завдання вимагає аналізу за системою «директ-костинг».

Викладене дозволяє зробити загальний висновок: прийняття ефективного рішення вимагає поєднання різних методів аналізу.

Щоб визначити оптимальний метод аналізу, необхідно оцінити можливість вирішення цілей підприємства за допомогою кожного методу аналізу витрат. Незважаючи на обраний метод аналізу витрат, ефективне оперативне управління можливе за умови дієвої системи, яка буде не тільки визначати рівень витрат в межах кожного підрозділу, але й оцінювати їх формування у межах вирішення певних завдань.

Таблиця 3.2

**Вирішення завдань управління витратами за допомогою різних методів аналізу витрат і частота їх застосування на швейних підприємствах**

Завдання	Метод аналізу витрат								
	за повною собівартістю	за нормативною собівартістю	за плановою собівартістю	за системою бюджетування	простий «директ-костинг»	розвинутий «директ-костинг»	за покриттям постійних витрат	за покриттям постійних витрат з відносними прямими витратами	за плановими граничними витратами
Складання інформації про витрати у міру необхідності планування	+	+	+	+	+	+	±	±	+
Порівняння планових і фактичних витрат підприємства в цілому	±	-	+	+	±	±	±	-	±
Порівняння планових і фактичних витрат: за центрами відповідальності;	-	-	+	+	+	+	+	+	+
за видами продукції	-	-	+	+	+	+	+	+	+

*Примітка:* «+» – висока частота використання; «±» – використовується час від часу; «-» – не використовується.

*Джерело:* розроблено автором.

Для експертного оцінювання залучено 10 експертів, які працюють на вітчизняних швейних підприємствах (економісти, бухгалтери,

маркетологи, менеджери). За допомогою експертного оцінювання проаналізовано методи аналізу витрат. Зазначені методи проранжировано від 1 до 9 за критеріями:

- А – значна відповідність сучасним вимогам управління;
- Б – результати більше підходять для цілей поточного управління;
- В – частота фактичного застосування на швейних підприємствах.

Результати дослідження наведено в **Додатку Д, табл. Д.1**. Ранги методів, визначених за більшістю голосів, відображено в **табл. 3.3**.

Як свідчить аналіз, найбільш затребуваними за всіма трьома критеріями є аналіз за системою бюджетування й аналіз за плановою собівартістю продукції. За критеріями «А» й «Б» перше місце посідає система бюджетування. Це пояснюється усвідомленням того, що в сучасних умовах потрібні нові підходи. У зв'язку з цим високе місце відведено аналізу за покриттям постійних витрат, що використовується з метою прийняття управлінських рішень щодо поточної діяльності управління витратами.

Іншими словами, підприємства тісно пов'язують обсяг витрат із прибутковістю.

*Таблиця 3.3*

**Ранжування методів аналізу витрат  
за критерієм відповідності сучасним вимогам**

	Метод аналізу	Ранг, наданий експертами за критеріями		
		А	Б	В
1	За повною собівартістю	9	6	7
2	За нормативною собівартістю	7	7	6
3	За плановою собівартістю	2	2	1
4	За системою бюджетування	1	1	2
5	Простий «директ-костинг»	5	4	3
6	Розвинутий «директ-костинг»	6	8	8
7	За покриттям постійних витрат	3	3	4
8	За покриттям постійних витрат із відносними прямими витратами	4	5	5
9	За плановими граничними витратами	8	9	9

*Джерело:* розроблено автором.

Високий рейтинг методу аналізу за плановою собівартістю пояснюється виробничими умовами: високим рівнем зношеності основних засобів швейних підприємств, недосконалістю нормативної бази.

Підприємства користуються власними нормами, встановленими з огляду на особливості виробничих умов.

Заслугує також на увагу вплив психологічного чинника – побоювання відступити від уже сформованих, перевірених методів аналізу та планування. Тому фахівці підприємств, визнаючи необхідність впровадження нових методів аналізу витрат, управління ними, про що свідчать високі рейтингові місця методів простий «директ-костинг» та методу за покриттям постійних витрат, усе ж, окрім системи бюджетування, не наважуються визнавати їх ранг вище, скажімо, від аналізу за плановою собівартістю. Слід зазначити, що згідно з відповідями фахівців поки існує тяжіння підприємств швейної промисловості до менш трудоемних способів аналізу.

Проведений аналіз свідчить, що кожен із розглянутих методів аналізу витрат підприємства має свої переваги та недоліки, але жоден з них не спрямований на аналіз витрат, який би враховував технологічні етапи виробничого процесу підприємства.

### **3.2. Аналіз сучасного стану швейної промисловості України**

Важливою ланкою вітчизняної економіки завжди була швейна промисловість, що спеціалізується на випуску товарів народного споживання. За старою системою КВЕД існувала класифікація підприємств легкої промисловості. Але, за новою системою КВЕД, яка почала діяти в Україні з 2010 р., легка промисловість як галузь, не виділяється, а підприємства, що входили до її складу, тепер відносяться до переробної промисловості (рис. 3.3).

Згідно з рис. 3.3 у складі переробної промисловості є 12 видів економічної діяльності, в тому числі текстильне виробництво (КВЕД 13), виробництво одягу (КВЕД 14), шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів (КВЕД 15). До текстильного виробництва відноситься ткацьке виробництво (підрозділ 13.1 за КВЕД 2010) та виробництво інших текстильних виробів (підрозділ 13.2 за КВЕД 2010). Виробництво одягу зосереджене на підприємствах, що займаються виробництвом одягу, крім хутряного (підрозділ 14.1 за КВЕД 2010), виробництвом трикотажного та в'язаного одягу (підрозділ 14.3 за КВЕД 2010). Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів поділено на такі види економічної діяльності, як дублення шкір і оздоблення шкіри; вичинка та фарбування

хутра (підрозділ 15.11 за КВЕД 2010) та виробництво взуття (підрозділ 15.12 за КВЕД 2010) [72].

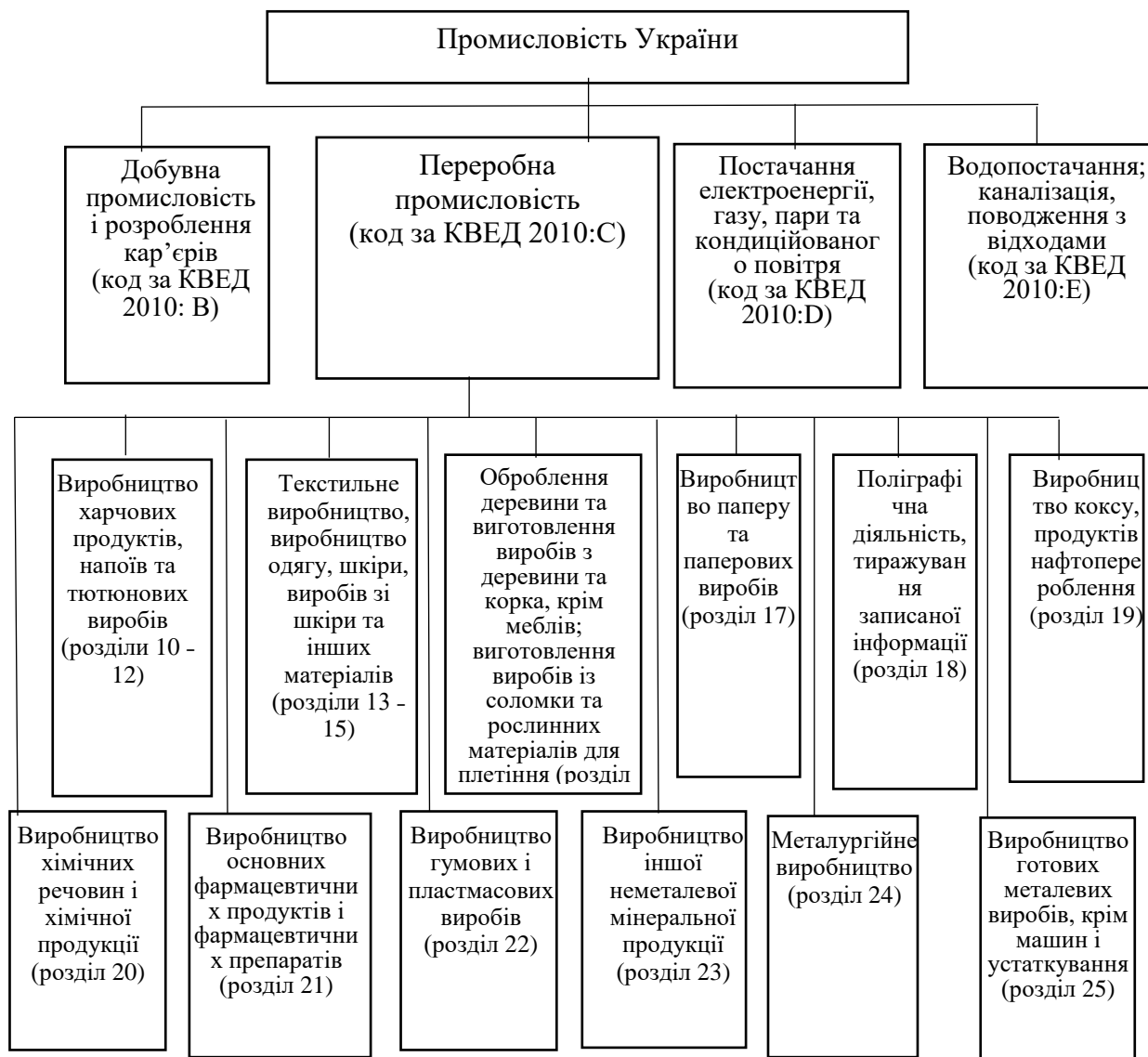
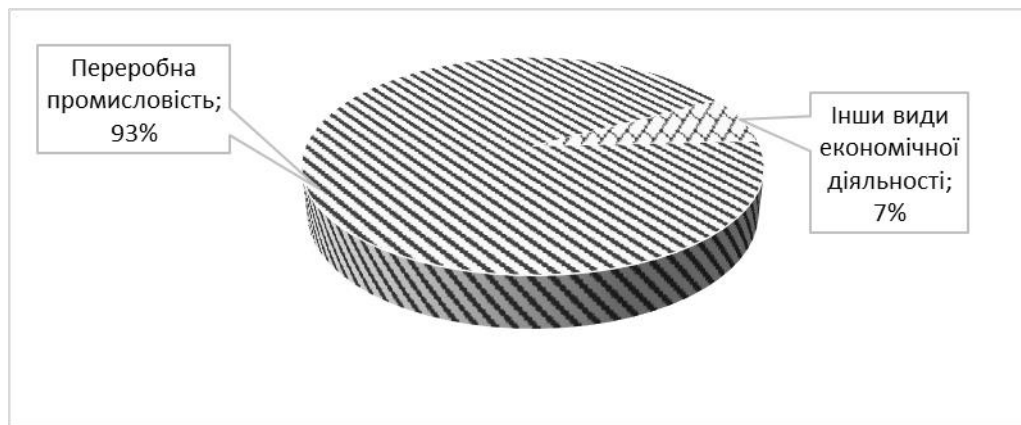


Рис. 3.3. Структура промисловості України відповідно КВЕД

Джерело: сформовано автором на основі [72; 76].

У промисловості України налічується 127069 суб'єктів господарювання, 88514 із яких є фізичними особами-підприємцями. У переробній промисловості функціонують 118527 суб'єктів господарювання, 86092 з яких є фізичними особами-підприємцями (табл. 3.6). Отже, можна стверджувати, що лівова частка у вітчизняній промисловості припадає на переробну промисловість (рис. 3.4).



*Рис. 3.4.* Місце переробної промисловості у структурі промисловості України у 2017 р.

Джерело: сформовано автором на основі [72; 76].

Підприємства текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів, які традиційно для нашої країни завжди були потужним багатогалузевим комплексом із виробництва товарів народного споживання, поділено на різні групи за видами економічної діяльності (*рис. 3.5*).

Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів соціально вагомі види економічної діяльності, що орієнтовані на кінцевого споживача. Потенційні можливості підприємств дозволяють виробляти широкий спектр товарів, здатних задовольнити попит внутрішнього ринку та експортувати продукцію.

Виробництво товарів швейної промисловості представлено випуском різноманітної продукції: текстильні та шкіряні головні убори, головні убори із штучного та натурального хутра, верхній одяг – пальта, куртки, кожушки з штучного хутра та текстилю, піджаки, костюми, одяг для дітей, нижня білизна, спецодяг тощо.

Підприємства зазначеного виду економічної діяльності не тільки забезпечують населення України текстильними матеріалами, одягом, виробами зі шкіри та хутра, іншими предметами народного споживання, а й працюють на експорт, хоча у більшості – на умовах толінгу.

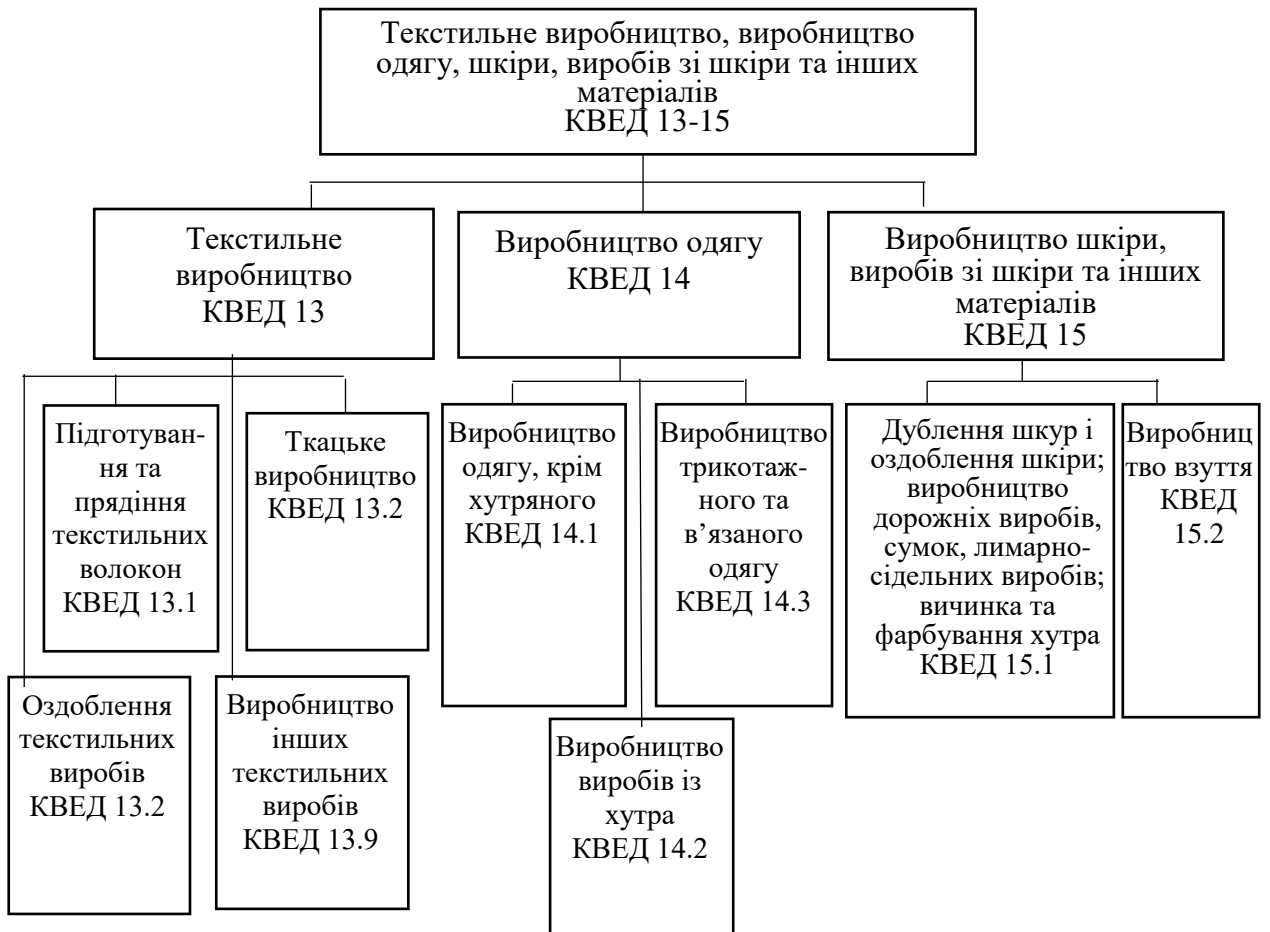
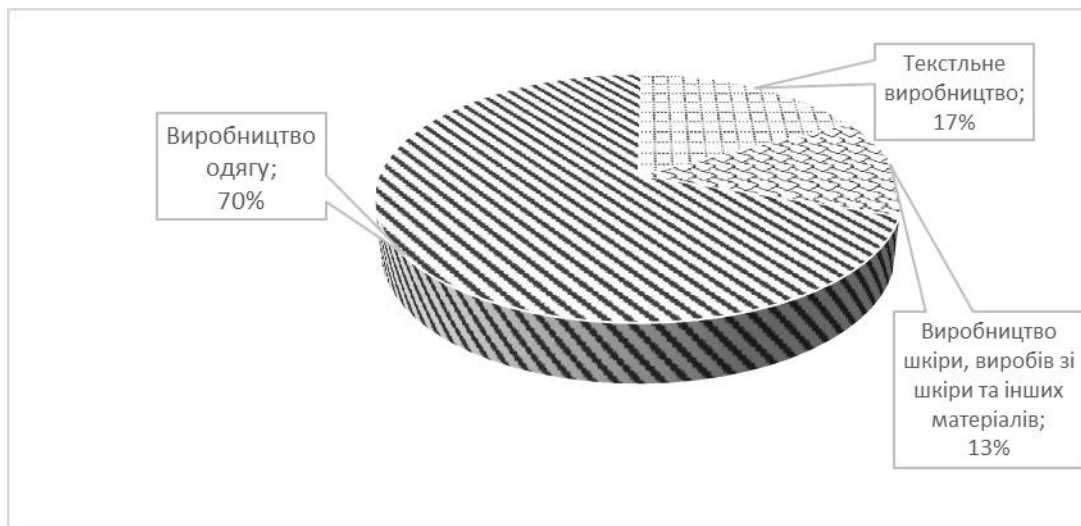


Рис. 3.5. Структура текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів за видами економічної діяльності

Джерело: сформовано автором на основі [72, 76]

Наочно структуру даного виду економічної діяльності за часткою господарюючих суб'єктів представлено на рис. 3.6. Наведені дані дозволяють стверджувати, що 70 % його суб'єктів займаються пошиттям одягу – їх кількість дорівнює 11372, у тому числі 9825 фізичних осіб-підприємців; 17 % припадає на текстильне виробництво, яким займається 2783 суб'єкти господарювання, в тому числі 2308 фізичних осіб-підприємців; 13 % або 2109 суб'єктів займаються виробництвом шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів, у тому числі 1790 фізичних осіб-підприємців [76, с. 73].



*Рис. 3.6.* Структура текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів в розрізі видів економічної діяльності у 2017 р

Джерело: сформовано автором на основі [72, с. 73].

Аналіз діяльності підприємств текстильної та швейної промисловості доцільно розпочати з аналізу динаміки показників кількості суб'єктів господарювання та зайнятих працівників. Понад 16 тис. суб'єктів господарювання на яких працює 111 тис. осіб відносяться до текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів. Динаміку кількості суб'єктів господарювання та зайнятих працівників зазначених видів економічної діяльності представлено в *табл. 3.4.*

Як свідчать наведені дані, кількість працюючих підприємств і фізичних осіб-підприємців, зайнятих у промисловості протягом останніх п'яти років, збільшилась. Так, кількість суб'єктів господарювання у переробній промисловості з 2013 р. по 2017 р. зросла на 5915 одиниць (або на 5,3 %), у текстильному виробництві, виробництві одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів зростання спостерігається на 1850 одиниць (або на 12,9 %).

Найбільше зростання відбувається серед суб'єктів господарювання, що спеціалізуються на виробництві шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів – на 446 одиниць, найменше – в текстильному виробництві, де збільшення становило 116 одиниць (або 4,4 %). Що стосується кількості працівників, зайнятих на промислових підприємствах, то можна констатувати їх скорочення, як в цілому в межах переробної промисловості (на 23 %), так й на підприємствах текстильного



виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів, де працівників стало на 14 тис. осіб (або на 11,2 %) менше.

Таблиця 3.4

**Динаміка кількості суб'єктів господарювання та зайнятих й найманих працівників суб'єктів господарювання в переробній промисловості, текстильному виробництві, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів за 2013 - 2017 рр.**

Показник	Рік	Кількість суб'єктів господарювання, од.		Кількість зайнятих працівників, тис. осіб		З них кількість найманих працівників, тис. осіб	
		всього	з них фізичні особи-підприємці	всього	з них фізичні особи-підприємці	всього	з них фізичні особи-підприємці
Переробна промисловість	2013	111901	70502	2050	175,5	1969	105
	2014	123108	87230	1793	173,1	1697	86
	2015	126217	90217	1642	161,9	1542	71,7
	2016	118527	86092	1600	170,5	1507	84,4
	2017	117816	84131	1578	168,3	1499	82,3
Відхилення абсолютне (+, -) відносне (%)	За 2017/2013	+5915	+13629	-472	-7,2	-470	-22,7
		105,3	119,3	77,0	95,9	76,1	78,4
Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	2013	14332	11143	125	28	114	16,9
	2014	16735	13966	112	28	97	13,8
	2015	16962	14197	109	27	94	13
	2016	16264	13923	116	31	101	16,8
	2017	16182	13348	111	30	97	17,6
Відхилення абсолютне (+, -) відносне (%)	За 2017/2013	+1850	+1505	-14	+2	-17	0,7
		112,9	113,5	88,8	107,1	85,1	104,1
Текстильне виробництво	2013	2653	2002	22	4,3	20	2,2
	2014	2843	2296	21	4,2	19	1,9
	2015	2936	2381	20	3,8	18	1,4
	2016	2783	2308	21	4	18	1,7
	2017	2769	2300	20	3,9	17	1,6
Відхилення абсолютне (+, -) відносне (%)	За 2017/2013	+116	+298	-2	-0,4	-3	-0,6
		104,4	114,9	90,9	90,7	85,0	72,7
Виробництво одягу	2013	9958	7866	78	19,7	70	11,8
	2014	11736	9911	67	19,5	57	9,6
	2015	11782	9972	65	19,2	55	9,2
	2016	11372	9825	69	22,1	59	12,3
	2017	11246	9731	67	21,3	57	11,2
Відхилення абсолютне (+, -) відносне (%)	За 2017/2013	+1288	+1865	-11	+1,6	-13	-0,6
		112,9	123,7	85,9	108,1	81,4	94,9
Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	2013	1721	1275	25	4,1	23,2	2,9
	2014	2156	1759	23	4,1	21,2	2,3
	2015	2244	1844	23	4,2	21,5	2,4
	2016	2109	1790	26	4,6	23,8	2,8
	2017	2167	1690	24	4,8	23	4,8
Відхилення абсолютне (+, -) відносне (%)	За 2017/2013	+446	+574	-1	+0,7	-0,2	+1,9
		125,9	145	96,0	117,1	99,1	165,5

Джерело: складено автором за даними [76, с. 73]

Незначне зменшення працівників спостерігалось на підприємствах текстильного виробництва (на 9,1 %), виробництва одягу (14,1 %); скорочення кількості працівників на підприємствах з виробництва шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів було в межах 4 %.

Серед працюючих на підприємствах даного виду економічної діяльності значна частина є наймані працівники. Так, серед 111 тис. осіб, працюючих на підприємствах текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів, 97 тис. осіб є найманими працівниками. При цьому, тільки 17,6 тис. осіб працюють, як наймані працівники у фізичних осіб-підприємців. Отже, більша частина найманих працівників працює на підприємствах, які є юридичними особами.

Згідно із даними *табл. 3.5*, суб'єктами господарювання у переробній промисловості, окрім юридичних осіб, є фізичні особи-підприємці, частка яких у 2013 - 2017 рр. зростала, хоча робочі місця здебільшого забезпечують юридичні особи. На підприємствах текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів частка таких підприємців є значною.

Дані *табл. 3.5* свідчать про високу частку фізичних осіб-підприємців у складі суб'єктів господарювання даного виду економічної діяльності.

Розрахунки показали, що на фізичних осіб-підприємців у загальній структурі суб'єктів господарювання зазначеного виду економічної діяльності припадало від 78 % у 2013 р. до 82 % у 2017 р., тобто їх частка збільшується. Таку саму тенденцію можна спостерігати в розрізі кожного окремо взятого виду економічної діяльності. Так, у текстильному виробництві працювало від 75 % у 2013 р. до 83 % у 2017 р. приватних підприємців; у виробництві одягу цей показник був ще вищим - 79 % у 2013 р. і 87 % у 2017 р.; на підприємствах з виробництва шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів на фізичних осіб-підприємців припадало 74 % у 2013 р. і 85 % у 2017 р.

Це свідчить про тенденцію розукрупнення підприємств розглянутих видів економічної діяльності, що, з одного боку, є позитивною тенденцією, оскільки невеликі суб'єкти господарювання більш мобільно можуть реагувати на тенденції моди, а з іншого - вони втрачають можливість використовувати для зниження витрат технологію, пов'язану з ефектом масштабу.

**Структура суб'єктів господарювання виду економічної діяльності  
«Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів» залежно від форми реєстрації у 2013 - 2017 рр.**

Показник	Рік	Кількість суб'єктів господарювання				Всього, од.
		юридичні особи, од.	%	фізичні особи-підприємці, од.	%	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	2013	3189	22	11143	78	14332
	2014	2769	17	13966	83	16735
	2015	2765	16	14197	84	16962
	2016	2341	14	13923	86	16264
	2017	2834	18	13348	82	16182
Текстильне виробництво	2013	651	25	2002	75	2653
	2014	547	19	2296	81	2843
	2015	555	19	2381	81	2936
	2016	475	17	2308	83	2783
	2017	467	17	2300	83	2769
Виробництво одягу	2013	2092	21	7866	79	9958
	2014	1825	16	9911	84	11736
	2015	1810	15	9972	85	11782
	2016	1547	14	9825	86	11372
	2017	1515	13	9731	87	11246
Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	2013	446	26	1275	74	1721
	2014	397	18	1759	82	2156
	2015	400	18	1844	82	2244
	2016	319	15	1790	85	2109
	2017	318	15	1849	85	2167

Джерело: складено автором за даними [75, с. 360]

Вважаємо за доцільне проаналізувати кількість юридичних осіб, які займаються зазначеним видом економічної діяльності, залежно від їх розміру. Вітчизняне законодавство (ст. 55 Господарського кодексу України) встановлює такі критерії для поділу підприємств за розміром [53, с.2]:

1) мікропідприємства (фізичні й юридичні особи) – середня кількість працівників  $\leq 10$  осіб, річний дохід не перевищує суму, еквівалентну 2-м млн. євро;

2) малі підприємства (фізичні й юридичні особи) – середня кількість працівників перевищує 50 осіб, річний дохід не перевищує суму, еквівалентну 10 млн. євро;

3) великі підприємства (юридичні особи) – середня кількість працівників перевищує 250 осіб, річний дохід перевищує суму, еквівалентну 50 млн. євро;

4) усі інші суб'єкти господарювання віднесені до середніх підприємств.

Таблиця 3.6

**Структура підприємств за видом економічної діяльності  
«Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі  
шкіри та інших матеріалів» за їх розміром у 2013 - 2017 рр.**

Показник	Рік	Середні підприємства		Малі підприємства		З них мікропідприємства		Разом підприємств, одиниць
		одиниць	структура, %	одиниць	структура, %	одиниць	% до загальної	
Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри матеріалів	2013	359	11,3	2830	88,7	1969	61,7	3189
	2014	323	11,7	2446	88,3	1742	62,9	2769
	2015	319	11,5	2446	88,5	1775	64,2	2765
	2016	327	14	2014	86	1370	58,5	2341
	2017	329	11,6	2505	88,4	1367	48,2	2834
Відхилення абсолютне (+, - відносне (%))	За 2017/2013	-30	+0,3	-325	-0,3	-602	-13,5	-355
		91,6	102,7	88,5	99,7	69,4	78,1	88,9
Текстильне виробництво	2013	73	11,2	578	88,8	436	67	651
	2014	74	13,5	473	86,5	357	65,3	547
	2015	72	13	483	87	361	65	555
	2016	68	14,3	407	85,7	277	58,3	475
	2017	67	14,3	402	85,7	275	58,6	469
Відхилення абсолютне (+, - відносне (%))	За 2017/2013	-6	+3,1	-176	-3,1	-161	-8,4	-182
		91,8	127,7	69,6	96,5	63,1	87,5	72,0
Виробництво одягу	2013	215	10,3	1877	89,7	1286	61,5	2092
	2014	188	10,3	1637	89,7	1157	63,4	1825
	2015	186	10,3	1624	89,7	1180	65,2	1810
	2016	198	12,8	1349	87,2	937	60,6	1547
	2017	193	12,7	1322	87,3	921	60,8	1515
Відхилення абсолютне (+, - відносне (%))	За 2017/2013	-22	+2,4	-555	-2,4	-365	-0,7	-577
		89,8	123,3	70,4	97,3	71,6	98,9	72,4
Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	2013	71	15,9	375	84,1	247	55,4	446
	2014	61	15,4	336	84,6	228	57,4	397
	2015	61	15,3	339	84,8	234	58,5	400
	2016	61	19,1	258	80,9	156	48,9	319
	2017	61	19,2	257	80,8	152	47,8	318
Відхилення абсолютне (+, - відносне (%))	За 2017/2013	-10	+3,3	-118	-3,3	-95	-7,6	-128
		85,9	120,8	68,5	96,1	61,5	86,3	71,3

Джерело: складено автором за даними [75, с. 252]

За даними Держкомстату України (табл. 3.6), серед суб'єктів господарювання, які займаються видом економічної діяльності «Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів» за зазначеними в законодавстві критеріями, великі підприємства відсутні; як в цілому так і за кожним окремим видом діяльності переважають малі підприємства. Так, у 2013 р. налічувалось 2830 малих підприємств (або 88,7 %), а в 2017 р. кількість малих підприємств зменшилась до 2505 одиниць, (88,4 %). Відповідно середні підприємства становили 359 одиниць (або 11,3 %) у 2013 р. та 329 одиниць (або 11,6 %) у 2017 р.

Протягом досліджуваного періоду підприємства зазначеного виду економічної діяльності скоротилися на 355 одиниць і становлять 88,9 % до показників 2013 р., що показує негативну тенденцію.

Аналогічну ситуацію можна спостерігати по кожному виду діяльності (рис. 3.7).

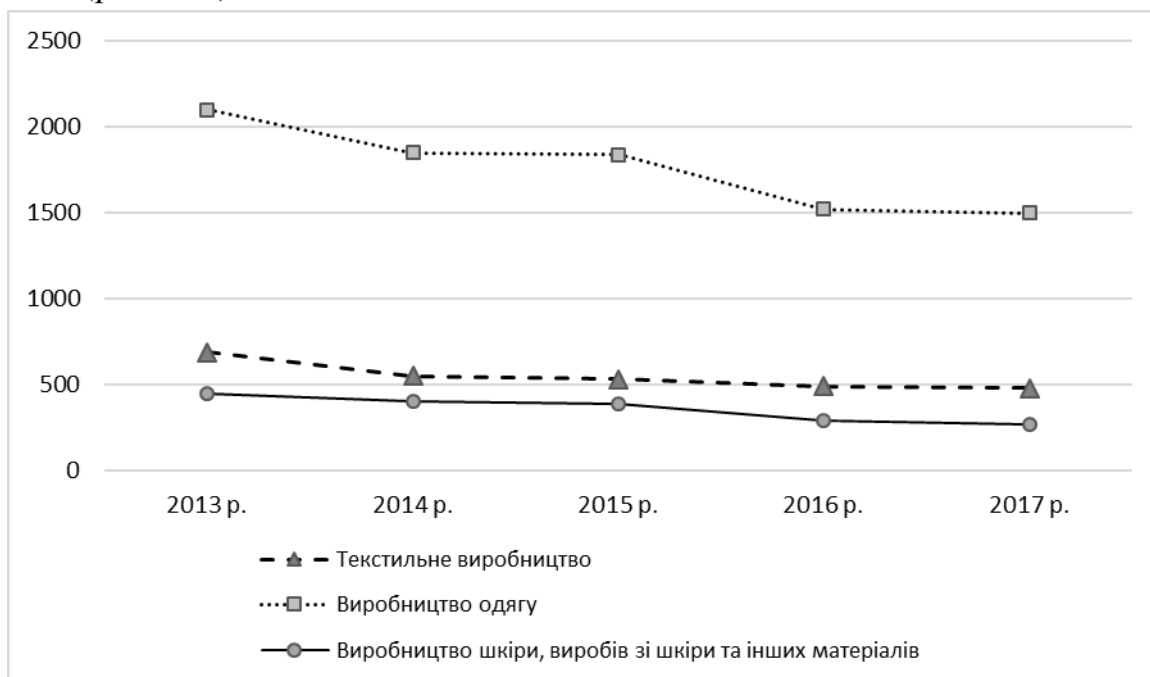


Рис. 3.7. Динаміка кількості підприємств за видами діяльності

Джерело: складено автором за даними [75, с. 252]

Так, у текстильному виробництві загальна кількість підприємств у 2017 р. зменшилась з 651 до 469 одиниць (72 % до показників 2013 р.); на підприємствах з виробництва одягу кількість підприємств скоротилась з 2092 до 1515 (72,4 % до показників 2013 р.); виробництвом шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів у 2013 р. займалося 446 підприємств, а у 2017 р. їх кількість становила 318 одиниць (71,3 % до показників 2013 р.).

Крім того, занепокоєння викликає той факт, що більшість підприємств – це мікропідприємства, на які у загальній кількості підприємств зазначеного виду економічної діяльності припадає більше половини, хоч і їх кількість у досліджуваному періоді в цілому зменшилась на 602 одиниць.

Індекси промислової продукції по промисловості в цілому та по текстильному виробництву, виробництву одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів за останні п'ять років, наведено в *табл. 3.7*. Дані сформовані за функціональним підходом (спосіб узагальнення даних, за яким показники діяльності підприємств формуються за однорідними видами економічної діяльності) та наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя, за 2014 - 2017 рр. - також без частини зони проведення операції об'єднаних сил.

*Таблиця 3.7*

**Індекси продукції в промисловості та текстильному виробництві, виробництві одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів за 2013-2017 рр.**

*(у відсотках до попереднього року)*

Показники	Код за КВЕД	2013	2014	2015	2016	2017
Промисловість	В+С+D	95,7	89,9	87,0	102,8	100,4
Переробна промисловість	С	92,9	90,7	87,4	104,3	104,8
Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	13–15	94,2	98,6	92,0	102,2	107,2
Текстильне виробництво	13	93,4	103,9	96,8	104,9	112,6
Ткацьке виробництво	13.2	85,4	98,1	109,4	105,8	114,8
Виробництво інших текстильних виробів	13.9	95,9	104,5	93,2	105,4	113,0
Виробництво одягу	14	95,2	102,0	92,1	101,0	104,4
Виробництво одягу, крім хутряного	14.1	96,3	95,6	94,7	102,6	105,6
Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	15	92,7	84,0	84,5	101,5	107,0
Дублення шкір і оздоблення шкіри; виробництво дорожніх виробів, сумок, лимарно-сідельних виробів; вичинка та фарбування хутра	15.1	113,2	81,4	82,7	98,5	107,7
Дублення шкір і оздоблення шкіри; вичинка та фарбування хутра	15.11	115,4	77,5	75,4	93,7	104,0
Виробництво взуття	15.2	82,6	85,7	85,7	103,3	106,6

Джерело: складено автором за даними [72]

Як свідчить аналіз даних *табл. 3.7*, у промисловості в цілому, а також у переробній промисловості та в розрізі видів економічної діяльності (текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів) спостерігалась тенденція до зменшення виробництва продукції у 2014 - 2015 р., але у 2016 - 2017 р. ситуація поліпшилась. На підприємствах, які відносяться до текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів у 2017 р. індекси промислової продукції за останні п'ять років мають найвищі показники, навіть незважаючи на те, що з 2014 р. дані надано без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та зони проведення операції об'єднаних сил.

Для більш об'єктивної оцінки ситуації в текстильній промисловості України, проаналізовано ланцюгові індекси промислової продукції в розрізі зарубіжних країн (*табл. 3.8*).

*Таблиця 3.8*

**Індекси промислової продукції у 2010 - 2017 рр. в розрізі країн**

(у відсотках до попереднього року)

Країна	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Україна	<b>112,0</b>	<b>108,0</b>	<b>99,5</b>	<b>95,7</b>	<b>89,9</b>	<b>87,0</b>	<b>102,8</b>	<b>100,4</b>
Азербайджан	102,6	95,0	97,7	101,8	99,3	102,4	99,5	97,3
Білорусь	111,7	109,1	105,8	95,1	101,9	93,4	99,6	106,1
Вірменія	109,7	114,1	108,8	106,8	102,7	105,2	106,7	112,6
Данія	101,9	101,8	100,2	100,4	100,9	101,2	103,4	100,7
Естонія	123,5	119,9	101,1	104,1	103,9	100,3	102,4	107,7
Казахстан	110,0	110,0	100,5	102,3	100,2	98,4	98,9	107,1
Киргизстан	109,8	111,9	84,1	128,6	98,4	99,8	101,8	113,2
Латвія	114,8	109,0	106,2	99,0	99,0	103,6	105,4	108,4
Литва	106,4	106,3	103,7	103,2	100,1	104,9	102,8	107,2
Люксембург	108,9	101,4	95,2	96,8	104,4	101,4	100,1	99,6
Норвегія	94,4	95,0	101,8	97,3	102,1	101,5	98,9	99,7
Польща	111,1	106,7	101,3	102,3	103,4	104,8	102,8	106,6
Таджикистан	109,2	105,7	110,4	103,8	105,0	111,3	116,5	121,7
Туреччина	112,9	110,1	102,5	103,0	103,6	103,2	101,8	106,3
Хорватія	98,6	98,8	94,4	98,2	101,2	102,7	105,2	101,4

Джерело: складено автором за даними [72; 189 с. 236-237]

Як свідчать дані *табл. 3.8*, у 2017 р. індекси вітчизняної промислової продукції становили 100,4 % до попереднього року, тобто обсяг виробленої промислової продукції залишився майже на рівні 2016 р.

Майже на такому ж рівні індекси промислової продукції у Данії (100,7 %) та Хорватії (101,4 %). Більш високі показники в Україні були у 2010 р. та 2011 р., коли індекси промислової продукції становили відповідно 112 % та 108 %. Починаючи з 2012 р. по 2015 р. індекси промислової продукції були нижчими за 100 %. Крім того, аналіз виявив країни, індекси промислової продукції в яких у 2017 р. були нижчі за показники України. Серед таких країн зазначимо Азербайджан (97,3 %), Люксембург (99,6 %), Норвегію (99,7 %). Серед країн, які мали у 2017 р. високі індекси промислової продукції можна назвати Таджикистан (121,7 %), Киргизстан (113,2 %), Вірменію (112,6 %), Латвію (108,4 %), Естонію (107,7 %), Литву (107,2 %), Казахстан (107,1 %), Польщу (106,6 %), Туреччину (106,3 %), Білорусь (106,1 %).

Динаміка виробництва окремих видів промислової продукції вітчизняними підприємствами свідчить, що виробництво одних номенклатурних позицій продукції збільшилось, інших зменшилось (**Додаток Е, табл. Е.1**). Так, серед продукції, виробництво якої протягом останніх п'яти років збільшилось, слід зазначити: пряжу вовняну (271,4 %), тканини з синтетичних ниток (153,4 %), полотно трикотажне (680 %), ковдри та пледи (150 %), білизну постільну (140 %), жакети та блейзери трикотажні жіночі (118,4 %), жакети, анораки, куртки чоловічі (298,8 %), жакети, анораки, куртки жіночі (146,2 %), светери, полувери, кофти жіночі (711,8 %), взуття водонепроникне (128,6 %), взуття з верхом із текстильних матеріалів (370 %).

Серед номенклатурних позицій, виробництво яких за останні п'ять років скоротилось, - полотно ворсове (68,4 %), костюми чоловічі (66,7 %), пальта та плащі жіночі (49,4 %), костюми жіночі (66,8 %), спідниці-брюки (58,2 %), блузи та батники жіночі (53,1 %), футболки, майки (33,2 %), саквояжи, валізи, портфелі (40 %), шкіряне взуття чоловіче (57,1 %), шкіряне взуття жіноче (75 %). Збільшення чи зменшення виробництва продукції пов'язано з попитом на неї, що диктується ринковими умовами.

Продукція швейної промисловості дуже залежить від модних тенденцій, що постійно змінюються. Можливо, для малих і мікропідприємств переорієнтуватися на випуск нової продукції легше, але ці підприємства не можуть забезпечити належний рівень обсягів виробництва, що особливо важливо у сучасних умовах, зважаючи на те, що з 1 січня 2016 р. розпочалося тимчасове застосування розділу IV Угоди про асоціацію між Україною та ЄС в частині поглибленої та всеохоплюючої



зони вільної торгівлі, а з 1 вересня 2017 р. Угода про асоціацію між Україною та ЄС набула чинності в повному обсязі [92], що надає більше можливостей середнім підприємствам, працюючим за видом економічної діяльності «Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів» перейти від толінгових схем до прямого експорту.

Українська сторона досягла суттєвого прогресу у виконанні нормативно-правових та інституційних зобов'язань в рамках імплементації положень Угоди про асоціацію в частині поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі, Україна - ЄС [92]. Протягом року тривав діалог щодо підготовки до переговорів з укладення Угоди про оцінку відповідності та прийнятність промислових товарів (Угоди АСАА) [92].

Важливим показником діяльності підприємств є обсяг реалізованої продукції (**Додаток Е, табл. Е.2**). Аналіз динаміки за останні п'ять років свідчить, що порівняно з 2013 р. обсяг реалізованої продукції підприємств зазначеного виду економічної діяльності виріс майже в два рази. Ця тенденція спостерігається по кожному виду діяльності. Так, продукції текстильного виробництва у 2017 р. було реалізовано на 3960,9 млн. грн (або 199,8 %) більше порівняно з 2013 р., одягу реалізували у 2017 р. на 4058,4 млн. грн (або 188,3 %), а шкіряної продукції на 2441,9 % млн. грн (або 204,4 %) більше. Але, оскільки індекс виробленої продукції залишився майже на тому ж рівні, що й у 2016 р. (107 %), а за період 2013 - 2015рр. був навіть нижчим, зрозуміло, що зростання обсягів реалізації пояснюється зростанням цін на промислову продукцію у зв'язку з високим рівнем інфляції.

Надалі проаналізовано обсяг реалізованої продукції в розрізі підприємств за їх розмірами (*табл. 3.9*).

Аналіз даних *табл. 3.9* свідчить, що у 2017 р. загальний обсяг реалізації підприємствами текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів зменшився відносно 2016 р. на 1334,7 млн. грн. Це сталося через зменшення реалізації продукції підприємств з виробництва одягу на 958,6 млн. грн та підприємств з виробництва шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів на 463,5 млн. грн. Текстильне виробництво, навпаки, збільшило обсяги реалізації своєї продукції на 87,4 млн. грн. Крім того, у структурі реалізації продукції переважають саме середні підприємства (до 86,8 %), хоч їх частка у загальній кількості підприємств зазначеного виду економічної діяльності

менше 20 %. Частка реалізованої продукції мікропідприємств не перевищує 7,3 %. Це підтверджує той факт, що важливо нарощувати кількість не малих, а середніх підприємств.

Таблиця 3.9

**Структура обсягів реалізованої продукції підприємствами текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів за їх розміром у 2013 - 2017 рр.**

Показник	Рік	Середні підприємства		Малі підприємства		З них мікропідприємства		Загальний обсяг реалізованої продукції, млн. грн
		млн. грн	структура, %	млн. грн	структура, %	млн. грн	% до загального обсягу	
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>
Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри матеріалів	2013	7789,9	74,3	2692,8	25,7	605,8	5,8	10482,7
	2014	10010,6	78,6	2719,4	21,4	569,7	4,5	12730
	2015	14843,4	78,5	4063,4	21,5	924,6	4,9	18906,8
	2016	17699,7	79,4	4578,9	20,6	947,7	4,3	22278,6
	2017	16671,3	79,6	4272,6	20,4	858,7	4,1	20943,9
Текстильне виробництво	2013	2820,2	79,5	725,3	20,5	173,1	4,9	3545,5
	2014	3923,6	82,5	832	17,5	199,3	4,2	4755,6
	2015	5265,9	80,7	1261,7	19,3	297,4	4,6	6527,6
	2016	6021,5	81,2	1397,5	18,8	260	3,5	7419
	2017	6110,2	81,4	1396,2	18,6	240,2	3,2	7506,4
Виробництво одягу	2013	3151,5	68,5	1446,4	31,5	335,6	7,3	4597,9
	2014	3803,1	72,8	1422,1	27,2	285,2	5,5	5225,2
	2015	5783,1	72,5	2190,1	27,5	509,2	6,4	7973,2
	2016	7126,6	74,1	2488,3	25,9	577,4	6,0	9614,9
	2017	6431,6	74,3	2224,7	25,7	502,1	5,8	8656,3
Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	2013	1818,2	77,7	521,1	22,3	97,1	4,2	2339,3
	2014	2283,9	83,1	465,3	16,9	85,2	3,1	2749,2
	2015	3794,4	86,1	611,6	13,9	118	2,7	4406
	2016	4551,6	86,8	693,1	13,2	110,3	2,1	5244,7
	2017	4154,9	86,9	626,3	13,1	95,7	2,0	4781,2

Джерело: складено автором за даними [75, с. 252].

Продаж продукції здійснюється через такі основні канали збуту:

- прямий продаж кінцевим споживачам (36,7 % опитаних керівників швейних підприємств);
- через посередників – гуртових торговців (22,1 %);
- прямий продаж через власну роздрібну мережу (21,7 %);
- через посередників – роздрібних торговців (19,5 %).

Підприємства текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. Аналіз експортно-імпортних операцій показав, що за останні п'ять років експорт не покриває імпорт, хоча прослідковується скорочення як експорту (в 2017 р. 48,4 % до 2013 р.), так й імпорту (в 2017 р. 65,3 % до 2013 р.), аналогічна тенденція простежується й по більшості номенклатурних позицій ткацького виробництва. Так, експорт тканин вовняних і бавовняних у 2017 р. досяг лише 47,6 % та 47 % відповідно від показника 2013 р., тканини з льону – 67,6 %, трикотажного полотна – 86,9 %. У виробництві одягу ситуація більш стабільна – експорт одягу трикотажного та текстильного залишився майже на рівні показників попереднього року – 100,5 % та 94,7 % відповідно. Збільшився у 2017 р. відносно 2013 р. експорт виробів зі шкіри 116,3 % і натурального та штучного хутра 152,2 %; одночасно слід зазначити зменшення імпорту зазначених товарів – 67,4 % та 35,7 % відповідно, що показує позитивну тенденцію цього виду економічної діяльності. Також зменшився імпорт одягу трикотажного (73,2 %) та текстильного (91,5 %). Збільшення імпорту спостерігається по тканинах із льону (120,8 %) та хімічних ниток (118,1 %), трикотажним полотнам (114,3 %). Спостерігається зростання імпорту шовкових ниток (338 %). Коефіцієнт покриття експортом імпорту у 2013 – 2017 р. коливався від 65,3 % до 48,42 % відповідно. В розрізі номенклатурних позицій, у 2017 р. експорт покриває імпорт лише з натурального та штучного хутра (420,3 %) та з одягу текстильного (201,58 %).

У 2017 р. зовнішньоторговельний оборот продукції підприємств текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів становив понад 3,3 млрд. дол. США, а це на 378,9 млн. дол. або (12,8 % більше), ніж у 2016 р. Обсяги імпорту за 2017 р. перевищили обсяги експорту на 1162,6 млн. дол. США (або майже у 2,1 рази). Обсяги імпорту порівняно з 2016 роком зросли на 243,4 млн. дол. США (112,1%) й становили понад 2,25 млрд. дол., а обсяги експорту збільшилися на 135,4 млн. дол. США (114,2 %) та досягли близько 1,1 млрд. дол. США [190].

Результати аналізу свідчать, що вітчизняні підприємства текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів перебувають у стані економічного спаду. До цього призвело: зменшення обсягів експорту та зростання обсягів імпорту, заміщення вітчизняного виробництва повного циклу використанням схем із давальницькою сировиною, що не сприяє розвитку підприємств. Разом із

тим, підприємства текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів історично ще за радянських часів забезпечували вітчизняний та іноземний ринки якісною продукцією [206]. Обсяг нових замовлень на виробництво текстильної продукції та пошиття одягу за останні п'ять років зростає (**Додаток Е, табл. Е.3**). Так, у 2017 році він склав 6130,1 млн. грн. (із яких 1912,2 млн. грн. – іноземні замовлення) по товарах текстильного виробництва, що на 20,2 % більше за 2016 р. та 6564,2 млн. грн. (із яких 3943,0 млн. грн. – іноземні замовлення); по одягу – на 12,2 % більше, ніж у попередньому році. Отже, можна стверджувати, що на сьогодні вид економічної діяльності «Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів» є імпортоорієнтованим (більша частина продукції (при безпосередньому імпорті) та сировини (при застосуванні толінгових схем) має іноземне походження). Від'ємний експортно-імпортний баланс, що відображають дані **Додатку Е, табл. Е.4**, має по більшості номенклатурних товарних позицій негативну тенденцію. Ситуацію покращить нарощування прямого експорту. Усі необхідні можливості для цього є. Україна має потенціал, щоб забезпечувати Європу якісною швейною продукцією. Сусідня Польща у 2016 р. заробила на експорті тканин, одягу та взуття 19,5 млрд дол. США, а експорт України становив 48,7 млрд дол. США (з яких на експорт тканин, одягу та взуття припадало лише 1,2 млрд дол. США).

Слід зазначити, що на внутрішньому ринку є значна кількість більш дешевих імпортних товарів (наприклад, з Китаю), тому конкурувати вітчизняним підприємствам важко. Реалії диктують українським виробникам необхідність підвищення якості продукції, розширення асортименту, забезпечення адекватності співвідношення ціна/якість тощо. Українські покупці приділяють достатньо уваги підбору гардеробу та взуття, але через низьку платоспроможність витрачають на це лише 5 – 6 % свого доходу [72]. Тому, крім врахування модних тенденцій та підвищення якості продукції, підприємствам потрібно відповідально підходити до формування собівартості продукції, яка впливає на ціну. Купівельний попит на продукцію має безпосередній вплив на фінансові результати підприємств, їх рентабельність. Необхідно звернути увагу на той факт, що починаючи з 2013 р. по 2016 р. підприємства переробної промисловості в цілому, а з 2014 р. і всієї вітчизняної промисловості працювали зі збитками (**Додаток Ж, табл. Ж.1**). Але підприємствами текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів у досліджуваному періоді в цілому збитки було отримано

лише в 2014 р. Взагалі, питома вага прибуткових підприємств даного виду економічної діяльності у загальній їх кількості зросла з 66,7 % у 2013 р. до 72,8 % у 2017 р. через закриття частини збиткових підприємств. Прибуток підприємств зростав з 2013 р. по 2016 р. У 2017 р. прибуток менший за 2016 р. на 282 млн. грн, що становить 86 % фінансових результатів попереднього року. Це пояснюється більш швидким зростанням витрат підприємств, відносно їх доходів, що підтверджує необхідність оптимізації витрат для підприємств.

Якщо проаналізувати прибутки та збитки підприємств з їх розподілом залежно від розміру суб'єктів господарювання, то у середніх і малих підприємств збитки були тільки у 2014 р., а їх прибутки поступово зростали до 2016 р. (**Додаток Ж, табл. Ж.2**). Середні підприємства у 2017 р. показали фінансовий результат до оподаткування в розмірі 1001 млн. грн, але це лише 67,4 % у порівнянні з їх рівнем 2016 р. Питома вага прибуткових середніх підприємств у їх загальній кількості зросла протягом 2013–2016 рр. з 60,3 % до 85,2 %, надалі цей показник мав незначне зниження і склав 82,2 % до даних 2017 р. За абсолютним значенням фінансових результатів по групі середніх підприємств також спостерігається збільшення – з 405,4 млн. грн у 2013 р. до 1272,7 млн. грн у 2017 р.

Фінансові результати до оподаткування малих підприємств у 2017 р. оцінювалися у 323,5 млн. грн, що вдвічі перевищує показники 2016 р. Частка прибуткових малих підприємств у період з 2013р. по 2016 р. зросла з 67,6 % до 75,5 %. В 2017 р. цей показник знизився до 71,2 %, що становить 94,3 % до попереднього року.

Мікропідприємства були збитковими протягом періоду з 2013 р. по 2016 р., лише у 2017 р. підприємства цієї групи показали позитивні фінансові результати до оподаткування у розмірі 23,7 млн. грн. Частка прибуткових мікропідприємств протягом досліджуваного періоду суттєво не змінилась – з 66,8 % до 67,8 %, проте була меншою, порівняно з аналогічними показниками середніх і малих підприємств. Фінансові результати, які отримали мікропідприємства у 2017 р., – 9,4 млн. грн., що більше ніж у три рази перевищує значення 2013 р. (32,8 млн. грн).

Витрати операційної діяльності також збільшились за даний період з 11377,3 млн. грн до 28720,7 млн. грн, тобто більш ніж вдвічі, що наочно відображено на *рис. 3.8*.



*Рис. 3.8.* Витрати операційної діяльності підприємств за видами промислової діяльності

*Джерело:* складено автором за даними [72].

*Рис. 3.8* демонструє зростання витрат підприємств промисловості в цілому, переробної промисловості та підприємств текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів. Така тенденція пояснюється зовнішніми чинниками: зростанням цін на матеріали, електроенергію, паливо-мастильні матеріали, опалення, комунальні послуги тощо. Крім того, на збільшення витрат справило вплив підвищення розміру мінімальної заробітної плати в країні, як цього вимагало законодавство.

Результат від операційної діяльності підприємств текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів виріс з 2013 р. по 2017 р. майже в чотири рази – від 432,8 млн. грн до 1610,2 млн. грн (**Додаток Ж, табл. Ж.3**).

Разом із тим слід зазначити, що на показники, які розглядаються в монографії, справили безпосередній вплив ще й темпи інфляції в Україні, що відображено в *табл. 3.10*.

*Таблиця 3.10*

**Індекси споживчих цін в Україні за 2013 – 2017 рр.**

Рік	2013	2014	2015	2016	2017
Індекси споживчих цін у % до попереднього року	100,5	124,9	143,3	112,4	113,7

*Джерело:* складено за [191]

Як видно з даних *табл. 3.10* протягом досліджуваного періоду в Україні спостерігалось тривале зростання загального рівня цін.

Аналіз рентабельності підприємств текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів, дозволяє стверджувати, що протягом досліджуваного періоду вони мали невисокий рівень рентабельності, незважаючи на його зростання з 3,8 % в 2013 р. до 5,6 % у 2017 р. Найвищий рівень показника рентабельності досягнуто у 2016 р., коли його значення становило 8,3 %. У 2017 р. рентабельність знизилась на 2,7 процентних пункти, натомість у досліджуваному періоді (з 2013 р. по 2017 р.) простежується позитивна динаміка. Для більш глибокого розуміння проблем підприємств даного виду економічної діяльності, у наступному підрозділі проаналізовано діяльність його підприємств, що займаються пошиттям одягу.

### **3.3. Структурно-динамічні показники аналізу витрат на підприємствах швейної промисловості**

Українські підприємства з виробництва одягу за КВЕД 10 занесені до розділу 14 [72]. Цей розділ включає пошиття (серійне та за індивідуальним замовленням) усіх видів одягу зі шкіри, тканин, трикотажного полотна тощо (верхнього та спіднього одягу для чоловіків, жінок і дітей; робочого, офісного одягу або повсякденного одягу тощо) й аксесуарів та поділяється на виробництво одягу (окрім хутряного), виробництво одягу із хутра, виробництво трикотажного та в'язаного одягу.

Вітчизняний ринок виробництва одягу, в залежності від умов, на яких здійснюють діяльність підприємства, можна поділити на дві умовні групи, залежно від категорій постачальників, споживачів, тенденцій та перспектив розвитку. Отже, вітчизняні швейні підприємства можна поділити на такі, що:

- 1) орієнтуються на виробництво (виконання зовнішніх і внутрішніх толінгових замовлень);
- 2) орієнтуються на збут (реалізація продукції на внутрішньому ринку та прямий експорт).

Підприємства першої групи працюють на давальницьких умовах, виконують замовлення й відвантажують готову продукцію переважно до країн Європи (Великобританію, Німеччину, Нідерланди, Швецію, Францію, Данію, Італію) та в США.

Застосування операцій з давальницькою сировиною мають переваги, серед яких [199, с. 245]:

- підприємство-виробник має можливість перенести на вартість продукції, виготовленої з давальницької сировини, частину своїх постійних витрат та покращити фінансові результати;

- робота на давальницькій сировині зменшує потребу підприємства у ресурсах для формування запасів сировини, маркетингових витрат, забезпечує зайнятість і гарантований збут продукції;

- використання толінгових схем дає можливість підприємству-переробнику скоротити потребу в кредитних ресурсах для фінансування обігового капіталу;

- здійснення толінгових операцій може позитивно вплинути на конкурентоспроможність підприємства-виробника та країну його розташування, оскільки, з одного боку, відкриває ринки індустріально розвинених країн для виробництва і реалізації нових товарів, виготовлення яких без толінгових схем неможливе, а з іншого – зумовлює формування позитивного ефекту для інших видів економічної діяльності країни підприємства-переробника, насамперед внаслідок придбання іноземною фірмою сировини для виробництва продукції в цій же країні.

Під час ринкових перетворень першої половини 90-х років вітчизняні виробники втратили відлагоджену планову систему постачання та збуту. Промислові підприємства не мали досвіду роботи в ринковому середовищі. Такі чинники, як високий рівень інфляції, зниження попиту через низьку платоспроможність населення, посилення конкуренції через імпорт дешевих товарів сприяли зниженню оборотних коштів швейних підприємств, що закономірно активізувало процес запровадження толінгу. На тому етапі становлення ринкових відносин в Україні толінг був ефективним засобом призупинення катастрофічного спаду промислового виробництва як на мікрорівні, так і на державному рівні. Однак практикувати його десятиріччями в широких масштабах не вигідно, оскільки більшу частину доходів одержує власник сировини, одночасно зменшуючи обсяги доходів підприємств-виробників та бюджетів різних рівнів.

Для вітчизняних швейних підприємств толінгові схеми мають низку негативних наслідків [159, с. 175]:

- залежність від давальницької сировини та відсутність достатньої кількості якісної сировини;

- толінг не сприяє розвитку підприємства, оскільки замовники зацікавлені одержати якісну продукцію за невисоку плату;

- такий вид діяльності не дає досвіду для подальшої самостійної роботи підприємства-виробника в конкурентному середовищі;



– вітчизняні підприємства-переробники давальницької сировини використовують виробничі потужності та залучають робочу силу як при повноцінному виробництві, а відшкодування при цьому часто отримують тільки за проведені технологічні операції;

– втрачається прибуток, основну частину якого після реалізації продукції одержує власник сировини.

Толінг дає змогу іноземним фірмам одержувати прибуток без відповідних інвестицій за низької ціни робочої сили та недосконалістю українського законодавства. Відбувається експлуатація ресурсу вітчизняних швейних підприємств із звуженням можливостей до модернізації виробництва [159, с. 176]. Отже, можна стверджувати, що робота за толінговими схемами в сучасних умовах не може вважатися достатньо ефективною як для швейних підприємств, так і для промисловості та економіки України в цілому.

Друга група підприємств, яка орієнтується на реалізацію продукції на внутрішньому ринку та прямий експорт, використовує переважно тканини іноземного виробництва (китайські, італійські), що за співвідношенням «ціна-якість» часто вигідніше, ніж використання вітчизняних матеріалів.

З метою досягнення певного ступеня обґрунтованості, об'єктивності й інформативності дослідження необхідним є вибір базових об'єктів дослідження. Для формування вибіркової сукупності підприємств – об'єктів для аналізу, оцінювання й порівняння із загальної кількості швейних вітчизняних підприємств, зареєстрованих в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України (ЄДРПО), були відібрані ті, що працюють за кодом «Виробництво одягу» (клас 14 Згідно Національного класифікатора України ДК 009:2010) [176].

Критерії включення підприємств до вибіркової сукупності наведено у *табл. 3.11*.

За зазначеними критеріями сформовано вибірккову сукупність із 25 швейних підприємств, визначених як об'єкти дослідження. За показниками їх фінансової звітності у 2010 – 2017 рр. наведено динаміку чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції. Проаналізуємо діяльність 25 середніх швейних підприємств за період з 2010 по 2017 рр (*Додаток Ж, табл. Ж.4*).

Для зручності обрано для аналізу підприємства поділені на 3 групи: перша група – це швейні підприємства, які протягом 2010 – 2017 рр. отримали доходи в межах від 0 до 20 млн. грн; друга група об'єднує підприємства, що протягом досліджуваного періоду мали доходи від 20 до

60 млн. грн; всі швейні підприємства з доходом понад 60 млн. грн. віднесено до третьої групи.

Таблиця 3.11

**Критерії вибору підприємств – об’єктів дослідження для порівняння рівня їх доходів і собівартості реалізованої продукції**

Критерій вибору підприємств	Вимоги до об’єктів
Вид економічної діяльності	Належність до класу «Виробництво іншого верхнього одягу» (розділ КВЕД 14.13)
Форма господарювання	Юридична особа
Організаційно-правова форма господарювання	Акціонерне товариство
Досвід роботи у швейній промисловості	Не менше 10 років
Розмір підприємства	Середній
Номенклатура асортименту продукції	Текстильні швейні вироби для чоловіків й жінок
Ціновий параметр	Якісна продукція в середньому ціновому параметрі
Географія розташування	Різні регіони України
Технологічні критерії	Використання подібних технологій виробництва
Ефективність діяльності	Відсутність збитків протягом останніх п’яти років та динаміка зростання чистого доходу

Джерело: розроблено автором

Отже, до першої групи віднесено 10 підприємств:

ПАТ ТФ «Арніка», ПрАТ «Арсанія», ПАТ Бориславська швейна фабрика «Спецодяг», ПрАТ Виробничо-торгівельна фірма «Глорія», ПАТ Івано-Франківське виробничо-торгівельне швейне підприємство «Галичина», ПАТ «Львівський Елегант», ПАТ «Нововолинська швейна фабрика», ПАТ «Поділля», ПАТ «Софія», ПАТ «Швейна фабрика імені Тінякова».

Розглянемо результати проведеного аналізу швейних підприємств першої групи. Дані наведені в *табл. Ж.4 Додатку Ж* свідчать про загальну тенденцію до зростання собівартості продукції досліджуваної групи підприємств, що наочно відображено на *рис. 3.9*.

Зростання собівартості продукції більшою мірою пояснюється впливом чинників зовнішнього середовища: інфляційні процеси сприяють зростанню цін на сировину та матеріали, підвищенням тарифів на комунальні платежі та енергоносії, зростанням витрат на оплату праці.

Разом з тим, під впливом зростання собівартості продукції, підприємства піднімають на неї ціни. Тому, для об'єктивності інтерпретації результатів проведеного аналізу розглянемо пропорції між темпами зміни доходу та собівартості продукції підприємств першої групи.

Залежність між темпами зростання доходів і собівартості будемо розглядати у контексті того, що темпи зростання собівартості не повинні випереджати темпи росту доходів, оскільки порушення цієї закономірності це шлях до збитковості підприємства.

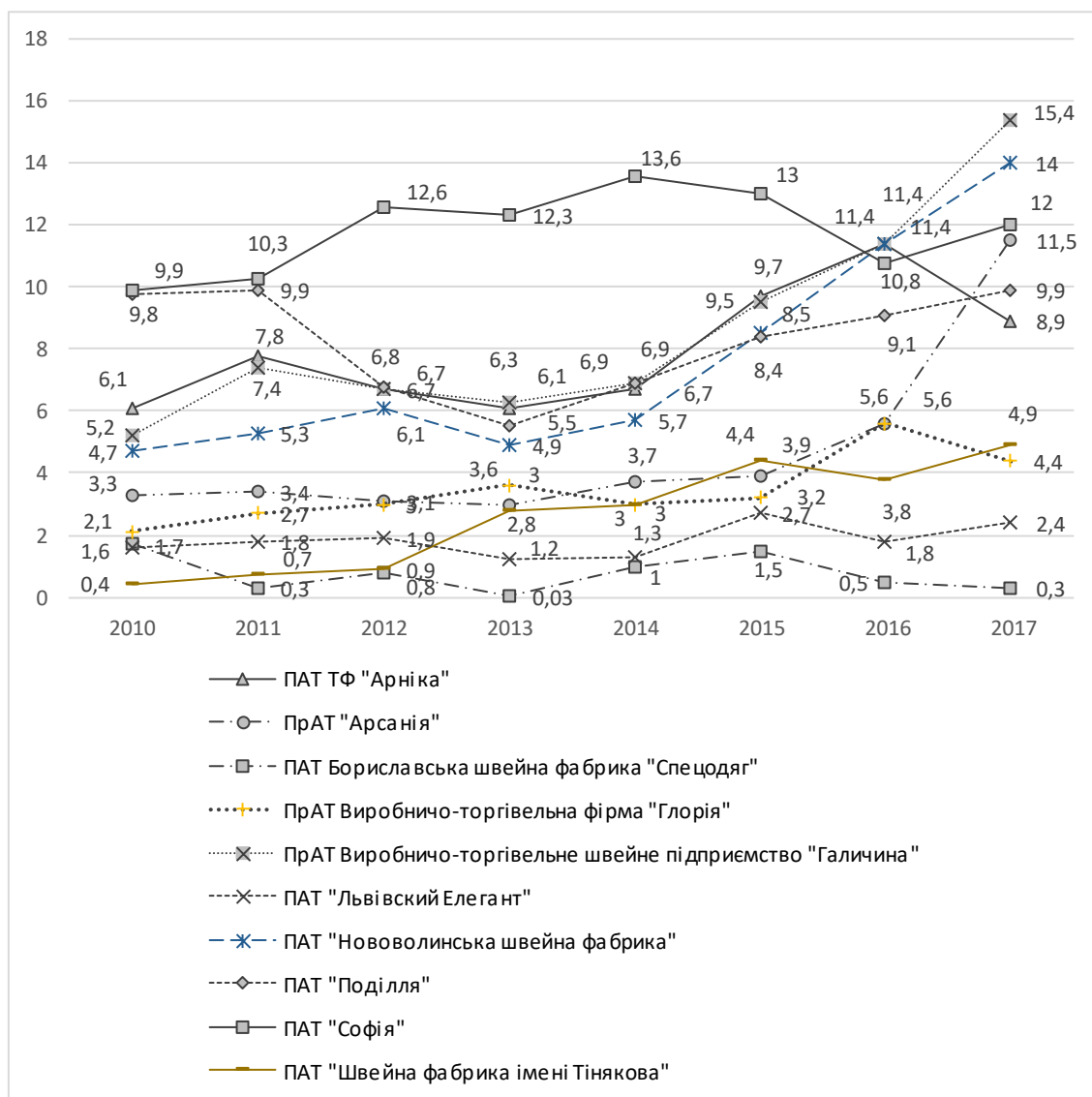


Рис. 3.9. Динаміка собівартості реалізованої продукції підприємств першої групи у 2010 – 2017 рр.

Джерело: складено автором за даними табл. Ж.4 Додатку Ж.

За даними Додатку Ж табл. Ж.4 проаналізовано пропорції між темпами зміни доходу та собівартості продукції підприємств першої групи (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

**Темпи зростання (зменшення) чистого доходу та собівартості  
продукції підприємств першої групи у 2013 – 2017 рр., %**

Підприємство	2013			2014			2015			2016			2017		
	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення
ПАТ ТФ «Арніка»	89,4	91,0	-1,7	167,9	109,8	+58,0	136,2	144,8	-8,6	91,7	113,4	-21,7	64,8	80,9	-16,1
ПРАТ «Арсанія»	92,7	96,8	-4,1	128,9	123,3	+5,6	104,1	105,4	-1,3	129,4	143,6	-14,2	201,5	205,4	-3,8
ПАТ БШФ «Спецодяг»	3,6	3,8	-0,1	200,0	333,3	-133,3	225,0	150,0	+75,0	44,4	33,3	+11,1	50,0	60,0	-10,0
ПРАТ ВТФ «Глорія»	107,3	120,0	-12,7	71,2	83,3	-12,1	116,7	106,7	+10,0	126,5	168,8	-42,2	95,2	81,5	+13,7
ПАТ «Галичина»	95,6	98,4	-2,8	136,9	109,5	+27,4	146,1	137,7	+8,4	110,8	120,0	-9,2	116,0	135,1	-19,1
ПАТ «Львівський Елегант»	85,4	63,2	+22,2	102,9	108,3	-5,5	130,6	207,7	-77,1	110,6	66,7	+44,0	115,4	133,3	-17,9
ПАТ «Нововолинська швейна фабрика»	76,4	80,3	-3,9	134,5	116,3	+18,2	156,8	149,1	+7,6	124,1	134,1	-10,0	122,9	122,8	+0,1
ПАТ «Поділля»	82,4	80,9	+1,6	149,2	125,5	+23,7	109,9	121,7	-11,8	115,0	108,3	+6,7	107,0	108,8	-1,8
ПАТ «Софія»	77,6	97,6	-20,0	118,0	110,6	+7,4	107,9	95,6	+12,4	82,8	83,1	-0,3	98,5	111,1	-12,6
ПАТ «Швейна фабрика імені Тінякова»	318,2	311,1	+7,1	105,7	107,1	-1,4	140,5	146,7	-6,1	103,8	86,4	+17,5	140,7	128,9	+11,8

*Джерело: розраховано автором за даними табл. Ж.4 Додатку Ж*

Аналіз даних *табл. 3.12* свідчить, що навіть у прибуткових підприємств є проблеми, пов'язані з непропорційністю змін собівартості продукції та чистого доходу. Така ситуація протягом 2013 – 2017 рр. спостерігалась на кожному досліджуваному підприємстві.

Проведений аналіз дозволив виявити підприємства, у яких зростання собівартості продукції переважно перевищувало збільшення показників чистого доходу. Серед таких підприємств виділимо наступні: ПАТ ТФ «Арніка», ПРАТ «Арсанія», ПАТ Бориславська швейна фабрика «Спецодяг», ПРАТ Виробничо-торговельна фірма «Глорія», ПАТ Івано-Франківське виробничо-торговельне швейне підприємство «Галичина», ПАТ «Львівський Елегант» та ПАТ «Софія». У досліджуваному періоді показники зазначених підприємств переважно мають диспропорції між зміною чистого доходу та собівартості реалізованої продукції: відносний показник собівартості зростає набагато швидше, ніж збільшується чистий дохід (якщо підприємство збільшує обсяги виробництва), або показник

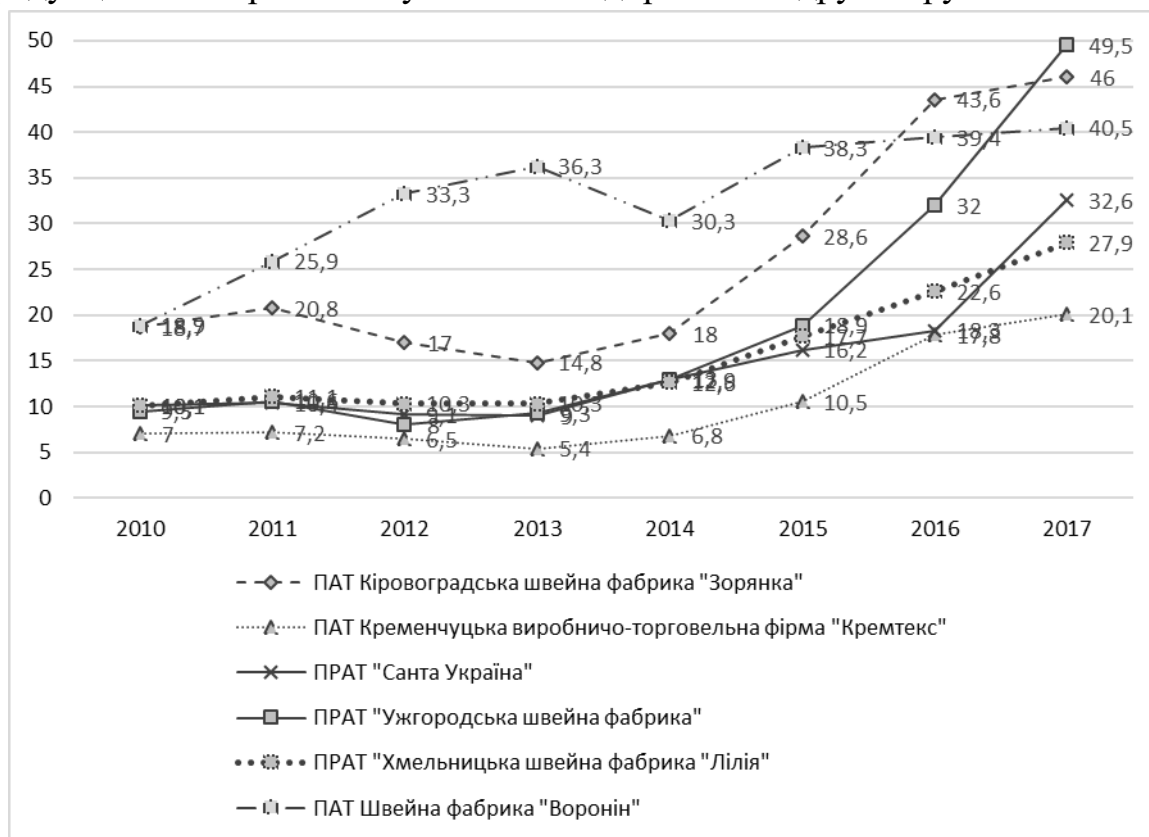
чистого доходу зменшується більшими темпами, ніж темпи скорочення розміру собівартості (якщо підприємство зменшує обсяги виробництва). Така ситуація є прямим шляхом до збитковості підприємств і показує, що навіть прибуткові підприємства мають проблеми з ефективністю управління витратами, але у них більше можливостей щодо впровадження сучасних методів управління витратами.

До складу другої групи (з доходами від 20 до 60 млн грн) входить 6 швейних підприємств:

ПАТ Кіровоградська швейна фабрика «Зорянка», ПАТ Кременчуцька виробничо-торговельна фірма «Кремтекс», ПрАТ «Санта Україна», ПрАТ «Ужгородська швейна фабрика», ПрАТ Хмельницька швейна фабрика «Лілея», ПАТ Швейна фабрика «Воронін».

За даними *табл. Ж.4 Додатку Ж* сформовано діаграму, яка наочно відображає тенденції зміни собівартості реалізованої продукції швейних підприємств другої групи у 2010 – 2017 р. (*рис. 3.10*).

Дані *рис. 3.10* показують, що зростання собівартості реалізованої продукції спостерігається у кожного підприємства другої групи.



*Рис. 3.10.* Зміна собівартості реалізованої продукції підприємств другої групи у 2010 – 2017 рр. Джерело: складено автором за даними *табл. Ж.4 Додатку Ж*

Для більш об'єктивної оцінки системи управління витратами розглянемо темпи зміни собівартості продукції та чистого доходу зазначених підприємств (табл. 3.13).

Як свідчать дані табл. 3.13, підприємства другої групи також мають проблеми з ефективністю системи управління витратами, оскільки ситуації, коли темпи збільшення собівартості реалізованої продукції перевищують зростання чистого доходу спостерігаються у досліджуваному періоді у кожного досліджуваного підприємства.

Занепокоєння викликає той факт, що у 2017 р. жодне з досліджуваних підприємств другої групи не мало позитивного відхилення між зростанням чистого доходу та зміною собівартості. Це означає, що зазначені швейні підприємства, приділяючи достатню увагу проблемам управління витратами, не змогли сформувати ефективного механізму оптимізації витрат.

Таблиця 3.13

**Темпи зростання (зменшення) чистого доходу та собівартості продукції підприємств другої групи у 2013 – 2017 рр., %**

Підприємство	2013			2014			2015			2016			2017		
	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення
ПАТ Кіровоградська швейна фабрика «Зорянка»	90,2	87,1	+3,1	126,7	121,6	+5,0	167,0	158,9	+8,1	162,2	152,4	+9,7	98,8	105,5	-6,7
ПАТ Кременчуцька виробничо-торговельна фірма «Кремтекс»	90,1	83,1	+7,1	156,3	125,9	+30,3	172,0	154,4	+17,6	140,1	169,5	-29,4	104,1	112,9	-8,8
ПРАТ «Санга Україна»	98,1	98,9	-0,8	141,0	143,3	-2,4	131,1	125,6	+5,5	116,0	113,0	+3,0	174,7	178,1	-3,5
ПРАТ «Ужгородська швейна фабрика»	111,0	116,3	-5,2	173,6	139,8	+33,8	153,8	145,4	+8,4	153,3	169,3	-16,1	105,5	154,7	-49,2
ПрАТ Хмельницька швейна фабрика «Лілея»	96,0	100,0	-4,0	153,3	122,3	+31,0	144,0	140,5	+3,5	130,9	127,7	+3,3	101,2	123,5	-22,3
ПАТ Швейна фабрика «Воронін»	92,6	109,0	-16,4	78,3	83,5	-5,2	136,1	126,4	+9,7	106,6	102,9	+3,7	99,1	102,8	-3,6

Джерело: розраховано автором за даними табл. Ж.4 Додатку Ж

До третьої групи увійшли 9 підприємств: ПрАТ «Астра Люкс», ПАТ «Бердичівська фабрика одягу», ПАТ «Володарка», ПрАТ «ВАТ Калина», ПрАТ Виробничо-комерційна фірма «Леся», ПАТ «Гроно-Текс», ПрАТ Стрийська швейна фабрика «Стрітекс», ПАТ «Троттола», ПрАТ Чернігівська швейна фабрика «Елегант».

Загальну динаміку зміни собівартості реалізованої продукції швейних підприємств третьої групи за досліджуваний період представлено на рис. 3.11.

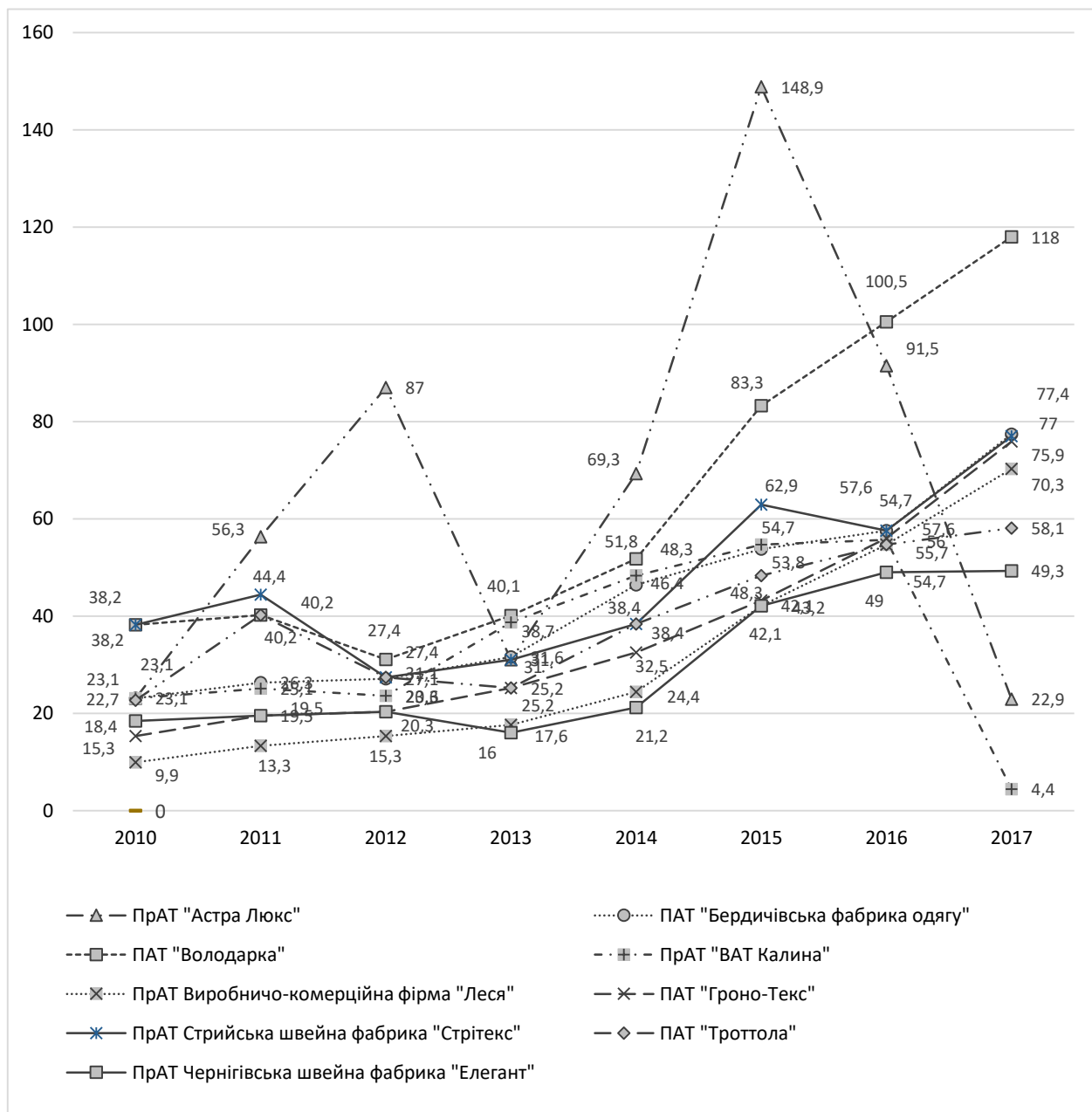


Рис. 3.11. Динаміка зміни собівартості реалізованої продукції підприємств третьої групи у 2010 – 2017 рр.

Джерело: складено автором за даними табл. Ж.4 Додатку Ж

Дані рис. 3.11 показують зростання собівартості продукції протягом 2010 – 2017 рр. по кожному підприємству третьої групи, окрім ПрАТ «Астра Люкс».

Проаналізуємо відхилення темпів зростання чистого доходу від темпів зростання собівартості продукції підприємств третьої групи (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

**Темпи зростання (зменшення) чистого доходу та собівартості продукції підприємств третьої групи у 2013 – 2017 рр., %**

Підприємство	2013			2014			2015			2016			2017		
	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення	Чистий дохід	Собівартість	Відхилення
ПрАТ «Астра Люкс»	37,4	35,6	+1,7	207,1	223,5	-16,4	216,4	214,9	+1,5	62,7	61,5	+1,3	23,6	25,0	-1,4
ПАТ «Бердичівська фабрика одягу»	112,9	119,9	-7,0	153,3	142,8	+10,6	149,0	115,9	+33,1	103,3	113,6	-10,3	106,9	126,7	-19,7
ПАТ «Володарка»	96,8	101,3	-4,4	146,2	129,2	+17,0	171,1	160,8	+10,3	115,2	120,6	-5,5	118,0	117,4	+0,6
ПрАТ «ВАТ Калина»	105,2	106,8	-1,6	154,9	152,4	+2,6	151,6	133,3	+18,3	102,0	106,8	-4,9	94,1	101,8	-7,7
ПрАТ Виробничо-комерційна фірма «Леся»	128,9	115,0	+13,9	201,3	138,6	+62,7	149,0	172,5	-23,5	140,8	133,0	+7,8	115,0	125,5	-10,6
ПАТ «Гроно-Текс»	114,4	116,3	-1,9	168,2	137,7	+30,5	147,5	132,9	+14,6	110,3	133,3	-23,0	123,4	133,7	-10,3
ПрАТ Стрийська швейна фабрика «Стрігекс»	103,3	101,6	+1,7	136,3	130,1	+6,2	139,5	153,0	-13,5	99,6	100,5	-0,9	107,5	120,1	-12,6
ПАТ «Троттола»	77,6	87,6	-10,0	189,5	161,3	+28,2	138,3	124,8	+13,5	100,4	114,5	-14,1	98,4	105,1	-6,6
ПрАТ Чернігівська швейна фабрика «Елегант»	89,3	94,1	-4,8	154,1	132,5	+21,6	212,1	204,2	+7,8	111,9	113,2	-1,3	91,0	100,6	-9,6

Джерело: розраховано автором за даними табл. Ж.4 Додатку Ж

Дані табл. 3.14 свідчать, що ситуація з третьою групою швейних підприємств аналогічна першим двом групам: за досліджуваний період у кожного підприємства були неодноразові випадки, коли темпи зростання собівартості реалізованої продукції перевищували темпи зростання чистого доходу. При цьому заслуговує на увагу негативна динаміка у



2017 р.; така ситуація спостерігалась в усіх підприємствах третьої групи, окрім ПАТ «Володарка» (у якого подібний стан був у 2013 р. та 2016 р.).

Узагальнення тенденцій зміни доходу від реалізації продукції й її собівартості дозволяє зробити висновок, що за останні п'ять років кожне з досліджуваних підприємств усіх трьох груп мало ситуації, коли темпи збільшення собівартості перевищували темпи зростання доходу, або разом із зниженням рівня доходу спостерігалось зростання собівартості реалізованої продукції. Особливо негативну тенденцію показує той факт, що всі підприємства другої групи та майже всі підприємства третьої групи (окрім ПАТ «Володарка») мали таку ситуацію й у 2017 р. Незважаючи на те, що зазначені підприємства були за результатами роботи у 2017 р. прибутковими, диспропорції у темпах зростання собівартості відносно доходу показують негативну динаміку, що може призвести до збитковості.

Це демонструє, що вітчизняні швейні підприємства приділяючи достатню увагу проблемам управління витратами, не сформували дієву систему управління витратами або застосовують для цього методи, які не є ефективними в сучасних умовах. Якщо не зважати на таку ситуацію, підприємства, які сьогодні є прибутковими, згодом можуть опинитися серед збиткових. Запобігти цьому можна шляхом налагодження на підприємствах ефективної системи управління витратами, яка б застосовувала методи, що враховують організаційно-технологічні особливості підприємства та забезпечують активізацію резервів для оптимізації витрат.

Для забезпечення більш глибокого аналізу витрат, вважаємо за необхідне обрати п'ять підприємств з відносно стійкою результативністю фінансово - господарської діяльності, подібним асортиментом продукції, співставними доходами й витратами. Аналіз діяльності досліджуваних у періоді 2010 – 2017 рр. підприємств, дозволив прийняти рішення щодо включення до вибіркової сукупності підприємств, що спеціалізуються на виробництві текстильного одягу, середні за розміром, які мають схожий асортимент продукції, задовольняють потреби споживачів у сегменті «якісна продукція в середньому ціновому сегменті», досягли позитивних фінансово-економічних показників діяльності протягом останніх п'яти років (2013 – 2017 рр.).

Для проведення деталізованого аналізу виробничих витрат використані дані таких швейних підприємств України: приватного акціонерного товариства «Хмільницька швейна фабрика «Лілея», приватного акціонерного товариства «Кіровоградська швейна фабрика «Зорянка», приватного акціонерного товариства «Санта Україна»,

публічного акціонерного товариства Кременчуцька виробничо-торговельна фірма «Кремтекс», приватного акціонерного товариства Ужгородська швейна фабрика. Зазначені підприємства відносяться до середніх і мають подібний асортимент продукції. Рівень та динаміка обсягу, складу та структури виробничих витрат зазначених підприємств надано в **Додатку Ж, табл. Ж.5**. Результати проведеного аналізу дозволяють зробити висновки: найбільша питома вага у витратах звичайної діяльності швейних підприємств припадає на витрати операційної діяльності, серед яких переважає собівартість реалізованої продукції (до 81,9 %), що говорить про необхідність оптимізації саме виробничих витрат. Адміністративні витрати досліджуваних підприємств становлять 10 – 15 %, інші операційні витрати відображено в межах 10 – 15 %, витрати на збут складають до 5 %, фінансові та інші витрати мають не всі підприємства та їх частка є незначною. Протягом досліджуваного періоду на швейних підприємствах спостерігалась тенденція до збільшення як собівартості реалізованої продукції, так і витрат у цілому. Цьому сприяли такі чинники зовнішнього середовища, як: зростання цін на сировину та матеріали, підвищення тарифів на комунальні платежі та енергоносії, зростання витрат на оплату праці.

Розглянемо динаміку витрат досліджуваних підприємств на одну гривню реалізованої продукції (*табл. 3.15*).

Дані *табл. 3.15* свідчать, що у кожного з досліджуваних підприємств протягом останніх п'яти років спостерігається збільшення як виручки від реалізації продукції, так і витрат операційної діяльності, що пояснюється інфляційними процесами, зростанням цін на сировину та матеріали, тарифів на електроенергію, водопостачання, теплоенергію, цін на паливо, зростанням заробітної плати та іншими зовнішніми чинниками. Тому, більш показовим буде показник витрат на 1 грн реалізованої продукції.

Дослідження діяльності підприємств, що розглядаються, за період з 2013 р. по 2017 р. дозволяє стверджувати, що випадки перевищення фактичних витрат на 1 грн реалізованої продукції над плановими зустрічаються в кожного підприємства. У підприємств ПрАТ «Швейна фабрика «Зорянка»» та ПрАТ «Санта Україна» ці дані не тільки перевищують заплановані показники кожен рік, а й кожного року перевищують 1 грн. Разом із тим, фактичні витрати на 1 грн реалізованої продукції протягом останніх п'яти років по кожному підприємству мають тенденцію до зменшення. Це свідчить про те, що керівництво підприємств розуміє необхідність оптимізації витрат, але ситуація все одно

незадовільна – витрати залишаються на високому рівні через чинники зовнішнього середовища на які підприємство не може вплинути.

Таблиця 3.15

**Динаміка витрат на одну гривню реалізованої продукції на швейних підприємствах України**

Показник	Рік	ПрАТ «Лілея»		ПрАТ «Швейна фабрика «Зорянка»»		ПрАТ «Санта Україна»		ПАТ КВТФ «Кремтекс»		ПрАТ «Ужгородська швейна фабрика»	
		Факт, тис. грн	План, тис. грн	Факт, тис. грн	План, тис. грн	Факт, тис. грн	План, тис. грн	Факт, тис. грн	План, тис. грн	Факт, тис. грн	План, тис. грн
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн	2013	11971	10774	16459	15325	10520	10410	6433	6125	12115	11900
	2014	18359	13168	20859	18105	14769	13572	10026	7076	21007	13327
	2015	26455	20195	34870	22945	19368	18246	17185	11029	32322	23108
	2016	34744	29101	56564	38357	22485	21305	24088	18900	49463	35554
	2017	35141	34218	55861	56220	39291	38734	25075	24500	52214	53409
Відхилення: абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+23170	+23444	+39402	+40895	+28771	+28324	+18642	+18375	+40099	+41509
відносне (%)		+193,6	+217,6	+239,4	+266,9	+273,5	+272,1	+289,8	+300,0	+331,0	+348,8
Витрати операційної діяльності разом, тис. грн	2013	12917	10500	18348	15100	13584	10150	7570	5980	12699	11560
	2014	16580	12209	21637	17900	15870	13112	9073	7000	17351	13102
	2015	27657	18238	35091	22801	19831	17457	14505	9980	27222	19452
	2016	28977	28423	56916	38150	22864	21114	23217	15956	42045	30616
	2017	37098	33450	56689	55805	39807	38150	25892	24114	46399	47345
Відхилення: абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+24181	+22950	+38341	+40705	+26223	+28000	+18322	+18134	+33700	+35785
відносне (%)		+187,2	+218,6	+209,0	+269,6	+193,0	+275,9	+242,0	+303,2	+265,4	+309,6
Витрати на 1 грн реалізованої продукції, грн	2013	1,08	0,97	1,11	0,99	1,29	0,98	1,18	0,98	1,05	0,97
	2014	0,90	0,93	1,04	0,99	1,07	0,97	0,90	0,99	0,83	0,98
	2015	1,05	0,90	1,01	0,99	1,02	0,96	0,84	0,90	0,84	0,84
	2016	0,83	0,98	1,01	0,99	1,02	0,99	0,96	0,84	0,85	0,86
	2017	1,06	0,97	1,01	0,99	1,01	0,98	1,03	0,98	0,89	0,89
Зміна витрат на 1 грн продукції абсолютне відхилення (+, -)	За 2017/2013	-0,02	0,00	-0,10	0,00	-0,28	0,00	-0,14	0,00	-0,16	-0,08

Джерело: складено автором за даними звітності підприємств

Для більш глибокого аналізу вважаємо за доцільне дослідити елементи операційних витрат підприємств, що розглядаються (Додаток Ж, табл. Ж.6).

За даними табл. Ж.6 за операційними витратами підприємств за 2017 р. побудовано графік, що характеризує динаміку елементів витрат у розрізі досліджуваних підприємств (рис. 3.12).

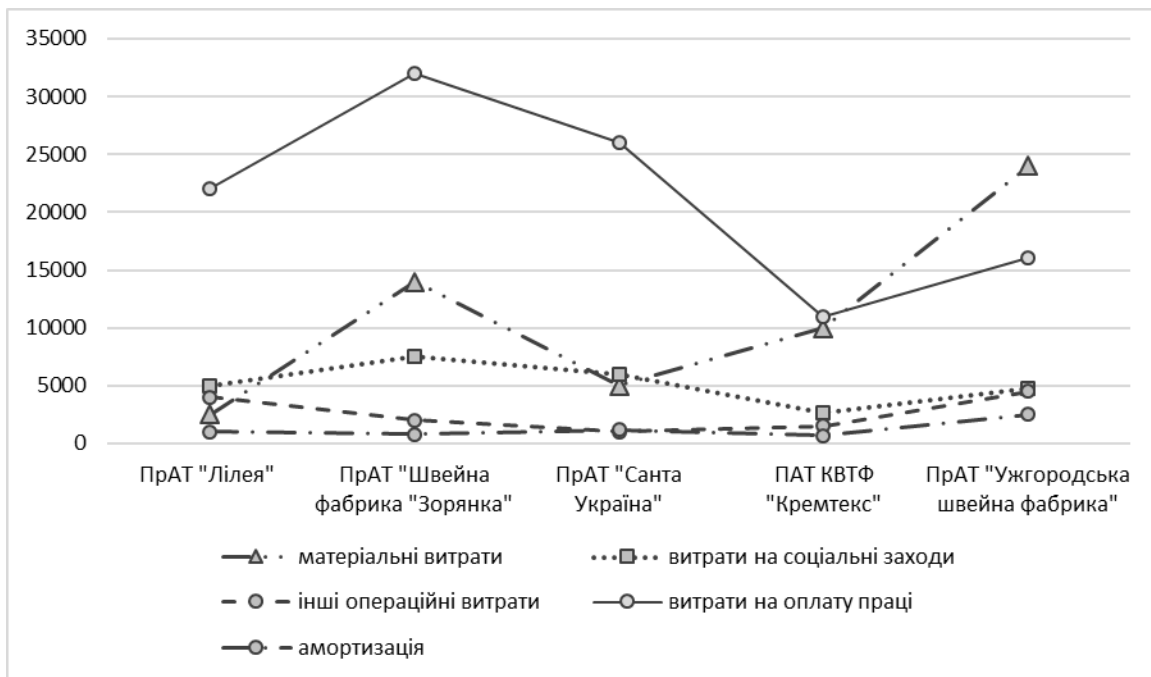


Рис. 3.12. Динаміка елементів операційних витрат швейних підприємств у 2017 р.

Джерело: складено автором за даними звітності підприємств

Проведене дослідження показало, що у 2017 р. у структурі операційних витрат таких підприємств, як ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея», ПрАТ «Швейна фабрика «Зорянка» та ПрАТ «Санта Україна» найбільшу частку займають витрати на оплату праці, що є характерним для швейних підприємств за останні п'ять років. У ПАТ КВТФ «Кремтекс» у 2017 р. витрати на оплату праці становлять 41,3 %, а матеріальні витрати 41,6 %, тобто вони майже на одному рівні у структурі операційних витрат підприємства. Що стосується ПрАТ «Ужгородська швейна фабрика», то тут матеріальні витрати становлять 47,8 %, а витрати на оплату праці 32,5 %. Незначна частка у структурі витрат припадає на амортизацію. Дані табл. Ж.6 (Додаток Ж) свідчать, що вартість основних засобів за останні п'ять років по кожному досліджуваному підприємству зросла у 2,5-2,8 рази, а ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея» збільшило свої основні засоби на 4,1 %. Разом із тим, зазначимо, що інші операційні витрати мають значну частку, що перевищує частку амортизації по всіх підприємствах, окрім ПрАТ «Санта Україна», де вони на одному рівні. У всіх підприємств частка інших операційних витрат у досліджуваному періоді скорочувалась, окрім ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея», де інші операційні витрати становили 3,6 % у 2013 р. та 11,7 % у 2017 р.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» іншими операційними витратами є [207]:

- «... - витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності».

За даними, наданими головними бухгалтерами досліджуваних підприємств, основні суми інших операційних витрат на швейних підприємствах становлять втрати від операційної курсової різниці, нестачі й втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойки. Іншими словами, зазначені витрати не додають споживчої цінності продукції, тому швейним підприємствам важливо працювати над їх зниженням за допомогою діючої на підприємстві системи управління витратами.

У процесі дослідження доцільно з'ясувати, які методи та системи використовують вітчизняні підприємства швейної промисловості з метою управління витратами. Для одержання аргументованої інформації проведено дослідження чинних систем управління витратами на швейних підприємствах за допомогою розробленої автором анкети (табл. 3.16). Базою дослідження стали найбільш типові підприємства швейної промисловості. Найретельніше вивчалися п'ять з них: ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея», ПрАТ «Швейна фабрика «Зорянка», ПрАТ «Санта Україна», ПАТ КВТФ «Кремтекс» та ПрАТ «Ужгородська швейна фабрика».

Респондентами виступили керівники підприємств або керівники їх структурних підрозділів, відповідальні за управління витратами – начальники та співробітники планово-економічних відділів, заступники

генеральних директорів. Отримані під час анкетування основні відомості наведені в *табл. 3.16*.

*Таблиця 3.16*

**Аналіз системи управління витратами на підприємствах швейної промисловості за результатами анкетування**

Запитання	ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея»»	ПрАТ «Швейна фабрика «Зорянка»	ПрАТ «Санта Україна»	ПАТ КВТФ «Кремтекс»	ПрАТ «Ужгородська швейна фабрика»
1	2	3	4	5	6
Чи існує на підприємстві система управління витратами?	Так	Так	Так	Так	Так
Які види планування застосовуються на підприємстві?	Довгострокове й оперативне	Довгострокове, короткострокове й оперативне	Довгострокове й короткострокове	Довгострокове, короткострокове й оперативне	Довгострокове, короткострокове й оперативне
Які методи планування використовуються?	Нормативний	Нормативний	Нормативний	Нормативний	Нормативний
Чи застосовується бюджетування?	Не використовується	Не використовується	Використовується	Не використовується	Використовується
Яка існує періодичність перегляду нормативів?	Один раз на рік	Кілька разів на рік (по півріччям)	Один раз на рік	Один раз на рік	Один раз на рік, щомісяця може коригуватися
Чи приділяється увага якості нормативно-правової бази?	База оновлюється та підтримується регулярно	База оновлюється час від часу	База оновлюється та підтримується регулярно	База оновлюється час від часу	База оновлюється та підтримується регулярно
Чи своєчасно надається користувачам необхідна інформація?	Інформація надається не завжди регулярно	Інформація надається регулярно	Інформація надається регулярно	Інформація надається не завжди регулярно	Інформація надається регулярно
Вкажіть місце виникнення витрат на підприємстві	Підприємство в цілому	Підприємство в цілому	Центри відповідальності	Підприємство в цілому	Центри відповідальності
З якою періодичністю проводиться виявлення причин відхилень фактичних витрат від нормативних?	Регулярно	Регулярно	Регулярно	Регулярно	Регулярно
Які заходи впливу застосовуються у випадку виявлення негативних відхилень?	Матеріальний вплив	Матеріальний вплив	Матеріальний вплив	Матеріальний вплив	Матеріальний та нематеріальний вплив (дошка пошани; присвоєння почесних звань)
Які методи стимулювання використовуються на підприємстві?	Доплати, надбавки, премії	Доплати, премії	Доплати, надбавки, премії	Доплати, надбавки, премії	Преміювання, нагородження цінними подарунками

1	2	3	4	5	6
Чи існує система лінійних й функціональних зв'язків між керівниками, відповідальними за управління витратами?	Так	Так	Так	Так	Так
Яке програмне забезпечення використовується для управління витратами?	Власної розробки	ІС: Підприємство	Електронні таблиці	Власної розробки	Власної розробки
Зазначте оперативність аналізу витрат	Здійснюється безпосередньо після закінчення звітного періоду	Здійснюється з незначним запізненням	Здійснюється безпосередньо після закінчення звітного періоду	Здійснюється з незначним запізненням	Здійснюється безпосередньо після закінчення звітного періоду
Чи застосовується автоматизація аналізу витрат?	Аналіз частково автоматизований	Аналіз повністю автоматизований	Аналіз частково автоматизований	Аналіз частково автоматизований	Аналіз частково автоматизований
Чи достовірна інформація, що надається?	Так	Є поодинокі випадки недостовірної інформації	Так	Так	Є поодинокі випадки недостовірної інформації
Як виконується аналіз витрат на підприємстві?	За статтями витрат і на підставі узагальнених показників	За статтями витрат і на підставі узагальнених показників	За статтями витрат та періодами	За статтями витрат та періодами	За статтями витрат і на підставі узагальнених показників
На яку оцінку заслуговує система управління витратами на підприємстві?	Задовільно	Добре	Добре	Задовільно	Задовільно

Джерело: розроблено автором.

Аналіз табл. 3.16 свідчить, що одне з перших запитань стосувалося існування на підприємствах системи управління витратами. Усі респонденти відповіли на нього «так», що є позитивною тенденцією. Основну ж увагу при дослідженні приділено способам аналізу витрат й системам управління ними.

У процесі анкетування виявлено, що керівництво підприємств швейної промисловості найважливішою функцією управлінського аналізу визнає планування майбутньої діяльності. На практиці планування діяльності таких підприємств на певний період полягає у встановленні цілей, шляхів їх реалізації та ресурсного забезпечення. При цьому воно реалізується шляхом розроблення комплексу заходів, що визначають послідовність досягнення конкретних показників із урахуванням

можливостей найбільш ефективного використання ресурсів кожним структурним підрозділом підприємства. Залежно від термінів і змісту планування поділяється на стратегічне (перспективне) й поточне (оперативне). В основному на швейних підприємствах застосовується оперативне планування, яке й назвали респонденти під час опитування. Таке планування необхідно при застосуванні нормативного методу управління витратами, який переважно застосовують швейні підприємства (табл. 3.16).

Для аналізу відхилень між плановими показниками та фактичними, розглянемо форму звітної калькуляції ПАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея» (табл. 3.17).

Таблиця 3.17

### Звітна калькуляція виробництва блузи жіночої з принтом

#### MOODO

Кількість 350 одиниць

Карта розкрою №36

Стаття калькуляції	Планові витрати за нормою, грн		Фактичні витрати, грн		Відхилення абсолютне, грн (+,-)		Відхилення відносне, %
	на одиницю	на всю кількість	на одиницю	на всю кількість	на одиницю	на всю кількість	
Матеріальні витрати	85,47	29914,5	133,67	46784,5	+48,2	+16870	36,1
Заробітна плата	234,57	82099,5	263,07	92074,5	+28,5	-9975	10,8
Відрахування від заробітної плати на соціальні потреби	45,9	16065	55,2	19320	+9,3	+3255	16,8
Загальновиробничі витрати	19,46	6811	28,56	9996	+9,1	+3185	31,9
Загальногосподарські витрати	44,03	15410,5	48,63	17020,5	+4,6	+1610	9,5
Маркетингово-збутові витрати	15,83	5540,5	22,03	7710,5	+6,2	+2170	28,1
Повна собівартість	445,26	155841	551,16	192906	+105,9	+37065	19,2

Джерело: складено й розраховано автором

Із наведеної звітної калькуляції, складеної за нормативним методом, видно, що матеріальні витрати у собівартості 350 жіночих блуз становлять 133,67 грн проти передбачених за нормою 85,47 грн, що на 36,1 % більше. Зміни сталися у зв'язку із заміною тканини на дорожчу. Крім того, зросла питома вага заробітної плати у структурі собівартості блуз до 263,07 грн проти 234,57 грн за нормативною собівартістю, або на 10,8 %. Спостерігається також зростання загальновиробничих витрат на 31,9 % та загальногосподарських на 9,5 %. Це зумовлюється зростанням вартості



електроенергії та комунальних платежів. Збільшення за маркетингово-збутовими витратами пояснюються подорожчанням транспортних витрат в зв'язку із зростанням ціни на паливно-мастильні матеріали.

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що відхилення від запланованих показників, які виникають у зв'язку з різними обставинами на підприємствах швейного виробництва, показують не достатню ефективність нормативного методу управління витратами, оскільки більшість чинників зовнішнього середовища, що впливають на собівартість продукції, неможливо передбачити на рік уперед, а тим більше – на 5 років. Зазначене дозволяє зробити висновок про те, що методи управління витратами, які практикуються на підприємствах швейної промисловості, не повною мірою відповідають завданням управління витратами. Для більш детальної оцінки відповідності методів управління завданням управління проведемо дослідження, використовуючи наступну шкалу оцінювання:

*0 балів* – не вирішує управлінське завдання;

*1 бал* – вирішує управлінське завдання не повною мірою, вимагає застосування додаткових методів;

*2 бали* – вирішує управлінське завдання відповідно до потреб управлінської практики.

Для експертного оцінювання залучено 10 експертів швейних підприємств (економісти, бухгалтери, маркетингологи, менеджери). Розрахункові таблиці щодо представлення результатів експертного оцінювання наведено в **Додатку 3, табл. 3.1, 3.2.**

Відсоток відповідності методів управління витратами завданням управління в *табл. 3.18* визначено відношенням набраних балів до максимально можливої їх кількості. Максимальна кількість балів за десять завдань становить 20.

Прогнозування (завдання 1) реалізується із залученням нормативного методу для тих показників, які прийнято як цільові. У зв'язку з необхідністю застосування додаткових методів управління, рішення завдання 1 оцінено в 1 бал. З огляду на те, що метод *TCS* не охоплює всі проміжні стадії господарського процесу, рішення завдань 2–7 отримали по 0 балів.

**Рейтингове оцінювання відповідності методів управління витратами завданням управління підприємством швейної промисловості, бали**

Метод управління витратами	Завдання управління, що вирішуються на рівні системи управління витратами										Підсумковий бал	Відповідність методу завданням управління, %
	1. Прогнозування	2. Планування	3. Контроль відхилень від норм	4. Ретроспективний аналіз	5. Мотивація працівників	6. Управління процесами	7. Розрахунок потреби в ресурсах	8. Стратегічне управління	9. Управління якістю продукції	10. Управління за стадіями життєвого циклу продукції		
<i>ABC</i>	1	1	1	2	2	2	1	2	0	0	12	20,0
<i>DC</i>	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0	5	8,3
<i>ФВА</i>	0	0	0	0	0	1	1	2	2	0	6	10,0
<i>SCA</i>	0	0	0	0	0	1	1	1	1	2	6	10,0
<i>Нормативний</i>	1	1	2	1	2	1	1	1	0	0	10	16,7
<i>TCS</i>	1	0	0	0	0	0	0	2	1	2	6	10,0
<i>ЛІТ</i>	1	2	0	0	1	2	1	0	0	0	7	11,7
<i>LCC</i>	1	0	1	0	0	1	0	1	2	2	8	13,3

Джерело: розраховано автором на підставі експертної оцінки

Для ефективного оперативно-виробничого планування, крім норм на матеріали, необхідно мати дані про норми витрат ресурсів на процеси (тобто застосовувати *ABC*-метод), а також інформацію про параметри постійних і змінних витрат, тому вирішення завдання 2 оцінено в 1 бал.

Метод *ЛІТ* орієнтований на управління процесами підприємства на основі врахування умов й термінів мінімізації запасів, тому завдання 2 і 6, пов'язані з розрахунком витрат на проміжних стадіях господарського процесу, оцінено у 2 бали. Похибка в цьому методі (як і в методах *SCA*, *TCS*) виникає у зв'язку з недостатньою точністю визначення норм витрат ресурсів.

Із залученням додаткового методу управління витратами (нормативного) вирішуються завдання 1, 2, 3, 7; їх оцінено в 1 бал за кожне завдання. Завдання, пов'язані з урахуванням впливу зовнішнього середовища на витрати виробництва (8 – 10), у методі *ЛІТ* не вирішуються

у зв'язку з обмеженням закуплених ресурсів, ці завдання одержали по 0 балів.

Похибка в розрахунку норм впливає й на якість контролю витрат, оскільки в некоректних нормативах система контролінгу може давати помилкові сигнали щодо відхилення витрат. У зв'язку з цим вирішення завдання 3 також оцінено у 0 балів.

Низка управлінських завдань у нормативному методі вирішується за допомогою залучення додаткових методів через недостатню деталізацію об'єктів управління. Зокрема, для повноцінного управління процесами (завдання 6), ретроспективного аналізу витрат (завдання 4) та мотивації праці (завдання 5) необхідно застосовувати попроцесний підхід, прийнятий в *ABC*-методі, крім того, нормативний метод доцільно поєднувати з принципами попроцесного управління, тому завданням 4, 5, 6 присвоєно 2 бали.

Розрахунок потреби в ресурсах також має певний рівень похибки. Перш за все це стосується енергоносіїв, які найбільш чутливі до якості планування, тому вирішення завдання 7 за використання нормативного методу оцінено у 1 бал.

Вплив зовнішнього середовища в нормативному методі, як і в методі *DC*, не враховується, тому завдання 8 і 10 оцінено у 0 балів. Управління якістю продукції (завдання 9) зобов'язує мати в складі об'єктів управління окремі характеристики споживчих властивостей продукції, проте нормативний метод їх не враховує, тому це завдання також оцінено в 0 балів.

Метод *ФВА* заснований на дослідженні вартості окремих споживчих властивостей продукції з орієнтацією на пошук резервів зниження її собівартості. Цей метод розглядає виробничий процес в розрізі окремих етапів на яких створюються задані споживчі властивості продукції, але він не дає можливості оцінити повну собівартість продукції. У зв'язку з цим в методі *ФВА* завдання, що вимагають наявності даних щодо повної собівартості, оцінено у 0 балів. Вмежах методу *ФВА* завдання 6 і 7 оцінено в 1 бал, тому що для аналізу споживчих властивостей продукції потрібно використовувати процесний підхід та розрахунок вартості ресурсів, залучених до створення споживчої властивості. Завдання 8 і 9 одержали по 2 бали, оскільки метод *ФВА*, орієнтований на отримання цільової собівартості споживчих властивостей продукту, базується на розрахунку собівартості цих властивостей і досліджує можливості зниження фактичної собівартості до розміру цільової. Часткове вирішення зазначених завдань пов'язано з похибками розрахунку норм витрат ресурсів, необхідних для

створення споживчих властивостей продукту. Управління витратами за стадіями життєвого циклу (завдання 10) оцінювати цим методом не передбачено (метод не поширюється за межі майнової відособленості юридичної особи), а тому й оцінка становить 0 балів.

В основу стратегічного аналізу витрат, що являє собою метод *SCA* (Strategic Cost Analysis), покладено формування витрат за ланцюгом створення споживчої цінності продукту. Для цього необхідно використовувати процесний підхід, що передбачає розрахунок потреби в ресурсах (для чого в методі *SCA* запозичується методологічний інструментарій як нормативного методу, так і *ABC*-методу). Управління якістю продукції реалізується в *SCA*-методі за допомогою інструментарію методу *ФВА*, а управління за цілями – запозичено у *TCS*-методі. Відповідно, по 1 балу одержали рішення завдань 6–9. Завдання 10 оцінено в 2 бали, оскільки, на відміну від нормативного методу та методу *TCS*, *SCA*-метод враховує стан зовнішнього середовища. Похибка при вирішенні цього завдання виникає у зв'язку з недостатньою точністю визначення норм витрат ресурсів.

Метод *TCS* враховує стан зовнішнього середовища, тому завданням 8 і 10, які пов'язані з необхідністю враховувати стан зовнішнього середовища, надано максимальну кількість балів. Як і у випадку із *SCA*-методом, похибка у вирішенні цих завдань для *TCS*-методу пов'язана з недостатньою точністю визначення норм витрат ресурсів. Завданню 9 присвоєно 1 бал, оскільки його вирішення можливе тільки із залученням додаткового методу управління витратами, наприклад, *ФВА*-аналізу.

Метод *LCC*, на відміну від усіх згаданих методів, найбільшою мірою враховує вплив зовнішнього середовища, оскільки використовується поза обмеженням про майнову відособленість юридичної особи. Відповідно, завданням 8–10 за цим методом присвоєно по 2 бали (похибка з вирішення цих завдань пояснюється недосконалістю методів нормування витрат ресурсів). Цільові показники витрат, одержані при вирішенні завдань 8–10, використовуються в короткостроковому плануванні; при використанні додаткових методів управління (таких як нормативний метод, *ABC*-метод) дозволяють отримати величину планової собівартості, виручки та фінансових результатів, отже, завданню 1 присвоєно 1 бал. Інші завдання за допомогою методу *LCC* не вирішуються, оскільки метод не враховує витрати на проміжних стадіях господарського процесу. З огляду на це завдання 2–7 підпадають під градацію в 0 балів.

Як свідчать данні *табл. 3.18*, найбільший відсоток відповідності отримав *ABC*-метод. Незважаючи на те, що метод «директ-костинг» має

невисокий відсоток відповідності завданням управління (за даними *табл. 3.18* – 8,3 %), його застосування в практиці роботи вітчизняних підприємств швейної промисловості є обов'язковим, тому що частина управлінських завдань вирішується тільки із застосуванням методу «директ-костинг»: наприклад, розрахунок величини витрат і фінансових результатів в умовах зміни обсягу виробництва, що особливо актуально для швейних підприємств, попит на продукцію яких залежить від постійно змінюваних модних тенденцій.

Проведений аналіз дозволяє зробити висновок, що підвищення ефективності управління підприємством має ґрунтуватися саме на комбінації методів управління виробничими витратами, оскільки автономне застосування методів дозволяє вирішувати окремі управлінські завдання, а сучасні умови господарювання висувають перед суб'єктами управління вимоги щодо реалізації комплексного підходу до управління промисловими підприємствами.

Для подальшого дослідження *ABC*-метод управління витратами слід прийняти як методологічну базу та як такий, що найбільше відповідає завданням управління. Комбінувати *ABC*-метод слід з теоретичними та методологічними підходами, що застосовуються в методі «директ-костинг», тому що тільки «директ-костинг» пропонує методологічний інструментарій, заснований на *CVP*-моделі витрат і фінансових результатах, що необхідно для управління витратами в умовах зміни обсягів виробництва.

Застосування *ABC*-методу та методу «директ-костинг» на практиці супроводжується низкою проблем, більш критичними з яких є недосконалість теоретичного опису методів і недостатня точність методологічних підходів щодо оцінювання витрат.

За результатами проведеного аналізу доцільно окреслити основні проблеми, які негативно впливають на витрати швейних підприємств.

### **3.4. Проблеми управління витратами на швейних підприємствах України**

Для визначення напрямів удосконалення управління витратами розглянемо основні проблеми, які негативно впливають на розмір витрат швейних підприємств. Проведені дослідження свідчать, що проблеми існують як на макрорівні, так і у підприємств, що займаються текстильним виробництвом, виробництвом одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших

матеріалів. Для більш детального виявлення проблем, які впливають на витрати швейних підприємств запропоновано їх розгляд з урахуванням чинників, які існують на макро-, мезо- та мікрорівні з позицій зовнішнього та внутрішнього середовища (табл. 3.19).

Вирішення зазначених проблем потребує системного, комплексного підходу. Звісно, частина макроекономічних чинників впливу зовнішнього середовища (низька платоспроможність населення, високий рівень інфляції, відсутність реальної державної підтримки, високий рівень конкуренції й т. п.) не підлягає регулюванню на рівні підприємства. Але, на частину проблем слід звернути увагу щодо можливості їх подолання.

Таблиця 3.19

**Ступінь регулювання підприємством проблем, які негативно впливають на витрати**

Рівень виникнення	Зазначені проблеми	Можливість регулювання підприємством	Ступінь впливу на витрати підприємства
<b>Зовнішнє середовище</b>			
Макрорівень	інфляційні процеси	нерегульоване	значний
	податкове навантаження	частково регульоване	середній
	законодавчі акти	нерегульоване	середній
	високі тарифи на комунальні платежі, енергоносії	частково регульоване	значний
	політичні обставини	нерегульоване	середній
	низька платоспроможність населення	нерегульоване	середній
Мезорівень	слабкий рівень взаємодії з вітчизняними підприємствами суміжних видів економічної діяльності	частково регульоване	середній
	імпортозалежність та висока ціна на імпортовані сировину, матеріали, обладнання, технології	частково регульоване	значний
	невелика частка середніх підприємств чи об'єднань малих підприємств	частково регульоване	середній
	високий рівень конкуренції	нерегульоване	середній
	відсутність реальної державної підтримки	нерегульоване	значний
<b>Внутрішнє середовище</b>			
Мікрорівень	моральний та фізичний знос обладнання, яке вичерпало свій ресурс	регульоване	значний
	висока плінність кадрів	регульоване	значний
	низька конкурентоспроможність та висока собівартість продукції	регульоване	середній
	високий рівень толінгу	регульоване	значний
	слабко розвинута логістична інфраструктура, що ускладнює реалізацію готової продукції	регульоване	значний
	недостатня захищеність інтелектуальних прав на продукцію	регульоване	середній
	недостатня популярність вітчизняних брендів	регульоване	значний

Джерело: розроблено автором

Так, такі проблеми, як податкове навантаження й тарифи на комунальні платежі та енергоносії можна визначити, як частково керовані, оскільки підприємства можуть застосовувати різні системи оподаткування (загальну чи спрощену, платник ПДВ чи ні) та застосовувати заходи енергоефективності (енергозберігаючі технології).

Слід зазначити, що для швейної промисловості характерна децентралізація: кожен виробник намагається діяти самостійно, конкуруючи з іншими. Вважаємо, що підприємствам текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів потрібно більш тісно взаємодіяти з вітчизняними підприємствами суміжних видів економічної діяльності. Так, вітчизняне сільське господарство має забезпечити текстильне виробництво необхідною кількістю натуральної сировини (льон, бавовна, вовна), а хімічна промисловість – штучними волокнами для синтетичних тканин, спеціальними хімічними речовинами, барвниками тощо. Підприємства текстильної промисловості, у свою чергу, здійснюють виробництво багатьох основних і допоміжних матеріалів, наприклад, різновидів технічних виробничих тканин. Виробництво сучасних моделей одягу вимагає широкого асортименту тканин високої якості, що не забезпечується продукцією текстильної промисловості України. Вітчизняні тканини за співвідношенням «ціна – якість» не задовольняють потреби швейних підприємств, яким вигідніше закупати тканини в Китаї, Італії, інших країнах.

В Україні на сьогодні виробництво обладнання для швейних підприємств відсутнє. Розвиток даного виду економічної діяльності потребує значних фінансових інвестицій і державної підтримки. Випуск якісного вітчизняного обладнання для потреб швейного виробництва позитивно вплине на швейні підприємства. Імпортне обладнання та запчастини до нього не завжди доступні вітчизняним підприємствам, а ті з них, які придбали імпортне обладнання, мають збільшення собівартості продукції через високу амортизацію.

Отже, налагодження взаємодії підприємств суміжних видів економічної діяльності серед вітчизняних підприємств значно знизить імпортозалежність підприємств зазначеного виду економічної діяльності та сприятиме зниженню собівартості виробленої продукції. Для реалізації зазначеного доцільно скористатися підходом, запропонованим М. Портером (ланцюг цінностей), який на мезорівні для оптимізації діяльності підприємств швейної промисловості відображено на *рис. 3.13*.

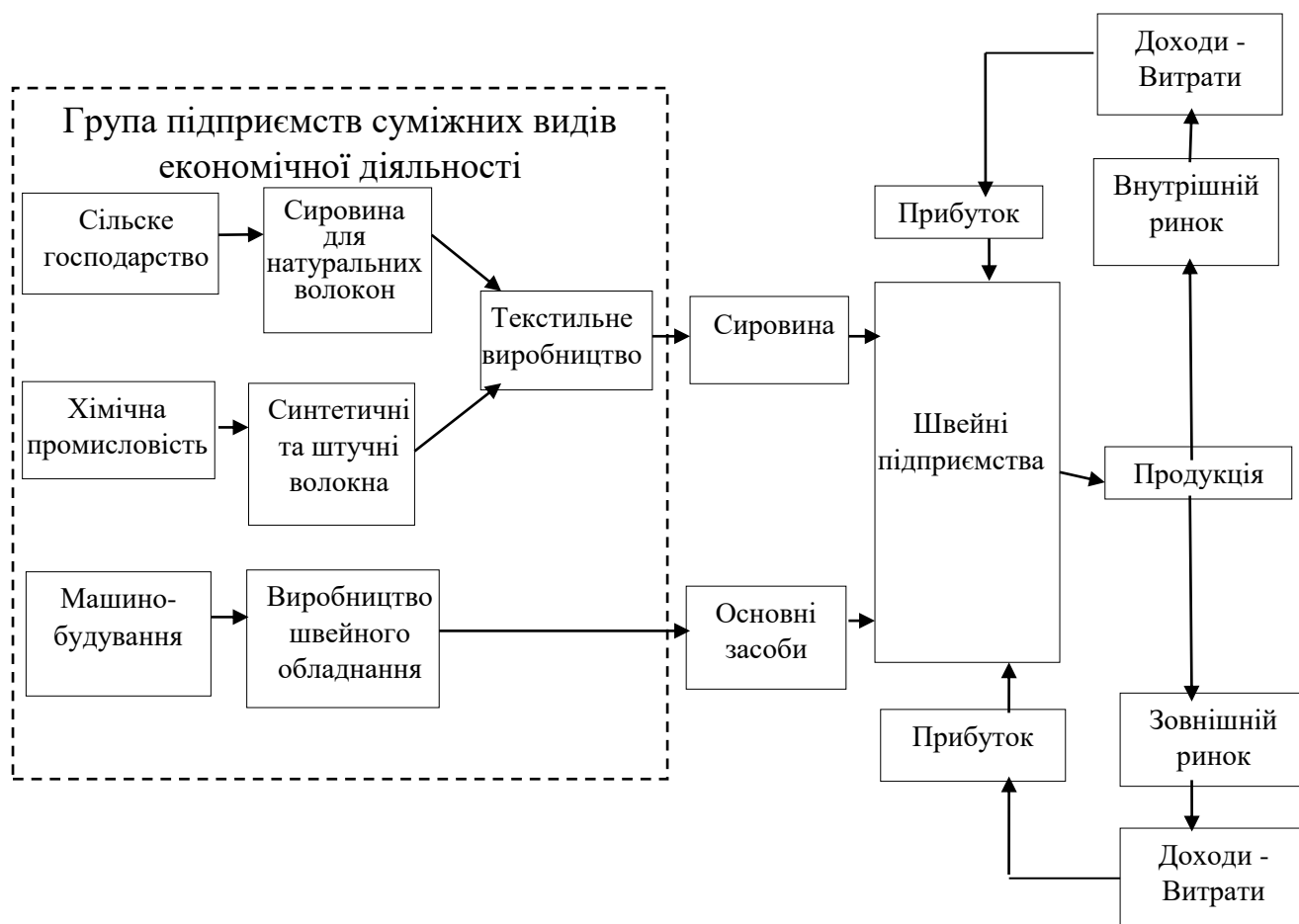


Рис. 3.13. Ланцюг цінностей для підприємств вітчизняної швейної промисловості

Джерело: розроблено автором

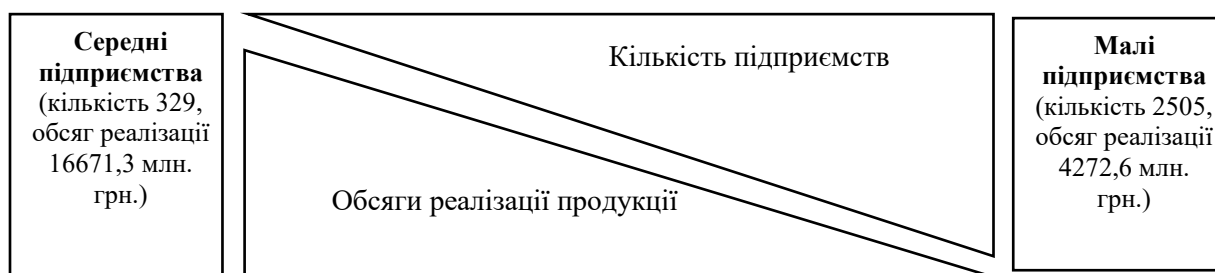
В Україні працюють бізнес-об'єднання, які здатні впливати на діяльність підприємств, що займаються пошиттям одягу: Державна асоціація «Укрлегпром», «Національна шкіряно-взуттєва спілка України» та торговельно - виробничий концерн «Текстиль-контакт». Але, зазначені об'єднання не до кінця відповідають своєму призначенню; їх діяльність не є достатньо ефективною, оскільки, по-перше, не здатна вирішувати проблеми підприємств зазначеного виду економічної діяльності на макрорівні, по-друге, не спроможна створити єдиний інформаційний простір для підприємств, що сприяв би їх розвитку та вирішенню актуальних проблем. Крім того, більшість підприємств що займаються текстильним виробництвом, виробництвом одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів, не є членами бізнес-об'єднань.

Серед проблем мезорівня – невисока частка середніх підприємств. Проведене дослідження свідчить, що середні підприємства, на які у 2013 – 2017 р. припадало близько 11 % виготовляють до 80 % обсягу реалізованої



продукції, а малі підприємства, які становлять переважну кількість підприємств даного виду економічної діяльності (близько 89 %) мають обсяг реалізованої продукції від 25,7 % у 2013 р. до 20,4 % у 2017 р. Схематично це відображено на *рис. 3.14*.

Для текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів більш ефективними є середні підприємства: у них значно більші обсяги реалізації, вони надають більше робочих місць і сплачують більше податків.



*Рис. 3.14.* Співвідношення кількості та обсягів реалізації малих та середніх підприємств, що займаються текстильним виробництвом, виробництвом одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів

*Джерело:* складено автором за даними [72]

На внутрішньому ринку спостерігається монополістичний тип конкуренції, коли відносно велика кількість невеликих виробників пропонують схожу, але не ідентичну продукцію. Монополістична конкуренція сприяє розвитку промисловості, диктує виробникам необхідність якісного вдосконалення продукції, збільшення асортименту тощо. Слід зазначити, що у монополістичній конкуренції важливе значення мають диференціація товару, формування бренду. Крім того, на внутрішньому ринку значна кількість імпортного дешевого товару (наприклад, китайська швейна продукція, секондхенд), що робить конкурентні умови досить жорсткими, перш за все, в умовах низької купівельної спроможності населення.

Значною проблемою для вітчизняних швейних підприємств є застаріле обладнання. Історично за радянських часів в Україні була розвинута легка промисловість, яка забезпечувала потреби СРСР, маючи великі виробничі потужності. Через брак коштів, відсутність пропозицій вітчизняного машинобудування щодо спеціального швейного обладнання, невизначеність перспектив швейного виробництва – значна кількість

швейних підприємств сьогодні використовують обладнання, яке залишилось з часів СРСР та є застарілим, з низькою продуктивністю та високою енергоємністю. Це не завжди дає можливість випускати сучасну якісну продукцію та призводить до зростання собівартості.

Раніше у легкій промисловості працювали кадри високої кваліфікації та трудові династії. На сьогодні у швейній промисловості спостерігається висока плинність кадрів, що обумовлено невисоким рівнем оплати праці. Крім того, виробничі професії на швейних підприємствах не вважаються престижними.

На сучасному етапі значна кількість вітчизняних підприємств практикує не лише виробництво продукції повного циклу, а й виконання замовлень за толінговими схемами (виробництво з давальницької сировини, що надходить з-за кордону). Особливість таких схем полягає у тому, що імпортер зберігає право власності на сировину (матеріали) та на готову продукцію, отриману внаслідок переробки, а переробник лише надає необхідну робочу силу та виробничі потужності. При цьому сировина та лекала надаються іноземними фірмами-замовниками, а вітчизняні швейні фабрики лише виготовляють готовий одяг, який під марками відомих брендів може імпортуватися потім на український ринок. Іншими словами, в Україні використовується лише дешева робоча сила, що не сприяє перспективному розвитку швейного виробництва.

Специфіка швейного виробництва полягає в тому, що населення не бажає носити одяг однотипних фасонів. У зв'язку з цим, одяг має випускатися невеликими партіями, з різних тканин і реалізовуватися в різних регіонах країни. Недостатньо розвинута логістика щодо регіонального розповсюдження товарів є серйозною проблемою швейних підприємств. Якщо раніше в системі планового господарства був налагоджений класичний ланцюг «виробник – гуртовик – роздріб», то зараз гуртова торгівля на внутрішньому ринку практично відсутня. Швейні підприємства за браком практичного досвіду реалізації продукції в нових ринкових умовах потребують послуг посередника, який би зміг заповнити розрив, що утворився між виробниками та споживачами готової продукції.

У сучасному світі одяг не просто захищає людину від несприятливих погодних умов, а й є невід'ємною частиною зовнішнього вигляду, підкреслюючи індивідуальність та статус. Покупці виявляють

зацікавленість до тієї чи іншої торгової марки, хочуть носити речі відомих брендів. Значна кількість брендового одягу виробляється вітчизняними виробниками за толінговими схемами (табл. 3.20).

Однією з проблем виробництва одягу є недостатнє захищення інтелектуальних прав на товари. Так, 12 % опитаних керівників з 25 досліджуваних швейних підприємств визнають факти копіювання промислових зразків на підприємствах, ще більша частка опитаних (18 %) вважають цей факт реально існуючою проблемою.

Швейні підприємства мають залучати до співпраці дизайнерів з метою створення власних брендів та маркетологів для їх просування.

Таблиця 3.20

### Виробництво брендового одягу вітчизняними підприємствами

Підприємство	Місто розташування	Бренди, які виготовляються за давальницькою сировиною
1. Арніка	м. Чернівці	Triumph
2. Балтська швейна фабрика	м. Балта (Одеська обл.)	Benetton, Esprit, Kookai, Laura Ashley, Max Mara, Mexx, Next, Steilmann, Top Shop, Wallis
3. Бердичівська швейна фабрика	м. Бердичів (Житомирська обл.)	Licona, Peter Kaiser
4. Володарка	м. Винниця	Hugo Boss
5. Грегори Арбер	м. Одеса	Benetton, Conbipel, Esprit, Gerry Weber, Mexx
6. Дана	м. Київ	Iceberg, Sandro
7. Євро-стиль	м. Полтава	Frank Henke Mode GmbH, Franken Walder
8. Зорянка	м. Кіровоград	Gil Bret GmbH & Co.KGi, Betty Barclay GmbH & Co KG, Ленер Кардье, Frank Henke Moden, Model Service Etomilu s.r.l.
9. Калина	м. Червоноград (Львівська обл.)	Triumph
10. Кремтекс	Кременчук (Полтавська обл.)	Betty Barclays, Vera Mont
11. Санта - Україна	м. Первомайськ (Миколаївська обл.)	BCBG, Grossa Moda, Laura Ashley, Mexx,
12. Трембіта	м. Чернівці	Armand Thierry, Benetton, Celio, Fellini, Galeries Lafayette, Gianni Ferrucci, OVS, Prado
13. Троттола	м. Львов	New Look, Zara
14. Тульчинська швейна фабрика	м. Тульчин (Вінницька обл.)	Diverse, Esprit, Grosso Moda, Karstadt, Maratex, Mexx, Roxy, Staff, Walker

Джерело: складено автором за даними [75, 189]

Зазначені чинники внутрішнього і зовнішнього середовища негативно впливають на ефективність діяльності швейних підприємств.

Для визначення тих проблем, на які швейні підприємства при управлінні витратами мають звертати увагу в першу чергу, застосовано матричний метод (табл. 3.21).

Матричний метод дозволив систематизувати чинники, які впливають на витрати швейних підприємств з тим, щоб зосередити основну увагу системи управління витратами на тих, які, по-перше, піддаються впливу на мікрорівні (є регульованими підприємством), а по-друге, мають значний вплив на витрати. Серед таких чинників було зазначено: моральний та фізичний знос обладнання, яке вичерпало свій ресурс; висока плинність кадрів; низька конкурентоспроможність та висока собівартість продукції; високий рівень толінгу; слабо розвинута логістична інфраструктура; недостатньо розкручені вітчизняні бренди. Саме над усуненням цих чинників швейним підприємствам потрібно працювати в першу чергу.

Таблиця 3.21

**Матриця чинників зовнішнього й внутрішнього середовища, які негативно впливають на витрати швейного підприємства**

Ступінь регулювання Вплив на витрати	Регульовані	Частково регульовані	Нерегульовані
Значний	-моральний та фізичний знос обладнання, яке вичерпало свій ресурс; -висока плинність кадрів; -низька конкурентоспроможність та висока собівартість продукції; -високий рівень толінгу; -слабо розвинута логістична інфраструктура; -недостатня популярність вітчизняних брендів	-високі тарифи на комунальні платежі, енергоносії; -імпортозалежність та висока ціна на імпортовані сировину, матеріали, обладнання, технології	-інфляційні процеси
Середній	- недостатня захищеність інтелектуальних прав на продукцію	-податкове навантаження; -невелика частка середніх підприємств чи об'єднань малих підприємств; -слабкий рівень взаємодії з вітчизняними підприємствами суміжних видів економічної діяльності	-політичні обставини -високий рівень конкуренції; -недосконале законодавство

Джерело: розроблено автором

Не слід ігнорувати можливість впливу підприємства на чинники, які зазначено, як частково-регульовані: високі тарифи на комунальні платежі й

енергоносії; імпортозалежність та висока ціна на імпортовані сировину, матеріали, обладнання, технології.

Максимально опрацювавши можливості впливу на чинники, які сильно впливають на витрати, підприємствам потрібно працювати над чинниками, що мають на витрати середній вплив. До таких чинників, які визначено, як такі, що підлягають регулюванню на мікрорівні віднесено недостатня захищеність інтелектуальних прав на продукцію. Вітчизняні підприємства не часто оформлюють інтелектуальні права на промислові зразки розробленої продукції. Дійсно, це не є традиційним для українських підприємств. Крім того, оформлення сукупності документів, необхідних для видачі патенту, вимагає додаткові витрати часу. Але в сучасних умовах інтелектуальна власність є необхідним елементом для досягнення високого економічного рівня та стратегічного розвитку підприємства.

Також швейним підприємствам слід вирішувати чинники, які мають опосередкований вплив на витрати та підлягають частковому регулюванню з боку підприємств. До таких віднесено: податкове навантаження; невелика частка середніх підприємств чи об'єднань малих підприємств та слабкий рівень взаємодії з вітчизняними підприємствами суміжних видів економічної діяльності. Частково вирішення цієї проблеми можливе через інтеграцію швейних підприємств в спільну структуру (бізнес – об'єднання), яка буде здатна вирішувати проблеми швейних підприємств на мезо- та макрорівнях.

Зрозуміло, що на деякі чинники підприємство впливати не може. До таких варто віднести: інфляційні процеси, політичні обставини, високий рівень конкуренції, недосконале законодавство.

Проведене дослідження дозволяє дійти висновку, що швейним підприємствам потрібно формувати систему управління витратами, яка буде вирішувати завдання оптимізації витрат, враховуючи не тільки чинники мікрорівня. Проаналізуємо систему управління витратами досліджуваних швейних підприємств щодо добору критеріїв й обмежень, виявлення залежності критеріїв від основних параметрів та встановлення за допомогою математичних методів оптимальних значень параметрів.

Аналіз систем управління витратами спрямований на визначення шляхів ефективного досягнення бажаних результатів за існуючою системою, а також виявлення ключових проблем та напрямів її удосконалення. Для цього визначимо основні завдання кожного етапу процесу управління витратами та застосуємо метод критеріального

оцінювання. Критерій – показник, ознака, на основі якої формуються оцінка якості економічного об'єкта, процесу, вимірник такої оцінки [86, с. 154]. Отже, для кожного завдання визначається міра результативності, що показує доцільність вибору рішення з альтернативних варіантів. З огляду на тактичні й стратегічні цілі підприємства, сформуємо математичний вираз для показника оцінювання ефективності системи управління витратами, який потім уточняється за допомогою функцій корисності.

Критерій повинен відповідати таким основним вимогам: бути вагомим та бути критичним щодо варіюваних показників, тобто оперативно змінюватися при зміні параметрів, що залежать від прийнятого рішення. В реальних умовах, як правило, потрібно використовувати не один критерій, а два й більше. Зважаючи на це, проблему аналізу можна вирішувати кількома способами.

Перший полягає у зведенні кількох критеріїв до одного.

Другий – у перетворенні частини критеріїв на обмеження. Наприклад, можна прагнути до зниження витрат на виробництво продукції так, щоб витрати імпортованих матеріалів не перевищували заданої межі або якість не знижувалася нижче заданих параметрів.

Третій підхід полягає в ранжуванні критеріїв за важливістю. Аналіз системи виконують за найважливішим критерієм, а потім визначають ту частину рішення, де цей критерій відрізняється від оптимального.

Наприклад, необхідно встановити оптимальне значення величини  $a$ , за якого максимізується критерій  $K_{об}$ . На величину  $K_{об}$  впливає параметр  $A$ , точне значення якого невідомо. У цьому випадку можна задати можливі величини  $A$ :  $A_1, A_2, A_3, \dots, A_n$  та можливі значення  $a$ :  $a_1, a_2, \dots, a_n$  і для всіх комбінацій цих значень розрахувати  $K_{об}$ .

У всіх випадках ефективність системи управління витратами залежить від невідомого параметра. Якщо втрати від неправильного вибору  $A$  великі, то слід розглянути питання про витрати додаткових коштів на одержання додаткової інформації про величину  $A$ . При цьому розміри таких витрат визначаються з урахуванням можливих втрат через незнання величини  $A$ .

Для оцінки системи управління витратами на підприємствах швейної промисловості доцільно скористатися першим способом. При цьому необхідно аналізувати кожну конкретну підсистему управління витратами за допомогою низки критеріїв. З метою комплексного аналізу слід взяти до

уваги той факт, що загальна функціональна структура системи управління витратами складається з двох підсистем, кожна з яких має свої індивідуальні критерії оцінки. У результаті обчислень будуть отримані критерії, які є комплексними [359, с. 119]:

$$KK = \sum_{i=1}^n a_i K_i, \quad (3.1)$$

де  $KK$  – комплексний критерій;

$a_i$  – коефіцієнт значимості локальних критеріїв;

$K_i$  – локальні критерії;

$n$  – число локальних критеріїв відповідної підсистеми.

Коефіцієнти вагомості можуть набувати значень від 0 до 1. Вони визначаються за допомогою методу аналізу ієрархій, розробленого американським математиком Т. Сааті як математичний інструмент системного підходу до вирішення складних проблем в процесі прийняття рішень [359, с. 128]. Локальні критерії можуть набувати значень від 0 до 1. Для кожного з них передбачено три варіанти прийнятого значення: найбільш й найменш ефективне для підприємства та проміжне значення (відповідно  $K = 1$ ,  $K = 0$  й  $K = 0,5$ ). Таким чином, комплексний критерій може перебувати в діапазоні від 0 до 1. При цьому чим ближче значення комплексних критеріїв до 1, тим ефективніша система управління витратами існує на підприємстві.

Для більш повного аналізу ефективності управління витратами на підприємствах пропонуємо використання результируючого критерію [359, с. 120]:

$$PK = \frac{\sum_{j=1}^m KK_j}{m}, \quad (3.2)$$

де  $PK$  – результируючий критерій;

$KK_j$  – комплексний критерій  $j$ -підсистеми;

$m$  – число підсистем системи управління витратами.

Результируючий критерій також може перебувати в інтервалі від 0 до 1. Чим ближче отримане значення до 1, тим ефективніша система управління витратами на підприємстві. Результатами такого аналізу є:

- визначення ролі кожної підсистеми в загальній системі управління витратами на підприємстві;
- оцінка ефективності системи управління витратами на підприємстві,
- можливість порівняння ефективності систем управління витратами на різних підприємствах.

Надалі розглянемо кожний етап управління витратами.

Етап *розробки (прийняття) рішення* є ключовим в системі аналізу. Його здійсненням займаються керівники вищої та середньої ланки підприємства.

Аналіз функціонування системи управління витратами на зазначеному етапі необхідно здійснювати відповідно до виокремлених рівнів управління.

*Рівень оперативного управління* – це управління собівартістю продукції в момент виникнення витрат з віднесенням конкретних витрат на певні види продукції.

*Рівень стратегічного управління* – ціноутворення та визначення безбиткового обсягу продажів та зони безпеки підприємства; обґрунтування структури виробленої продукції, вибір оптимальних варіантів технології виробництва, прийняття рішення щодо виробництва з урахуванням обмежень на ресурси та ринкового попиту.

Дієвість остаточно прийнятих рішень може бути оцінена лише з урахуванням кінцевих фінансових результатів у їх порівнянні з фактичними даними, що існували до прийняття рішення. Відношення кількості ефективних рішень до загальної їх кількості є показником ефективності певної системи. Її функціонування слід вважати позитивним навіть за наявності рішень, які призводять до збитковості, якщо цей збиток перекривається позитивною величиною фінансового результату, отриманого завдяки іншим рішенням.

Зважаючи на особливості підприємств швейної промисловості, які пов'язані з постійною зміною асортименту продукції у зв'язку з необхідністю слідувати модним тенденціям на ринку швейних виробів, до них можна застосувати такі критерії:

- 1) ефективність видів планування, які застосовуються на підприємстві;
- 2) витрати на дослідження попиту та розроблення нових моделей;
- 3) повнота застосування процесу бюджетування;
- 4) своєчасність перегляду нормативів;
- 5) систематичний характер витрат на дослідження попиту й розробки нових моделей;
- 6) своєчасність надання необхідної інформації щодо витрат.

Кількісні характеристики локальних критеріїв залежно від варіантів відповідей учасників опитування узагальнено в *табл. 3.22*.



**Кількісні характеристики локальних критеріїв оцінки системи управління витратами на етапі розроблення (прийняття) рішення**

Критерій	К = 1	К = 0,5	К = 0
Ефективність видів планування, які застосовуються на підприємстві	Поєднання оперативного, короткострокового й довгострокового планування	Оперативне й короткострокове планування	Планування переважно короткострокове
Якість внутрішньої інформаційної бази	Регулярне підтримання та оновлення інформаційної бази	Оновлення бази один раз на місяць	Оновлення бази час від часу (періодично)
Повнота застосування процесу бюджетування	Застосовується у повному обсязі	Застосовується в окремих підрозділах	Застосовуються окремі елементи
Своєчасність перегляду нормативів	Нормативи переглядаються систематично	Кілька разів на рік	Один раз на рік або рідше
Систематичний характер витрат на дослідження попиту й розробки нових моделей	Такі витрати здійснюються систематично	Такі витрати здійснюються час від часу (періодично)	Такі витрати не передбачено
Своєчасність надання необхідної інформації щодо витрат	Інформація надається щомісяця, за необхідністю відразу коригується	Інформація надається раз на квартал	Інформація зазвичай надається два рази на рік

*Джерело: розроблено автором.*

Якість функціонування системи управління витратами на етапі *реалізації рішення* можна оцінювати кількістю та обсягом виявлених відхилень фактичних витрат від планових, а також часткою цих відхилень у загальному обсязі планових витрат у розрізі: місць виникнення витрат; статей витрат; носіїв витрат.

Результати аналізу системи управління витратами використовуються для встановлення пріоритетності різних можливих варіантів рішень у таких сферах:

- оперативне управління витратами;
- ціноутворення та вироблення асортиментної політики;
- прийняття ефективних управлінських рішень.

На підставі експертного оцінювання (*Додаток К, табл. К.1*) розраховано коефіцієнти значимості локальних критеріїв для швейних підприємств на етапі розроблення (прийняття) рішення (*табл. 3.23*).

**Значимість локальних критеріїв  
оцінки ефективності системи управління витратами на етапі  
розроблення (прийняття) рішення**

№ з/п	Критерій	Значимість
1	Види планування, які застосовуються на підприємстві	0,21
2	Якість внутрішньої інформаційної бази	0,14
3	Повнота застосування процесу бюджетування	0,13
4	Періодичність перегляду нормативів	0,11
5	Витрати на дослідження попиту та розроблення нових моделей	0,09
6	Своєчасність надання необхідної інформації щодо витрат	0,32
Разом		1,0

*Джерело:* розраховано автором за результатами експертного оцінювання.

Як видно з даних *табл. 3.23*, найбільшу значимість за оцінками експертів отримали критерії «Своєчасність надання необхідної інформації щодо витрат» та «Ефективність видів планування, які застосовуються на підприємстві». Найнижчу оцінку має критерій «Систематичність здійснення витрат на дослідження попиту та розроблення нових моделей». Зазначимо, що враховуючи специфіку продукції швейних підприємств, витрати на вивчення споживчого попиту та розроблення нових моделей мають носити систематичний характер.

Для оцінки системи управління витратами швейних підприємств на етапі реалізації рішення доцільно застосувати такі критерії:

- 1) періодичність виявлення причин відхилень фактичних витрат від нормативних;
- 2) ступінь деталізації інформації щодо витрат за місцями їх виникнення;
- 3) наявність інформаційних зв'язків між структурними підрозділами;
- 4) використання заходів впливу на працівників у випадку виникнення відхилень (як позитивних, так і негативних);
- 5) застосування методів стимулювання (наприклад, преміювання, нагородження цінними подарунками) працівників за результати роботи;
- 6) забезпеченість процесу управління витратами програмними продуктами.

Кількісне вираження наведених критеріїв наведене в *табл. 3.24*.

**Кількісні характеристики локальних критеріїв оцінки системи  
управління витратами на етапі реалізації рішення**

Критерій	$K = 1$	$K = 0,5$	$K = 0$
1. Періодичність виявлення причин відхилень фактичних витрат від нормативних	Виявляються регулярно	Проводиться час від часу	Не проводиться
2. Ступінь деталізації інформації про витрати за місцями їх	Центри відповідальності	Окремі підрозділи підприємства	Підприємство в цілому
3. Наявність інформаційних зв'язків між структурними підрозділами	Наявність двосторонніх інформаційних зв'язків між усіма підрозділами	Наявність зв'язків по окремих питаннях	Системні зв'язки відсутні
4. Використання заходів впливу на працівників у випадку виникнення відхилень	Матеріальний і моральний вплив	Матеріальний вплив	Моральний вплив або відсутність заходів
5. Застосування методів стимулювання працівників за результати роботи	Доплати та надбавки, премії, нагородження почесними грамотами, цінними подарунками	Премії	Відсутність методів стимулювання
6. Забезпеченість процесу управління витратами програмними	Стандартні бухгалтерські програми	Програмне забезпечення власної розробки	Програмне забезпечення не застосовується

*Джерело:* розроблено автором.

Розрахунок коефіцієнтів значимості окремих критеріїв оцінки системи управління витратами на етапі реалізації рішення за даними експертів наведено в *Додатку К, табл. К.2*. Узагальнені результати відображено в *табл. 3.25*.

На етапі *контролювання* для аналізу витрат збирається інформація з обов'язковим дотриманням таких вимог:

- оперативність;
- якість;
- збирання інформації безпосередньо на місці виникнення.

Чим точніше дотримуються ці вимоги, тим вища оперативність та якість прийнятих на підставі одержаної інформації управлінських рішень.

Правильна організація та проведення контролю значною мірою зумовлює зв'язок процесу, що досліджується, своєчасне подання інформації про стан і рух товарно-матеріальних цінностей та інших складових витрат.

**Значимість локальних критеріїв оцінки ефективності системи  
управління витратами на етапі реалізації рішення**

№ з/п	Критерій	Значимість
1	Періодичність виявлення причин відхилень фактичних витрат від нормативних	0,19
2	Ступінь деталізації інформації про витрати за місцями їх виникнення	0,29
3	Наявність інформаційних зв'язків між структурними підрозділами	0,19
4	Використання заходів впливу на працівників у випадку виникнення відхилень	0,08
5	Застосування методів стимулювання працівників за результати роботи	0,12
6	Забезпеченість процесу управління витратами програмними продуктами	0,13
Разом		1,0

*Джерело:* розраховано автором за результатами експертного оцінювання.

На підставі зазначеного на етапі контролю можна виокремити такі критерії:

- 1) ефективність методу аналізу витрат;
- 2) повнота аналізу витрат;
- 3) достовірність наданої інформації;
- 4) своєчасність наданої інформації;
- 5) глибина проведення аналізу витрат на підприємстві;
- 6) ступінь автоматизації аналізу витрат.

Кількісне вираження зазначених критеріїв підсистеми аналізу та контролювання витрат для варіантів відповідей експертів узагальнено в *табл. 3.26*.

Етап контролювання в системі управління витратами – важливий та найбільш трудомісткий. Автоматизація аналітичних процедур підвищує точність даних та оперативність їх отримання.

Необхідно зазначити, важливість достовірності інформації та своєчасності її надходження. Аналітична інформація щоденно фіксується за кожною господарською операцією; за результатами роботи підприємства складається фінансова звітність; розбіжності між даними фінансової звітності та обліковими реєстрами не допускаються.

Таблиця 3.26

**Кількісні характеристики локальних критеріїв оцінки системи управління витратами на етапі контролювання витрат**

Критерій	K = 1	K = 0,5	K = 0
Ефективність методу аналізу витрат	Нормативний	Аналіз за елементами витрат	Не проводиться
Повнота аналізу витрат	Проводиться на всіх місцях виконання операцій	Проводиться вибірково	Не використовується
Достовірність наданої інформації	Вся інформація, що надається, повністю достовірна	Є поодинокі випадки надання недостовірної інформації	Надана інформація часто недостовірна
Своєчасність наданої інформації	Інформація завжди надається своєчасно	Є випадки, коли інформація надходить із затримкою	Інформація зазвичай надходить несвоєчасно
Систематичність проведення всебічного аналізу витрат на підприємстві	Оцінка плану за узагальнюючими показниками, аналіз за статтями й елементами витрат	Аналіз лише за статтями й елементами витрат	Аналіз не проводиться
Ступінь автоматизації аналізу витрат	Аналіз витрат повністю автоматизований	Автоматизовані окремі операції (підрахунок підсумків,	Автоматизація відсутня

*Джерело:* розроблено автором.

Коефіцієнти важливості локальних критеріїв оцінювання системи управління витратами на етапі контролювання за даними експертів розраховано в *Додатку К, табл. К.3*; узагальнені результати наведено в *табл. 3.27*.

Таблиця 3.27

**Значимість локальних критеріїв оцінки ефективності системи управління витратами на етапі контролювання**

№ з/п	Критерій	Значимість
1	Ефективність методу аналізу витрат	0,19
2	Повнота аналізу витрат	0,17
3	Достовірність наданої інформації	0,25
4	Своєчасність наданої інформації	0,19
5	Систематичність проведення всебічного аналізу витрат на підприємстві	0,12
6	Ступінь автоматизації аналізу витрат	0,08
Разом		1,0

*Джерело:* розраховано автором за результатами експертного оцінювання.

Дані *табл. 3.27* свідчать, що на кожному швейному підприємстві, представники яких виступали експертами в процесі опитування, значну увагу приділяють достовірності наданої інформації. Разом з тим, ступінь автоматизації аналізу витрат у більшості досліджуваних швейних підприємств на низькому рівні, хоча сьогодні ринок програмних продуктів пропонує значну кількість програмного забезпечення не тільки для ведення обліку, але й для вирішення аналітичних потреб керівництва при прийнятті рішень.

Аналіз за допомогою зазначених критеріїв на кожному етапі управління витратами має виявити існуючі проблеми: технічні – щодо придбання та встановлення більш сучасних інструментів аналізу та контролю; організаційні – стосовно виокремлення центрів відповідальності з точки зору ефективності функціонування системи управління витратами.

Проаналізуємо показники досліджуваних підприємств швейної промисловості за наведеною методикою.

Як приклад, розглянемо дані щодо діяльності ПрАТ «Лілея». На підприємстві застосовується поєднання оперативного та короткострокового планування. Відповідно до даних *табл. 3.22*, *табл. 3.23* перший локальний критерій набуває значення 0,5; при цьому коефіцієнт значимості дорівнює 0,21. Через те, що оновлення нормативної бази проводиться періодично, другий критерій становить 0,5, а його значимість 0,14. Бюджетування на підприємстві не застосовується, відповідно  $K = 0$ . Четвертий локальний критерій дорівнює нулю, оскільки нормативи переглядаються лише один раз у рік. Витрати на дослідження попиту й розробки моделей здійснюються періодично, необхідна для прийняття рішення інформація надається не завжди вчасно, п'ятий та шостий локальні критерії набувають значення по 0,5 (коефіцієнти вагомості відповідно дорівнюють 0,09 і 0,32).

Комплексний критерій ( $KK_1$ ) оцінки системи управління витратами на етапі розроблення (прийняття) рішення для ПрАТ «Лілея» розраховано за формулою (3.2):

$$KK_1^{Лілея} = (0,5 \times 0,21) + (0,5 \times 0,14) + 0 + 0 + (0,5 \times 0,09) + (0,5 \times 0,32) = 0,11 + 0,07 + 0,05 + 0,16 = 0,38.$$

Значення комплексного критерію 0,38 з можливого 1,0. Отже, на етапі розроблення (прийняття) рішення система управління витратами ПрАТ «Лілея» працює не досить ефективно.

Таким самим чином розраховано комплексний критерій для етапу реалізації рішення на ПрАТ «Лілея»:

$$KK_2^{Лілея} = 0 + (1 \times 0,29) + 0 + (0,5 \times 0,08) + (1 \times 0,12) + (0,5 \times 0,13) = 0,29 + 0,04 + 0,12 + 0,07 = 0,52.$$

За результатами розрахунків на ПрАТ «Лілея» комплексний критерій етапу реалізації рішення становить 0,52, що показує вищі результати, ніж комплексний критерій етапу прийняття рішень, але все одно він майже вдвічі нижчий за максимально можливе значення – 1,0.

Аналогічно розраховуємо комплексний критерій для етапу контролю витрат:

$$KK_3^{Лілея} = (0,5 \times 0,19) + (0,5 \times 0,17) + (1 \times 0,25) + (1 \times 0,19) + (1 \times 0,12) + (0,5 \times 0,08) = 0,10 + 0,09 + 0,25 + 0,19 + 0,12 + 0,08 = 0,83.$$

Значення комплексного критерію, розрахованого для ПрАТ «Лілея» щодо етапу контролю витрат має значення 0,83 з можливого 1,0. Отже, це дозволяє дійти висновку, що на підприємстві система управління витратами найефективніше функціонує саме на етапі контролю.

Для розрахунку результуючого критерію (*PK*) застосовано формулу (3.32):

$$PK^{Лілея} = (0,38 + 0,52 + 0,82) / 3 = 0,57.$$

Розрахункове значення результуючого критерію показує, що система управління витратами на ПрАТ «Лілея» може працювати більш ефективно.

Аналогічно розраховувались комплексні та результуючий критерії для інших підприємств, діяльність яких досліджувалась в роботі. Розрахунки наведено в *Додатку К, табл. К.4*. Отримані результати згруповано в *табл. 3.28*.

Основний висновок, який можна зробити, проаналізувавши дані *табл. 3.28*, полягає в тому, що на досліджуваних підприємствах швейної промисловості система управління витратами працює недостатньо ефективно. Навіть найуспішніше за показниками результуючого критерію підприємство ПрАТ «Ужгородська швейна фабрика» не досягло максимального результату (1,0).

Аналіз результативних показників кожного з досліджуваних підприємств свідчить, що їх показники майже вдвічі менші від максимального результату. Різниця в системах управління витратами на швейних підприємствах є незначною. Якщо за даними результуючого критерію на ПрАТ «Ужгородська швейна фабрика» краще представлені підсистеми прийняття та реалізації рішень (відповідно 0,59 та 0,77), то на ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея»» найвищі показники досягнуто в підсистемі аналізу та контролю (0,83).

**Результати реалізації критеріального підходу до систем аналізу витрат підприємств швейної промисловості, які досліджувалися, бали**

Критерій	ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея»»	ПрАТ «Швейна фабрика «Зорянка»»	ПрАТ «Санта Україна»	ПАТ КВТФ «Кремтекс»	ПрАТ «Ужгородська швейна фабрика»
1	2	3	4	5	6
Поєднання оперативного, короткострокового і довгострокового планування	0,15	0,15	0,15	0,29	0,15
Ступінь використання обґрунтованих методів планування витрат	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10
Повнота застосування процесу бюджетування	0,00	0,09	0,00	0,00	0,09
Періодичність перегляду нормативів	0,00	0,00	0,07	0,07	0,13
Якість нормативно-правової бази	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07
Своєчасність надання підрозділам необхідної інформації про витрати (кошториси)	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
<b>КК<sub>1</sub></b>	<b>0,37</b>	<b>0,46</b>	<b>0,44</b>	<b>0,58</b>	<b>0,59</b>
Ступінь деталізації інформації про витрати за місцями їх виникнення	0,00	0,10	0,10	0,10	0,19
Періодичність виявлення причин відхилень фактичних витрат від нормативних	0,29	0,29	0,29	0,15	0,15
Використання заходів впливу в разі виникнення відхилень	0,00	0,00	0,00	0,19	0,10
Застосування адекватних методів стимулювання	0,04	0,04	0,04	0,08	0,08
Наявність зв'язків між керівниками структурних підрозділів	0,12	0,06	0,06	0,06	0,12
Забезпеченість процесу управління витратами програмними продуктами	0,07	0,07	0,07	0,07	0,13
<b>КК<sub>2</sub></b>	<b>0,52</b>	<b>0,56</b>	<b>0,56</b>	<b>0,65</b>	<b>0,77</b>
Повнота аналізу витрат	0,10	0,10	0,10	0,19	0,10
Оперативність аналізу витрат	0,09	0,09	0,09	0,17	0,17
Ступінь автоматизації аналізу витрат	0,08	0,08	0,08	0,04	0,04
Достовірність наданої інформації	0,19	0,19	0,19	0,10	0,10
Своєчасність наданої інформації	0,12	0,06	0,06	0,06	0,06
Глибина проведення аналізу витрат на підприємстві	0,25	0,25	0,25	0,13	0,13
<b>КК<sub>3</sub></b>	<b>0,83</b>	<b>0,77</b>	<b>0,77</b>	<b>0,69</b>	<b>0,6</b>
<b>РК</b>	<b>0,57</b>	<b>0,60</b>	<b>0,59</b>	<b>0,64</b>	<b>0,65</b>

Джерело: розроблено та розраховано автором.



Аналіз наведених даних з усією очевидністю доводить, що вказаним підприємствам необхідно зосередитися на розробленні способів поліпшення чинних систем управління витратами.

Отже, проблеми управління витратами гостро стоять перед вітчизняними швейними підприємствами, що зумовлено низкою аспектів:

- по-перше, зниження витрат разом із збільшенням обсягу виробництва є одним з основних джерел отримання прибутку на підприємстві, але у зв'язку із специфікою швейних виробів, їх не можна виготовляти великими партіями;

- по-друге, аналіз свідчить про високу частку витрат на 1 грн обсягу виробництва продукції;

- по-третє, в сучасних умовах необхідно вести окремо облік і планування змінних та умовно-постійних витрат, що пов'язано з їх різною роллю в формуванні прибутку через незалежність останніх від обсягу виробництва, який у сучасних умовах нестабільний;

- по-четверте, високою є частка умовно-постійних витрат;

- по-п'яте, не на всіх швейних підприємствах ефективно працює механізм управління витратами.

Для підприємств, орієнтованих на зовнішній ринок (робота за давальницькими схемами) потрібно: запровадити стандартизацію якості та сертифікацію продукції відповідно до міжнародних стандартів; оптимізувати управління витратами та собівартістю продукції; у обсязі виробництва продукції зменшувати частку толінгових замовлень; налагодити та підтримувати міцні зв'язки з іноземними партнерами щодо прямого імпорту; оптимально завантажити виробничі потужності залежно від результатів дослідження ринкового попиту на продукцію.

Підприємства, орієнтовані на внутрішній ринок, повинні: налагодити тісніший зв'язок з дизайнерськими фірмами; оптимізувати управління витратами та собівартістю продукції; побудувати вертикальні зв'язки (з підприємствами суміжних видів економічної діяльності) та горизонтальні зв'язки (об'єднання швейних підприємств для сумісного вирішення проблем); раціонально завантажити виробничі потужності та досягти оптимального рівня рентабельності внаслідок активізації маркетингових досліджень; працювати над популярністю вітчизняних брендів; налагодити зв'язки з компаніями-ритейлерами, що забезпечать реалізацію продукції та просування брендів вітчизняних швейних підприємств; оформити товарні знаки й авторське право на розроблені зразки продукції.

Отже, для підприємств швейного виробництва, як орієнтованих на внутрішній ринок, так і працюючих переважно за давальницькими схемами, для отримання конкурентоспроможної ціни на продукцію потрібно оптимізувати управління витратами, що дозволить знизити собівартість продукції.

## РОЗДІЛ 4

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 4.1. Системний підхід до управління витратами на основі комбінування *СВМ*-методу з іншими методами

Для підвищення результативності управління витратами швейних підприємств, пропонуємо застосовувати новий методичний підхід (*СВМ-метод*), який враховуватиме технолого – організаційні чинники виробництва, що особливо важливо для швейних підприємств (зважаючи на специфіку технологічних особливостей і продукції). Так, технологічними особливостями швейного виробництва можна вважати різну трудоемність однієї й тієї операції залежно від виду використовуваних матеріалів (деталі з шовкової тканини вимагають більше часу на обробку, ніж з бавовняної), виду операцій з'єднання деталей виробів (ниткові, клейові, зварні), виду виробу та моделі; взаємозв'язок попиту на продукцію з сезонністю; короткий життєвий цикл продукції, що пояснюється залежністю продукції від модних тенденцій. Методичні положення *СВМ-методу*, які розроблено автором, базуються на використанні методу згортки критеріїв (метод мультиплікативної й адитивної згортки критеріїв використано для кількісних показників).

Оскільки метод управління витратами, що пропонується, базується на чинниках технології й організації виробництва, вважаємо за можливе називати цей підхід «Вартість, заснована на управлінні витратами» або *СВМ-метод* (Cost based on cost management). Іншими словами, це метод управління, який базується на функції витрат, побудованій із урахуванням чинників технології й організації виробництва, що характеризує залежність витрат від зміни обсягу виробництва окремих видів продукції. Пропонований метод поділу витрат значно розширює практичні можливості *СVP-методу* (зокрема, дозволяє застосовувати *СVP-аналіз* поза межами релевантного діапазону, за умов урахування чинників технології й організації виробництва).

*СВМ-метод* близький до *СVP-методу*, але має свої переваги, що буде доведено під час дослідження шляхом їх порівняння. Функція витрат, що відображає залежність вартісної оцінки використаних ресурсів від обсягу виробництва, базується на показнику питомої собівартості. У цій функції

показник питомої собівартості множитья на обсяг виробництва, формуючи тим самим показник загальної суми витрат на обсяг виробленої продукції. У методі *CVP* (витрати – обсяг продажів – прибуток) застосовується не показник повної собівартості, а питома скорочена собівартість, оскільки на обсяг виробництва помножуються лише питомі змінні витрати, а постійні витрати, за визначенням, не залежать від зміни обсягу виробництва та в моделі *CVP* представлені загальною сумою. Ця модель базується на умовному поділі всіх витрат на змінні та постійні, а також на концепції маржинального прибутку. Змінні витрати прямо залежать від ділової активності підприємства (від обсягу продажів), його діяльності з випуску та реалізації відповідної продукції та послуг. Постійні витрати залишаються незмінними від заданого обсягу виробництва протягом певного періоду часу (оренда, комунальні платежі, опалення, амортизація, адміністративні витрати). Змінні витрати змінюються обернено пропорційно до зміни обсягу виробництва. Отже, в будь-якій функції витрат (заснованій на показнику як повної собівартості, так і скороченої, як це прийнято в моделі *CVP*) застосовуються питомі показники витрат.

Важливим елементом управління витратами є калькулювання. У свою чергу, ключовим елементом системи калькулювання є об'єкт калькулювання. П. Й. Атамас стверджує, що об'єкт калькуляції це: «вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, завдання, замовлення і т. ін., собівартість яких визначають. Об'єктами калькулювання можуть бути: виробниче замовлення, група однорідних виробів, виріб, деталь, умовна одиниця продукції, комплект і т. ін.» [16, с. 83].

Отже, в залежності від технології та характеру продукції об'єктами калькуляції на швейних підприємствах можуть бути: один вид продукції в цілому по виробництву; один вид продукції за окремими стадіями виробництва; група виробів по підприємству; група виробів у розрізі цехів, дільниць, бригад; вид робіт, послуг за структурними підрозділами підприємства; напівфабрикати; деталі.

Процес калькулювання собівартості продукції завершується визначенням собівартості калькуляційної одиниці, що являє собою вимірник об'єкта калькулювання [16, с. 83]. Вибір об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць залежить від особливостей технологічного процесу, організації виробництва, номенклатури та складності продукції, що виготовляється.

Найбільш поширені в сучасній господарській практиці швейних підприємств методи калькулювання собівартості продукції ґрунтуються на

такому принципі: витрати акумулюються на відповідних рахунках обліку та відносяться на об'єкт калькулювання; при цьому прямі витрати безпосередньо списуються на об'єкт калькулювання, а непрямі витрати розподіляються пропорційно до обраної бази розподілу. Приклад складання калькуляції жакета жіночого, що виготовляється приватним акціонерним товариством «Хмільницька швейна фабрика «ЛІЛЕЯ», наведено в **Додатку Л, табл. Л.1.**

Особливого поширення у швейному виробництві набули методи, що передбачають розрахунок собівартості для проміжних об'єктів калькулювання – це попроцесний і попередільний методи калькулювання собівартості. У цих методах застосовується так званий процесний підхід до калькулювання собівартості. Попередільний метод відрізняється від попроцесного тим, що вихід продукції на ринок можливий не тільки на кінцевій стадії виробничого процесу, а й на проміжних.

Суть зазначених методів полягає у визначенні собівартості кожного процесу та розподілі її пропорційно обсягу виготовленої продукції. Однак застосування цих методів дуже обмежене, оскільки вони дають коректний результат за умови, що вся продукція підприємства однорідна, має однакові одиниці виміру, проходить одні й ті стадії виробничого процесу. Якщо асортимент продукції, що виробляється, великий, а собівартість окремих видів продукції значно відрізняється (що характерно для швейних підприємств), то застосування попроцесного та попередільного методів призводить до більшого викривлення собівартості, що ускладнює процеси планування й оперативного управління витратами.

Недоліки попередільного та попроцесного методів дозволяє усунути метод *ABC-costing*, який за своєю сутністю передбачає більш поглиблену деталізацію господарських процесів (у порівнянні з попроцесним і попередільним методами). Саме цей метод найбільш повно враховує затратоємність виробництва окремих видів продукції. На відміну від інших методів управління витратами, об'єкт управління в *ABC*-методі розглядається в розрізі окремих процесів. Однак теоретичні основи методу *ABC-costing* недостатньо глибоко опрацьовані. Зокрема, теоретичний його опис не містять чітких рекомендацій щодо виділення об'єктів управління на проміжних стадіях технологічного процесу.

Отже, недоліки *SVP*-методу та *ABC*-методу дозволяє усунути запропонований нами *СВМ*-метод (**Додаток М, рис. М.1**). Для детальної характеристики цього методу розглянемо деякі визначення.

Перш за все, процес виробництва неможливий без технологічного процесу. Технологічний процес – це послідовність операцій

цілеспрямованого впливу засобів виробництва на предмет виробництва з метою одержання готового продукту [188, с. 16]. Технологічний процес складається з технологічних етапів. Технологічний етап – це послідовність технологічних та обслуговуючих операцій, що здійснюються з метою зміни властивостей ресурсів для отримання готової продукції [188, с. 16].

Структурною одиницею виробничого процесу є операція. Операція – це кожна з наступних фаз виробничого процесу, що складається з визначених впливів на предмет праці і виконується у встановленому порядку при відсутності перерв у дії [188, с. 15].

Відповідно до ролі у виробничому процесі операції поділяють на основні (технологічно-неподільні та організаційні), що забезпечують безпосереднє перетворення вхідних матеріалів на готову продукцію та обслуговуючі, які забезпечують функціонування знарядь праці та створення необхідних умов праці [184, с. 10–11]. Тобто будемо розглядати обслуговуючу операцію як господарську операцію, на виході якої не формується проміжний або кінцевий носій витрат, але яка є невід’ємною частиною технологічного процесу та створює умови для здійснення технологічних операцій. При ідентифікації технологічного етапу необхідно враховувати, що при здійсненні технологічних операцій не завжди відбувається зміна властивостей ресурсів, існують операції, в яких ресурси переміщуються в часі або в просторі без зміни своїх фізико-хімічних властивостей.

Для управління витратами з урахуванням технологічної специфіки підприємства важливим є визначення носіїв витрат. Це, насамперед, пов’язано з необхідністю калькулювання собівартості, відповідно має бути забезпечена узгодженість носіїв витрат з об’єктами калькулювання [142, с. 29-30].

Під терміном носій витрат слід розуміти продукцію підприємства (включаючи роботи та послуги), яка в той чи інший момент може перебувати на різних дореалізаційних стадіях, починаючи від стадії придбання запасів, призначених для її випуску [315, с. 135].

Вважаємо за доцільне розглядати технологічну операцію як господарську операцію, на виході якої створюється проміжний або кінцевий носій витрат.

Носій витрат та об’єкт калькулювання, на нашу думку, пов’язані між собою залежністю:

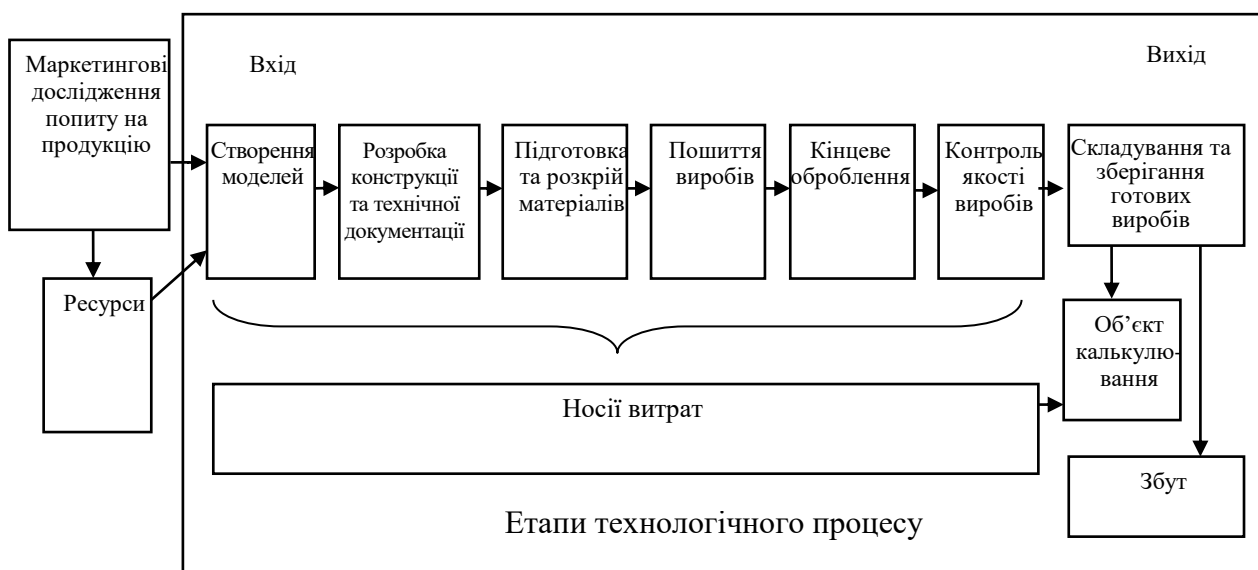
$$c_i = \sum_{i=1}^n (e_i^{cv} - e_i^{ncv}), \quad (4.1)$$

де  $e_i^{cv}$  – елементи  $i$ -го носія витрат, що мають споживчу цінність;  $e_i^{ncv}$  – елементи  $i$ -го носія витрат, які не мають споживчої цінності (наприклад, відходи виробництва),  $c_i$  –  $i$ -ий об'єкт калькулювання.

По відношенню до носія витрат об'єкти калькулювання можна розділити на базові (це об'єкти калькулювання, які збігаються з носіями витрат), синтетичні (коли об'єкт калькулювання є угрупованням носіїв витрат) та аналітичні (коли об'єкт калькулювання являє собою деталізацію носіїв витрат). Запропонована класифікація об'єктів калькулювання по відношенню до носія витрат дозволяє формалізувати взаємозв'язок між носієм витрат та об'єктом калькулювання, що зумовлює підвищення якості факторного аналізу витрат за центрами відповідальності.

Отже, в результаті технологічних операцій виникає носій витрат, який є базою для об'єкта калькулювання. Послідовність технологічної операції виготовлення жакету жіночого наведено в Додатку Л. Безумовно, кінцева продукція, яка має бути чинником прибутковості підприємства, створюється саме під час технологічних операцій, але на підприємствах швейної промисловості не можна ігнорувати обслуговуючі операції.

На *рис. 4.1* показано етапи технологічного процесу виготовлення одягу.



*Рис. 4.1.* Етапи технологічного процесу швейного виробництва

Джерело: складено автором за даними [188, с. 15-16]

Як видно на *рис 4.1.* вважаємо, що перед етапом входу, з якого починається технологічний процес повинні знаходитися не ресурси (як у більшості інших підприємств, що відносяться до переробної

промисловості – металургійного виробництва, виробництва коксу, перероблення нафтопродуктів тощо), а маркетингові дослідження, а саме – вивчення попиту (враховуючи специфіку швейної продукції). Функція управління на вході (до початку технологічного процесу) сприятиме узгодженню асортименту з попитом, що сприятиме підвищенню конкурентоспроможності продукції; а після його завершення здійснюється функція просування та збуту продукції.

Технологічний процес виготовлення одягу складається з наступних етапів: створення моделі, розробка конструкції і технічної документації, підготовка і розкрій матеріалів, пошиття виробів, кінцеве оброблення, контроль якості виробу, складування та зберігання готових виробів [188, с. 16].

Традиційно при виготовленні одягу етапи виконання технологічного процесу розміщуються по цехах: експериментальному, підготовчому, розкрийному та швейному. Працівники експериментального цеху займаються розробкою нових моделей одягу; здійснюють їх конструкторську і технологічну підготовку до запуску у виробництво; виконують нормування витрат усіх матеріалів, які використовуються для виготовлення швейного виробу; готують технічну документацію на модель. В окремих випадках, наприклад, коли йдеться про спецодяг для пожежників і військових, перед тим, як запускати у виробництво партію виробів, дослідний зразок, випробовується на зносостійкість, термостійкість та інші параметри, необхідні для даного виду продукції з отриманням відповідних сертифікатів.

У підготовчому цеху швейного підприємства здійснюють прийом матеріалів за якісними та кількісними показниками. Для безперебійної роботи підприємства створюють оперативні запаси матеріалів. Крім цього, працівники підготовчого цеху здійснюють підготовку матеріалів до розкрою та оформлення відповідної документації. Далі у розкрийному цеху виконують розкрій деталей, готують їх до пошиття, комплектують і подають крій у швейні цехи.

Працівники швейних цехів виконують заготовку деталей і вузлів, здійснюють монтаж швейних виробів. Операції кінцевого оброблення виробів є заключним етапом швейного виробництва. До таких операцій відносять відпрасування готового виробу, пришивання гудзиків, обробку петель, навішування ярликів, упакування тощо. Ці операції виконують в цеху кінцевого оздоблення або на ділянках оздоблення швейних цехів підприємства.

Перед складуванням та зберіганням готової продукції працівники відділу технічного контролю здійснюють контроль її відповідності стандартам та технічним умовам. Організаційною і методичною основою управління якістю. Основними нормативно-технічними документами, на яких базуються виготовлення та оцінка якості одягу в промисловості та торгівлі, є стандарти підприємства (СТП), які є складовою частиною системи державної стандартизації України (ДСТУ), технічні описи моделей та затверджені зразки (еталони) виробів. Крім того, швейним підприємствам необхідно проводити сертифікацію продукції, оскільки сертифікація по-перше, є основним критерієм оцінювання на внутрішньому і особливо зовнішньому ринках, а по-друге, захистить підприємство від дублювання розроблених ними моделей підприємствами-конкурентами [184, с. 220 – 221].

Слід зазначити, що в рамках однієї технології виробництва можливі різні способи організації виробничого процесу.

Чинник технології виробництва в *СВМ*-методі знаходить своє відображення в показнику питомих витрат ресурсу (Додаток М, рис. М.2). Щоб формалізувати чинник технології виробництва в функції собівартості, необхідно врахувати, що показник питомих витрат ресурсів залежить від:

1. Комбінування ресурсів (варіантів сировинного складу для пошиву одиниці готового виробу) при виробництві продукції.
2. Способу надходження ресурсу (один і той самий ресурс може бути власного виробництва або покупний). Наприклад, лекало можна сконструювати та виготовити самостійно або купити вже готове.
3. Властивості сировини й матеріалів. Так, тканини вищої якості матимуть менше технологічних проблем: менше м'ятимуться, характеризуватимуться більшою міцністю тощо.
4. Способу обробки ресурсу. Так, одна і та ж технологічна операція (наприклад, пришив гудзиків), може виконуватися як на машинці, так і вручну, що вплине на структуру витрат на виконання зазначеної операції.
5. Особливостей технологічного процесу. Однотипна технологічна операція (наприклад, прорізання й обметування петель) може виконуватися на однотипних машинах, які мають різну продуктивність. Чим повільніше машина працює, тим більше часу необхідно витратити на кожну петлю тим більші витрати електроенергії на виконання даної операції.
6. Методу організації виробничого процесу. На швейних підприємствах використовують цеховий (функціональний) та потоковий (предметний) методи організації виробництва [184, с. 124-125]. Цеховий метод дає змогу



концентрувати засоби праці, зменшуючи їх загальну кількість та мінімізувати вартість транспортних операцій. В той самий час потоковий метод розглядається як ідеальний в умовах автоматизації виробництва [184, с. 127].

7. Інтенсивності використання ресурсів. На підприємстві існують ресурси, які багаторазово використовуються у виробничому процесі (наприклад, лекала). Комплект лекал розрахований на певні моделі та за фактом заміни моделі цей ресурс повинен поновлюватися.

Усі перелічені чинники, від впливу яких при використанні методу *CVP* раніше абстрагувалися, мають бути враховані. Крім того, важливою вимогою до ефективного управління витратами є коректний їх поділ на постійні та змінні. Тому виділення нами двох видів господарських операцій необхідно, перш за все, для визначення постійних і змінних витрат. У технологічних операціях залежність між обсягом виробництва та витратами виробничих ресурсів має об'єктивний характер та може бути формалізована у вигляді функції.

Слід зазначити, що не всі ресурси, використані в технологічних операціях, формуватимуть змінні витрати. Вважаємо, що критерієм, на основі якого виконується поділ витрат на постійні та змінні, повинен бути не обсяг виробництва (як це пропонують існуючі методи витрат), а носій витрат, тобто результат технологічної операції.

З огляду на викладене, пропонуємо таке визначення змінних витрат для їх ідентифікації на рівні операцій: змінні витрати (на рівні операцій) – це витрати, які виникають при витратах однієї або більше одиниць ресурсу в процесі виконання однієї технологічної операції.

Відмінність запропонованого визначення від наявних в науковій літературі визначень змінних витрат полягає в тому, що критерієм виділення змінних витрат є не обсяг виробництва на кінцевому технологічному етапі, а носій витрат на виході технологічної операції на проміжних та кінцевих технологічних етапах. Це визначення введене з метою забезпечення безперервності та лінійності функції змінних витрат залежно від кількості носіїв витрат у технологічних операціях.

Змінні витрати по-різному можуть відобразитися в функції витрат. Якщо ресурс, який формує змінні витрати, витрачається на єдиний вид носія витрат, то такі витрати можна називати прямими змінними, оскільки весь ресурс у такій технологічній операції списуватиметься безпосередньо на єдиний вид об'єкта калькулювання.

Прямі змінні витрати (на рівні операцій) – це витрати, що виникають у тому випадку, коли результатом господарської операції є єдиний вид

об'єкта калькулювання. Якщо на виході технологічної операції виникає більш як один вид об'єкта калькулювання, то такі витрати називатимемо непрямыми змінними, оскільки витрати ресурсів на цю технологічну операцію будуть розподілятися між усіма видами об'єктів калькулювання, що виникли на виході конкретної технологічної операції, за допомогою коефіцієнта розподілу витрат.

Непрямі змінні витрати (на рівні операцій) – це витрати, які виникають у випадку, якщо результатом господарської операції є більш як один вид об'єкта калькулювання.

Наведена класифікація змінних витрат базується не на основі способу списання витрат на собівартість (як це робиться в традиційних підходах), а на співвідношенні витрат ресурсів і кількості видів об'єктів калькулювання, на які витрачено ресурси під час виконання певної технологічної операції. Класифікацію введено з метою виявлення в функції витрат унікальних змінних витрат, що відносяться до єдиного виду об'єктів калькулювання. Показник прямих змінних витрат доцільно використовувати для отримання показника безбитковості за окремим видом об'єкта калькулювання. Показник непрямих змінних витрат, отриманий за допомогою цієї класифікації, дозволить підвищити якість факторного аналізу витрат за центрами відповідальності, оскільки до формули витрат вводиться коефіцієнт розподілу витрат.

Витрати ресурсів, які здійснюються при виконанні більш як однієї технологічної операції, пропонуємо відносити до постійних технологічних витрат. Отже, постійні технологічні витрати (на рівні операцій) – це витрати, які виникають у технологічних операціях через витрати ресурсів, які необхідні для виконання більш ніж однієї технологічної операції.

Слід зазначити, що постійні витрати виникають не тільки в технологічних операціях. На виході обслуговуючих операцій не формується носій витрат, отже, витрати ресурсів обслуговуючих операцій не залежать від обсягу виробництва та носія витрат, але постійні витрати формуються.

Постійні нетехнологічні витрати (на рівні операцій) – це витрати, що виникають при витратах ресурсів в обслуговуючих операціях. Іншими словами, у складі господарських операцій нами виділені технологічні та обслуговуючі операції. Згідно з визначеннями, на виході технологічної операції формується носій витрат, а на виході обслуговуючої операції – не формується.

Постійні витрати необхідно класифікувати як за об'єктом калькулювання, так і технологічним етапом. Що стосується об'єкта

калькулювання, то за аналогією зі змінними витратами, можна виділити прямі постійні й непрямі постійні витрати. Умовою віднесення витрат до постійних прямих (відносно окремого об'єкта калькулювання) є те, що господарська операція, в результаті якої формуються прямі постійні витрати (а це може бути як технологічна, так і обслуговуюча операція), відбувається для виробництва одного виду об'єкта калькулювання.

Запропоновані класифікаційні ознаки пов'язані між собою. Взаємозв'язок зазначених класифікацій постійних витрат наведено на *рис. 4.2*.

На одному технологічному етапі може бути як один об'єкт калькулювання, так й декілька. У зв'язку з цим пропонуємо класифікувати постійні витрати ще за одним критерієм розподілу: по відношенню до технологічного етапу. Якщо ресурс, який формує постійні витрати, використовується на єдиному технологічному етапі, то витрати такого ресурсу доцільно вважати прямими постійними (по відношенню до технологічного етапу) витратами. Відповідно, якщо ресурс, що формує постійні витрати, використовується більш як на одному технологічному етапі, то витрати такого ресурсу пропонуємо вважати непрямими постійними (по відношенню до технологічного етапу) витратами.



*Рис. 4.2.* Взаємозв'язок класифікацій постійних витрат по відношенню до технологічного етапу й окремого об'єкта калькулювання

Джерело: складено автором

Застосування запропонованої класифікації для розрахунку показників беззбитковості дозволяє ідентифікувати витрати, властиві тільки конкретному об'єкту калькулювання, а також витрати, що відображають використання виробничих потужностей, безпосередньо задіяних у виробництві продукції.

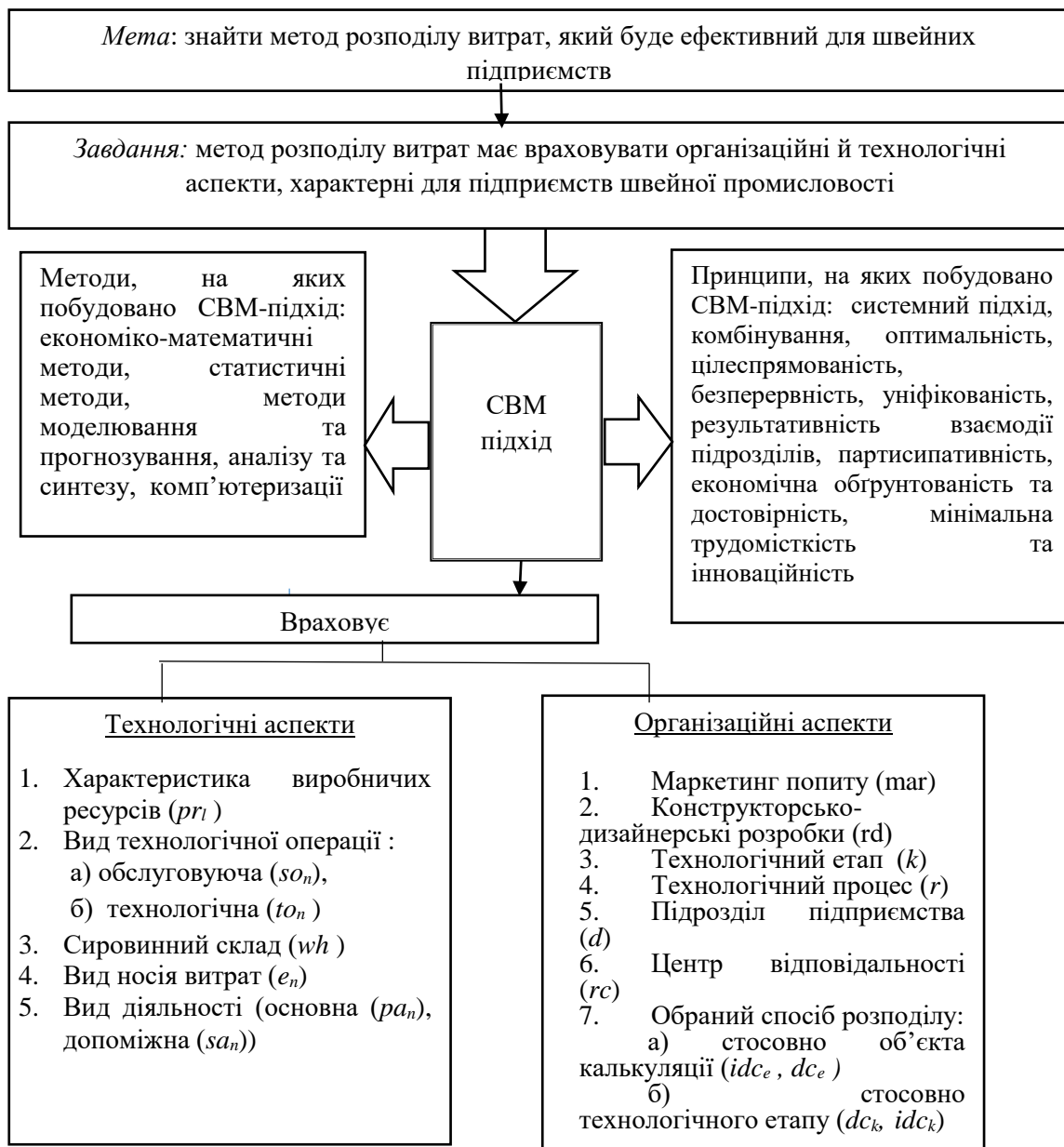
Відповідно до запропонованих нами визначень для цілей формування функції витрат і виділення постійних та змінних витрат необхідно виокремити два види режимів роботи: змінний і постійний. Змінний режим роботи – це режим, встановлений для технологічних операцій. Постійний режим роботи – це режим, встановлений для обслуговуючих операцій.

На *рис. 4.2* видно, що витрати, прямі по відношенню до технологічного етапу, можуть бути прямими або непрямыми по відношенню до окремого об'єкта калькулювання; а витрати, непрямі по відношенню до технологічного етапу, можуть бути тільки непрямыми по відношенню до окремого об'єкта калькулювання.

Під організацією виробництва слід розуміти сукупність принципів, форм і методів, що забезпечують найдоцільніше поєднання в часі та просторі й використання трьох складових процесу виробництва – засобів праці, предметів праці та власне праці з метою отримання певного кінцевого результату: випуску продукції, виконання робіт, надання послуг [86, Т. 2, с. 647]. Організація виробництва спрямована на оптимальне поєднання окремих виробничих процесів між собою в часі та просторі, а на цій основі – на підвищення ефективності виробництва.

Запропонований понятійний апарат методу поділу витрат на постійні та змінні відрізняється від існуючих в економічній літературі підходів наявністю системи моделей, що дозволяють точно ідентифікувати залежну та незалежну змінну в рівнянні витрат. Синтетичний підхід до формування параметрів рівняння витрат дає можливість формалізувати причинно-наслідкові зв'язки між залежною змінною та чинниками, від дії яких раніше абстрагувалися.

Більш наочно представлення *СВМ*-методу відображено на *рис. 4.3*.



*Рис. 4.3.* Основні характеристики *СВМ*-методу

Джерело: розроблено автором

*СВМ-метод* ґрунтується на певних принципах, які визначають сутність методу та покладені в його основу:

- системність передбачає стратегічне й оперативне планування, облік і контроль виробничих витрат на продукцію; комплексну оцінку планових, облікових, контрольно-аналітичних та економічних розрахунків, спрямованих на досягнення підприємством високих результатів господарювання. *СВМ-метод* враховує обрані підприємством економічні пріоритети, такі як оптимізація витрат, збільшення частки ринку, одержання прибутку тощо;

- комбінування – гармонійне поєднання елементів різних методів управління витратами задля підвищення ефективності управління;
- оптимальність – органічне поєднання високої якості продукції з прийнятним рівнем витрат;
- цілеспрямованість – визначення та досягнення стратегічних і тактичних цілей як підприємства, так і його структурних підрозділів. Розроблення стратегії є функцією керівництва, але високу якість реалізації стратегічних управлінських рішень забезпечує персонал, тому цей принцип враховує *СВМ-метод*, хоча не всі швейні підприємства його застосовують;
- партисипативність – участь персоналу підприємства в управлінні витратами, що сприяє ознайомленню кожного працівника, незалежно від посади, з характером діяльності, структурою та завданнями підрозділу, як і підприємства в цілому. На відміну від авторитарності, зазначений принцип сприяє використанню мотиваційних інструментів активізації персоналу, тоді цілі підприємства відповідають цілям кожного працівника, колектив консолідується, посилюється зацікавленість у роботі, мобілізується творча ініціатива;
- безперервність – постійний збір, накопичення, нагромадження, передача, обробка й аналіз інформації для управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу продукції;
- уніфікованість – забезпечує структурування всіх інформаційних потоків системи управління витратами: щодо структурних підрозділів та їх спеціалізації, складу витрат за статтями, переліку використовуваних технологічних матеріалів. Така уніфікація необхідна в умовах комп'ютеризації сучасних облікових процедур, бо вона дозволяє швидко ідентифікувати предмет інформаційного запиту з боку керівника, безпомилково відшукати потрібні дані і таким чином забезпечити прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- результативність взаємодії підрозділів – дозволяє здійснювати контроль й оцінку результатів діяльності підрозділів підприємства та ефективність їх взаємодії;
- економічна обґрунтованість і достовірність – дає можливість відображати результати технологічних операцій, відображає ретроспективну характеристику діяльності підприємства та його підрозділів. Стратегічні плани обґрунтовують цілі і шляхи їх досягнення з аргументацією щодо майбутнього стану економічного середовища. Короткострокові (річні, квартальні) плани деталізуються настільки, щоб на рівні підрозділів вони наближалися до нормативів. За таких умов

інформація дозволить керівництву приймати ефективні управлінські рішення;

- оптимальна трудомісткість та інноваційність – орієнтація на сучасні технічні засоби та досконалі комп'ютерні технології, застосування відповідного програмного забезпечення для виконання комплексу планових, облікових, контрольних та аналітичних розрахунків.

Для використання в практичній діяльності підприємства *СВМ-методу* управління витратами необхідна формалізація залежності між витратами ресурсів, що перебувають на вході господарської операції, й виходом господарської операції (тобто носієм витрат та об'єктами калькулювання).

Відповідно *СВМ-методу* у функції витрат показник питомих витрат ресурсу й ціна ресурсу повинні враховувати чинники технології й організації виробництва.

### *1. Врахування технології виробництва.*

1.1. Технологія виробництва повинна передбачати характеристику виробничих ресурсів: вид ресурсу, індивідуальні показники якості ресурсу, джерело надходження ресурсу (один і той самий ресурс, що надійшов від зовнішнього постачальника або від внутрішнього постачальника матиме різну вартість). Крім того, ресурси розрізняються за способом списання їх на собівартість та за способом складування. Так, ресурси, які потребують складуванню (наприклад, сировина, матеріали, фурнітура), вимагають наявності складського запасу, що визначається виробничими потребами та специфікою постачання.

Нескладовані ресурси (наприклад, електроенергія) фізично не мають складського запасу та купуються на особливих умовах постачання, коли штрафується будь-яке відхилення фактичного споживання ресурсу від планової заявки на придбання ресурсу. Тому розрахунок потреби в нескладованих ресурсах виконується за особливою методикою, що гарантує високу точність розрахунку. При формуванні заявки на придбання ресурсів необхідно враховувати особливості витрат ресурсу: подільні вони чи неподільні. Деякі ресурси продаються на погонні метри та є подільними. Інші ресурси (наприклад, спеціальне швейне обладнання) є неподільними, їх придбають відповідно до тієї кількості продукції, на яку розраховане це оснащення швейного підприємства.

Керівник при аналізі завантаження виробничих потужностей повинен виявити вузькі місця у виробництві, які обмежують можливості виконання виробничої програми. Такий підхід вимагає класифікації ресурсів за джерелами обмежень, які можуть бути як зовнішніми щодо

підприємства, так і внутрішніми на основних або допоміжних технологічних операціях. Від того, в якій сфері виявлені обмеження, залежать дії управлінського персоналу в разі появи вузького місця.

1.2. Спосіб виконання операцій, які поділяються в швейному виробництві на ручні, прасувальні, машинні та автоматизовані [184, с. 11].

1.3. Обраний режим роботи для технологічних (основних або допоміжних) і обслуговуючих операцій. Для швейного виробництва до технологічних операцій відносяться операції, що забезпечують перетворення сировини й матеріалів на готову продукцію: розкрійні операції, операції з обробки та пошиття виробу, тощо. Допоміжні операції забезпечують безперебійність основних операцій (ремонт інструментів та оснащення, забезпечення електроенергією, теплом, парою, водою, тощо). До обслуговуючих операцій відносяться ті, які забезпечують функціонування знарядь праці та створення необхідних умов праці: складське зберігання, транспортування, тощо [184, с. 12].

1.4. Для матеріальних ресурсів – сировинний склад, оскільки одна й та сама модель може бути виконана із застосуванням різних матеріалів.

1.5. Вид діяльності (основний або допоміжний), у рамках якого будуть виконуватися технологічні операції.

1.6. Вид носія витрат, який формується на виході технологічної операції (наприклад, готовий виріб).

## *2. Врахування особливостей організації виробництва.*

2.1. Маркетинг попиту (зумовлений особливостями продукції швейного виробництва).

2.2. Конструкторсько-дизайнерські розробки нових видів продукції (особливо важливо для швейних підприємств).

2.3. Технологічний етап (послідовність технологічних операцій, передбачених процесом виробництва).

2.4. Технологічний процес (сукупність цілеспрямованих дій засобів виробництва на предмет виробництва з метою одержання готового продукту).

2.5. Підрозділ підприємства. На швейних підприємствах є виробничі підрозділи (цехи, лабораторії), функціональні структурні підрозділи апарату управління (адміністрація, бухгалтерія), підрозділи допоміжних служб та обслуговуючих підрозділів (котельня, гараж).

2.6. Центр відповідальності. У швейному виробництві сферу діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює, зручно прив'язати до елементів організаційної структури підприємства (цехи, підрозділи).



2.7. Обраний на підприємстві спосіб розподілу непрямих змінних, непрямих постійних (стосовно окремого об'єкта калькулювання) та непрямих постійних (щодо технологічного етапу) витрат.

Для узагальнення викладеного, застосуємо такі позначення.

Прийmemo, що  $nuc$  – це функція від ряду змінних:

$$nuc = f(mar, rd, pr_l, so_n, to_n, wh, k, omvc, omfc, r, d, rc, dc_e, idc_e, dc_k, idc_k, sa_n, pa_n, e_n), \quad (4.2)$$

де  $nuc$  – в натуральному вираженні питомі витрати ресурсу на виробництво продукції;  $mar$  – витрати на маркетингові дослідження попиту;  $rd$  – витрати на конструкторсько-дизайнерські розробки;  $pr_l$  –  $l$ -го виду виробничий ресурс;  $so_n$  –  $n$ -го виду обслуговуюча операція;  $to_n$  –  $n$ -го виду технологічна операція;  $wh$  – перелік усіх матеріалів, які використовувалися при виробництві одиниці  $e_n$ -го носія витрат (склад сировини);  $k$  – технологічний етап;  $omvc$  – робочий режим, за яким витрачання ресурсів формує змінні витрати;  $omfc$  – робочий режим, за яким витрачання ресурсів формує постійні витрати;  $r$  – технологічний процес;  $d$  – підрозділ, де виникли витрати;  $rc$  – центр відповідальності;  $dc_e$  – стосовно  $e_n$ -го носія витрат прямі витрати ресурсу;  $idc_e$  – щодо  $e_n$ -го носія витрат непрямі витрати ресурсу;  $dc_k$  – щодо  $k$ -технологічного етапу прямі витрати ресурсу;  $idc_k$  – по відношенню до  $k$ -технологічного етапу непрямі витрати ресурсу;  $sa_n$  – вид допоміжної діяльності;  $pa_n$  – вид основної діяльності;  $e_n$  – носій витрат  $n$ -го виду.

В межах одного або декількох центрів відповідальності може виконуватися технологічна операція. Тоді вартість ресурсів, витрачених на виконання технологічної операції, може бути визначена за формулою:

$$svc_{e_n, pr_l}^{to_n} = nuc_{e_n, pr_l}^{to_n} \cdot p_{pr_l}, \quad (4.3)$$

де  $svc_{e_n, pr_l}^{to_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, в  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $omvc$ -режимі величина *питомих змінних витрат*  $pr$ -ресурсу  $l$ -го виду на технологічну операцію  $n$ -го виду;  $to$ -питомі витрати  $pr$ -го ресурсу  $l$ -го виду за технологічною операцією  $n$ -го виду, для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, в  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $omvc$ -робочому режимі;  $p_{pr_l}$  – ціна  $pr$ -го ресурсу  $l$ -го виду.

На виконання технологічної операції для визначення вартості витрат  $pr$ -ресурсу необхідно обчислити вартість усіх видів  $pr$ -ресурсу, витрачених на цю операцію:

$$svc_{e_n}^{to_n} = \sum_{l=1}^L svc_{e_n pr_l}^{to_n} \quad (4.4)$$

де  $svc_{e_n}^{to_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, в  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -виробничому підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $otvc$ -робочому режимі на технологічну операцію  $n$ -го виду *питомі змінні витрати*  $pr$ -го ресурсу,

На виконання однієї технологічної операції загальна вартість ресурсів визначатиметься як сума всіх ресурсів:

$$svc_{e_n}^{to_n} = \sum_{pr=1}^{PR} svc_{e_n pr}^{to_n} \quad (4.5)$$

де  $svc_{e_n}^{to_n}$  – на технологічну операцію  $n$ -го виду *питомі змінні витрати*  $pr$ -го ресурсу, для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -виробничому підрозділі, з  $wh$ -складу сировини в  $otvc$ -робочому режимі.

При цьому, слід враховувати, що може виконуватися декілька видів технологічних операцій на технологічному етапі, тому для визначення витрат саме на цьому етапі необхідно визначити витрати за всіма видами технологічних операцій, що виконані для виробництва  $e_n$ -го носія витрат:

$$svc_{e_n}^k = \sum_{to_n=1}^{TO_n} svc_{e_n}^{to_n} \quad (4.6)$$

де  $svc_{e_n}^k$  – загальна сума питомих змінних витрат ресурсів на технологічному етапі для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -виробничому підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, у  $otvc$ -робочому режимі.

Таким чином, величину питомих змінних витрат на одиницю продукції відображає формула (4.6). При цьому в моделі *CVP* кінцевою метою побудови функції витрат на виробництво є відображення залежності між витратами ресурсів та обсягом виробництва продукції. Слід відзначити, що кількість носіїв витрат, як правило, не дорівнює кількості об'єктів калькулювання: вона може бути більшою, меншою або дорівнювати кількості носіїв витрат. Залежність між витратами ресурсів і кількістю об'єктів калькулювання обумовлює необхідність формалізації

взаємозв'язку між носієм витрат та об'єктом калькулювання для отримання функції витрат.

Об'єкти калькулювання поділяють на кінцеві та проміжні. Об'єкти, які виникають на останньому технологічному етапі, називають кінцевими об'єктами калькулювання. На швейних підприємствах – це готова продукція, що є частиною матеріально-виробничих запасів, призначених для продажу (кінцевий результат виробничого циклу); активи, закінчені обробкою (комплектацією), технічні й якісні характеристики яких відповідають умовам договору або вимогам інших документів у випадках, встановлених законодавством. Отже, критерієм готової продукції є не тільки такі її якісні характеристики, як відповідність умовам договору або інших документів, проходження всіх стадій виробничого процесу, а й її цільова спрямованість стосовно дій відносно цієї продукції, а саме: продукція повинна бути призначена для продажу.

Якщо продукт, що не дійшов до закінчення технологічного циклу, оцінюється кількісно й (або) у вартісному виразі, він відноситься до категорії незавершеного виробництва або до категорії напівфабрикатів. При цьому поняття незавершеного виробництва й напівфабрикатів не є синонімами. Так, Економічна енциклопедія дає таке визначення: «незавершене виробництво – виробництво продукції, що не пройшла всіх стадій (фаз) обробки, передбачених технологічним процесом, а також неукмплектованих виробів, що не пройшли випробувань і технічного приймання» [86, Т. 2., с. 552]. Під напівфабрикатами власного виробництва розуміють «продукція одного із підрозділів підприємства... що підлягає наступній переробці в підрозділах, цехах, філіалах» [86, Т. 2., с. 511]. Іншими словами, напівфабрикат – це продукт, доведений до певної міри готовності.

Таким чином, відмінності між напівфабрикатом і незавершеним виробництвом полягають у тому, що незавершене виробництво не має властивості товару (оскільки в продукції, яка пройшла певні технологічні етапи, не сформувалися споживчі якості, необхідні для реалізації цієї продукції на ринку). Прикладом незавершеного виробництва в швейному виробництві може бути сорочка, до якої не пришиті комірець та рукава. Саме тому цей продукт недоцільно пред'являти для технічного приймання.

Властивості напівфабрикату такі, що сукупність споживчих якостей, сформована на пройдених ним технологічних етапах, дозволяє розглядати напівфабрикат як товар і реалізовувати його на ринку. На прикладі швейного виробництва напівфабрикатом можна вважати брюки, які можуть продаватися не підшитими; пальта, які можуть продаватися без

пришитих гудзиків. Це може відбуватися для того, щоб споживачі могли оптимально підігнати придбаний одяг під свій розмір, свої вподобання.

Крім готової продукції, незавершеного виробництва та напівфабрикатів, до складу об'єктів калькулювання входять *відходи виробництва*, які поділяються на поворотні й безповоротні. Під відходами розуміємо частину зданих у переробку сировини, напівфабрикатів та основних матеріалів, які за технологією виробництва не входять до складу основного продукту. Але безповоротні відходи також можуть бути товаром. Наприклад, частина тканини, яка залишається після операцій розкрою, може бути реалізована як ганчір'я на підприємства, що займаються фарбуванням автомобілів або лоскут для пошиття одягу для ляльок.

Зменшення або збільшення витрат оцінюється за ціною можливого використання та вилучається зі складу витрат на виробництво. Безповоротні відходи мають нульову вартість, вводимо їх у функцію витрат на виробництво для складання матеріального балансу об'єктів калькулювання на виході технологічної операції. Вартість безповоротних відходів переноситься на собівартість об'єктів калькулювання. Крім відходів, на виході технологічної операції може виникати побічна продукція.

*Побічна продукція* – це продукція, яку випускає підприємство паралельно з основною і яка не є основною метою виробництва [86, Т. 3, с. 122]. Унаслідок здійснення господарських операцій під час вироблення основної продукції вона виникає об'єктивним шляхом, що відповідає за якістю встановленим стандартам або технічним умовам, прийнята відділом технічного контролю та призначена для подальшої переробки або реалізації на стороні.

За фізичними, хімічними й іншими властивостями побічна (супутня) продукція відрізняється від основної продукції. Швейні підприємства як супутню продукцію можуть виготовляти з обрізів матеріалів прикраси для одягу, взуття, галантереї у вигляді штучних квітів, метеликів тощо.

На виході технологічної операції може виникати *брак*, якщо вироблена продукція за своїми якісними характеристиками не відповідає вимогам нормативно-технічної документації. Визначення цього поняття надано в «Економічній енциклопедії»: «Брак – це неякісна продукція (передусім товари), що не має відповідних споживчих якостей, зокрема, не відповідає встановленим стандартам» [86, Т. 1, с. 116].

Брак може бути виправним і невиправним (остаточним). Виправним браком вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які

після усунення недоліків можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно є можливе та економічно доцільне [195, с. 102]. У швейному виробництві прикладом виправного браку можуть бути пропуск строчки по швах, неправильно пришита фурнітура тощо. Втрати підприємства від виправного браку визначаються витратами на додаткову або повторну обробку продукції. На виробничих рахунках суми втрат від браку відображаються за вирахуванням витрат, віднесених на винуватців браку.

Невиправним (остаточним) браком вважають вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, що не можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно неможливе й економічно недоцільне [195, с. 102].

Технологічні втрати можуть виникати у результаті технологічних операцій, пов'язаних безпосередньо з технологічними процесами виготовлення продукції або її комплектуючих, а також втрати внаслідок технічно неминучого браку, тобто зумовленого специфікою виробництва.

У свою чергу, внаслідок суб'єктивних дій персоналу виникають нетехнологічні втрати: неефективне використання ресурсів, порушення технології, розкрадання тощо. Така класифікація необхідна для групування в складі витрат на виробництво втрат з огляду на причини їх виникнення. Мета – в системі мотивації працівників підприємства застосування результатів аналізу витрат керівниками центрів відповідальності.

Витрати ресурсів для виробництва  $v_n$ -носія витрат на  $k$ -технологічному етапі відображає формула змінних витрат (формула (4.6)). Змінні витрати у цьому випадку утворюються як сума витрат ресурсів від усіх видів технологічних операцій на технологічному етапі та стосуються всіх носіїв витрат, що виникають на виході технологічного етапу.

Залежність витрат ресурсів від обсягу реалізованої продукції (тобто від замовлень покупців) повинна відображати функція витрат на виробництво. Така вимога щодо функції витрат задається станом сучасної економіки – вона є попитообмеженою. Зовнішнє середовище через обсяг попиту впливає на процеси планування на підприємстві. Отже, витрати ресурсів, що виникли на технологічному етапі, доцільно в кінцевому підсумку віднести на собівартість продукції, яка реалізується на стороні.

В процесі розрахунку змінних витрат на виробництво із загальної суми змінних витрат на технологічному етапі вираховується вартість незавершеного виробництва та вартість усіх об'єктів калькулювання які не можуть бути реалізовані, крім готової продукції, призначеної для продажу:

$$\begin{aligned} \text{svc}_{i_{n1}}^k = & \text{svc}_{e_n}^k - p_{i_{n2}}^k \cdot c_{i_{n2}}^k - p_{i_{n4}}^k \cdot c_{i_{n4}}^k - p_{i_{n5}}^k \cdot c_{i_{n5}}^k - p_{i_{n7}}^k \cdot c_{i_{n7}}^k - \\ & - p_{i_{n8}}^k \cdot c_{i_{n8}}^k - p_{i_{n11}}^k \cdot c_{i_{n11}}^k \end{aligned} \quad (4.7)$$

де  $\text{svc}_{i_{n1}}^k$  – на виробництво  $i_{n1}$ -го об'єкта калькулювання на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу *змінні витрати*;  $\text{svc}_{e_n}^k$  – за всіма технологічними операціями для виробництва  $e_n$ -носія витрат у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в *отмс*-режимі *питомі змінні витрати ресурсів*;  $c_{i_{n2}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *кількість напівфабрикатів*, призначених для подальшої обробки на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу;  $p_{i_{n2}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *вартість напівфабрикатів*, призначених для подальшої обробки на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу;  $c_{i_{n4}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *кількість попутного продукту* на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу;  $p_{i_{n4}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *вартість попутного продукту* на  $k$ -технологічному етапі на  $r$ -технологічному процесі;  $c_{i_{n5}}^k$  – *кількість зворотних відходів* на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання;  $p_{i_{n5}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *вартість зворотних відходів* на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу;  $c_{i_{n7}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *кількість виправного браку* на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу;  $p_{i_{n7}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *вартість виправного браку* на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу;  $c_{i_{n8}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *кількість невиправного браку* на  $k$ -технологічному етапі,  $r$ -технологічному процесі;  $p_{i_{n8}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *вартість невиправного браку* на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу;  $c_{i_{n11}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *кількість незавершеного виробництва* на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу;  $p_{i_{n11}}^k$  – для  $i_n$ -го об'єкта калькулювання *вартість незавершеного виробництва* на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу.

Після цього віднімається вартість браку та відходів із суми змінних витрат. Решта змінних витрат відноситься до придатної готової продукції.

Коли обробляється тільки один вид об'єкта калькулювання на технологічному етапі, то змінні витрати на виробництво  $svc_{i_n}^k$  об'єкта калькулювання є прямими відносно окремого об'єкта калькулювання:

$$svc_{i_n}^k = {}^{dir_{i_n}} svc_i^k \quad (4.8)$$

де  $svc_{i_n}^k$  – на  $k$ -технологічному етапі  $r$ - технологічного процесу *змінні витрати на виробництво  $i_n$ -го об'єкта калькулювання*;  ${}^{dir_{i_n}} svc_i^k$  – на  $k$ -технологічному етапі,  $r$ - технологічного процесу *прямі змінні витрати (щодо  $i_n$ -го об'єкта калькулювання)*

Віднесені на собівартість окремого об'єкта калькулювання *непрямі змінні витрати*, відрізняються від прямих тим, що, крім об'єктивних чинників, які характеризують дію економічних законів, на їх величину також впливає база розподілу непрямих витрат встановлена підприємством – це суб'єктивний чинник, що залежить від волі керуючого суб'єкта (у цьому випадку – керівника підприємства).

На величину витрат, віднесену на собівартість певного об'єкта калькулювання, може істотно вплинути обрана база розподілу непрямих витрат. Тому за допомогою коефіцієнта розподілу непрямих витрат цей чинник доцільно ввести до формули. Методика розрахунку такого коефіцієнта визначається економічною політикою, прийнятою на підприємстві. Якщо непрямі витрати розподіляються пропорційно відрядній заробітній платі працівників, як це має місце на швейних підприємствах, то розрахунок коефіцієнту розподілу виконується за наступною формулою:

$${}^{svc} Kd_{i_n}^k = \frac{LC_{i_n}^k}{LC^k}, \quad (4.9)$$

де  ${}^{svc} Kd_{i_n}^k$  – на виробництво  $i_n$ -го об'єкта калькулювання на  $k$ -технологічному етапі  $r$ - технологічного процесу *коефіцієнт розподілу непрямих змінних витрат*;  $LC_{i_n}^k$  – на  $k$ -технологічному етапі,  $r$ -технологічного процесу *трудова витрати* (відрядна заробітна плата)  $i_n$ -го об'єкта калькулювання;  $LC^k$  – на  $k$ -технологічному етапі,  $r$ -технологічного процесу *трудова витрати* (відрядна заробітна плата) на виробництво всіх видів продукції, робіт, послуг.

Основним завданням деталізації витрат на рівні технологічних операцій у нашому дослідженні стало забезпечення єдиного складу

виробничих чинників стосовно об'єктів калькулювання на виході технологічної операції.

Вважаємо недоцільним встановлення бази розподілу, заснованої на таких витратоутворюючих чинниках, як: основна заробітна плата виробничих працівників, машино-години, матеріальні витрати, прямі витрати (оскільки витратоємність різних видів об'єктів калькулювання на одній технологічній операції, в межах одного технологічного процесу не є однаковою). Враховуючи, що причинно-наслідковий зв'язок між витратами й об'єктами калькулювання в рамках однієї технологічної операції визначається тільки кількістю об'єктів калькулювання (тому що розподілу підлягають змінні витрати, величина яких залежить від обсягу вироблених об'єктів калькулювання), пропонуємо приймати кількість об'єктів калькулювання в натуральному виразі за базу розподілу змінних непрямих витрат.

Базою розподілу для підвищення точності оцінювання витратоємності окремих видів об'єктів калькулювання потрібно обирати показники, які характеризують зовнішні та внутрішні чинники, що відображають зусилля колективу з виконання технологічної операції. Партія продукції як об'єкт калькулювання відповідає цим вимогам. Така база розподілу змінних непрямих витрат сприятиме отриманню показника витрат на виробництво об'єктів калькулювання, на величину якого впливають тільки ті чинники, на які співробітники центру фінансової відповідальності можуть вплинути. Пропонуємо розраховувати коефіцієнт розподілу непрямих змінних витрат за формулою:

$$\frac{{}^{idc}_{vc}Kd_{i_n}^k}{c_{i_n}^k} = \frac{c_i^k}{c_{i_n}^k}, \quad (4.10)$$

де  $\frac{{}^{idc}_{vc}Kd_{i_n}^k}{c_{i_n}^k}$  – на виробництво  $i_n$ -го об'єкта калькулювання на  $k$ -технологічному етапі  $r$ - технологічного процесу *коефіцієнт розподілу непрямих змінних витрат*;  $c_i^k$  – на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу.  $c_{i_n}^k$  – обсяг  $i_n$ -х об'єктів калькулювання на  $k$ -технологічному етапі  $r$ - технологічного процесу *обсяг  $i_n$ -го об'єкту калькулювання*.

Величину непрямих змінних витрат, віднесених на собівартість певного виду об'єкта калькулювання, слід розраховувати за формулою:

$$\frac{{}^{idc}_{in1}_{vc}SVC_{i_n}^k}{c_{i_n}^k} = \frac{{}^{idc}_{in1}_{vc}Kd_{i_n}^k}{c_{i_n}^k} \cdot SVC_i^k, \quad (4.11)$$



де  ${}^{idc}_{vc}{}_{i_n}{}^{k}SVC$  – на виробництво  $i_n$ -го об'єкта калькулювання на  $k$ -технологічному етапі,  $r$ -технологічного процесу *непрямі* (щодо  $i_n$ -го об'єкта калькулювання) *змінні витрати*.

Виходом технологічного етапу є певна кількість одиниць продукції  $i_n$ -го об'єкта калькулювання. Тому для визначення величини питомих прямих змінних витрат на одиницю об'єкта калькулювання необхідно суму змінних витрат, віднесених на собівартість об'єкта калькулювання на  $k$ -технологічному етапі, розділити на кількість об'єктів калькулювання, що проходять цей технологічний етап.

Для розрахунку питомих змінних витрат рекомендуємо використовувати формулу окремо за прямими й непрямими змінними витратами:

$${}^{dc}_{од}{}_{i_n}{}^{k}SVC = \frac{{}^{dc}_{i_n}{}^{k}SVC}{{C}_{i_n}^k}, \quad (4.12)$$

де  ${}^{dc}_{од}{}_{i_n}{}^{k}SVC$  –стосовно  $i_n$ -го об'єкта калькулювання питоми прями змінні витрати на виробництво  $i_n$ -го об'єкта калькулювання на  $k$ -технологічному етапі  $r$ - технологічного процесу.

За результатами данного дослідження у формалізованому вигляді сформовано методичний підхід до визначення величини питомих змінних витрат на технологічному етапі. Такий підхід враховує чинники технології й організації виробництва, які дозволяють передбачати унікальні прями змінні витрати, властиві лише окремим об'єктам калькулювання.

Таким чином, запропонований методичний підхід може застосовуватися для багатомножинного виробництва, яким є швейне виробництво, оскільки враховує комбінацію матеріалів, що застосовуються для виробництва швейної продукції, види операцій, режими роботи устаткування, технологічний процес виробництва.

Запропонований *СВМ*-метод визначення змінних витрат, на відміну від *АВС*-методу управління витратами, дозволяє враховувати взаємозв'язок не тільки між накладними витратами й об'єктами калькулювання, а й між прямими витратами й об'єктами калькулювання, що виробляються за різними технологічними процесами, у різних структурних підрозділах підприємства, у сфері діяльності різних центрів відповідальності.

Визначення змінних витрат на підставі застосування запропонованого методу дозволить підвищити точність прогнозування

витрат на виробництво, що сприятиме підвищенню якості обґрунтування стратегічних управлінських рішень.

При виконанні допоміжних операцій формуються постійні витрати. Відносно технологічного етапу пропонуємо виокремлювати прямі та непрямі постійні витрати.

В обслуговуючих операціях формування витрат ресурсів залежать від трьох чинників: кількості використання ресурсів (тобто кількості носіїв витрат, здійснених у розрахунку на одиницю ресурсу); часу; кількості виконаних основних операцій.

Розрахунок величини постійних витрат ресурсів, які залежать від кількості носіїв витрат, пропонуємо виконувати за наступною формулою:

$$C_{sc_{e_n p r_1}}^{so_n} = q_1 \cdot \left( C_{nuc_{e_n p r_1}}^{so_n} \cdot p_{p r_1} \right), \quad (4.13)$$

$$q_1 = \begin{cases} 0, & \text{якщо } C_{e_n p r_1}^{so_n} <_{\text{факт}} C_{e_n p r_1}^{so_n} <_{\text{крит}} C_{e_n p r_1}^{so_n}, \\ 1, & \text{якщо } C_{e_n p r_1}^{so_n} \geq_{\text{факт}} C_{e_n p r_1}^{so_n} \geq_{\text{крит}} C_{e_n p r_1}^{so_n} \end{cases}$$

де  $C_{sc_{e_n p r_1}}^{so_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ - технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $otfsc$ -режимі *постійні витрати pr-ресурсу l-го виду* (витрати якого залежать від кількості носіїв витрат) за обслуговуючою операцією  $n$ -го виду;  $C_{nuc_{e_n p r_1}}^{so_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $otfsc$  - режимі *питомі витрати pr-ресурсу l-го виду* (витрати якого залежать від кількості носіїв витрат) за обслуговуючою операцією  $n$ -го виду;  $C_{e_n p r_1}^{so_n}$  – у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ - технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $otfsc$ -режимі, із  $pr$ -ресурсу  $l$ -го виду, при виконанні операції  $n$ -го виду *фактичний обсяг виробництва  $e_n$ -го носія витрат*;  $C_{e_n p r_1}^{so_n}$  – у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ - технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, у  $otfsc$ -режимі, *критичний обсяг виробництва* (на який розрахована стійкість  $pr$ -ресурсу  $l$ -го виду, при виконанні технологічної операції  $n$ -го виду) для виробництва  $e_n$ -го носія витрат.

У формалізованому вигляді запропонований нами методичний підхід дозволяє відстежувати момент відновлення ресурсу, витрати якого залежать від кількості вироблених носіїв витрат. Постійні витрати не збільшуються ( $q_1 = 0$ ) поки ресурс, який їх формує, використовується у виробництві. Постійні витрати збільшаться на вартість нового ресурсу,

який замінить використаний, у момент, коли фактична кількість носіїв витрат, здійснених за допомогою цього ресурсу, зрівняється із нормативною кількістю (на яку розрахований ресурс).

Може витратитися декілька видів *pr*-ресурсу при виконанні обслуговуючої операції (в яких витрати ресурсів залежать від кількості носіїв витрат). Тоді необхідно підсумувати всі види *pr*-ресурсу для визначення величини постійних витрат *pr*-ресурсу:

$${}^C SC_{e_n pr}^{so_n} = \sum_{l=1}^L {}^C SC_{e_n pr_l}^{so_n}, \quad (4.14)$$

де  ${}^C SC_{e_n pr}^{so_n}$  – для обслуговуючої операції *n*-го виду, для виробництва *e<sub>n</sub>*-го носія витрат, у *rc*-центрі відповідальності, на *k*-технологічному етапі *r*- технологічного процесу, у *d*-підрозділі, із *wh*-складу сировини, в *otfc*-режимі *постійні витрати pr-ресурсу* (витрати якого залежать від кількості носіїв витрат).

На виконання обслуговуючої операції (в якій витрати ресурсів залежать від кількості носіїв витрат), щоб розрахувати суму постійних витрат необхідно підсумувати витрати всіх видів ресурсів для певної технологічної операції:

$${}^C SC_{e_n}^{so_n} = \sum_{pr=1}^{PR} {}^C SC_{e_n pr}^{so_n}, \quad (4.15)$$

де  ${}^C SC_{e_n}^{so_n}$  – для виробництва *e<sub>n</sub>*-го носія витрат, у *rc*-центрі відповідальності, на *k*-технологічному етапі *r*- технологічного процесу, у *d*-підрозділі, із *wh*-складу сировини, в *otfc*-режимі *постійні витрати pr-ресурсу* (витрати якого залежать від кількості носіїв витрат) за обслуговуючою операцією *n*-го виду.

Для розрахунку величини постійних витрат (величина яких залежать від кількості носіїв витрат) на *k*-технологічному етапі необхідно підсумувати витрати за всіма видами обслуговуючих операцій (у яких витрати ресурсів залежать від чинника часу), виконаних для виробництва *v<sub>n</sub>*-го носія витрат:

$${}^C SC_{e_n}^k = \sum_{so_{n-1}}^{so_n} {}^C SC_{e_n}^{so_n}, \quad (4.16)$$

де  ${}^C SC_{e_n}^k$  – для виробництва *e<sub>n</sub>*-го носія витрат, із *wh*-складу сировини, у *otfc*-режимі, у *rc*-центрі відповідальності, на *k*-технологічному етапі *r*- технологічного процесу, у *d*-підрозділі *постійні витрати ресурсів* (витрати яких залежать від кількості носіїв витрат)

При використанні в обслуговуючих операціях ресурсів утворюється інший вид постійних витрат, який враховує чинник часу та залежить від кількості носіїв витрат. Для їх розрахунку пропонується формула:

$$T_{sc_{e_n pr_l}}^{so_n} = q_2 \cdot \left( T_{nuc_{e_n pr_l}}^{so_n} \cdot p_{pr_l} \right), \quad (4.17)$$

$$q_2 = \begin{cases} 0, & \text{якщо } T_{факт_{e_n pr_l}}^{so_n} < T_{крит_{e_n pr_l}}^{so_n}, \\ 1, & \text{якщо } T_{факт_{e_n pr_l}}^{so_n} \geq T_{крит_{e_n pr_l}}^{so_n} \end{cases}$$

де  $T_{sc_{e_n pr_l}}^{so_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі,  $r$ - технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $otfc$ -режимі, *постійні витрати*  $pr$ -ресурсу  $l$ -го виду (витрати якого залежать від чинника часу) за обслуговуючою операцією  $n$ -го виду;  $T_{nuc_{e_n pr_l}}^{so_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $otfc$ -режимі, *питомі витрати*  $pr$ -ресурсу  $l$ -го виду (витрати якого залежать від чинника часу) за обслуговуючою операцією  $n$ -го виду;  $T_{факт_{e_n pr_l}}^{so_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $otfc$ -режимі, *фактичний період часу*, протягом якого експлуатувався  $pr$ -ресурс  $l$ -го виду (витрати якого залежать від чинника часу) за обслуговуючою операцією  $n$ -го виду;  $T_{крит_{e_n pr_l}}^{so_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $otfc$ -режимі, *критичний період часу*, протягом якого може експлуатуватися  $pr$ -ресурс  $l$ -го виду (витрати якого залежать від чинника часу) за обслуговуючою операцією  $n$ -го виду.

Якщо під час виконання обслуговуючих операцій витрачається кілька видів  $pr$ -ресурсу, необхідно скласти витрати всіх видів  $pr$ -ресурсу для визначення загальної вартості постійних витрат  $pr$ -ресурсу (витрати якого залежать від чинника часу):

$$T_{sc_{e_n pr}}^{so_n} = \sum_{l=1}^L T_{sc_{e_n pr_l}}^{so_n}, \quad (4.18)$$

де  $T_{sc_{e_n pr}}^{so_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, в  $otfc$ -режимі, *постійні витрати*  $pr$ -

ресурсу  $l$ -го виду (витрати якого залежать від чинника часу) за обслуговуючою операцією  $n$ -го виду.

На  $k$ -технологічному етапі з метою створення об'єкта  $v_n$ -го носія витрат можливе виконання кількох видів технологічних операцій. Тоді витрати ресурсу залежать від чинника часу і загальна сума постійних витрат на  $k$ -технологічному етапі визначається як сума витрат усіх видів обслуговуючих операцій:

$${}^T \text{sc}_{e_n}^k = \sum_{s_{o_n}=1}^{s_{o_n}} {}^T \text{sc}_{e_n}^{s_{o_n}}, \quad (4.19)$$

де  ${}^T \text{sc}_{e_n}^k$  – постійні витрати ресурсів (витрати яких залежать від чинника часу) для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, *постійні витрати ресурсів* (витрати яких залежать від чинника часу).

Третій вид постійних витрат, величина яких залежать від кількості виконаних основних операцій, утворюється при використанні в обслуговуючих операціях  $pr$ -ресурсів. Для визначення постійних витрат за  $pr$ -ресурсом  $l$ -го виду (витрати якого залежать від кількості виконаних технологічних операцій) пропонується формула:

$${}^{RD} \text{sc}_{e_n, pr_l}^{s_{o_n}} = q_3 \cdot \left( {}^{RD} \text{nuc}_{e_n, pr_l}^{s_{o_n}} \cdot p_{pr_l} \right), \quad (4.20)$$

$$q_3 = \begin{cases} 0, & \text{якщо } {}_{\text{факт}} {}^{RD} \text{sc}_{e_n, pr_l}^{s_{o_n}} < {}_{\text{крит}} {}^{RD} \text{sc}_{e_n, pr_l}^{s_{o_n}}, \\ 1, & \text{якщо } {}_{\text{факт}} {}^{RD} \text{sc}_{e_n, pr_l}^{s_{o_n}} \geq {}_{\text{крит}} {}^{RD} \text{sc}_{e_n, pr_l}^{s_{o_n}} \end{cases}$$

де  ${}^{RD} \text{sc}_{e_n, pr_l}^{s_{o_n}}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, *постійні витрати  $pr$ -ресурсу  $l$ -го виду* (витрати якого залежать від кількості виконаних технологічних операцій) за обслуговуючою операцією  $n$ -виду;  ${}^{RD} \text{nuc}_{e_n, pr_l}^{s_{o_n}}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, *питомі витрати  $pr$ -ресурсу  $l$ -го виду* (витрати якого залежать від кількості виконаних технологічних операцій) за обслуговуючою операцією  $n$ -виду;  ${}_{\text{факт}} {}^{RD} \text{sc}_{e_n, pr_l}^{s_{o_n}}$  – у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, фактична кількість обслуговуючих операцій, здійснених з використанням  $pr$ -ресурсу  $l$ -го виду (витрати якого залежать від кількості виконаних технологічних операцій)

за обслуговуючою операцією  $n$ -виду, для виробництва  $e_n$ -го носія витрат;  $RD_{\text{крит}}^{SO_n}_{e_n,pr}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, критична кількість обслуговуючих операцій, виконаних із використанням  $pr$ -ресурсу  $l$ -го виду (витрати якого залежать від кількості виконаних технологічних операцій) за обслуговуючою операцією  $n$ -виду.

При виконанні обслуговуючих операцій, як правило, витрачається кілька видів  $r$ -ресурсу. В цьому випадку пропонується формула (4.21) для визначення величини прямих (щодо  $k$ -технологічного етапу) постійних витрат  $pr$ -ресурсу (витрати якого залежать від кількості виконаних обслуговуючих операцій):

$$RD_{e_n,pr}^{SO_n} = \sum_{l=1}^L RD_{e_n,pr}^{SO_n} \quad (4.21)$$

де  $RD_{e_n,pr}^{SO_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, *постійні витрати  $pr$ -ресурсу*  $l$ -го виду (витрати якого залежать від кількості виконаних технологічних операцій) за обслуговуючою операцією  $n$ -виду.

Необхідно підсумувати витрати всіх видів ресурсів на цьому технологічному етапі для розрахунку величини постійних витрат усіх ресурсів (витрати яких залежать від кількості виконаних технологічних операцій):

$$RD_{e_n}^{SO_n} = \sum_{pr=1}^{PR} RD_{e_n,pr}^{SO_n}, \quad (4.22)$$

де  $RD_{e_n}^{SO_n}$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, *постійні витрати  $pr$ -ресурсу*  $l$ -го виду (витрати якого залежать від кількості виконаних технологічних операцій) за обслуговуючою операцією  $n$ -виду.

На  $k$ -технологічному етапі, для виготовлення  $v_n$ -го носія витрат, може виконуватися кілька видів технологічних операцій. Тому для визначення собівартості здійснення всіх видів обслуговуючих операцій пропонується формула:

$$RD_{e_n}^k = \sum_{so_n=1}^{SO_n} RD_{e_n}^{SO_n}, \quad (4.23)$$

де  ${}^{RD}sc_{e_n}^k$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, *постійні витрати ресурсів* (витрати яких залежать від кількості виконаних обслуговуючих операцій).

Стосовно технологічного етапу, потрібно зауважити, що під час дослідження були виокремлені прямі та непрямі постійні витрати. Якщо обслуговуюча операція здійснюється для єдиного технологічного етапу і на цьому етапі обробляється єдиний об'єкт калькулювання, то всі витрати на виконання цієї обслуговуючої операції формують прямі постійні витрати щодо об'єкта калькулювання:

$$sc_{e_n}^k = {}_{dc_k}sc_{e_n}^k = {}_{dc_k}^{dc_{i_n}}sc_{e_n}^k = {}^Csc_{e_n}^k + {}^Tsc_{e_n}^k + {}^{RD}sc_{e_n}^k, \quad (4.24)$$

де  ${}_{dc_k}^{dc_{i_n}}sc_{e_n}^k$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, *прямі* (щодо  $k$ -технологічного етапу), *прямі* (стосовно  $i_n$ -го об'єкта калькулювання) *постійні витрати* ресурсів (витрати яких залежать від кількості виконаних обслуговуючих операцій);  ${}_{dc_k}sc_{e_n}^k$  – *прямі* (щодо  $k$ -технологічного етапу) *постійні витрати* ресурсів для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі;  ${}^{RD}sc_{e_n}^k$  – для виробництва  $e_n$ -го носія витрат, із  $wh$ -складу сировини, у  $omfc$ -режимі, у  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі постійні витрати ресурсів.

Формула (4.24) свідчить, що прямі постійні (щодо технологічного етапу) витрати збігаються з величиною прямих постійних витрат (стосовно об'єкта калькулювання). Прямі постійні витрати (стосовно об'єкта калькулювання), отримані як сума постійних витрат на  $k$ -технологічному етапі, залежать від різних чинників (кількості носіїв витрат, чинника часу, кількості технологічних операцій).

Для визначення величини постійних витрат, що відносяться до собівартості окремого виду об'єкта калькулювання, якщо на технологічному етапі виробляється декілька об'єктів калькулювання, слід застосовувати формулу:

$${}_{dc_k}^{idc_{i_n}}sc_{i_n}^k = {}_{dc_k}sc_{i_n}^k \cdot {}_{svc}^{idc_{i_n}}Kd_{i_n}^k, \quad (4.25)$$

де  $\frac{idc_{i_n}}{dc_k} sc_{i_n}^k$  – витрати на виробництво  $i_n$ -го об'єкта калькулювання, в  $rc$ -центрі відповідальності, на  $k$ -технологічному етапі  $r$ - технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, прямі постійні (щодо технологічного етапу) і непрямі (стосовно об'єкта калькулювання) витрати.

Пропонуємо використовувати для розподілу прямих постійних витрат (у формулі (4.25) той самий коефіцієнт розподілу, що й для змінних витрат (частка вартості сировини і матеріалів по окремих видах об'єктів калькулювання в загальній кількості об'єктів калькулювання на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі).

База розподілу прямих постійних витрат є оптимальною, враховуючи те, що при виконанні окремої технологічної операції об'єкти калькулювання мають однакові одиниці виміру. Таким чином коефіцієнт розподілення непрямих змінних витрат буде враховувати ціни на сировину та матеріали, що знайде відображення в ціні на готову продукцію (ці чинники не залежать від зусиль керівника центру відповідальності, який контролює виконання технологічної операції), і характеризує рівень завантаження виробничих потужностей. Такий підхід дозволить віднести більшу частину витрат на обслуговування виробничої потужності на ті об'єкти калькулювання, які здійснювалися на певній одиниці виробничої потужності. Отже, на  $k$ -технологічному етапі отримана величина витрат на виробництво буде точніше відображати витратоємність окремих видів об'єктів калькулювання.

Можуть виникати в різних підрозділах ( $d$ ), центрах відповідальності ( $rc$ ), при виконанні різного виду обслуговуючих операцій ( $so_n$ ) непрямі постійні витрати, які відносяться більш як до одного технологічного етапу. Відповідно до методики розрахунку прямих постійних витрат для  $k$  - технологічного етапу (формула (4.25)) виконується розрахунок непрямих постійних витрат для  $rc$  - центру відповідальності, в  $d$  – підрозділі. Для розподілу непрямих постійних витрат на кілька технологічних етапів можна використовувати коефіцієнт розподілу, рекомендований нами для непрямих змінних витрат ( $\frac{idc_{i_n}}{svk} Kd_{i_n}^k$ ). Обсяги виробництва в натуральному вираженні на різних технологічних етапах можна складати, бо цей коефіцієнт заснований на натуральних показниках обсягу виробництва, а на різних технологічних етапах продукція може мати різні одиниці вимірювання, Отже, необхідно вибирати базу розподілу з вартісних показників для розподілу непрямих постійних витрат.

При виборі бази розподілу витрат необхідно враховувати як внутрішні, так і зовнішні чинники, що впливають на діяльність



підприємства. Витратоємність окремих видів продукції – це основний внутрішній чинник, що впливає на величину витрат на виробництво. Всі види технологічних операцій, які виконуються щодо окремого виду продукції, повинна враховувати функція витрат на виробництво. У функції витрат нами виокремлено не тільки унікальні змінні витрати, притаманні окремим видам об'єктів калькулювання, а й унікальні прямі постійні витрати, які відносяться тільки до певного об'єкта калькулювання. Більше того, прямі постійні витрати віднесені пропорційно обсягу виробництва на собівартість об'єктів калькулювання, з урахуванням коефіцієнта рівня завантаження виробничої потужності при виробництві певного об'єкта калькулювання. Це дозволяє врахувати витратоємність окремих об'єктів калькулювання при формуванні функції витрат на виробництво з досить високим ступенем точності.

Згідно із сформульованим нами визначенням непрямі постійні витрати стосуються не одного виду об'єкту калькулювання. Як і змінні витрати, вони також повинні компенсуватися за рахунок виручки від реалізації продукції. Однак необхідно враховувати не внутрішні, а зовнішні чинники при віднесенні непрямих постійних витрат до собівартості об'єктів калькулювання. Зовнішнє середовище впливає на підприємство, насамперед, через ринкові чинники в умовах попиту обмеженої економіки. Оскільки при розрахунку виручки враховується як обсяг продажів у натуральному вираженні, так і ціновий чинник, виручка від продажів є найважливішим показником, що відображає стан попиту на продукцію.

Види об'єктів калькулювання, які приносять більшу частину виручки, мають враховувати у складі собівартості найбільшу частину непрямих постійних витрат. Крім того, в швейному виробництві необхідно брати до уваги рівень витратоємності продукції, а не тільки стан попиту на продукцію.

Показник *маржинального доходу* відповідає усім зазначеним умовам, бо визначається як різниця між виручкою та змінними витратами. Він враховує сукупність чинників зовнішнього середовища (інфляційні процеси, податкове навантаження, недосконале законодавство, високі тарифи на комунальні платежі та енергоносії, політичні обставини, низьку платоспроможність населення, слабкий рівень взаємодії з вітчизняними підприємствами підтримуючих виробництв, імпортозалежність та висока ціна на імпортовані сировину, матеріали, обладнання, технології, невелика частка середніх підприємств чи об'єднань малих підприємств, високий рівень конкуренції, відсутність реальної державної підтримки) та рівень

витратоємності окремих видів продукції (за змінними витратами). Тому доцільно використовувати базу розподілу при розподілі непрямих постійних витрат, засновану на частці маржинального доходу від об'єктів калькулювання, які пройшли через певні технологічні етапи, в загальній сумі маржинального доходу, отриманого від об'єктів калькулювання, сформованих на певних технологічних етапах.

Продукція, яка вироблена на підприємстві, відрізняється не тільки за видами. Вид продукції (один і той самий) може вироблятися за різними технологічними етапами, тому має виконуватися за допомогою декількох етапів розподіл непрямих постійних витрат. На першому етапі непрямі постійні витрати розподіляються за видами продукції пропорційно до структури маржинального доходу. На другому етапі розподілу здійснюється віднесення непрямих постійних витрат, розрахованих на один вид продукції, на витрати технологічних етапів, на яких вироблявся певний вид продукції.

Розрахунок коефіцієнта розподілу непрямих постійних витрат на технологічні етапи необхідно виконувати за наступною формулою:

$$k_{sc}^{k_{cc}} Kd_{rc}^r = \frac{{}^d_{rc} MI_{i_n}^{k_{cc}}}{{}^d_{rc} MI_{i_n}^{k_{cc}}} \quad (4.26)$$

де  ${}^d_{rc} MI_{i_n}^{k_{cc}}$  – вироблений на  $k_{cc}$ -технологічних етапах  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, у  $rc$ -центрі відповідальності *маржинальний дохід* від  $i_n$ -х об'єктів калькулювання;  ${}^d_{rc} MI_{i_n}^{k_{cc}}$  – вироблений на  $k_{cc}$ -технологічних етапах  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, у  $rc$ -центрі відповідальності *маржинальний дохід* від  $i_n$ -го об'єкту калькулювання;

$$\frac{{}^{dc}_{idc_k} sc_{rc}^k}{idc_k} = idc_k sc_{rc}^k \cdot {}^k_{sc} Kd_{rc}^d, \quad (4.27)$$

де  ${}^{dc}_{idc_k} sc_{rc}^k$  – вироблені на  $k$ -технологічних етапах  $r$ -технологічного процесу, у  $d$ -підрозділі, у  $rc$ -центрі відповідальності *непрямі* (щодо  $k$ -технологічного етапу), *непрямі* (стосовно  $i_n$ -го об'єкта калькулювання) *постійні витрати* на виробництво  $i_n$ -х об'єктів калькулювання;  ${}^k_{sc} Kd_{rc}^d$  – на виробництво  $i_n$ -х об'єктів калькулювання *коефіцієнт розподілу непрямих постійних витрат*, вироблених на  $k$ -технологічних етапах,  $r$ -технологічного процесу, в  $d$ -підрозділі, у  $rc$ -центрі відповідальності.

Віднесені до витрат технологічного процесу непрямі постійні витрати можуть стосуватися не всіх технологічних етапів технологічного процесу. Тому вводиться третій етап розподілу непрямих постійних

витрат. Непрямі постійні витрати на  $k$ -технологічному етапі необхідно врахувати у витратах тільки тих технологічних етапів, до яких вони належать, щоб зберегти причинно-наслідкові зв'язки між постійними витратами та технологією й організацією виробництва окремого об'єкта калькулювання. Можна використовувати бази розподілу, засновані на натуральних показниках для вирішення цього завдання. Заснована на структурі маржинального доходу, вартісна база розподілу у цьому випадку не може застосовуватися, оскільки структура маржинального доходу стає відома тільки на останньому технологічному етапі й однаковою мірою відноситься до всіх попередніх етапів.

Технологічні етапи щодо створення готової продукції виконуються у певній послідовності в технологічному процесі. Певну суму постійних і змінних витрат кожен технологічний етап додає до складу собівартості об'єкта калькулювання. Отже, внесок кожного етапу у виробництво визначає структура змінних витрат на технологічному процесі. У зв'язку з цим розподіляти за технологічними етапами пропорційно структурі змінних витрат тих технологічних етапів, які пов'язані з місцем виникнення цих непрямих постійних витрат, для об'єктивної оцінки витратоємного виробництва окремого об'єкта калькулювання доцільно непрямі постійні витрати, віднесені до витрат технологічного процесу, розраховувати за наступною формулою:

$$idc_k sc_{rc}^r = k_{cc} sc_{rc}^r \cdot {}^k Kd_{rc}^r, \quad (4.28)$$

де  $idc_k sc_{rc}^r$  – витрати на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, в  $d$ -підрозділі;  $k_{cc} sc_{rc}^r$  – непрямі постійні витрати (щодо  $k_{cc}$ -технологічних етапів) у  $rc$ -центрі відповідальності, у  $d$ -підрозділі *непрямі постійні* (відносно до технологічних етапів) *витрати* у  $rc$ -центрі відповідальності;  ${}^k Kd_{rc}^r$  – у  $rc$ -центрі відповідальності, у  $d$ -підрозділі *коефіцієнт розподілу непрямих постійних витрат* (на  $k_{cc}$ -технологічних етапах).

Запропонований методичний підхід та формалізація розрахунку постійних витрат дозволяють вийти за обмеження релевантного діапазону (обсяг виробництва продукції, в межах якого постійні витрати змінюються). Це дає можливість прогнозувати момент зміни постійних витрат як у межах релевантного діапазону, так і поза його межами.

У традиційній *CVP*-моделі змінні витрати не пов'язані з величиною постійних витрат. Ця обставина зумовлює втрату причинно-наслідкового зв'язку між постійними витратами й окремими видами продукції (робіт,

послуг). Запропонована методика розрахунку прямих стосовно окремих об'єктів калькулювання, а також прямих відносно окремих технологічних етапів постійних витрат встановлює причинно-наслідковий зв'язок не тільки між змінними, а й між відповідними постійними витратами.

*СВМ-метод*, на відміну від *АВС-методу*, який спрямований на виявлення зв'язку між накладними витратами й окремими технологічними операціями, але не враховує варіативність видів продукції, що впливає на прямі виробничі витрати, дає можливість встановити зв'язок між прямими виробничими витратами (як змінними, так і постійними) та окремими видами продукції.

Зазначена методика розрахунку постійних витрат дозволяє точніше розраховувати показники беззбитковості (але для окремих видів об'єктів калькулювання), визначати беззбитковість окремих замовлень покупців, а також беззбитковість технологічних процесів. Запропонована методика дозволяє більш коректно оцінювати витратоємність окремих видів продукції та застосовувати отримані показники для обґрунтування управлінських рішень щодо виконання виробничої програми. Для зручності застосування даного методичного підходу створено відповідний програмний продукт під назвою «Program СВМ» (Додаток О). Програма призначена для розрахунку виробничих витрат на підприємстві з використанням *СВМ-методу*.

Особливості роботи програми: програма є інформаційною системою, основу якої складає база даних, що містить інформацію про джерела витрат (матеріали, технологічні операції, логістика тощо), перелік виробів, кошторис і перелік технологічних операцій для кожного виробу. Структура баз даних наведена на *Рис. О.1 Додатку О*.

Програма дозволяє автоматично порахувати величину повних витрат для обраного виробу. Системні вимоги: операційна система – Microsoft Windows (XP/Vista/7/8/8.1/10); платформа.NET Framework – починаючи з версії 4.0.

Робота програми починається з інсталяції. Для початку інсталяції потрібно запустити файл «Setup» з кореневого каталогу програми (*Рис. О.2 Додатку О*).

У вікні, що з'явиться, слід натиснути кнопку «Встановити». Після цього розпочнеться процедура інсталяції програми, що відображено на *Рис. О.3 Додатку О*.

Після того, як Програма буде успішно встановлена на комп'ютері, потрібно відкрити меню «Пуск-Усі програми» та обрати папку «СВМ», у якій, відповідно, запустити файл «СВМ»:

Після запуску, на екрані з'явиться вікно запуску програми (*Рис.О.4 Додатку О*), що буде свідчити про можливість роботи з нею.

Перед початком роботи з програмою потрібно заповнити довідники «Сировина», «Обладнання», «Ресурси», «Роботи». Приклад заповнення довідника матеріалів і комплектуючих наведено на *Рис. О.5, О.6 Додатку О*.

Для кожного виробу необхідно вказати послідовність технологічних операцій (*Рис. О.7 Додатку О*).

Після того, як усі необхідні дані введено, потрібно обрати пункт меню «Розрахувати витрати». Зліва у вікні «Розрахунок витрат» наведені деталізовані та узагальнені витрати на матеріали; в правій частині деталізовані витрати на виконання операцій. Користувач має можливість провести аналіз витрат (виявити найбільш витратну статтю, впорядкувати витрати тощо). В нижньому віконечку відображені загальні витрати на виготовлення обраного виробу (*Рис. О.8 Додатку О*).

Викладене свідчить, що за допомогою застосування *СВМ* – методу та розробленого програмного забезпечення можна провести розрахунки витрат у будь-яких напрямках (за центрами витрат, за центрами відповідальності, за технологічними стадіями, за періодами, за одиницями та партіями продукції), що сприятиме підвищенню ефективності управління витратами підприємств швейної промисловості для досягнення цілей їх розвитку.

Для управління витратами підприємства можуть бути використані різні методи. Підприємства мають дуже відповідально підходити до вибору методу управління витратами, оскільки від правильності прийнятого рішення, залежить можливість не тільки досягнення ефективності управління витратами, а й реалізації тактичних і стратегічних цілей підприємства. Кожен метод управління витратами відрізняється від інших за змістом, характером застосування й іншими характеристиками. Безумовно, кожен з існуючих методів не є універсальним інструментом вирішення всіх проблем підприємства, кожен метод має свої переваги та недоліки. Вважаємо, що для підвищення ефективності управління витратами, враховуючи їх різноманіття, чутливість до впливу зовнішніх і внутрішніх чинників, важливість в оцінці прибутковості підприємства та можливості впливати на стратегічні цілі підприємства, потрібно застосовувати комбінування методів. Дослідження різних форм прояву переваг і недоліків існуючих методів управління витратами, свідчить, що

при комбінуванні різних методів потрібно враховувати, що вони мають різні підходи щодо досягнення поставлених цілей.

Теоретично підприємство може обрати будь-який метод управління витратами або сукупність методів. Однак умови, критерії та процедура цього вибору, а також адаптація обраного методу до особливостей діяльності конкретного підприємства практично не визначені. Довільний вибір методів управління витратами може призвести до конфлікту вихідних критеріїв прийняття рішень, реалізованих процедур прийняття рішення і, врешті рещт, це перешкоджатиме досягненню мети управління витратами підприємства. Умова економічної доцільності при виборі методу управління витратами на підприємстві має принциповий характер. Економічна доцільність визначається як можливість досягнення поставлених цілей підприємства при перевищенні інкрементного доходу над інкрементними витратами при застосуванні обраного методу управління витратами.

Економічна доцільність багато в чому зумовлює інші умови застосування методу або сукупності методів управління витратами:

кращим є взаємодоповнення обраних методів управління витратами в досягненні поставлених цілей підприємства;

одночасне використання двох або більше методів управління витратами в межах одного підприємства не повинно призводити до конфлікту цілей, шляхів їх досягнення й очікуваних результатів;

як мінімум, один із обраних методів управління витратами має бути спрямований на стратегічне управління витратами;

з метою зниження витрат на застосування сукупності методів доцільно використовувати однаково або схожу за структурою інформацію та процедури її формування; бажаним є отримання такої інформації в рамках існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку;

реалізація методів управління витратами має припускати досягнення одних й тих самих цілей при концентрації зусиль, що дозволить досягти їх з меншими витратами; різні методи можуть бути розраховані на досягнення однакових цілей різними способами.

Перелічені умови дозволяють підвищити раціональність комбінування різних методів, але їх не можна вважати суто обов'язковими. Разом із тим врахування всіх перелічених умов дозволяє сформулювати напрями підвищення результативності застосування методів управління витратами.

Кожен метод управління витратами має свої особливості й успішна реалізація методу ще не гарантує ефективності його спільного використання з будь-яким іншим методом. Це пояснюється тим, що кожен метод передбачає використання різних підходів до управління витратами. У певних випадках спільне застосування методів є нераціональним, оскільки вони певною мірою суперечать один одному. В інших випадках спільне застосування методів можливе, але не результативне, оскільки вони спрямовані на досягнення практично однакових цілей близькими шляхами. Так, немає сенсу комбінувати запропонований метод *СВМ* з методом *АВС*, оскільки обидва розглядають формування витрат на рівні технологічних процесів, але метод *СВМ* враховує ще й формування витрат у розрізі їх носіїв, тобто має перед методом *АВС* перевагу в системному підході до витрат.

Недоцільно також поєднувати в межах одного підприємства метод *СВМ* із *СРV*-аналізом, оскільки обидва методи базуються на аналізі показників беззбитковості. Однак, на відміну від *СРV*-аналізу, *СВМ*-метод дозволяє точніше визначати показники беззбитковості для окремих видів об'єктів калькулювання, беззбитковості окремих замовлень.

Слід зазначити, що впровадження будь-якого методу управління витратами саме собою вимагає певних витрат (на формування інформаційного забезпечення, на навчання персоналу). Якщо ці витрати перевищують отриманий ефект, спільне застосування методів управління витратами можливе, але економічно не виправдане. Гармонійність сукупності методів управління витратами визначається їх цільовою, інформаційно-структурною й організаційно-технологічною узгодженістю, але не ідентичністю.

Важливою умовою вибору методів управління витратами є повнота реалізації функцій управління при їх застосуванні відповідно до тактичних і стратегічних цілей підприємства. Пропонуємо виділити домінуючі функції управління, які в межах кожного методу реалізуються найбільш повно та фактично становлять його зміст. Домінуючі функції доцільно виокремити з урахуванням сутності процедур, що виконуються при застосуванні різних методів, угруповання яких за критерієм змісту та причинно-наслідкової залежності дозволяє робити висновки про виконання тих чи інших функцій управління витратами.

Слід зазначити, що *СВМ* - метод має переваги перед більшістю інших методів управління витратами, оскільки визначає витрати з урахуванням

особливостей технологічного процесу та специфіки продукції, але основні підходи та інструменти інших методів можуть гармонійно співпрацювати з методом *СВМ* для більш ефективного вирішення окремих проблем швейних підприємств.

Методом опитування фахівців швейних підприємств (економістів, бухгалтерів, менеджерів) встановлено основні проблеми, актуальні для підприємств даного виду економічної діяльності. Це, насамперед:

- продукція неконкурентоспроможна через високу ціну;
- проблеми утримання ринкових позицій (сегмента ринку), враховуючи посилення конкуренції;
- нерациональне використання матеріальних ресурсів;
- стабільне утворення надлишкових запасів;
- значні витрати через пріоритетність вимог до якості продукції;
- не повною мірою реалізується потенціал працівників;
- перманентна збитковість протягом декількох останніх періодів;
- відсутність адаптації виробничої програми до зміни ринкових умов.

Висока ціна продукції робить її менш привабливою для покупців. Для продукції вітчизняного швейного виробництва це дійсно серйозна проблема, оскільки на фоні низької платоспроможності населення є пропозиції дешевої продукції іноземного виробника (переважно це продукція з Китаю та Туреччини). Зазначена проблема вирішується за допомогою основного принципу таргет-костингу: ціна розраховується ще на етапі планування нового виду продукції, собівартість узгоджується з цільовою ціною та ґрунтується на дуже простій ідеї – якщо для успішного бізнесу продукт виробництва потрібно продавати за ціною, що не перевищує ринкову, то визначення собівартості майбутньої продукції починається саме із встановлення ціни на неї. Система таргет-костингу передбачає розрахунок собівартості продукції за заздалегідь встановленою ціною реалізації, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень.

Розглянута проблема частково тягне за собою іншу: посилення конкуренції створює для швейних підприємств проблеми з утриманням ринку збуту. Для розв'язання цієї проблеми підприємствам слід перейняти досвід конкурентів, які є лідерами на ринку продукції швейної промисловості (як це передбачає бенчмаркінг).

При пошитті одних й тих самих моделей з однакових матеріалів можна отримати різну кількість обрізних відходів. Нерациональному



використанню ресурсів можна запобігти через посилення контролю за відхиленнями від норм, що є основою стандарт-костингу.

За часів дефіциту надлишковість запасів була скоріше необхідністю, ніж проблемою. В сучасних умовах господарювання перевагою значних матеріальних запасів підприємства є постійне зростання цін на них. Але, насправді, надлишкові запаси створюють для підприємства значну кількість проблем: витрати на їх зберігання, відволікання з обігу частини грошових коштів, втрату попиту через мінливість модних тенденцій тощо. Розв'язання зазначеної проблеми можливе за допомогою застосування основних принципів методу Just-in-time: здійснення витрат на ту кількість продукції, яка потрібна в даний момент [219, с 40].

Інша проблема виникає тоді, коли підприємство, прагнучи отримати продукцію високої якості, здійснює необґрунтовані витрати. Запобігти цьому дозволить функціонально-вартісний аналіз, відомий своєю спрямованістю на забезпечення найкращих співвідношень між якістю продукції та витратами на її виготовлення [119, с 78]. Особливістю функціонально-вартісного аналізу є визначення диспропорцій між значимістю функцій для споживача і витратами на їх забезпечення, пошук резервів для зниження собівартості і підвищення якості виробів. Надзвичайно важливим є те, що функціонально-вартісний аналіз дає змогу вирішувати, на перший погляд, два взаємовиключні завдання – скорочення витрат та підвищення якості продукції.

Практичні аспекти комбінування методів управління витратами за *СВМ* - методом для розв'язання проблем, які є найбільш поширеними на швейних підприємствах, представлено в *табл. 4.1*.

Також, для вдосконалення окремих процесів управління витратами важливим є врахування пропозицій будь-якого працівника. За часи СРСР на виробничих підприємствах діяла система заохочень щодо раціоналізаторства. Більшість вітчизняних підприємств сьогодні відійшли від зазначеної практики, хоча така система (кайзен-костинг) дала дуже позитивні результати щодо зниження витрат на японських підприємствах.

Слід зазначити, що продукція швейного виробництва має короткий життєвий цикл. Для визначення доцільності випуску нових видів продукції й оптимізації виробничої програми слід застосовувати підходи директ-костингу.

**Практичні аспекти комбінування методів управління витратами  
з СВМ - методом**

Проблема	Рекомендоване поєднання методів управління витратами	Очікуваний результат
1. Продукція неконкурентоспроможна через високу ціну	СВМ + Таргет-костинг	Визначення цільової ціни на продукцію та зниження її собівартості.
2. Проблеми з утриманням ринків збуту через посилення конкуренції	СВМ + Бенчмаркінг	Поліпшення основних якісних та економічних характеристик продукції через наближення до показників підприємств-лідерів.
3. Нераціональне використання матеріальних ресурсів	СВМ + Стандарт-костинг	Зменшення витрат через посилення контролю за нормуванням матеріальних ресурсів
4. Стабільне утворення надлишкових запасів	СВМ + Just-in-time	Збільшення рентабельності запасів. Зменшення неприбуткових витрат. Спрямування грошових потоків в оборот підприємства
5. Значні витрати через пріоритетність високої якості продукції	СВМ + Функціонально-вартісний аналіз	Встановлення оптимального співвідношення між якістю продукції та витратами на її виготовлення
6. Не повною мірою реалізовано потенціал працівників	СВМ + Кайзен-костинг	Забезпечення оптимізації витрат на кожному технологічному етапі шляхом стимулювання працівників
7. Перманентна збитковість протягом останніх періодів	СВМ + Кост-кілінг	Отримання прибутку у найближчому періоді через швидке зниження витрат
8. Відсутність адаптації виробничої програми до мінливих умов ринку	СВМ + Директ-костинг	Оптимізація виробничої програми через обґрунтованість собівартості та зниження непрямих витрат. Визначення доцільності випуску нових видів продукції

*Джерело:* розроблено автором.

Якщо швейне підприємство протягом певного періоду не може досягти прибутковості, слід запровадити метод кост-кілінг, який через швидке зниження витрат у найближчому періоді допоможе підприємству вийти на бажаний рівень прибутковості.

Разом із тим не тільки зазначені методи (таргет-костинг, бенчмаркінг, стандарт-костинг, *ЛІТ*, функціонально-вартісний аналіз, кайзен-костинг, кост-кілінг, директ-костинг) можуть органічно доповнювати СВМ метод. Він також справить позитивний вплив на управління витратами, коригуючи основні недоліки кожного із зазначених методів (табл. 4.2).

**Практичні аспекти поєднання СВМ-методу з іншими методами управління витратами**

Метод управління витратами	Вигоди від поєднання з СВМ-методом	Очікуваний результат
1	2	3
1. Таргет-костинг	Враховування технологічних особливостей підприємства і продукції дозволить встановити більш реальну цільову ціну та привести у відповідність до неї собівартість	Підвищення конкурентоспроможності продукції через встановлення оптимальної ціни
1. Бенчмаркінг	Надає можливість обрати підприємство - еталон, оптимальне за техніко-економічними особливостями	Наближення показників діяльності до еталонних критеріїв
2. Стандарт-костинг	Посилить обґрунтування стандартів через врахування технологічних особливостей життєвого циклу продукції	Оптимізація витрат через реальність стандартів
3. Just-in-time	Сприятиме поліпшенню синхронізації заготівельних процесів із технологічними етапами виробництва	Зниження витрат через запобігання простоям
4. Функціонально-вартісний аналіз	Зробить аналіз більш ефективним через скорочення та здешевлення процесу збору інформації для проведення аналізу	Зменшення витрат через ефективність аналізу
5. Кайзен-костинг	Дозволить швидко визначити ефективність внесених пропозицій, аналізуючи їх вплив на носії витрат і технологічні етапи	Впровадження в управління витратами тільки тих пропозицій, які нададуть реальний ефект
6. Кост-кілінг	Сприятиме менш жорсткому та обґрунтованому скороченню витрат через врахування особливостей технологічних та обслуговуючих операцій	Підтримання необхідної якості продукції
7. Директ-костінг	Формалізований підхід сприятиме обґрунтованому розподілу витрат на постійні та змінні	Більш точний розрахунок собівартості виготовленої продукції

*Джерело: розроблено автором.*

Кожен з розглянутих методів управління витратами має свої переваги, недоліки та розрахований на вирішення різних завдань управління. Для отримання синергетичного ефекту пропонується комбінувати різні методи управління витратами. При цьому потрібно зазначити, що мова не йде про отримання універсального для кожного підприємства методу, який буде поєднувати всі концепції кожного з методів, обраних для консолідації. Для раціонального управління

витратами потрібно використовувати один метод, який буде доповнено окремими елементами іншого методу.

Проведене дослідження дозволило зробити висновок, що *СВМ-метод* найбільш повно відповідає системному підходу, який враховує технологічні особливості виробництва та продукції, що випускається, здатний позитивно впливати на інші методи управління витратами через усунення або послаблення їх недоліків. Разом з тим, для вирішення окремих проблем, які є у швейних підприємств, *СВМ-метод* може посилити якість результатів шляхом використання окремих елементів інших методів.

Для цього доцільно застосувати *СВМ-метод*. На прикладі даних ПАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея» проаналізовано рівень витрат, розрахованих за допомогою нормативного методу, що застосовується на підприємстві та витрат, розрахованих за допомогою *СВМ-методу* (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

**Калькуляція виробництва блузи жіночої з принтом MOODO  
розрахованих різними методами**

Статті калькуляції	Витрати, розраховані за допомогою нормативного методу, грн		Витрати, розраховані за допомогою СВМ-методу, грн		Відхилення абсолютне, грн (+,-)		Відхилення відносне, %
	на одиницю	на всю кількість	на одиницю	на всю кількість	на одиницю	на всю кількість	
Матеріальні витрати	133,67	46784,5	125,68	43988	-7,99	-2796,5	-6,0
Заробітна плата	263,07	92074,5	250,1	87535	-12,97	-4539,5	-4,9
Нарахування на заробітну плату	55,2	19320	52,4	18340	-2,8	-980	-5,1
Загальновиробничі витрати	28,56	9996	27,9	9765	-0,66	-231	-2,3
Загальногосподарські витрати	48,63	17020,5	46,7	16345	-1,93	-675,5	-4,0
Маркетингово-збутові витрати	22,03	7710,5	21,75	7612,5	-0,28	-98	-1,3
Повна собівартість	551,2	192906,0	524,5	183585,5	-26,6	-9320,5	-4,8

*Джерело:* складено й розраховано автором

Суми витрат, розрахованих за допомогою нормативного методу взято з калькуляції підприємства, витрати визначені за допомогою *СВМ-методу* розраховано за допомогою відповідного програмного забезпечення, що представлено в Додатку О.

Як свідчать дані *табл. 4.3*, застосування *СВМ-методу* управління витратами дозволило зменшити собівартість блузи жіночої з принтом MOODO за кожною статтею калькуляції на 26,6 грн, а всієї партії блуз – на 9320,5 грн (або на 4,8 %). *СВМ-метод* дозволяє знизити собівартість продукції внаслідок використання резервів та оптимізувати витрати на кожному технологічному етапі її виготовлення. Крім того, *СВМ-метод* спрямований на формування ефективного енергоспоживання (*рис. 0.9, Додаток О*).

Так, зменшення матеріальних витрат на 6 % відбулося за рахунок підвищення технічного рівня виробництва – лазерної технології розкрою деталей. Крім того, це знизило трудоемність операції, внаслідок чого знизилась витрати на заробітну плату з нарахуваннями відповідно на 4,9 % та 5,1 %. Наступним кроком за допомогою *СВМ-методу* було реалізовано:

1. Формування планового виробничого завдання (з урахуванням відходів, втрат та браку) для кожного технологічного етапу;

2. Формування об'єктів нормування (одиниці обладнання ( $j$ ), що задіяні в технологічних (*techn*) і обслуговуючих (*tendn*) операціях, які виконуються в *rovc* або *rofc*-режимі, в  $z$ -центрі відповідальності, для виробництва  $in$ -об'єктів калькулювання на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, в  $m$ -підрозділі;

3. Розрахунок змінної технологічної норми енергоспоживання для заданого об'єкта нормування та розрахунок загальної змінної технологічної норми  $u^{pl}$ ;

4. Розрахунок постійної нетехнологічної норми енергоспоживання в залежності від кількості обслуговуючих операцій та розрахунок загальної постійної нетехнологічної норми в залежності від кількості обслуговуючих операцій  ${}^{RD} nuc_{e_n p_i}^{so_n}$ ;

5. Розрахунок постійної нетехнологічної норми енергоспоживання залежно від чинника часу та розрахунок постійної нетехнологічної норми енергоспоживання, в якій витрати ресурсів залежать від чинника часу  ${}^T nuc_{e_n p_i}^{so_n}$ ;

6. Формування планової заявки на енергоспоживання на виконання виробничого завдання ( $u_{pl}^e$ ):  $u_{pl}^e = u^{pl} + {}^{RD} nuc_{e_n p_i}^{so_n} + {}^T nuc_{e_n p_i}^{so_n} = u^{pl} + u^{pl} tend$ ,

де:  $u^{pl} tend$  – енергоспоживання в обслуговуючих операціях.

За рахунок енергозбереження загальновиробничі витрати знизилась на 2,3 %, а загальногосподарські на 4 %.

Збутові витрати знизились через впровадження системи маркетингу (виявлення додаткових ринків збуту в сусідніх регіонах та оптимізації транспортних витрат). Зниження цієї статті відмічене на рівні 1,3 %.

Це ще раз підтверджує, по-перше, важливість для підприємства застосування дієвої системи управління витратами, а по-друге, ефективність *СВМ-методу* для управління витратами швейних підприємств.

#### **4.2. Формування моделі системи управління витратами на швейних підприємствах**

Для створення дієвого механізму управління витратами вважаємо за необхідне докладно розглянути функціонування моделі системи управління витратами швейного підприємства (*рис. 4.4*).

Система управління витратами – це деяка інформаційна модель, що адекватно відображає функціонування всіх підсистем, елементів, методів, функцій та їх взаємозв'язок і може бути реалізована на практиці за допомогою відповідного механізму [224, с. 496]. Модель – це формалізований опис досліджуваного явища у фактичному або ідеальному форматі, а механізм необхідно розглядати як спосіб реалізації моделі на практиці, адаптований до впливу конкретних чинників і специфічних умов. Чинники – причини, що впливають на досліджуване явище або предмет. Методологія визначає базові підходи до проведення аналітичних досліджень і розроблення варіантів рішень, а механізм є результатом застосування тих чи інших методологічних підходів, що рівною мірою стосується також концепцій – теоретичних засад методологій.

У першому розділі монографії було розглянуто двоїсту природу системи управління витратами, яка, є, з одного боку, підсистемою системи управління підприємством, а з іншого – повноцінною системою із своїми елементами, функціями, структурою й іншими складниками.

Система управління витратами, як і будь-яка інша система, має свої підсистеми. Вважаємо за доцільне виділити в системі управління витратами швейних підприємств економіко-функціональну й організаційно-управлінську підсистеми. Економіко-функціональна підсистема регулює ланцюг створення вартості продукції на всіх етапах, серед яких (враховуючи специфіку швейних підприємств) виділено: вивчення попиту, дослідження та розробки (дизайн), матеріально-технічне постачання, виробництво, зберігання та реалізація продукції.

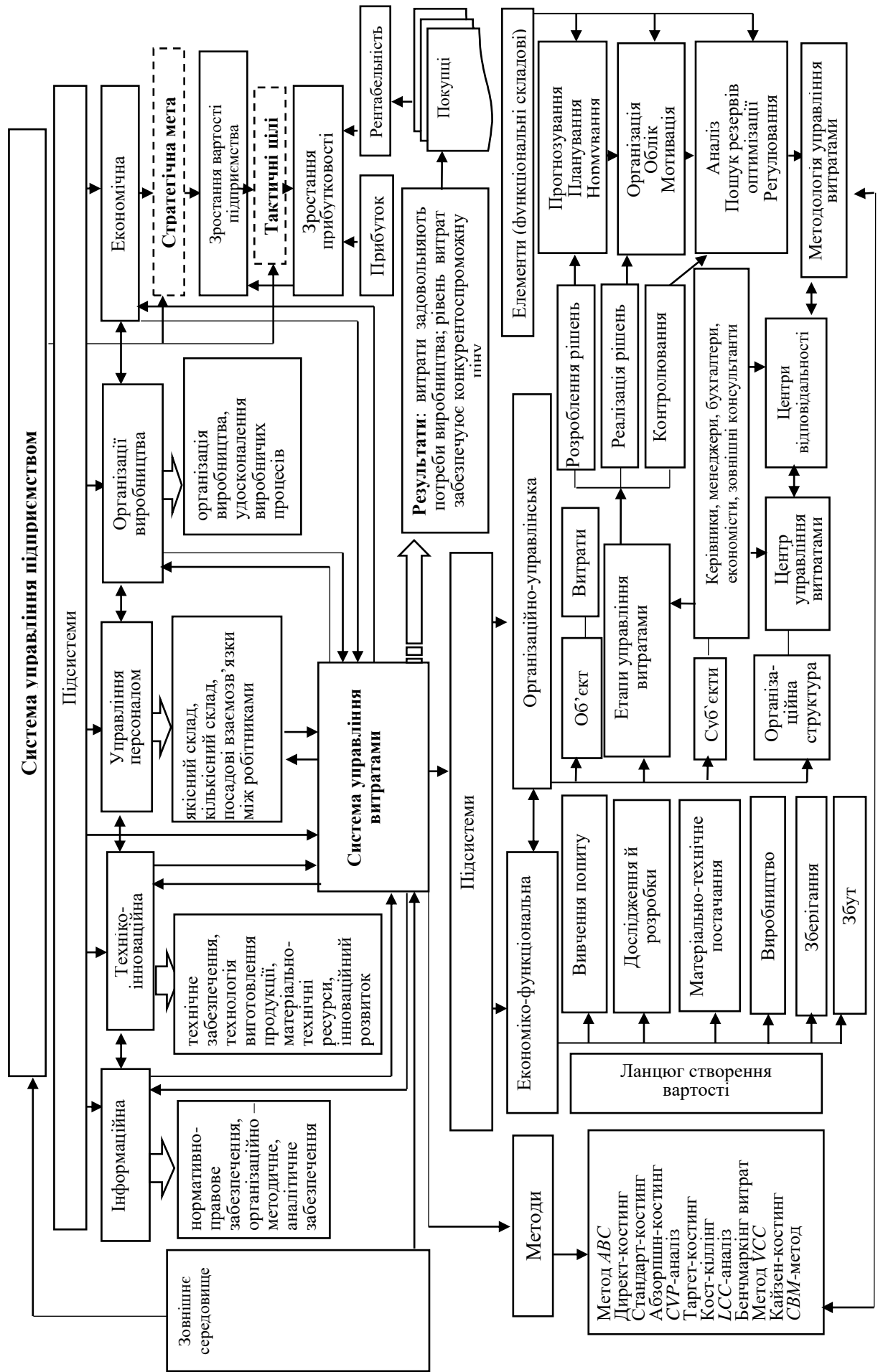


Рис. 4.4. Модель системи управління витратами швейного підприємства. Джерело: розроблено автором

Ринкові умови господарювання вітчизняних швейних підприємств усіх форм власності вимагають врахування специфіки швейного виробництва, а саме: залежність від зміни модних тенденцій і невеликий, у зв'язку із зазначеним, життєвий цикл продукції. Тому для швейних підприємств, які займаються пошиттям одягу для широких верств населення, важливе значення має орієнтація на попит споживачів.

Для швейних підприємств характерним є прискорена підготовка й освоєння нових видів продукції. Багато керівників вітчизняних швейних підприємств вважають за потрібне скорочувати витрати саме на дослідження ринкового попиту, розробку та впровадження нових інноваційних технологій.

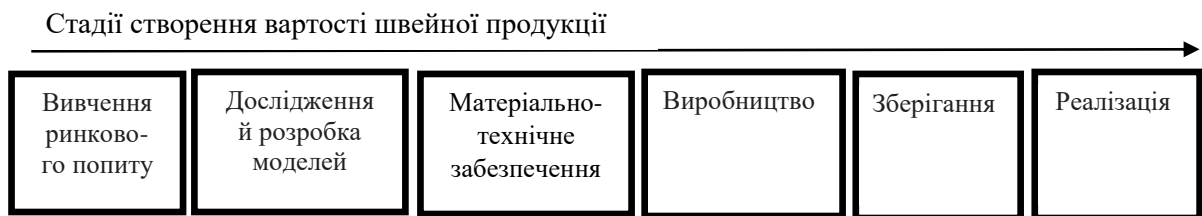
Але, навіть в умовах толінгу, швейні підприємства здійснюють витрати, пов'язані з дослідженням і розробкою нових видів продукції: робота конструкторів, технологів, працівників експериментального цеху, вартість сировини і матеріалів (підкладки, прикладу, фурнітури тощо) на виготовлення дослідних зразків, витрати на спеціальне оснащення та ін. Разом з тим швейні підприємства, які займаються випуском специфічної продукції (наприклад, парашути, гірськолижні комбінезони, спецодяг для пожежників тощо), витрачають значну кількість грошей на дослідження нових моделей які мали б певні характеристики зносостійкості, термостійкості й інших параметрів, оскільки від остаточної модифікації виробу залежатиме людське здоров'я та життя.

Жодне швейне підприємство не може функціонувати без відповідного матеріально-технічного забезпечення. Специфіка продукції швейної промисловості передбачає врахування модних тенденцій не тільки на готову продукцію, а й на її матеріальні складові. Сучасними вимогами є не просто якісно та зручно одягти споживача, не лише надати продукт, що задовольнятиме суто фізичним потребам, а й врахувати зміни суб'єктивних чинників, таких як: відповідність фасону, кольору, матеріалу модним тенденціям. Викладене дозволяє стверджувати, що матеріальне забезпечення в швейній промисловості є дуже складним і важливим етапом формування витрат: не можна закупити матеріали на 3 роки вперед і виготовляти весь цей період розроблені раніше моделі. Такі матеріальні витрати, прямо пропорційно часу, сприятимуть зниженню споживчого попиту. Технічні засоби також мають відповідати сучасним вимогам щодо продуктивності, сучасним методом оброблення тощо, оскільки застаріле обладнання є більш енергоємним і трудоємним.



Не зважаючи на важливість всіх попередніх етапів виробництва, потрібно відзначити, що реалізація готової продукції – найважливіше та найважче завдання кожного виробничого підприємства. Можна використовувати сучасні основні засоби та технології, модні тканини, фасони одягу, але продукція не буде конкурентоспроможною без відповідного рівня ціни. Так, нижній поріг ціноутворення задається собівартістю виготовленої продукції. Отже, рівень витрат на створення продукції відіграє вирішальну роль в активізації споживчого попиту на неї та досягненні конкурентних переваг. При цьому, потрібно відмітити, що стратегія на постійне зниження витрат не може мати перманентного характеру, оскільки такий підхід може призвести до значного зниження якості продукції, а отже, й до зниження попиту на неї. Тому система управління витратами підприємства має бути спрямована не на постійне зниження витрат, а на їх оптимізацію на кожному етапі життєвого циклу продукції. Вважаємо, що для досягнення оптимального рівня витрат потрібно впровадження концепції створення вартості продукції, яка базуватиметься на поєднанні концепції ланцюга цінностей та диференціації продукції.

Ланцюг створення вартості дозволить швейному підприємству визначити основні складники вартості продукції та допоможе швейним підприємствам виявити потенційні джерела оптимізації витрат. Разом з тим, вважаємо, що швейним підприємствам потрібно застосовувати ланцюг цінностей М. Портера з коригуванням на їх організаційно-виробничі особливості діяльності. Так, М. Портер до основних видів діяльності підприємства відносить процеси матеріального забезпечення, створення та продажу продукту, його доставки до покупця та післяпродажного обслуговування [213, с. 119]. З огляду на специфіку швейної промисловості слід зазначити, що ланцюг створення вартості швейної продукції не можна починати з матеріального постачання – потрібен етап дослідження модних тенденцій і потенційного попиту, розроблення моделей, їх моніторинг, за необхідності – коригування, затвердження, і лише після цього закупівлю матеріалів. Так само, для виробів швейної промисловості, як правило, не потрібне післяпродажне обслуговування. Візуалізація зазначеного представлена на *рис. 4.5*.



*Рис. 4.5.* Адаптація створення ланцюга цінностей для продукції швейних підприємств.

*Джерело:* розроблено автором.

Альтернативою стратегії контролювання витрат через ланцюг цінностей виступає стратегія диференціації, основою якої є використання елементів унікальності, як у процесі виробництва, так і на етапі реалізації продукції, які створюються на основі нової комбінації в ланцюгу створення вартості та мають цінність для споживачів. Умовою успішності реалізації такої стратегії є чинник часу – підприємство має випереджати конкурентів при виведенні швейної продукції на ринок. Для оптимізації витрат швейних підприємств пропонується новий варіант комбінування двох, на перший погляд, протилежних стратегій, тобто пропонуємо одночасне використання оптимізації витрат на кожній стадії життєвого циклу продукції та випуск нових моделей продукції раніше, ніж це зробили конкуренти.

Швейним підприємствам в сучасних умовах необхідно одночасно враховувати високу якість продукції, помірні ціни, швидке оновлення асортименту, відповідність модним тенденціям. З цією метою іноді доцільно об'єднати протилежні конкурентні стратегії. Цим вимогам відповідає стратегія оптимальних витрат, яка потребує від підприємства певного досвіду, можливостей паралельної оптимізації витрат і забезпечення диференціації продукції.

В дослідженні розглядаються питання не просто зниження витрат, а їх оптимізації. Слід зазначити, що оптимізація витрат не означає їх постійного зниження. На короткострокову перспективу, для реалізації тактичних завдань (зростання прибутковості) в кризових умовах швейні підприємства можуть застосовувати систему управління витратами для їх максимального зниження. Але на довгострокову перспективу така стратегія не підходить. По-перше, процес управління витратами, спрямований на постійне їх зниження не може носити перманентного характеру. По-друге, прагнучи до постійного зниження витрат, підприємство може значно знизити якість продукції, що не сприятиме

підвищенню попиту на неї, отже й збільшенню доходів. По-третє, інноваційні заходи в сфері виробництва в сучасних умовах потребують вкладання грошей сьогодні з метою одержання економії в майбутньому (наприклад, придбання та встановлення енергозберігаючого обладнання, яке менше використовуватиме енергії при одночасному збільшенні показників фондівіддачі тощо). Тому доцільно оптимізувати витрати та забезпечити такий їх рівень, який за умови дотримання якості продукції, дозволить встановити ціни, що будуть сприяти збільшенню прибутковості та досягненню підприємством його тактичних і стратегічних цілей.

Отже, економіко-функціональна підсистема повинна бути орієнтованою на забезпечення єдності та узгодженості взаємодії всіх елементів для досягнення кінцевих результатів.

Друга підсистема системи управління витратами – організаційно-управлінська, яка передбачає встановлення внутрішніх взаємозв'язків між об'єктом і суб'єктом управління через організаційну структуру, з урахуванням функцій системи та методів управління витратами. Дефініцією об'єкта управління визначимо витрати, що формуються за центрами відповідальності на кожній стадії життєвого циклу продукції. Вибір організаційної структури залежить від конкретних умов роботи підприємства. Але, оскільки в умовах лінійно-функціональної організації структури управління кожний підрозділ має вибірково інформацію щодо об'єкта управління, потрібно вважати обґрунтованою тенденцію до інтеграції всіх функцій управління витратами в межах однієї служби.

Традиційно суб'єктами управління є керівники, менеджери, бухгалтери, економісти й інші посадові особи різних підрозділів підприємства, які беруть участь у реалізації окремих завдань або функцій управління витратами. Слід зазначити, що зміни, які відбуваються у зовнішньому середовищі мають значний вплив на швейні підприємства. Тому досягнення ефективності в роботі неможливе без швидкого реагування на зміну ситуації, що, як правило, вимагає реорганізації системи управління витратами. З урахуванням зазначеного, вважаємо за доцільне в якості суб'єктів управління витратами залучення зовнішніх консультантів (використання аутсорсингу), які професійно працюватимуть над виявленням проблем в управлінні витратами та їх своєчасним вирішенням. Існують різні форми зовнішнього консультування – аудит, коучинг, консалтинг, менеджмент з фінансів тощо.

Своєчасне залучення зовнішніх фахівців дозволить скоротити терміни пошуку шляхів вирішення проблем, що виникають, зменшити невиробничі втрати, забезпечити ефективність процесу організаційної

перебудови управління. Це сприятиме безперервності та прибутковості діяльності підприємства в умовах турбулентності й невизначеності зовнішнього середовища.

У межах організаційно-управлінської підсистеми варто розглянути такі етапи управління витратами, як розроблення рішень, реалізація прийнятих рішень і контролювання. В межах функції розроблення рішень, на нашу думку, варто виділити наступні функціональні складові: прогнозування, планування й нормування.

Вважаємо за доцільне розглянути вплив кожної функціональної складової організаційно-управлінської підсистеми системи управління витратами на підприємстві на етапи прийняття управлінських рішень.

Розроблення рішень щодо управління витратами починається з прогнозування, яке передбачає використання як накопиченого в минулому досвіду, так і поточних припущень щодо майбутнього з метою його визначення. Як правило, доцільно прогнозувати витрати швейного підприємства на 2–3 роки. Більший термін прогнозування даватиме значні відхилення. Результати прогнозування застосовуються як основа для планування.

Отже, планування нерозривно пов'язане з прогнозуванням, тому наступним етапом є розроблення плану виробництва, оскільки саме він визначить у подальшому рівень планових і фактичних витрат підприємства. Якість вирішення цього питання залежить від того, наскільки правильно враховані необхідні умови й обмеження. На нашу думку, під час планування необхідно брати до уваги особливості чинників виробництва підприємства; вартість матеріальних ресурсів; прогнози цін на вироблену продукцію та можливий обсяг її реалізації.

Крім цього, розробленню результативних рішень в системі управління витратами сприятиме нормування, що спрямоване на забезпечення ефективного використання ресурсів на основі комплексних зусиль щодо зниження сукупних витрат на виробництво та реалізацію продукції. Цього можна досягти, якщо при нормуванні основна увага буде надаватися можливостям використання сучасної вискоєфективної техніки та технології, раціональній організації виробництва, праці й управління, які б сприяли зниженню витрат ресурсів і своєчасно відображали це зниження у нормах витрат.

Наступним етапом організаційно-управлінської підсистеми є реалізація рішень, в межах якого пропонується виділити наступні функціональні складові: організація, облік, мотивація.

Отже, для раціональної реалізації прийнятих рішень потрібна належна організація, що сприяє встановленню організаційних аспектів управління витратами на підприємстві; визначенню взаємозв'язків, правил документообігу, термінів, способів реалізації рішень тощо. Як функціональна складова системи управління витратами, організація передбачає визначення місць виникнення витрат, центрів витрат і центрів відповідальності за дотримання нормативів витрат; розроблення ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків керівників та фахівців, які беруть участь в управлінні витратами, що має відповідати організаційно-виробничій структурі підприємства.

Реалізація рішень щодо управління витратами на підприємстві здійснюється шляхом відповідних господарських операцій, які мають бути хронологічно систематизовані, зареєстровані та оброблені. Тому, етап реалізації рішень в системі управління витратами потребує такої функціональної складової, як облік. Під час облікових процедур дані про витрати обробляються, зберігаються та надаються у вигляді корисної для керівництва інформації.

Важливим аспектом на етапі реалізації рішення є зацікавленість працівників підприємства в підвищенні результативності праці. Тому, наступною функціональною складовою зазначеного етапу визначимо мотивацію. Мотивація має активізувати та стимулювати такі способи впливу на працівників, які б спонукали їх не тільки дотримуватися встановлених планом витрат, а й знаходити можливості їх оптимізації. Для цього варто застосовувати як матеріальні, так й моральні чинники заохочення.

Третій етап управління витратами – контроль – передбачає аналіз, пошук резервів зниження витрат та їх регулювання.

Аналіз витрат, що пропонується розглядати як функціональну складову етапу контролювання, дозволяє з'ясувати їх динаміку, тенденції виконання плану за рівнем витрат, вплив чинників на незаплановані зміни витрат, а також виявити резерви зниження витрат та оцінити заходи щодо їх оптимізації.

Пошук резервів зниження витрат повинен базуватися на принципі поєднання якості продукції та оптимальності рівня витрат ресурсів на її виробництво.

Основні резерви або джерела зниження витрат виявляються у процесі більш ефективного використання засобів праці, предметів праці та робочої сили. Як було зазначено в попередньому розділі, витратоутворюючі чинники можна поділити на дві групи: внутрішні та

зовнішні. Тому, вважаємо за доцільне розглядати резерви зниження витрат в залежності від цієї класифікації.

Крім того, зовнішні чинники варто розглядати як такі, що не піддаються впливу коригуючих заходів з боку швейного підприємства та такі, які є частково-регульованими. До перших належать: інфляційні процеси, податкове навантаження на підприємство, спеціалізація та кооперація в умовах глобалізації та конкуренції. Однак, підприємство може впливати на ціни на спожиті ресурси (наприклад, шляхом пошуку альтернативних постачальників із меншими цінами на сировину або домовленості з постачальниками щодо надання знижки на гуртові поставки, заміни дорогих матеріалів більш дешевими аналогами). Отже, резерви зниження витрат потрібно шукати серед регульованих та частково-регульованих чинників (рис. 4.6).

Останнім часом західні підприємства приділяють велику увагу трансакційним витратам із метою пошуку резервів їх зниження.

Трансакційні витрати можна визначити як витрати з економічної взаємодії суб'єктів господарювання (угода, трансакція). Категорія «трансакція» у широкому розумінні використовується для позначення обміну товарами, зобов'язаннями, угодами, що вимагають документального оформлення та припускають взаємодію сторін. Серед найбільш типових трансакційних витрат швейних підприємств заслуговують на увагу: витрати на пошук інформації, представницькі витрати, витрати на захист прав власності, витрати опортуністичної поведінки (недотримання умов угоди, поведінка, що спрямована на отримання односторонніх вигод), витрати «політизування» (супроводжують ухвалення рішень всередині підприємства в односторонньому порядку). На думку О. Уільямсона, трансакційні витрати мають резерви зниження [362, с. 128]. Він поділяє трансакційні витрати на «ex ante» (витрати на складання проекту угоди, проведення переговорів і забезпечення гарантій реалізації контракту) та «ex post» (витрати, пов'язані з недостатньою адаптацією до непередбачуваних подій й обставин, що виникають у разі порушення відповідності механізму реалізації контракту; витрати, що супроводжують зусилля із усунення збоїв у контрактних відносинах; витрати, пов'язані з точним виконанням контрактних зобов'язань).



Рис. 4.6. Взаємозв'язок витратоутворюючих чинників із резервами зниження витрат

Джерело: розроблено автором.

Отже, трансакційні витрати є важливим джерелом економії фінансових ресурсів підприємства. Перш за все, швейним підприємствам потрібно звернути увагу на витрати, що виникають внаслідок укладання

неефективних договорів та відсутності дієвого механізму функціонування угоди у випадку непередбачених обставин.

Якщо на більшість зовнішніх чинників підприємство вплинути не може, то внутрішні чинники потрібно розглядати з метою пошуку резервів зниження витрат.

Серед основних резервів оптимізації витрат варто зазначити:

- збільшення фондоддачі (дбайливе поводження з устаткуванням; посилення контролю за раціональним використанням робочого часу працівників та устаткування; технічне переозброєння для зменшення витрат на поточний і капітальний ремонт; скорочення простоїв (шляхом введення прогресивних організаційних і технологічних заходів);
- зниження трудових витрат і зростання продуктивності праці (підвищення кваліфікації персоналу; зниження непродуктивних витрат робочого часу; мотивація працівників щодо ощадливості; оптимізація чисельності працівників; суміщення професій; раціональний розподіл функціональних обов'язків);
- зниження матеріальних витрат (впровадження новітніх технологій, за допомогою яких скоротяться відходи та брак; придбання менш дорогих допоміжних матеріалів; удосконалення нормування матеріальних витрат; встановлення лічильників на споживання води, газу, електроенергії; зменшення витрат на освітлення; можливість перегляду більш лояльних умов контрактів із постачальниками; пошук нових, більш вигідних постачальників; горизонтальна інтеграція з метою здійснення оптової закупівлі матеріалів разом з іншими швейними підприємствами у одного постачальника).

Зниження рівня витрат не лише сприятиме забезпеченню зростання прибутковості підприємства, а й забезпечить додаткові засоби для подальшого розвитку, з урахуванням стратегічних цілей підприємства.

Як правило, в практиці швейних підприємств аналізують планові показники витрат у порівнянні з фактичними. У разі виявлення відхилень проводиться регулювання, в результаті якого або змінюються плани, або здійснюється вплив на ситуацію з метою наближення її до запланованих показників. У такому випадку показником ефективності регулювання є величина відхилень витрат за кожним ресурсом. Чим ближче величина фактичних витрат до планового показника, тим ближчі фактичні витрати до запланованих з урахуванням повного виконання виробничої програми.

Етап контролю забезпечує зворотний зв'язок, порівняння запланованих і фактичних витрат.



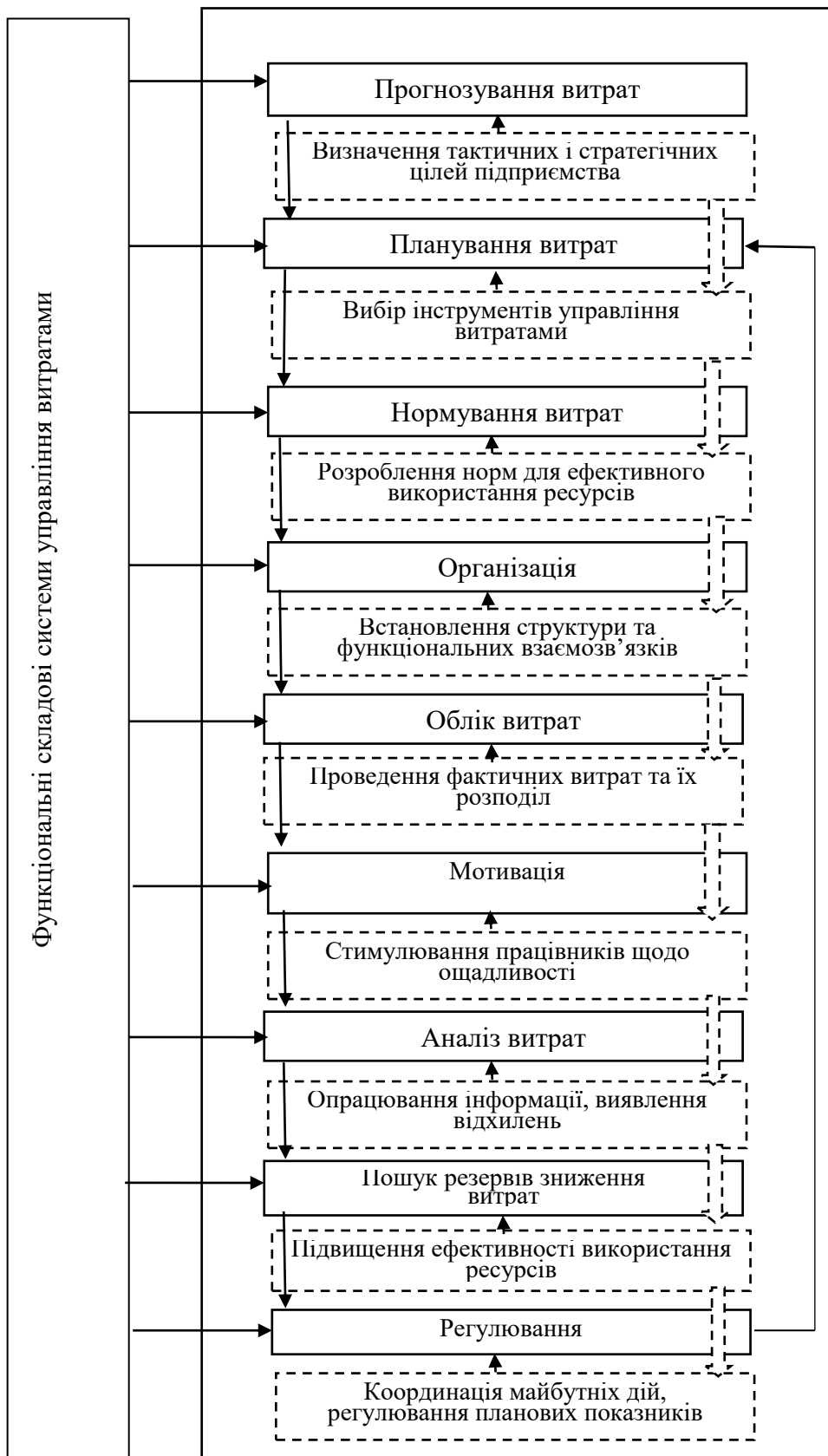


Рис. 4.7. Схема взаємодії функціональних складових управління витратами.

Джерело: розроблено автором.

Ефективність контролю зумовлюється коригуючими управлінськими діями, спрямованими на приведення фактичних витрат у відповідність із запланованими або на уточнення планів, якщо останні не можуть бути виконані внаслідок об'єктивної зміни обставин.

Викладене свідчить, що всі елементи системи управління витратами мають працювати у тісному взаємозв'язку, що відображено на *рис. 4.7*.

Важливою технологією управління витратами є бюджетування. Бюджетне планування та регулювання пов'язує в єдину систему планування та регулювання витрат з їх обліком і контролем. Бюджетування дозволяє встановити ліміти витрат ресурсів і нормативи рентабельності чи ефективності за окремими видами продукції, а також структурними підрозділами підприємства (центрам відповідальності) [223, с. 187].

Повноцінне внутрішньогосподарське бюджетування як управлінську технологію варто розглядати у площині взаємозв'язку трьох складових: технологія бюджетування (цілі, завдання, види бюджетів, схема консолідації, принципи бюджетування), його організація (фінансова структура, розподіл повноважень і відповідальності між рівнями управління, графік документообігу та ін.) та автоматизація (вимоги до комп'ютерних програм і форм надання вихідної інформації).

На основі бюджетування визначається кількість ресурсів (праці, оборотних і необоротних засобів у натуральному та грошовому вираженні), терміни та відповідальні за виконання робіт. Варто зазначити, що за допомогою бюджетування моделюється весь процес: дослідження та розробки – постачання – виробництво – реалізація – отримання фінансового результату.

Бюджетування забезпечує підвищення відповідальності керівників різного рівня управління за фінансові результати діяльності їх структурних підрозділів. Всі необхідні обмеження відслідковуються та забезпечуються виконавцями, які за необхідності повинні знайти внутрішні резерви, щоб укластися в установлені ліміти та нормативи витрат. Отже, бюджетування покликане забезпечити контроль за всіма видами витрат, відповідальність за які несе конкретний керівник. Кожна наступна функціональна складова системи управління витратами базується на попередній складовій, а регулювання має безпосередній вплив на планування витрат. Але функціонувати та взаємодіяти між собою всі складові системи управління витратами можуть лише за допомогою відповідного механізму управління витратами.

### **4.3. Створення адаптованої до сучасних умов архітектури організаційно-економічного механізму управління витратами**

Для будь-якого підприємства в сучасних умовах, щоб успішно функціонувати, дуже важливим є усвідомлення необхідності управляти витратами в потрібному напрямі. Управління основними економічними показниками, в тому числі витратами, передбачає знання причин, що впливають на їх рівень та динаміку. Рівень витрат підприємства як один із основних узагальнюючих якісних показників ефективності діяльності вимагає ефективного управління, що є складним процесом і за своєю суттю означає управління всією діяльністю підприємства, оскільки охоплює всі процеси, що відбуваються на підприємстві.

Проведене дослідження дозволяє виокремити три групи стратегій управління витратами залежно від того, на яку перспективу розраховано ефект, який вони приносять: короткострокову, середньострокову чи довгострокову. На короткий інтервал часу, в періоди кризи, найдоступнішим способом управління витратами є їх зниження. Тактику мінімізації витрат при заданому рівні продажу можна реалізувати шляхом зниження витрат. Інший шлях: максимізація віддачі при фіксованому рівні витрат. Такий підхід не означає незмінність рівня витрат – вони можуть зростати, якщо це підвищує їх ефективність. У середньостроковій перспективі для управління витратами доцільно застосовувати принцип мотивації, що передбачає підвищення результативності роботи працівників через систему надбавок і премій за результати роботи. Якщо керівництво швейного підприємства розраховує на довгострокову перспективу, то на перший план виходить завдання щодо підвищення продуктивності праці. В цьому випадку необхідні інвестиції, а, тому, витрати на етапі нововведень будуть зростати. Кожне швейне підприємство, яке, наприклад, купує нові виробничі лінії або встановлює нову інформаційну систему, дотримується цього принципу. Успіх у даному випадку базується на вмінні займатися фінансовим аналізом і бізнес – плануванням. На жаль, в Україні на сучасному етапі про продуктивність майже не згадують, а цей показник не менш важливий, ніж, наприклад, коефіцієнт поточної ліквідності або коефіцієнт забезпеченості оборотними засобами.

Сучасне швейне підприємство – складний комплекс, динамізм і злагодженість роботи якого багато в чому забезпечується механізмом управління витратами, який має передбачати не тільки послідовність кроків із вироблення необхідних управлінських рішень, а й розроблення методологічного апарату, формування інформаційної бази даних,

розроблення й оцінку рівня витрат і напрямів їх оптимізації. Важливе значення при розробленні механізму управління витратами мають належність підприємства до того чи іншого виду економічної діяльності й умови функціонування конкретного підприємства, що дозволить більшою мірою врахувати особливості управління витратами певного господарюючого суб'єкта. Механізм управління витратами передбачає наявність внутрішніх зв'язків, контролювання та важелів впливу, які мають охоплювати діяльність усіх ланок підприємства.

Для результативного функціонування запропонованої нами моделі управління витратами на швейних підприємствах потрібен ефективний механізм, який матиме необхідні способи управління й забезпечуватиме дієву взаємодію всіх її складових із урахуванням технологічних особливостей підприємства, сприятиме адаптації до впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища.

Дослідження механізму управління витратами як системи з усіма її складовими й їх взаємозв'язками має повністю розкривати значення даного поняття як для економічних відносин, так і для життєдіяльності швейного підприємства. На нашу думку, механізм управління витратами має будуватися з врахуванням технологічних процесів та організаційно-управлінських особливостей швейних підприємств.

Вважаємо, що механізм управління витратами, який пропонується, повинен мати складну внутрішню структуру, зумовлену:

- різноманітністю функцій управління витратами як специфічного об'єкта в загальній системі управління діяльністю підприємства;
- наявністю економічно-функціональної й організаційно-управлінської інфраструктури;
- різноманіттю методів, елементів, форм та інструментів управління витратами;
- наявністю сфери державно-нормативного правового регулювання діяльності підприємства, в тому числі у сфері формування витрат;
- залежністю від малокерованих чинників зовнішнього та внутрішнього середовища.

Викладене бачення функціонування моделі управління витратами швейного підприємства дозволяє запропонувати механізм, який складатиметься з трьох основних блоків: концептуальна основа, організаційна основа та економіко-функціональна основа (рис. 4.8).

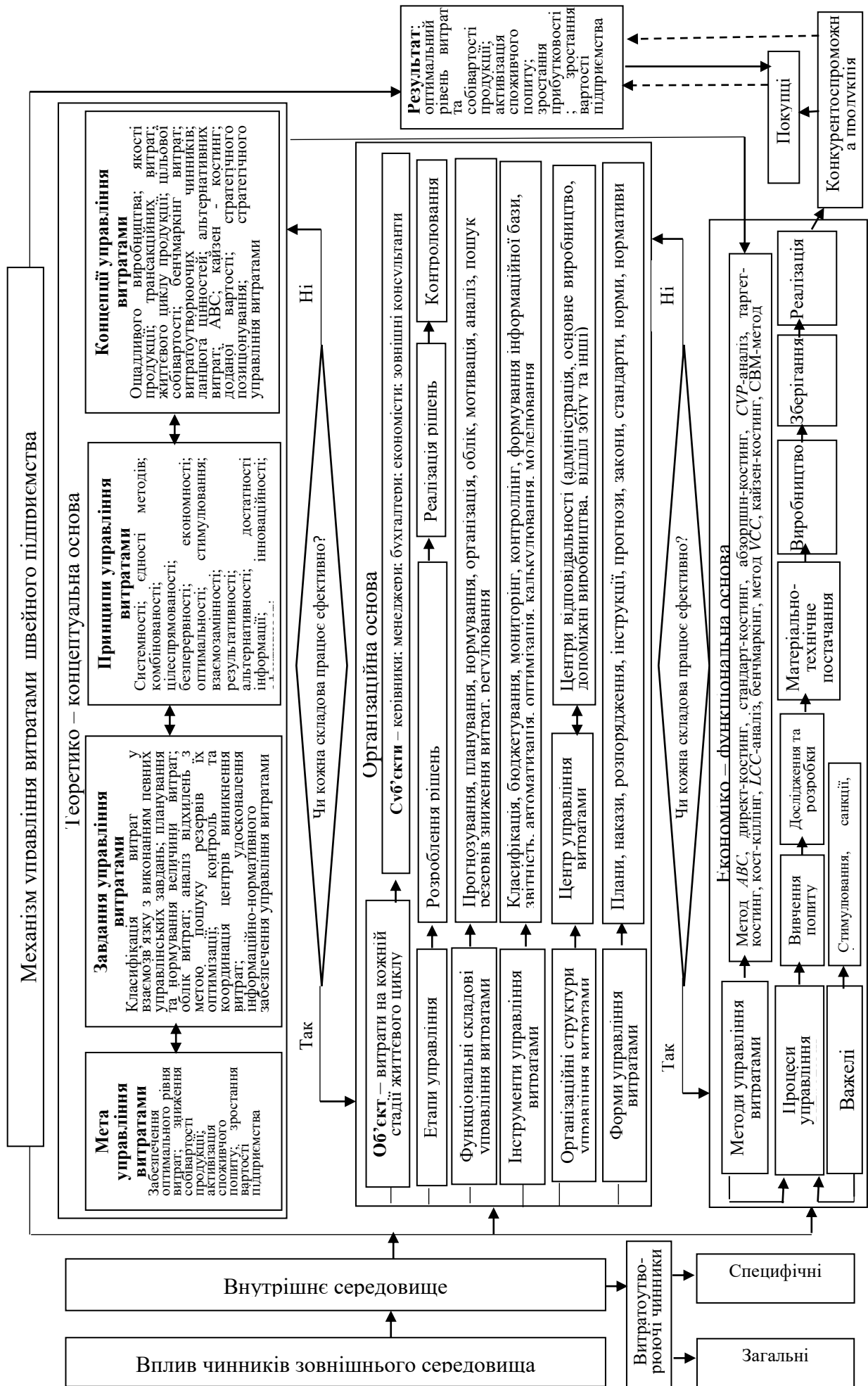


Рис. 4.8. Механізм управління витратами швейного підприємства. Джерело: розроблено автором

Встановлено, що механізм управління витратами швейного підприємства не може бути сталим, оскільки він функціонує під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників. Управління витратами можна розглядати як складну взаємодію набору витратоутворюючих чинників. Кожен чинник передбачає можливість здійснення вибору для швейного підприємства, що визначає рівень і динаміку витрат. Для прийняття найбільш оптимального варіанту необхідно точно розуміти вплив кожного чинника на витрати. Відмітимо, що функціональні чинники справляють сильніший і динамічніший вплив на підприємство, ніж структурні. Дія кожного чинника зумовлює різні за ступенем впливу наслідки на управління витратами.

Основними результатами ефективної дії механізму управління витратами вважаємо за доцільне визначити: оптимальний рівень витрат і собівартості виготовленої продукції, активізацію споживчого попиту, зростання прибутковості та вартості підприємства. Результат буде втіленням тактичної та стратегічної мети управління витратами та залежатиме від покупців й конкурентоспроможності продукції.

Кожен блок механізму управління витратами пов'язаний з наступним, тому в процесі формування механізму потрібно постійно аналізувати складові кожного блоку та їх вплив на ефективність функціонування.

На нашу думку, перший блок механізму управління витратами має базуватися на складових концептуальної основи, серед яких виділимо: мету, завдання, принципи та концепції управління витратами. Зазначені складові повинні закласти базові аспекти всіх інших складових механізму управління витратами швейного підприємства.

При цьому, мета управління витратами підприємства має розглядатися в двох аспектах: тактичному та стратегічному. Основними тактичними цілями управління витратами швейного підприємства вважаємо забезпечення оптимального рівня витрат виробництва; зниження собівартості продукції; активізацію споживчого попиту з метою підвищення прибутковості. Стратегічною метою управління витратами швейного підприємства в ринкових умовах є зростання вартості підприємства.

Визначивши мету управління витратами, з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей підприємства, потрібно сформулювати завдання управління витратами швейного підприємства.

У контексті викладеного завданнями управління витратами визначимо:

- класифікацію витрат у взаємозв'язку з виконанням певних управлінських завдань;
- планування та нормування величини витрат;
- своєчасний фінансовий та управлінський облік витрат;
- ефективний аналіз відхилень планових витрат від фактичних із метою пошуку резервів їх зниження;
- контроль і координацію центрів відповідальності;
- удосконалення інформаційно-нормативного забезпечення для прийняття дієвих управлінських рішень у сфері управління витратами.

Визначені мета і завдання дозволяють сформулювати наступні принципи управління витратами: системності; єдності методів; комбінування; цілеспрямованості; безперервності; економічності; оптимальності; стимулювання; взаємозамінюваності; результативності; альтернативності; достатності інформації; інноваційності; ефективності.

Поєднання мети, завдань та принципів управління витратами впливають на вибір концепцій управління витратами, які слугують базою для обраної на підприємстві методики управління витратами. Найбільш поширеними є концепції ощадливого виробництва, якості продукції, трансакційних витрат, життєвого циклу продукції, цільової собівартості, бенчмаркінгу витрат, витратоутворюючих чинників, ланцюга цінностей, альтернативних витрат, АВС, кайзен-костинг, доданої вартості, стратегічного позиціонування, стратегічного управління витратами.

Визначення та раціональний взаємозв'язок усіх складових першого блоку механізму управління витратами підприємства дає базис до формування другого блоку механізму управління витратами – організаційної основи, складниками якої є: об'єкт і суб'єкти, етапи управління, функціональні складові, інструменти, організаційні структури та форми управління витратами.

На швейному підприємстві об'єктом управління може бути не тільки кінцевий продукт, а й замовлення, тобто партія продукції, що випускається, конкретна операція, яка виконується для виробництва кінцевого виробу. Як зазначалося, ефективне управління витратами передбачає управління за етапами ланцюга створення вартості. Це зумовлює необхідність усвідомлення кожної виконуваної функції залежно

від її внеску у створення вартості продукції та підприємства в цілому. Іншими словами, об'єктами управління витратами в запропонованій системі можуть виступати продукт (замовлення), центр відповідальності, місце виникнення витрат, ланцюг створення вартості та технологічний етап.

Як було зазначено, в якості суб'єктів управління витратами сучасного швейного підприємства варто розглядати не тільки внутрішніх керівників, а й зовнішніх консультантів (наприклад, аутсортинг конструкторсько-дизайнерських послуг). Суб'єкти управління витратами приймають безпосередню участь в розробленні рішень та контролюванні процесу їх реалізації. На зазначених етапах управління використовують відповідні функціональні складові та інструменти управління витратами.

Для ефективного впровадження на підприємстві механізму управління витратами, потрібні організаційні структури управління витратами. В складі організаційних структур управління витратами слід виділити постійно діючий центр управління витратами, що здійснюватиме управлінсько-комунікаційні функції з усіма центрами виникнення витрат, на базі яких доцільно сформувати центри відповідальності. Результатом діяльності організаційних структур в системі управління витратами буде налагоджений взаємозв'язок між всіма структурними підрозділами підприємства щодо реалізації управлінських рішень, контролю рівня витрат та інформаційне забезпечення суб'єктів управління щодо прийняття раціональних рішень.

Ефективну взаємодію всіх складових механізму управління витратами забезпечать відповідні форми, що регламентуватимуть взаємозв'язки. Документальними формами управління витратами на швейних підприємствах є: плани, накази, розпорядження, інструкції, прогнози, закони, стандарти, норми, нормативи й інші документи, які встановлюватимуть показники, обмеження, визначатимуть права й обов'язки всіх учасників процесу управління витратами, забезпечуватимуть офіційне підґрунтя для здійснення управлінських функцій і застосування відповідних інструментів.

Наступним кроком повинно бути формування економіко-функціональної основи управління витратами, що імплементується в механізм управління витратами, базуючись на компонентах перших двох блоків.



У складі останнього блоку механізму управління витратами вважаємо за доцільне виділити компоненти, які визначатимуть його основу: методи управління витратами, процеси управління витратами та важелі. Методи управління витратами кожне швейне підприємство має застосовувати з урахуванням їх ефективності залежно від технологічних особливостей підприємства. Слід зазначити, що важливе значення має доцільність комбінування різних методів із метою підвищення їх ефективності. Обраний підприємством метод управління витратами, базуючись на обраних концепціях, повинен охоплювати всі процеси управління з метою оптимізації витрат на кожному етапі: вивчення попиту на продукцію, дослідження та розробки, матеріально-технічне забезпечення, виробництво, зберігання та реалізація продукції. Індикатором ефективності процесів управління витратами є рівень конкурентоспроможності продукції, задоволення вимог покупців, збільшення споживчого попиту й, як наслідок, зростання прибутковості підприємства та його вартості.

Економіко-функціональна основа механізму управління витратами передбачає використання відповідних важелів. Оскільки поняття «важіль» може розглядатися у різних аспектах (фізичному, будівельному, математичному тощо), є сенс визначити сферу його застосування для забезпечення функціонування механізму управління витратами. Так, у «Великому тлумачному словнику української мови» важіль розглядається як «засіб, яким можна надати дії, сприяти розвитку чого-небудь, або пожвавити, підсилити діяльність кого-, чого-небудь» [34, с. 72]. Наведене тлумачення має узагальнений характер, але воно окреслює дієвий характер важелів. Отже, важелями впливу на систему управління витратами підприємства вважаємо засоби економічного характеру, які забезпечують зміну параметрів її функціонування в кращу сторону. Для підвищення ефективності роботи механізму управління витратами вважаємо за доцільне застосування таких важелів, як стимулювання, санкції, інвестування. Стимулювання працівників щодо ощадливого використання ресурсів, санкції за невиробничі втрати й інвестування в новітні технології та засоби виробництва сприятиме зростанню ефективності функціонування механізму управління витратами швейного підприємства.

Типова схема реалізації механізму управління витратами на швейних підприємствах наведена на *рис. 4.9*.

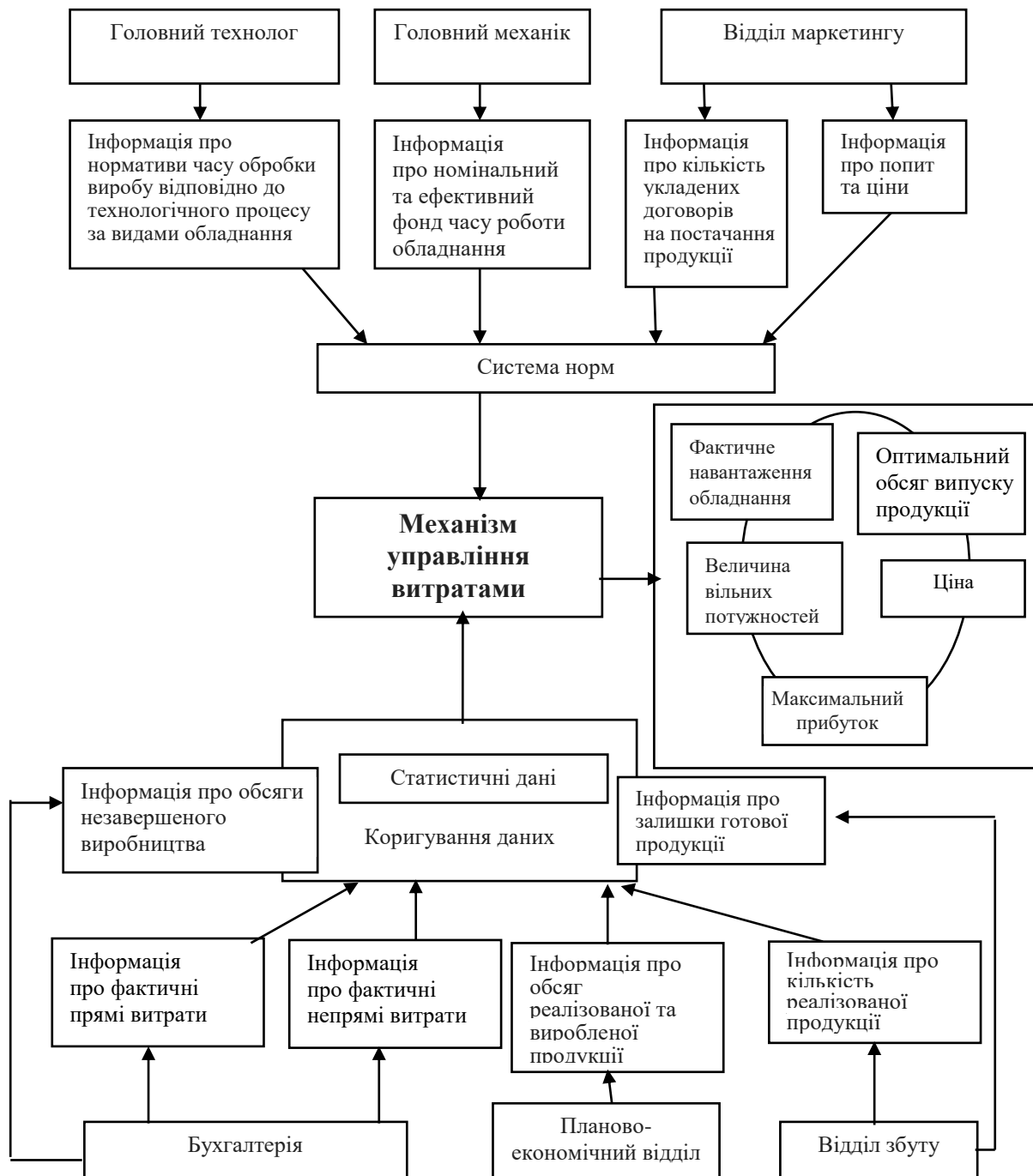


Рис. 4.9. Типова схема реалізації механізму управління витратами на швейних підприємствах

Джерело: розроблено автором.

Варто зазначити, що в сучасній економіці важливу роль відіграє конкуренція, що передбачає постійну боротьбу підприємств за ринки збуту, споживача, за підвищення якості продукції та зниження її собівартості. Зниження собівартості передбачає зростання споживчої вартості або зменшення ціни, отже, збільшення попиту, що має особливе значення для продукції швейних підприємств. Щоб цього досягти, необхідно підвищувати рівень

організації управління витратами. Тому побудова ефективної організаційної структури управління витратами для швейних підприємств є дуже важливою.

За результатами дослідження діяльності швейних підприємств можна зробити висновок, що механізм управління витратами на сучасному підприємстві не може ефективно функціонувати без відповідної організаційної структури управління витратами, яка характеризується здатністю до гнучкого реагування на динаміку ринку та вплив інших чинників зовнішнього та внутрішнього середовища.

Важливо й те, що побудова управління витратами має відповідати умові самостійного вибору критеріїв ефективності, які також змінюються.

Серед таких критеріїв зазначимо: забезпечення економічної та фінансової стійкості підприємства; зміна асортименту продукції швейних підприємств відповідно до попиту; оволодіння новими сегментами ринку, в тому числі ринками збуту. Усе це об'єктивно передбачає організаційні зміни в управлінні витратами.

Сьогодні управління витратами на швейних підприємствах організаційно не виокремлюється в самостійний підрозділ. Функції управління витратами виконує *планово-економічний відділ*, що безпосередньо взаємодіє з іншими функціональними структурними підрозділами підприємства (рис. 4.10).

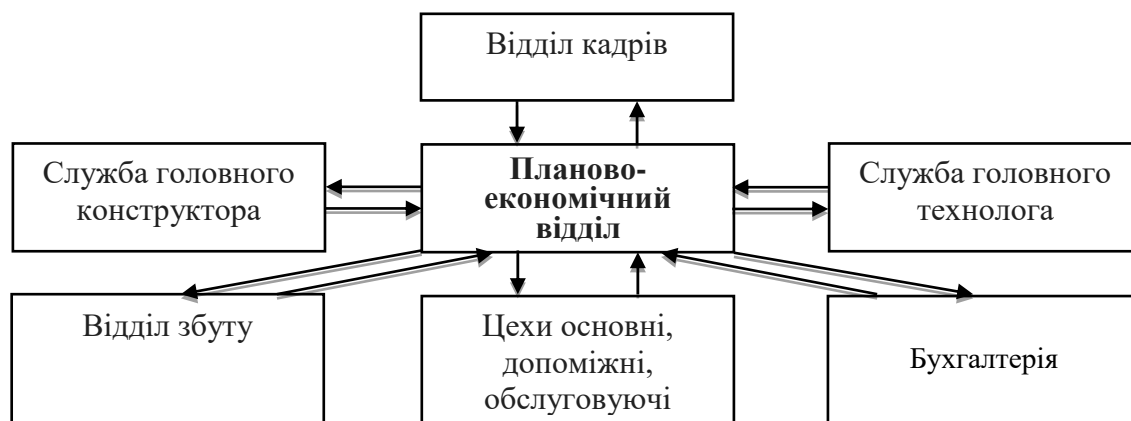


Рис. 4.10. Типова схема взаємозв'язку служб підприємства з управління витратами

Джерело: складено автором.

За інформацією про витрати, що надходить з інших підрозділів, планово-економічний відділ складає планові калькуляції та кошториси витрат, фіксує відхилення від норм за фактичними даними.

Дослідження, проведені нами, дозволяють стверджувати, що системи управління витратами, які функціонують на вітчизняних швейних підприємствах, не є ефективними. Це пояснюється тим, що працівники планово-економічного відділу мають багато функціональних обов'язків, окрім моніторингу витрат підприємства.

Що стосується управління витратами, то економісти швейних підприємств займаються переважно аналізом отриманих даних, встановленням системи обмежень і плануванням показників на майбутні періоди. Іншими словами, управління витратами на швейних підприємствах має систематичний характер, але комплексний підхід відсутній.

Аналіз облікових даних і характер взаємозв'язку служб швейних підприємств свідчать, що в управлінні витратами досі використовується підхід, орієнтований на нормування витрат, а також традиційний контроль за схемою «план – факт» із поданням даних у чітко встановлені терміни. Але такий підхід має вагомі недоліки: майже повністю відсутня оперативна інформація для своєчасного прийняття коригуючих рішень стосовно різних позапланових ситуацій, не вивчається попит на продукцію, відсутня мотивація працівників щодо оптимізації витрат тощо.

Аналіз завантаженості працівників планово-економічних служб доводить, що комплексні системні заходи, спрямовані на оптимізацію витрат, не виконуються в основному через брак часу в цих фахівців. Проведене дослідження дозволяє констатувати, що так працює більшість швейних підприємств. При цьому керівники різних рівнів в основному вважають таке управління витратами переважно статичним, позбавленим динамізму, що не відповідає сучасним вимогам і потребує вдосконалення. Насамперед ідеться про впровадження на швейних підприємствах такого управління витратами, яке б ґрунтувалося на принципах динамічності, швидкого реагування на зміни чинників внутрішнього й зовнішнього середовища. Іншим завданням фахівці визначають побудову раціональної організаційної структури управління витратами, яка була б спроможна вирішувати в оперативному порядку весь спектр завдань та одночасно не дублювати функції планово-економічного відділу.

Практика роботи вітчизняних швейних підприємств показує, що існуючі підрозділи, а тим більше планово-економічна служба в її сучасному стані, не здатні налагодити дієвий механізм управління витратами. Тому виникає потреба на швейних підприємствах виокремити постійно діючий центр управління витратами (ЦУВ), який буде здійснювати поставлені керівництвом завдання шляхом комплексної

інтеграції всіх структурних підрозділів у цілісну систему в межах функціонування механізму управління витратами, що своєчасно реагуватиме на вплив незапланованих обставин і працюватиме над реалізацією тактичних і стратегічних цілей підприємства.

В організаційному плані Центр управління витратами буде взаємодіяти з іншими структурними підрозділами підприємства, які розглядаються як центри відповідальності з витрат (рис. 4.11).

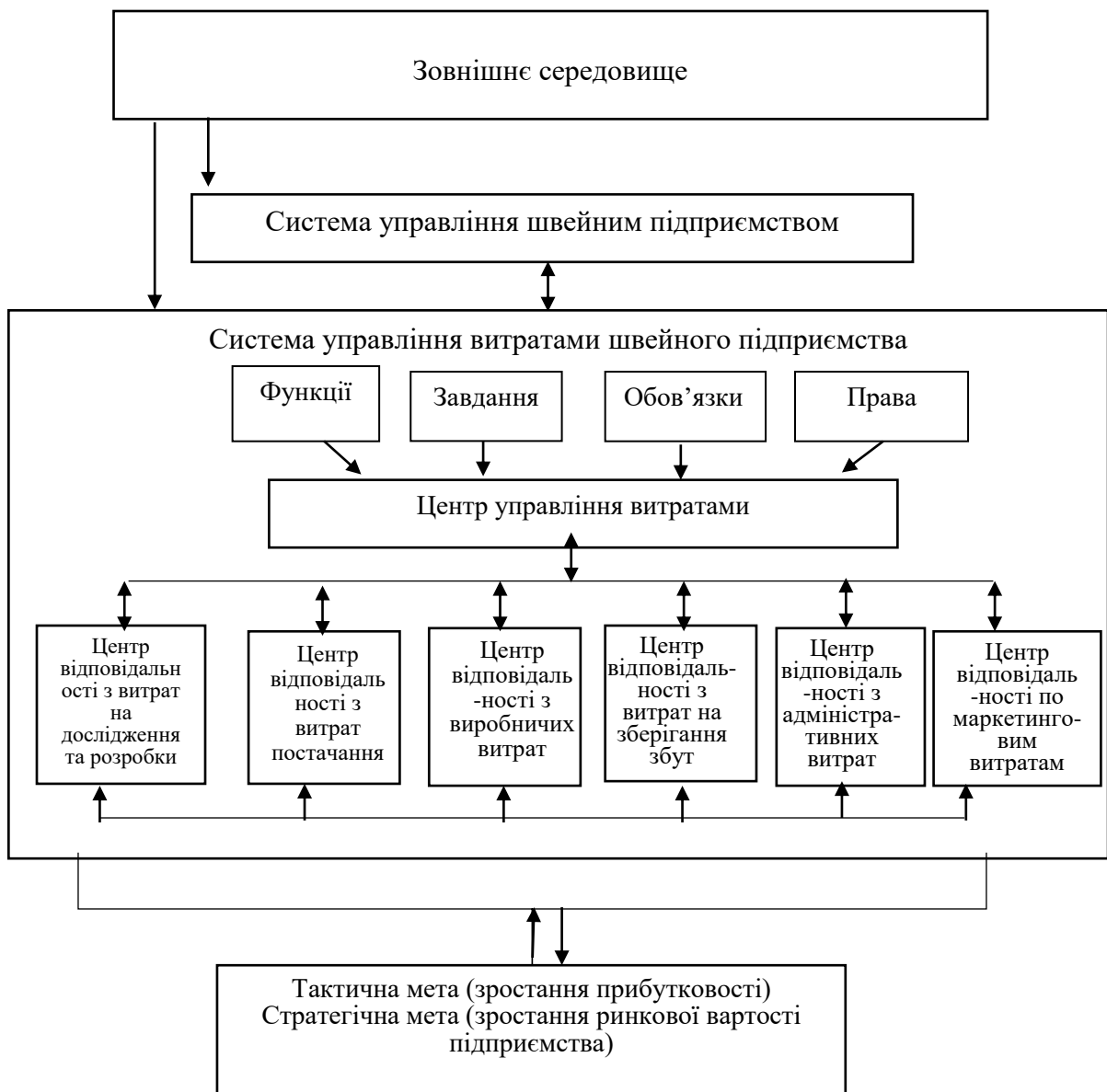


Рис. 4.11. Схема взаємозв'язку центру управління витратами з підрозділами швейного підприємства

Джерело: розроблено автором.

Центр відповідальності з витрат – це підрозділ підприємства, чий керівник, може розпоряджатися матеріальними та трудовими ресурсами

для реалізації покладених на нього завдань і несе пряму відповідальність за ефективність понесених витрат.

Мета Центру управління витратами – підвищення ефективності управління підрозділами підприємства на основі узагальнення даних про витрати та результати діяльності кожного центру відповідальності, віднесення відповідальності за відхилення на винних осіб. Основний принцип управління за центрами відповідальності – відповідальність тільки за ті витрати, на які повинні та можуть впливати керівники центрів протягом певного періоду.

Формування системи управління витратами на основі центрів відповідальності – досить складне завдання для будь-якого підприємства. Від грамотної роботи щодо виділення центрів відповідальності залежать подальші результати управління не тільки витратами, а й підприємством у цілому.

Порядок впровадження системи управління витратами на швейному підприємстві може проходити поетапно:

1. Наказ керівника підприємства про створення Центру управління витратами (Додаток П).

2. Визначення основних напрямів господарської та виробничої діяльності, типу організаційної структури підприємства.

3. Аналіз підконтрольності витрат за структурними підрозділами, визначення контрольованих статей.

4. Виділення центрів відповідальності з витрат.

5. Виділення ЦУВ і визначення їх статусу.

6. Розроблення та затвердження Положення з організації на підприємстві Центру управління витратами, в якому необхідно визначити права й обов'язки працівників Центру управління витратами та регламент взаємодії між центрами відповідальності та ЦУВ (Додаток Р).

7. Створення переліку внутрішньої документації (планів, звітів тощо) яка складається кожним центром відповідальності.

8. Визначення показників оцінки ефективності роботи ЦУВ.

9. Підбір і призначення посадових осіб для роботи в Центрі управління витратами.

У процесі визначення завдань центрів відповідальності необхідно враховувати, що:

- кожен центр має бути сферою відповідальності начальника підрозділу, який допомагатиме ЦУВ у плануванні та контролі витрат;

- кожен центр повинен об'єднувати об'єкти, витрати по яких носять однорідний характер. Це полегшує визначення чинників, що впливають на

величину витрат центру та вибір бази розподілу витрат за носіями витрат. Оскільки основним чинником, що визначає величину витрат на виробничих дільницях, є завантаження потужностей, це найчастіше обирається за базу розподілу витрат у центрах;

- усі витрати повинні без особливих складнощів списуватися на центри відповідальності. З виділенням в структурі підприємства центрів відповідальності зростає частка витрат, які є загальними по відношенню до кількох місць виникнення витрат, що викликає необхідність їх розподілу.

Основними функціями Центру управління витратами повинні бути:

- налагодження дієвої системи управління витратами на підприємстві;
- організація та координація діяльності центрів відповідальності з витрат з метою їх оптимізації;
- координація поточної діяльності центрів відповідальності з витрат;
- науково-методичне керівництво роботою по формуванню витрат (здійснюють внутрішні консультації).

Завданнями Центру управління витратами швейного підприємства доцільно виділити:

- створення ефективної системи управління витратами підприємства (визначення для підприємства ефективного методу управління витратами; встановлення центрів відповідальності з витрат; впровадження системи мотивації працівників до ощадливості; розроблення внутрішньої нормативно-регламентуючої документації щодо формування витрат);
- оцінювання рівня витрат досліджуваного підприємства відносно інших швейних підприємств;
- визначення узгоджених цілей для центрів відповідальності, досягнення яких забезпечить оптимізацію рівня витрат;
- виявлення оптимального рівня витрат підприємства та розроблення заходів щодо його досягнення (підтримування);
- поточна координація діяльності центрів відповідальності;
- коригуючі дії з урахуванням впливу чинників зовнішнього середовища.

Положенням про створення Центру управління витратами слід регламентувати права й обов'язки працівників Центру.

Працівникам Центру управління витратами доцільно надати такі права:

- вимагати й отримувати у встановленому порядку від працівників підприємства інформацію та документальні матеріали з питань, що входять до компетенції Центру;

- залучати для консультування процесів формування витрат кваліфікованих спеціалістів будь-якої служби підприємства;
- готувати пропозиції щодо прийняття рішень про впровадження заходів, спрямованих на оптимізацію витрат підприємства;
- здійснювати контроль за процесами формування витрат.

Крім того, для працівників Центру управління витратами необхідно визначити відповідальність:

- за ефективність функціонування системи управління витратами підприємства;
- за невиконання вимог нормативної документації, що регламентує діяльність по формуванню витрат;
- за розголошення відомостей, які належать до внутрішньої конфіденційної інформації.

Вважаємо що для ефективного функціонування системи управління витратами й активізації залучення працівників швейного підприємства до процесів оптимізації витрат доцільно створити на підприємстві Центр управління витратами, який має у своєму складі 2–3 постійних працівників. Якщо керівництво підприємством вважає недоцільним створення нових робочих місць для працівників Центру управління витратами, можна розглянути варіант переведення до центру по одному працівнику з бухгалтерії та планово-економічного відділу.

У складі швейного підприємства доцільно виділити Центри відповідальності витрат на базі вже існуючих структурних підрозділів підприємства. Вважаємо, що потрібно виділити центр відповідальності з витрат на дослідження та розробки (маркетингова служба, конструкторсько-дизайнерський відділ); центр відповідальності витрат з постачання (відділ матеріального забезпечення); центр відповідальності з виробничих витрат (виробничі цехи); центр відповідальності з витрат на збут (відділ збуту); центр відповідальності з адміністративних витрат (адміністрація); центр відповідальності з інших витрат (дані надають планово-економічний відділ, бухгалтерія).

Взаємодію ЦУВ з центрами відповідальності швейного підприємства щодо питань витрат відображено на *рис. 4.12*.

Оптимальною можна вважати ситуацію, коли кожному місцю виникнення витрат відповідає своя сфера відповідальності. Але часто трапляються ситуації, коли центр відповідальності несе відповідальність за відхилення у витратах, що виникли в іншому підрозділі. Наприклад, начальник цеху не повинен відповідати за перевитрату в підпорядкованому



йому центрі відповідальності, якщо сировина не відповідає запланованим параметрам. У такому випадку відповідальним буде начальник відділу постачання.

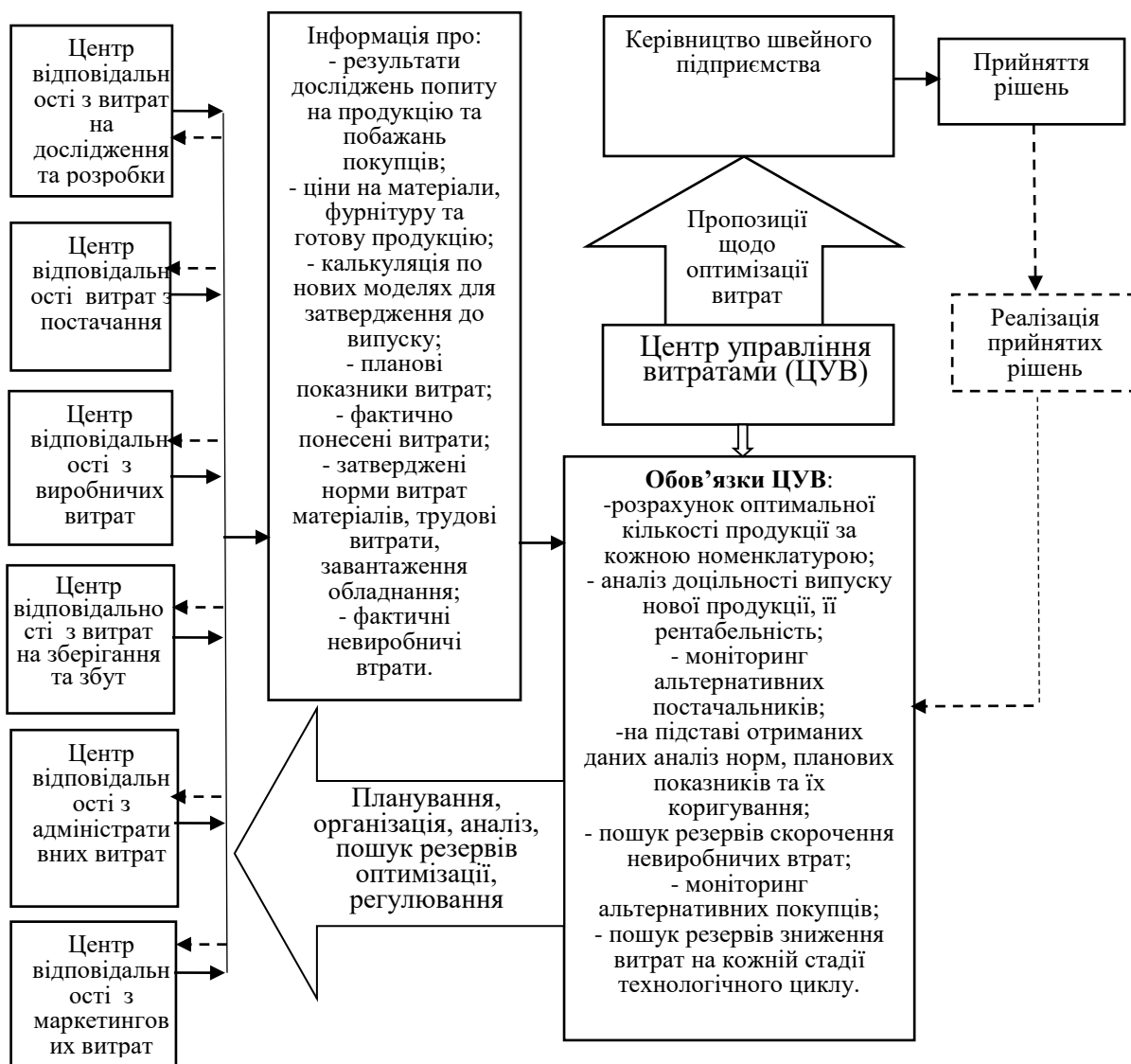


Рис. 4.12. Взаємодія центрів відповідальності швейного підприємства з Центром управління витратами. Джерело: розроблено автором.

Персонал адміністрації швейного підприємства має визначити, в якому розрізі класифікувати витрати, наскільки деталізувати місця виникнення витрат й як зробити ефективним їх взаємозв'язок із ЦУВ.

У межах такої системи є можливість оцінити внесок кожного підрозділу в оптимізацію витрат підприємства, децентралізувати управління витратами, а також проаналізувати ефективність процесу формування витрат на всіх рівнях управління, що в цілому істотно підвищить економічну ефективність господарювання. У той самий час

виділення центрів відповідальності необхідно для регулювання витрат на рівні структурних підрозділів швейних підприємств, відповідальність за які несуть керівники.

Центри відповідальності мають діяти відповідно до функцій та елементів структури управління витратами (Рис. 4.13).

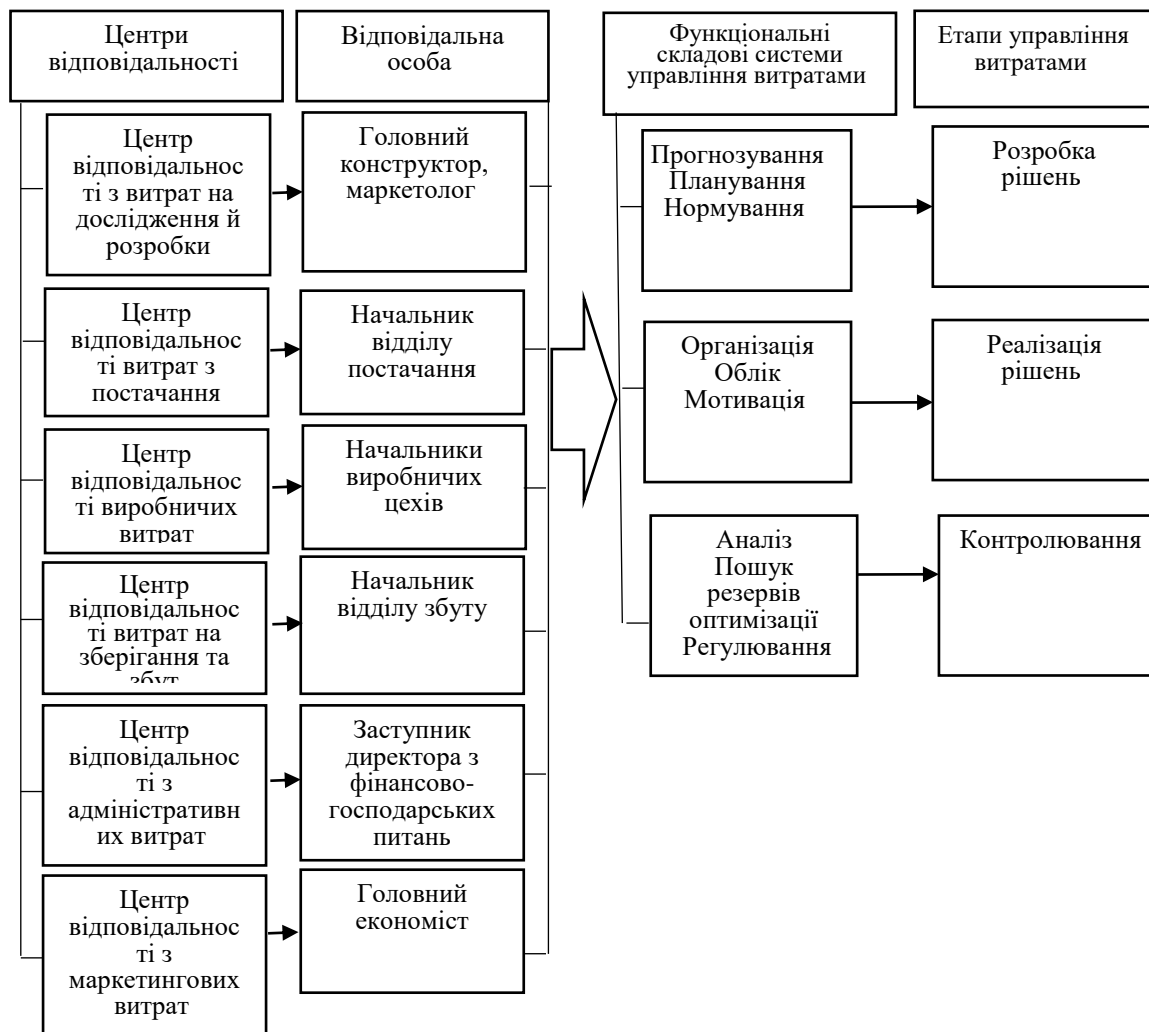


Рис. 4.13. Взаємозв'язок центрів відповідальності з функціями управління витратами

Джерело: розроблено автором.

Перш як прийняти рішення щодо впровадження ЦУВ потрібно визначити економічну ефективність такого заходу. Поняття економічної ефективності є найважливішим показником господарської діяльності підприємства та передбачає постійне порівняння результатів з витратами.

Для оцінки доцільності впровадження запропонованої організаційної структури управління витратами потрібно проаналізувати додаткові витрати на створення Центру управління витратами й економію, яку отримає підприємство від впровадження зазначеної системи.

Дані для аналізу витрат на реалізацію заходів із впровадження на вітчизняних швейних підприємствах системи управління витратами (на прикладі ПрАТ «Лілея») наведено в *табл. Р.1 Додатку Р*.

Як свідчать дані *табл. Р.1*, за першого варіанту (переведення до ЦУВ по одному працівнику з бухгалтерії та планово-економічного відділу) підприємство у зв'язку з формуванням Центру управління витратами не зазнає додаткових витрат. У випадку залучення до Центру управління витратами додаткових працівників підприємство понесе додаткові витрати в сумі 320 тис. грн, які складаються з заробітної плати з нарахуваннями двох постійних працівників Центру та витрат на обладнання двох додаткових робочих місць

Для розрахунку економічної ефективності впровадження Центру управління витратами проаналізовано собівартість реалізованої продукції ПрАТ «Лілея». В *табл. 4.4* відображено фактичну собівартість реалізованої продукції підприємства за 2017 р.

*Таблиця 4.4*

**Фактична собівартість реалізованої продукції на ПрАТ «Лілея»  
у 2017 р., тис. грн**

Витрати	Номенклатура продукції							Усього
	Спідниці	Брюки	Жакети	Пальта	Блузи	Костюми спортивні	Інша продукція	
Матеріальні витрати	328	387	452	659	411	312	279	2828
Заробітна плата	2612	2339	3028	3135	2838	2790	2256	18998
Відрахування від заробітної плати на соціальні заходи	211	197	249	242	232	226	219	1576
Загальновиробничі витрати	188	191	224	245	228	202	148	1426
Загальногосподарські витрати	153	165	172	185	168	152	150	1145
Маркетингово-збутові витрати	274	283	291	299	265	264	261	1937
Повна собівартість	3766	3562	4416	4765	4142	3946	3313	27910

*Джерело:* складено автором за даними підприємства.

Отже, фактична собівартість реалізованої продукції на ПрАТ «Лілея» у 2017 р. становила 27910 тис. грн. Результати розрахунку собівартості тієї самої продукції зазначеного підприємства за 2017 р. СВМ-методом надані в *табл. 4.5*.

Таблиця 4.5

**Собівартість реалізованої продукції на ПрАТ «Лілея»  
у 2017 р. за СВМ-методом, тис. грн**

Витрати	Номенклатура продукції							Усього
	Спідниц і	Брюк и	Жакет и	Пальт а	Блуз и	Костюми спортивн і	Інша продукці я	
Матеріальні витрати	315	372	434	633	395	300	268	2715
Заробітна плата	2521	2257	2922	3025	2739	2692	2377	18533
Відрахування від заробітної плати на соціальні заходи	203	189	229	227	209	207	273	1537
Загальновиробничі витрати	185	188	220	241	224	199	145	1402
Загальногосподарські витрати	149	160	167	180	163	148	146	1113
Маркетингово-збутові витрати	271	280	288	296	262	261	258	1918
Повна собівартість	3644	3446	4260	4602	3992	3807	3467	27218

*Джерело:* складено автором за даними підприємства

За даними *табл. 4.5* можна побачити, що повна собівартість швейної продукції, розрахована за СВМ-методом, що враховує технологічно-організаційні зміни, на ПрАТ «Лілея» у 2017 р. становила 27218 тис. грн.

Для визначення економічного ефекту застосування СВМ-методу розрахуємо відхилення витрат, обчислених із застосуванням СВМ-методу, від фактичних значень витрат ПрАТ «Лілея» (*табл. 4.6*).

Таблиця 4.6

**Зниження собівартості реалізованої продукції на ПрАТ «Лілея»  
у 2017 р. за рахунок СВМ-методу, тис. грн**

Витрати	Фактичні значення	Значення, розраховані за СВМ-методом	Відхилення	
			абсолютне, +, -	відносне, %
Матеріальні витрати	2828	2715	-113	-4,0
Заробітна плата	18998	18533	-465	-2,4
Відрахування від заробітної плати на соціальні заходи	1576	1537	-39	-2,5
Загальновиробничі витрати	1426	1402	-24	-1,7
Загальногосподарські витрати	1145	1113	-32	-2,8
Маркетингово-збутові витрати	1937	1918	-19	-1,0
Повна собівартість	27910	27218	-692	-2,5

*Джерело:* складено й розраховано автором.

Згідно з даними *табл. 4.6*, економія на зниженні витрат реалізованої продукції становила 692 тис. грн (або 2,5 %).

Іншими словами, застосування СВМ-методу дозволило знизити собівартість продукції внаслідок пошуку резервів та оптимізації витрат на кожному технологічному етапі її виготовлення.

Матеріальні витрати знизилися на 4 % через підвищення технічного рівня виробництва – лазерної технології розкрою деталей. Зазначені заходи знизили трудоемність операцій, що дозволило скоротити заробітну плату та відрахування на неї на 2,4 % та 2,5 % відповідно. Крім того, за допомогою СВМ-методу реалізовано:

1. формування планового виробничого завдання (з урахуванням відходів, втрат і браку) для кожного технологічного етапу;

2. формування об'єктів нормування (одиниці обладнання ( $j$ ), що задіяні в технологічних ( $techn$ ) і обслуговуючих ( $tendn$ ) операціях, які виконуються в  $rovc$  або  $rofc$ -режимі, в  $z$ -центрі відповідальності, для виробництва  $in$ -об'єктів калькулювання на  $k$ -технологічному етапі  $r$ -технологічного процесу, в  $m$ -підрозділі;

3. розрахунок змінної технологічної норми енергоспоживання для заданого об'єкта нормування та розрахунок загальної змінної технологічної норми  $u^{pl}$ ;

4. розрахунок постійної не технологічної норми енергоспоживання залежно від кількості обслуговуючих операцій і розрахунок загальної постійної не технологічної норми залежно від кількості обслуговуючих операцій  ${}^{RD} nuc_{e_n p_i}^{so_n}$ ;

5. розрахунок постійної не технологічної норми енергоспоживання залежно від чинника часу та розрахунок постійної не технологічної норми енергоспоживання, в якій витрати ресурсів залежать від чинника часу  ${}^T nuc_{e_n p_i}^{so_n}$ ;

6. формування планової заявки на енергоспоживання на виконання виробничого завдання ( $u_{pl}^e$ ):  $u_{pl}^e = u^{pl} + {}^{RD} nuc_{e_n p_i}^{so_n} + {}^T nuc_{e_n p_i}^{so_n} = u^{pl} + u^{pl} tend$ ,

де:  $u^{pl} tend$  – енергоспоживання в обслуговуючих операціях.

За рахунок енергозбереження загальноновиробничі витрати знизились на 1,7 %, а загальногосподарські – на 2,8 %.

Збутові витрати знизились через впровадження системи маркетингу (виявлення додаткових ринків збуту в сусідніх регіонах та оптимізації транспортних витрат). Зниження цієї статті спостерігається на рівні 1 %. Загальне зниження собівартості становило – 2,5 % або 692 тис. грн.

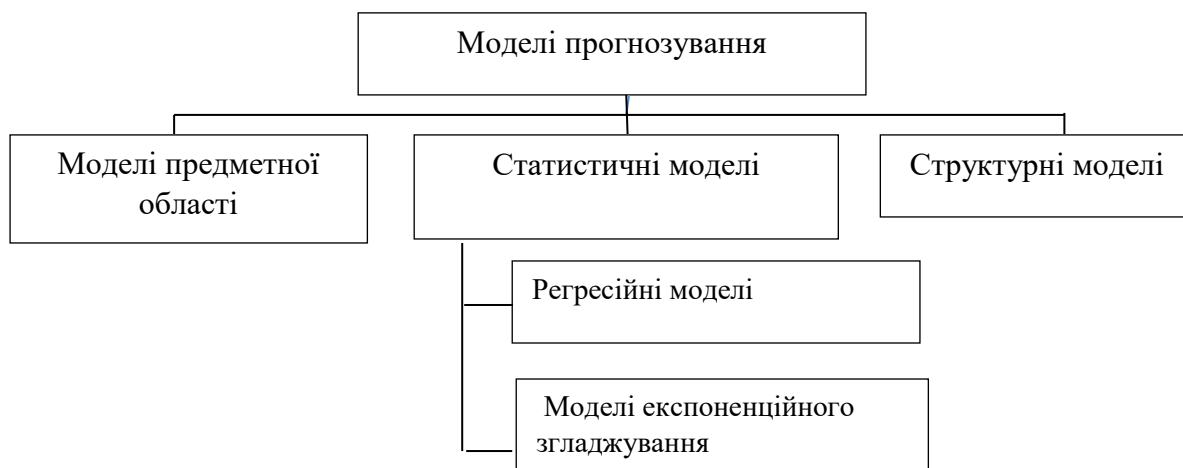
На впровадження Центру управління витратами (із залученням додаткових робочих місць) підприємство витратило 332 тис. грн. Отже, економічний ефект від впровадження організаційної структури, яка

займатиметься оптимізацією витрат становить 360 тис. грн. Якщо перевести до Центру управління витратами працівників з бухгалтерії й економічного відділу, то ефект буде дорівнювати зменшенню витрат, тобто 692 тис. грн.

#### **4.4. Прогнозування управління витратами швейного підприємства з використанням інструментарію економіко-математичного моделювання**

Відповідно до визначених цілей, застосовують різні моделі управління витратами підприємств швейної промисловості, які будуються за різними чинниками та даними. Серед напрямів оптимізації витрат можна відокремити такі як запровадження змін у виробництві та маркетингу на основі даних конкурентного поля; запровадження сучасних методів управління витратами та їх комбінування в залежності від організаційно-технологічних особливостей кожного підприємства; використання даних аналізу носіїв витрат, бізнес-процесів, фінансових показників діяльності підприємств тощо.

Обмеження для моделювання та оптимізації управління витратами полягають, в першу чергу, в тому, що для досягнення високого рівня достовірності необхідно мати розширену інформаційну базу вхідних даних витрат за різними статтями та більш деталізованими даними за часом (фінансова звітність дозволяє виконати аналіз та прогноз за річними даними). Прогнозне моделювання дозволяє підвищити ефективність функціонування підприємства в сучасних економічних умовах, а також дає можливість виконати аналіз попередніх результатів діяльності та сформулювати основні напрями стратегії управління витратами на основі прогнозних моделей. Точність отриманих результатів прогнозування залежить від вибору методів прогнозування. Серед багатьох економіко-математичних методів можна виокремити такі як регресійне моделювання для визначення залежності змін витрат та отриманих результатів діяльності, а також метод сценарного моделювання на основі часових рядів [94, с. 77]. З числа різноманітних класифікацій моделей прогнозування нами була вибрана класифікація, запропонована Мамонтовим Д. В. та Селезньовим С. В. [158, с. 53], яку схематично наведено на *рис. 4.14*.



*Рис. 4.14.* Класифікація моделей прогнозування

Джерело: складено автором за [158, с. 53; 170].

Автори акцентують увагу на моделі за предметом призначення; статистичні та структурні моделі. В свою чергу, статистичні моделі поділяються на моделі експоненційного згладжування та регресійні. Прогнозування будемо виконувати за допомогою інформаційних технологій (зокрема надбудов та функцій табличного процесора Excel) з дотриманням основних принципів прогнозування. Серед основних принципів моделювання зазначимо такі: цілісності, селективності, функціональності, організації, ієрархічності (послідовності прогнозування, аналізу та організації запровадження результатів прогнозу) [293, с. 282].

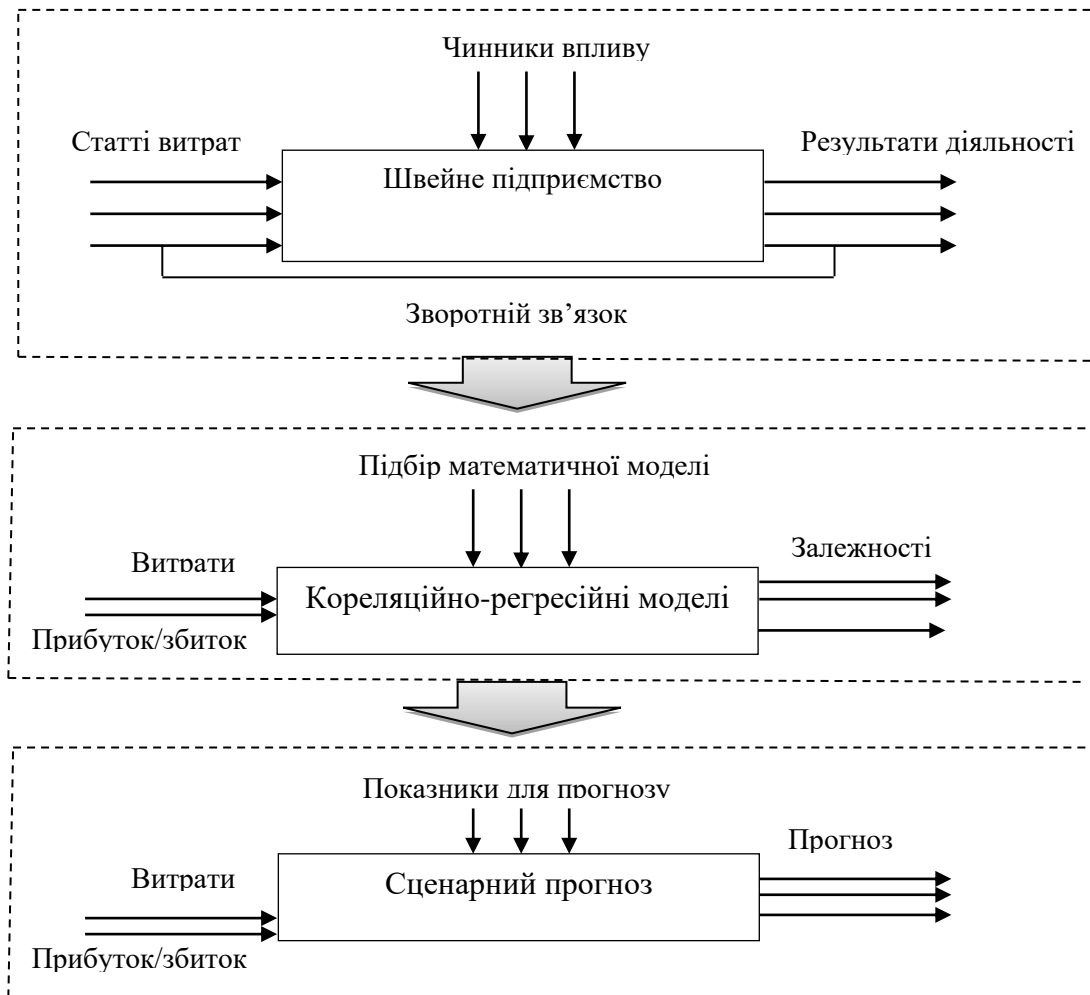
Принцип цілісності дотримується завдяки сформованим зв'язкам між загальною моделлю чорної скриньки, виявленню залежностей між змінами в статтях витрат та результатів діяльності підприємств і подальшому сценарному прогнозі.

Принцип селективності полягає у виборі методів та показників для прогнозування; функціональності – в чіткому формуванні цілі та подальшого використання одержаних результатів прогнозування. Організаційні моменти прогнозування передбачають визначення основних етапів розробки прогнозу та запровадження в подальшому спеціального розділу управлінського обліку для розширення спектру прогнозування. Принцип ієрархічності полягає у дотриманні послідовності етапів формування моделей.

Не зважаючи на різноманіття методів і напрямів моделювання та оптимізації управління витратами на підприємстві, вважаємо за доцільне обрати напрям аналізу залежності впливу загального рівня витрат

підприємства та окремих статей витрат на фінансові результати діяльності та використання цих даних для формування моделі прогнозу.

Дотримання визначених принципів та загальний підхід до моделювання прогнозу витрат представлено на *рис. 4.15*.



*Рис. 4.15.* Загальна схема реалізації процесу прогнозного моделювання

Джерело: складено автором за [94, с. 75; 158 с. 53; 293, с. 283].

Відносно класифікації за ступенем формалізації серед методів економічного прогнозування запропоновано до використання математичні однофакторні статистичні моделі та методи прогнозування за песимістичним, оптимістичним та реалістичним (найбільш імовірнісним) сценаріями. На *рис. 4.16*. представлено основні етапи розробки прогнозу змін витрат та прибутку для підприємств швейної промисловості.



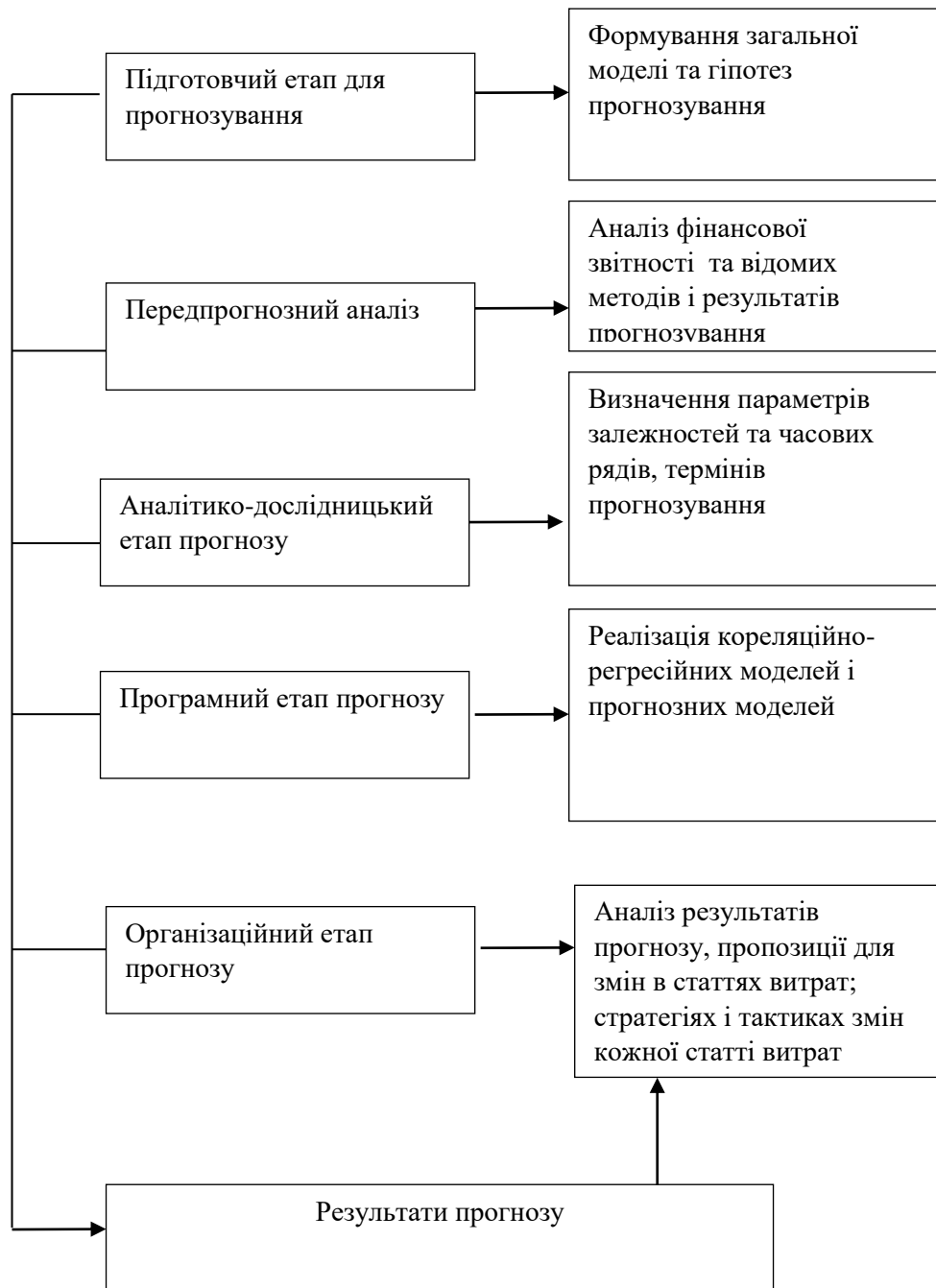


Рис. 4.16. Основні етапи розробки прогнозу змін витрат та чистого доходу підприємств швейної промисловості

Джерело: складено автором за даними [158 с. 53; 293, с. 282].

Розглянемо регресійний аналіз, який дозволить виявити вплив на головний фінансовий результат діяльності підприємства – прибуток (збиток) основних чинників (показників витрат), серед яких ми виділили загальні витрати; собівартість реалізованої продукції; інші операційні витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати. Аналіз виконаних однофакторних регресійних

моделей за даними визначених підприємств дозволяють визначити чинники, які мають найбільший вплив на фінансовий результат.

Для прикладу, серед п'яти підприємств швейної промисловості було обрано підприємство ПрАТ Хмільницька швейна фабрика «Лілея», яке має найбільш стабільні результати за показником чистого прибутку та виконано аналіз залежності чистого прибутку від статей витрат.

В *табл. 4.7* наведено вхідні дані фінансової звітності підприємства, що використані для формування однофакторних моделей залежності чистого прибутку від витрат.

*Таблиця 4.7*

**Вхідні дані моделювання залежності чистого прибутку відносно показників витрат підприємства (на прикладі ПрАТ Хмільницька швейна фабрика «Лілея»)**

Роки	Чистий прибуток	Разом витрати	Інші операційні витрати	Витрати на збут	Адміністративні витрати	Собівартість реалізованої продукції
2011	-405	27579	13901	758	1621	11102
2012	-472	13145	647	764	1406	10328
2013	-361	12917	586	681	1368	10282
2014	2676	16580	1719	676	1636	12549
2015	5694	27657	6511	937	2517	17692
2016	6415	31936	5306	958	3084	22588
2017	1803	37098	4280	1037	3910	27871

Джерело: складено автором за даними підприємства.

В **Додатку С** представлено результати моделювання інших чотирьох підприємств, які також підтверджують наявність однакового тренду залежності різних статей витрат та чистого прибутку.

В *табл. 4.8* представлено структуру витрат (середнє значення для підприємства). Це дозволяє зробити висновок що найбільшу частку у витратах підприємства становить собівартість продукції.

*Таблиця 4.8*

**Структура витрат підприємства (на прикладі ПрАТ Хмільницька швейна фабрика «Лілея»)**

Разом витрати	Інші операційні витрати	Витрати на збут	Адміністративні витрати	Собівартість реалізованої продукції	Інші витрати
100	17,42	3,87	9,48	69,13	0,1

Джерело: складено автором.

Представлені математичні залежності для кожного з підприємств та коефіцієнт детермінації  $R^2$ , який відповідає мірі залежності варіації залежної змінної від незалежних та вказує, наскільки отримані спостереження підтверджують модель (табл. 4.9).

Аналіз табл. 4.9 свідчить про те, що більшість залежностей є лінійними з високим значенням коефіцієнту детермінації (від 0,93 до 0,96), для двох підприємств одержані логарифмічна та поліноміальна (квадратична) залежності, які можуть бути зведені до лінійних з достатньо високим значенням коефіцієнту детермінації (ПрАТ «Хмельницька швейна фабрика «Лілея» – 0,91; ПрАТ «Санта Україна» – 0,73).

Таблиця 4.9

**Результати регресійного моделювання впливу витрат на  
результати діяльності підприємств швейної промисловості**

Підприємство	Залежність	Коефіцієнт детермінації	Лінійна залежність	Коефіцієнт детермінації
ПАТ "Ужгородська швейна фабрика"	$Y = 101,22x - 6372$	0,94	$Y = 101,22x - 6372$	0,94
ПРАТ "САНТА Україна"	$Y = 528,21 \ln(x) - 2063,4$	0,96	$Y = 13,34x - 800,2$	0,73
ПАТ "КРЕМТЕКС"	$Y = 51,51x - 2613,2$	0,96	$Y = 51,51x - 2613,2$	0,96
Хмельницька швейна фабрика "Лілея"	$Y = 0,9075x^2 - 1,015x - 766,13$	0,96	$Y = 89,74x - 2294,1$	0,91
ПАТ "Зорянка"	$Y = 37,95x - 1419,8$	0,93	$Y = 37,95x - 1419,8$	0,93

Джерело: складено автором.

Одержані результати дозволяють зробити висновок про вплив всіх видів витрат на прибуток/збиток підприємств пропорційно їх значенню, що свідчить про доцільність здійснення моніторингу, контролю та оптимізації всіх статей витрат відповідно до етапів виробництва та збуту продукції. Результатом моделювання є одержані однофакторні моделі залежності змін чистого прибутку та показників витрат, які за результатами моделювання відповідають однаковому тренду у вигляді залежності, що дає можливість виконати прогнозування змін на подальші періоди (рис. 4.17).

Більш детально результати регресійного моделювання для всіх підприємств, вибраних для дослідження, представлено в Додатку С.

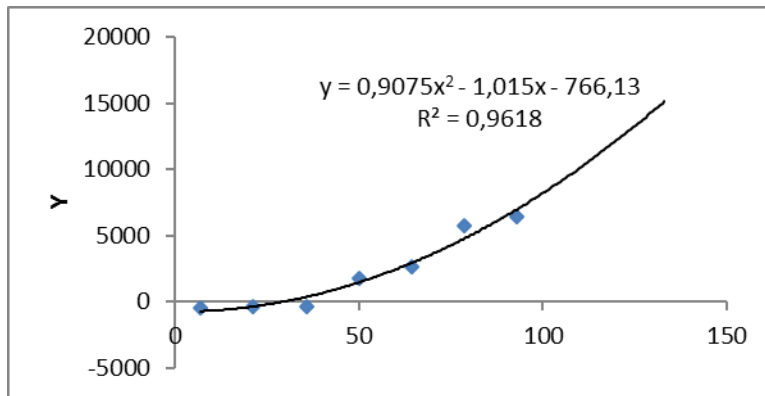


Рис. 4.17. Залежність значення чистого доходу від загальної суми витрат підприємства ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея»

Джерело: складено автором.

Визначення лінійних залежностей між результатами діяльності та витратами підприємства дозволяє зробити висновок про доцільність здійснення прогнозу змін у витратах та прибутку за часовими рядами. Як приклад, на рис. 4.18 представлено залежність значення чистого доходу від собівартості ПАТ «КРЕМТЕКС».

Розглянемо більш детально сутність прогнозних моделей та доцільність їх використання для формування ефективної системи управління витратами на підприємстві.

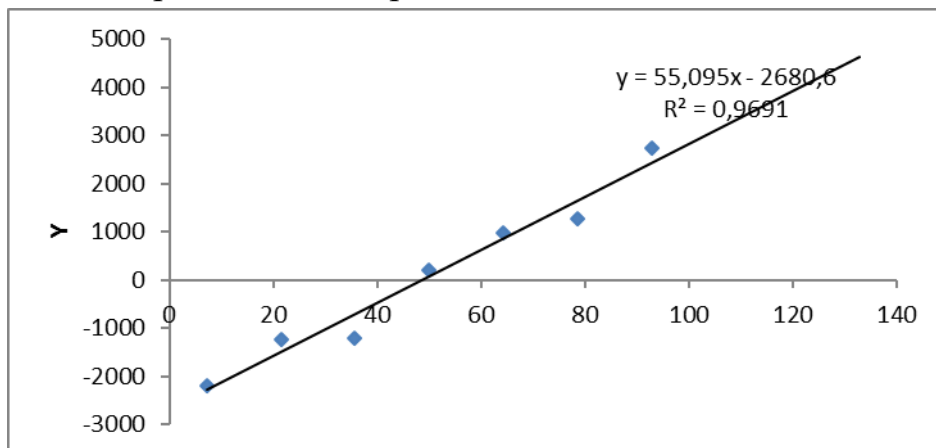


Рис. 4.18. Залежність значення чистого доходу від загальної суми витрат підприємства ПАТ «КРЕМТЕКС»

Джерело: складено автором.

Прогнозування передбачає організацію процесів формування прогнозу щодо розвитку об'єкту дослідження на основі тенденцій його розвитку для зменшення ризику в процесі прийняття управлінських рішень. Основою прогнозування є накопичений досвід, що базується на попередніх даних визначених показників розвитку, умовне продовження

(екстраполяція) та побудова моделей за допомогою заповнення невідомих значень з використанням альтернативних сценаріїв (інтерполяція).

Результати прогнозу є дослідницькою базою для стратегічного і тактичного планування, визначення ділянок фокусування уваги в системі управління. При прийнятті управлінських рішень щодо оцінки очікуваних витрат застосовуються прогнозування, які є найпридатнішими для використання за умов існуючих обмежень і відповідають ситуації, що склалася на підприємстві.

Причино-наслідковий характер прогнозування полягає в тому, що одержані результати є основою для подальших міркувань та розрахунку ймовірних меж змін у визначених показниках результатів діяльності підприємства, та зокрема його витрат. Прогнозування здійснюється на основі трьох сценаріїв розвитку подій [293, с. 306; 205 с. 57]. В *табл. 4.10* представлено характеристики сценаріїв розвитку подій для прогнозування змін витрат підприємства. Сценарний підхід базується на моделях експоненціального згладжування, найбільш відомими з яких є модель Хольта або подвійне експоненціальне згладжування та модель Хольта-Вінтерса (потрійне експоненціальне згладжування).

*Таблиця 4.10*

#### Альтернативні сценарії прогнозування

Назва сценарію	Характеристика сценарію
Оптимістичний сценарій	Найбільш вірогідні зміни у витратах та прибутку підприємства за даними попередніх років
Реалістичний сценарій	Прогнозування за середніми значеннями вірогідності змін у витратах та прибутку підприємства за даними попередніх років
Песимістичний сценарій	Найменш вірогідні зміни у витратах та прибутку підприємства за даними попередніх років.

Джерело: сформовано автором за даними [293, с. 306; 205 с. 57].

Попередній аналіз однофакторних економетричних моделей дозволив зробити висновок щодо лінійної залежності між змінами у витратах та прибутку. Аналіз рядів динаміки дозволить сформувати дослідницьку базу даних щодо найбільш впливових статей витрат як за кількісним співвідношенням, так і за характером змін. Кількісний вплив різних статей витрат можна оцінити за відсотковим співвідношенням в загальній сумі витрат. Це дозволяє визначити кількісний рейтинг кожної зі статей витрат, представлений в *табл. 4.7* та **Додатку С**.

Модель Хольта-Вінтерса формується на основі розрахунку експоненціального ряду згладжування з подальшим визначенням тренду та

прогнозу [205 с. 62]. Завдяки тренду з включеним згладжуванням ми маємо можливість виявити напрямок розвитку ряду динаміки. Але більш точний прогноз можливо одержати при достатньому обсязі вхідних даних та їх деталізації. Найбільш доцільно використовувати метод Хольта-Вінтерса для стратегічного планування, а також виявленні ділянок змін у визначених залежностях [205 с. 63]. Розглянемо приклад формування прогнозних моделей на основі фінансової звітності ПрАТ «Хмельницька швейна фабрика «Лілея» за 2011-2017 р. Такий прогноз дозволяє виконати аналіз майбутніх змін за показниками значень витрат (разом), собівартості, витрат по збуту, адміністративних витрат, інших операційних витрат та прибутку.

Розпочнемо з аналізу змін та прогнозу результату діяльності підприємства – чистого прибутку.

Одержаний графік має достатньо складну природу і відповідає складній залежності, тренд якої не може бути з високою точністю представлений відомими стандартними функціями (рис. 4.19).

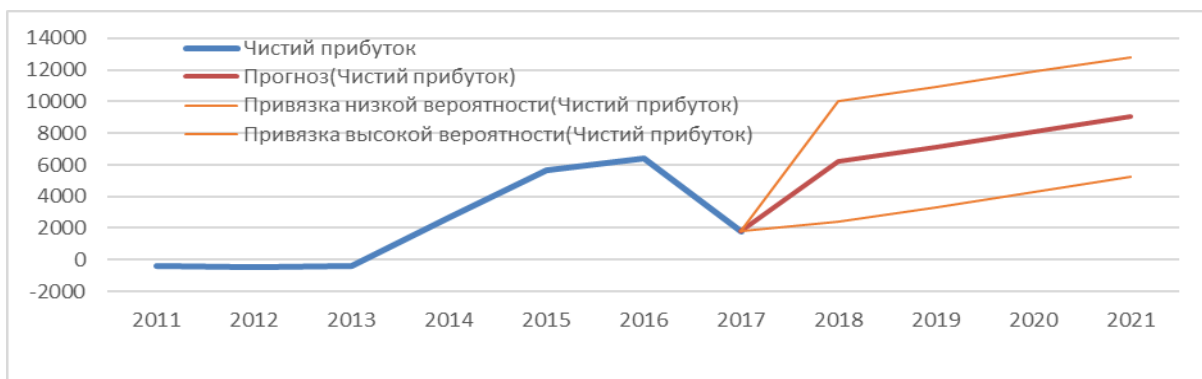


Рис. 4.19. Альтернативний прогноз чистого прибутку підприємства ПрАТ «Хмельницька швейна фабрика «Лілея»

Джерело: складено автором.

Якщо проаналізувати значення загального рівня витрат (рис. 4.20) відповідно до одержаного значення прибутку, то можна зробити висновок щодо більш поступового збільшення витрат та відмітити відсутність швидкого зростання та падіння в значеннях витрат за роками.

Це свідчить про те, що хоча вплив витрат на результати діяльності підприємства є достатньо високим, але не є єдиним чинником впливу. Аналіз порівняння змін витрат разом та за статтями дозволить зробити висновки щодо внесення змін за кожною зі статей.



Рис. 4.20. Альтернативний прогноз загального рівня витрат підприємства ПрАТ «Хмельницька швейна фабрика «Лілея»

Джерело: складено автором.

Так, зміни і прогнози собівартості продукції (рис. 4.21), як найбільш впливової статті витрат (за відсотковим співвідношенням), дозволяє зробити висновок щодо найбільш приближеної до лінійної залежності та достатньо послідовного та рівномірного збільшення рівня собівартості реалізованої продукції.

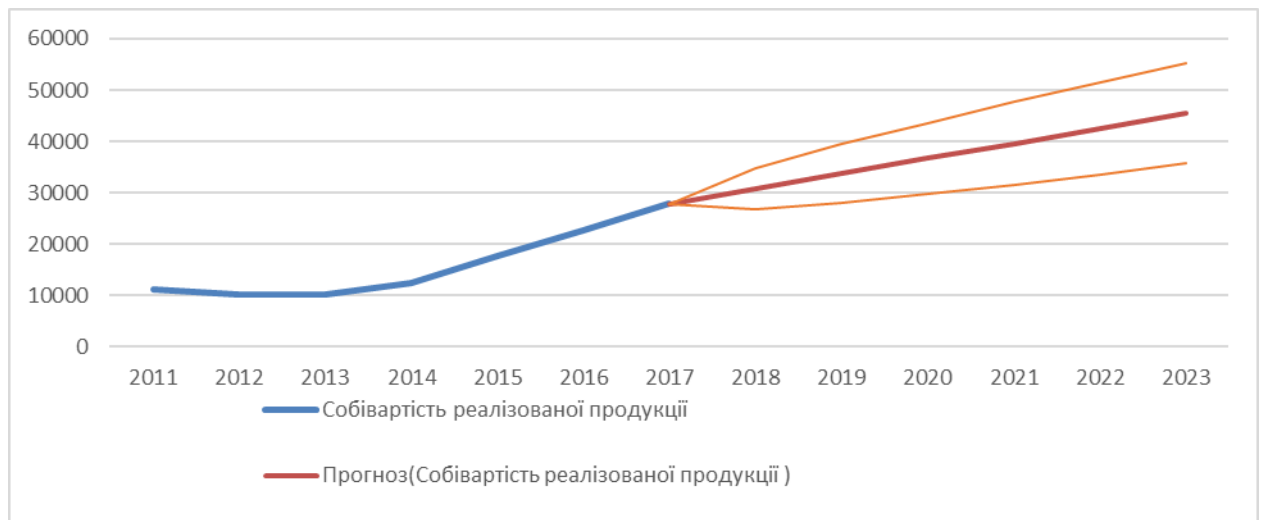


Рис. 4.21. Альтернативний прогноз собівартості реалізованої продукції підприємства ПрАТ «Хмельницька швейна фабрика «Лілея»

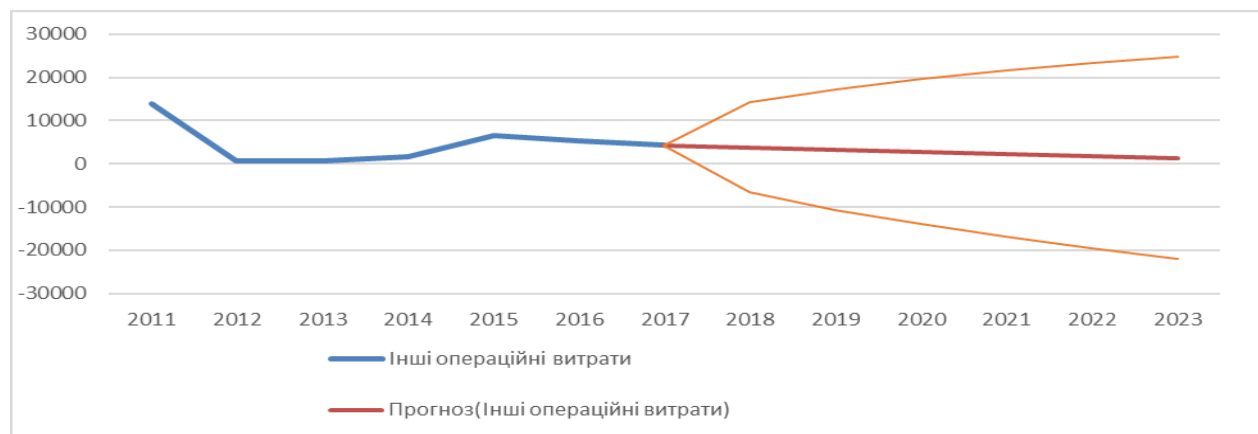
Джерело: складено автором.

Аналогічним чином можна проаналізувати зміни в адміністративних витратах підприємства (рис. 4.22).



*Рис. 4.22.* Альтернативний прогноз адміністративних витрат підприємства ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея»  
Джерело: складено автором.

Характер змін в адміністративних витратах найбільш приближений до характеру змін собівартості реалізованої продукції. Аналіз моніторингу змін інших операційних витрат (*рис. 4.23*) та їх прогноз свідчить щодо найбільшого приближення характеру часового ряду до змін чистого прибутку.



*Рис. 4.23.* Альтернативний прогноз інших операційних витрат підприємства ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея»  
Джерело: складено автором.

Аналогічним чином, тільки за іншою відсотковою долею змінюються витрати на збут (*рис. 4.24*).



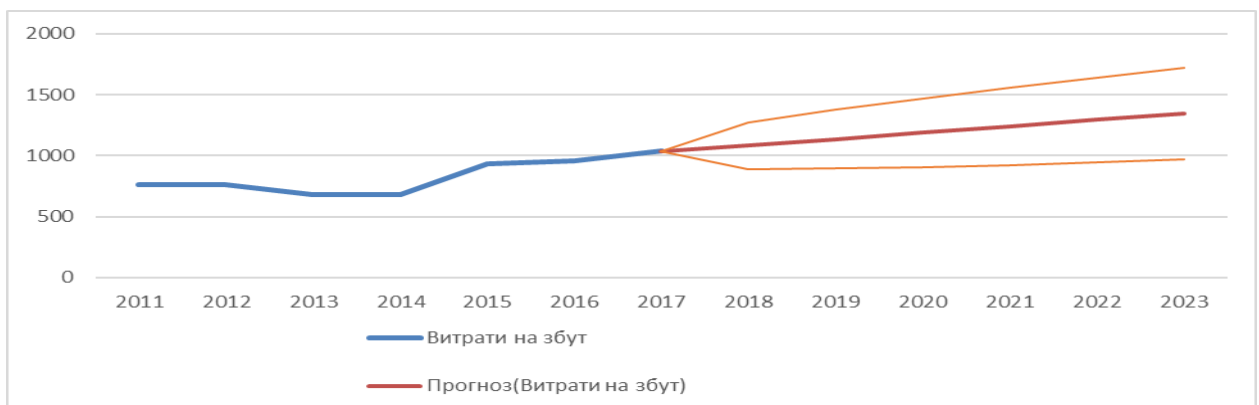


Рис. 4.24. Альтернативний прогноз витрат на збут підприємства Хмільницька швейна фабрика "Лілея"

Джерело: складено автором.

В Додатку Т представлено результати моделювання прогнозу за трьома альтернативами для інших підприємств та кількісний рейтинг статей витрат за відсотковою долею в загальних витратах. Отримані результати аналогічні проаналізованому прикладу ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея», але мають свої особливості.

Так, для ПАТ «Ужгородська швейна фабрика» необхідно акцентувати увагу на більш ретельній класифікації витрат та характері змін в прогнозі крім статті «Собівартість реалізованої продукції», за статтями «Інші операційні витрати»; «Витрати на збут». Для даного підприємства також характерно наявність значимих величин в статті «Фінансові витрати».

Аналіз прогнозу для ПАТ «Кремтекс» свідчить про достатньо високий рейтинг за долею відсотку, крім статті «Собівартість реалізованої продукції», статті «Адміністративні витрати» та аналогічний змінам прибутку характер змін в прогнозі за статтями «Витрати на збут»; «Інші операційні витрати»; «Фінансові витрати».

Результати аналізу кількісних рейтингових показників за статтями витрат та характеру прогнозних залежностей ПрАТ «Санта Україна» свідчать про найбільший рейтинг відсоткової долі у витратах собівартості продукції, адміністративних та інших операційних витрат.

Аналіз результатів прогнозу ПАТ «Зорянка» свідчить про значимі величини витрат за статтями «Собівартість», «Адміністративні витрати» та «Інші операційні витрати», характер змін яких аналогічний з характером змін прибутку. Не дивлячись на те, що рейтинг витрат на збут двох останніх підприємств незначний, в стратегії управління витратами необхідно розглянути та проаналізувати витрати на збут та їх зміни в майбутньому.

Аналіз прогнозу змін у витратах та прибутку, співставлення прогнозних часових рядів також підтверджує, що характер змін у витратах та прибутку є приближеним до лінійних або поліноміальних залежностей, які аналогічні одна одній (рис. 4.25).

Одержані результати дозволяють сформулювати загальний алгоритм аналізу результатів прогнозу змін витрат та їх впливу на результати діяльності підприємства. Такий алгоритм складається з таких основних процедур:

визначення залежності результатів діяльності (в нашому випадку прибутку) та даних витрат за статтями фінансової звітності;

розрахунок рейтингу долі статті витрат в загальних витратах;

формування прогнозу за часовими рядами фінансової звітності;

аналіз характеру прогнозної часової залежності результату діяльності та статей витрат;

визначення найбільш впливових статей витрат для подальшого моніторингу та контролю.

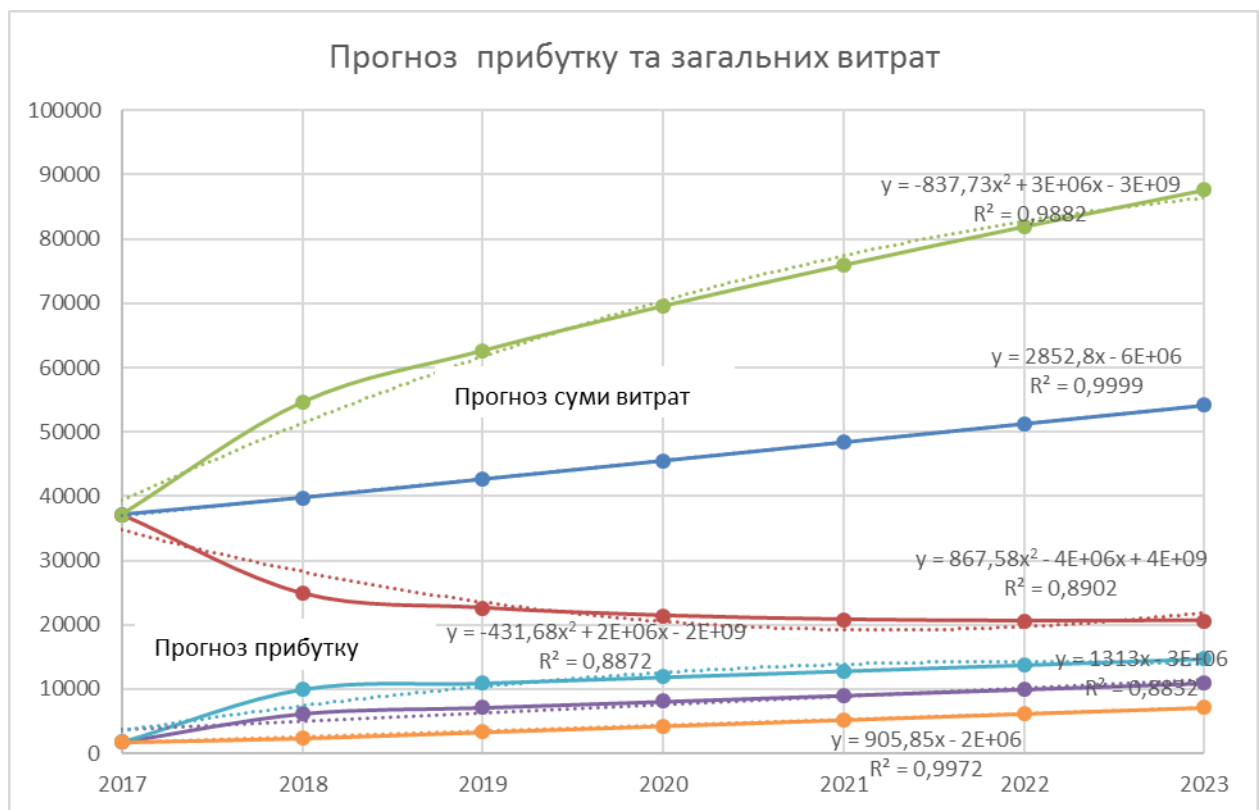


Рис. 4.25. Часові прогнозні ряди прибутку та витрат підприємства ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея»

Джерело: складено автором.

Результати аналізу часових прогнозних рядів прибутку та витрат (на прикладі часових прогнозних моделей для підприємства ПрАТ «Хмільницька швейна фабрика «Лілея») можуть узагальнені в *табл. 4.11*.

*Таблиця 4.11*

**Результати аналізу часових прогнозних рядів прибутку та витрат  
(на прикладі часових прогнозних моделей для підприємства ПрАТ  
«Хмільницька швейна фабрика «Лілея»)**

	Прогноз прибутку (реалістичний сценарій)	Прогноз суми витрат (реалістичний сценарій)	Прогноз прибутку (оптимістичний стичний сценарій)	Прогноз суми витрат (оптимістичний сценарій)	Прогноз прибутку (песимістичний стичний сценарій)	Прогноз суми витрат (песимістичний сценарій)
Часовий ряд	$y=1313x - 3e^6$	$y=2852,8x - 6e^6$	$y=431,68x^2 + 2e^{6x} - 2e^9$	$y=837,73x^2 + 3e^{6x} - 3e^9$	$y = 905,85x - 2e^6$	$y= 867,58x^2 - 4e^{6x} + 4e^9$
R <sup>2</sup>	0,99	0,99	0,88	0,98	0,88	0,97

Джерело: складено автором.

Одержані результати свідчать про те, що виконане прогнозне моделювання дозволяє зробити висновок щодо близького до лінійного пропорційного впливу змін у витратах та фінансових результатах діяльності підприємства, а також потреби у фокусуванні уваги менеджерів підприємства щодо управління витратами, зокрема собівартості продукції; інших операційних та збутових витратах. Таким чином, для подальшого ефективного управління витратами доцільно сформулювати стратегічну програму щодо оптимізації витрат за визначеними статтями, визначити вузли основних бізнес-процесів як точки витрат та прибутку з подальшим запровадженням системи моніторингу та контролю.

## ВИСНОВКИ

Наукове дослідження, результати якого висвітлені в цій монографії, спрямовувалося на вирішення таких актуальних проблем, як розвиток теорії та розроблення методології управління витратами на промислових підприємствах в умовах ринку; вдосконалення організаційної структури управління витратами та механізму управління витратами як важливої складової досягнення підприємством стратегічних цілей і тактичних завдань.

У монографії досліджено теоретичні аспекти управління витратами, а саме: запропоновано теоретико-концептуальні аспекти та розроблено й обґрунтовано автором наукові положення щодо управління витратами підприємства – систематизовано основні наукові підходи до розкриття сутності категорій, що пов'язані з управлінням витратами; розкрито сутність системи управління витратами й її місце в системі управління підприємством; розроблено класифікацію витрат з урахуванням стратегічних і тактичних цілей управління витратами підприємства; на підставі узагальнення існуючих концепцій управління витратами представлено концепцію дослідження.

У межах дослідження охарактеризовано вплив витрат на тактичні та стратегічні цілі підприємства. Як тактична ціль розглядається прибутковість, що має дві складові – прибуток (як абсолютний показник) та рентабельність (як відносний показник). Стратегічною метою підприємства в ринкових умовах є зростання його ринкової вартості. Враховуючи зазначене, встановлено, що основним завданням управління витратами є не мінімізація, а їх оптимізація, оскільки зниження витрат до мінімального рівня може знизити якісні характеристики продукції, у тому числі, прибутковість та вартість підприємства.

Оскільки на різних рівнях управління існує велика кількість витрат, важливо сформулювати загальні принципи управління ними на підприємстві. В дослідженні показано та охарактеризовано принципи управління витратами, які автор, для зручності їх застосування в цілях управління витратами підприємства, класифікував з виокремленням груп загальних і специфічних.

Незважаючи на численні розробки у площині управління витратами, науковці по-різному трактують основні економічні категорії досліджуваної проблематики. У зв'язку з цим, запропоновано авторські трактування наступних понять:

витрати – це вартісна оцінка ресурсів, що можуть мати натурально-

речову й нематеріальну форму та суспільно-необхідної праці, використаних підприємством у процесі діяльності з урахуванням його технологічно-організаційних особливостей для забезпечення оптимального рівня прибутковості;

управління витратами – це динамічний процес цілеспрямованого впливу на витрати підприємства з метою їх оптимізації, задля досягнення підприємством стратегічних і тактичних цілей з урахуванням його технологічно-організаційних особливостей, спрямованих на задоволення потреб споживачів;

система управління витратами має двоїсту природу й є підсистемою системи управління підприємством (як економічної системи вищого рівня) та самостійною ієрархічною системою (економічною системою нижчого рівня), що включає підсистеми, елементи, функції, методи, регулює рівень витрат підприємства з урахуванням його стратегічних і тактичних цілей та технологічно-організаційних особливостей, спрямованих на створення продукції для задоволення потреб споживачів.

Серед існуючих методів управління витратами виділено традиційні (у розрізах застосування в вітчизняній та зарубіжній практиці підприємств) та сучасні (інноваційні), надано їх розгорнуту характеристику. Виявлено характерні особливості, аналітичні можливості й інструментарій різних методів управління витратами. У процесі дослідження систематизовано завдання поточного управління виробничими витратами швейних підприємств та запропоновано класифікацію методів управління витратами залежно від тактичних та стратегічних цілей підприємства.

Для оцінки відповідності методів управління завданням управління запропоновано застосування бальної оцінки. На підставі проведеного оцінювання відповідності методів управління витратами завданням управління доведено, що підвищення ефективності управління підприємством має ґрунтуватися на комбінації методів управління витратами, оскільки автономне застосування методів дозволяє вирішувати окремі управлінські завдання, а сучасні умови господарювання вимагають від суб'єктів управління реалізації комплексного підходу до управління промисловими підприємствами. Узагальнюючи результати дослідження генезису методів управління витратами та зважаючи на виявлені недоліки розглянутих методів, зроблено висновок, що існуючі методи управління витратами мають свої переваги та цілі, але кожен окремо взятий метод не повною мірою задовольняє вимогам та завданням управління витратами підприємства.

Парадигма стратегічного управління витратами істотно відрізняється від парадигми поточного управління витратами. Відмінності в управлінні витратами зумовлені відмінностями в стратегіях підприємства. Через особливості швейних підприємств, яким необхідно поєднувати високу якість продукції, помірні ціни, швидке оновлення асортименту, відповідність модним тенденціям, вважаємо за необхідне об'єднати протилежні конкурентні стратегії, використовуючи одночасно декілька джерел конкурентних переваг, поєднавши стратегії диференціації продукції та лідерства на основі витрат. За системою критеріїв проведено порівняння стратегічного та поточного управління витратами. Представлено схеми групування структурних та функціональних витратоутворюючих чинників для потреб стратегічного управління витратами.

Запропонований автором понятійний апарат поділу витрат на постійні та змінні відрізняється від наявних в економічній літературі підходів новою системою моделей, що дозволяє точно ідентифікувати залежну й незалежну змінні в рівнянні витрат. Синтетичний підхід до формування параметрів рівняння витрат дає можливість формалізувати причинно-наслідкові зв'язки між залежною змінною та чинниками впливу на витрати. Запропоновано *СВМ*-метод розрахунку витрат, який дозволяє точніше розраховувати показники беззбитковості окремих об'єктів калькулювання, визначати беззбитковість окремих замовлень покупців, а також беззбитковість технологічних процесів. Застосування запропонованої методики дозволяє більш коректно оцінювати витратоємність окремих видів продукції та використовувати отримані показники для обґрунтування управлінських рішень щодо виконання виробничої програми.

Для підвищення ефективності управління витратами швейного підприємства доцільно застосовувати комбінування методів. Але, потрібно враховувати економічну доцільність, що дозволяє сформулювати умови гармонізації сумісного застосування методів. Для цього в монографії розглядаються практичні аспекти комбінування методів управління витратами з *СВМ*-методом, що дозволяє ефективно вирішувати проблеми швейних підприємств.

На діяльність швейних підприємств впливають загальний стан вітчизняної промисловості в цілому та тенденції, що існують у підприємств текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів. Отже, для виявлення основних проблем управління витратами розглядалося під кутом взаємозв'язків на

макрорівні (промисловість), мезорівні (текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів) та мікрорівні (швейні підприємства).

Аналіз структури підприємств текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів показав, що швейні підприємства є його основою. При цьому, серед суб'єктів господарювання, які займаються пошиттям одягу, переважають фізичні особи-підприємці.

Встановлено, що у структурі юридичних осіб зазначеного виду економічної діяльності великі підприємства за нормами, передбаченими вимогами Господарського кодексу України, відсутні, а кількість середніх незначна. Така динаміка прослідковується протягом останніх п'яти років. Разом із тим, обсяг реалізованої продукції в розрізі підприємств за їх розмірами свідчить, що 70 – 80 % продукції за останні п'ять років виробляється саме середніми підприємствами й тільки 20 – 30 % малими, хоча їх кількість є значною. Оскільки за результатами проведеного аналізу діяльність середніх підприємств виявилась більш ефективною, потрібно збільшувати частку саме середніх підприємств серед тих, які займаються текстильним виробництвом, виробництвом одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів.

Крім того, заслуговує на увагу зростання витрат підприємств промисловості в цілому, переробної промисловості та підприємств зазначеного виду економічної діяльності у досліджуваному періоді майже вдвічі. Це пояснюється такими зовнішніми чинниками, як зростання цін на матеріали, електроенергію тощо. Крім цього, підприємства підвищили заробітну плату працівникам, як цього вимагало законодавство, що також збільшило витрати. Аналіз рентабельності підприємств даного виду економічної діяльності показав невисокий її рівень, хоча спостерігалась незначна позитивна динаміка.

Дослідження діяльності вітчизняних швейних підприємств показало, що їх можна умовно поділити на ті, що орієнтуються на виконання зовнішніх і внутрішніх толінгових замовлень, та підприємства, які орієнтуються на збут (реалізація продукції на внутрішньому ринку та чистий експорт).

Для проведення аналізу сформовано вибіркочу сукупність з 25 найбільш типових швейних підприємств, які було поділено на три групи за рівнем доходності у 2010 – 2017 рр.: від 0 до 20 млн грн, від 20 до 60 млн грн, та понад 60 млн грн. За результатами аналізу виявлено загальні тенденції до збільшення чистого доходу від реалізації продукції та

зростання собівартості реалізованої продукції, що пояснюється інфляційними процесами. Але, негативною є ситуація, коли темпи зростання собівартості перевищують темпи зростання чистого прибутку, оскільки це прямий шлях до збитковості, а такі випадки траплялись протягом досліджуваного періоду у кожного з 25 досліджуваних підприємств, що свідчить про недостатню ефективність функціонуючої системи управління витратами.

Аналіз застосування систем управління витратами на підприємствах швейної промисловості показав, недостатню їх ефективність: бюджетування та центри відповідальності застосовуються не на кожному підприємстві, аналіз не на кожному підприємстві автоматизовано тощо.

Серед основних проблем швейних підприємств виявлено: слабкий рівень взаємодії з вітчизняними підприємствами суміжних видів економічної діяльності (сільське господарство, хімічна промисловість); імпортозалежність і висока ціна на імпортовані сировину, матеріали, обладнання, технології; мала частка середніх підприємств; високий рівень конкуренції; низька платоспроможність населення; високий рівень інфляції; відсутність реальної державної підтримки. Для вирішення більшості окреслених проблем пропонується застосування ланцюга цінностей для підприємств вітчизняної швейної промисловості сумісно з вітчизняними підприємствами суміжних видів економічної діяльності. Ланцюг побудовано на тісному зв'язку швейних підприємств з вітчизняними підприємствами, які працюватимуть у єдиному взаємовигідному комплексі, забезпечуючи матеріальну базу. Спроба кооперації покладена в основу створення Державної асоціації «Укрлегпром», «Національної шкіряно-взуттєвої спілки України» та торговельно-виробничого концерну «Текстиль-контакт». Однак, діяльність зазначених бізнес-об'єднань не є достатньо ефективною, оскільки, по-перше, вони не здатні вирішувати проблеми підприємств на макрорівні; по-друге, не спроможні створити єдиний інформаційний простір для підприємств, які займаються даним видом економічної діяльності, що сприяв би їх розвитку та вирішенню актуальних проблем. Крім того, підприємства текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів як перспективні для вітчизняної промисловості, потребують підтримки державними програмами.

Проведений у процесі дослідження аналіз показав, що основними проблемами мікрорівня (швейних підприємств) можна вважати: моральне та фізичне зношення обладнання; низьку кваліфікацію нового персоналу та високу плінність кадрів; низьку конкурентоспроможність і високу



собівартість продукції; високий рівень толінгу; слабо розвинуту логістичну інфраструктуру, що ускладнює реалізацію готової продукції; недостатній захист інтелектуальних прав власності на товари; недостатня популярність вітчизняних брендів. Для розв'язання зазначених проблем швейним підприємствам необхідно: привести технічну базу у відповідність із сучасними вимогами (сучасне швейне обладнання має більшу продуктивність та енергоефективність); підвищити фінансову мотивацію кадрів; знизити рівень толінгу та збільшувати прямий експорт; налагодити зв'язки з компаніями - ритейлерами, що забезпечать реалізацію продукції та просування брендів вітчизняних швейних підприємств; оформлювати товарні знаки та авторське право на розроблені зразки продукції; застосовувати дієву систему управління витратами для оптимізації собівартості продукції.

У монографії наведено види та розкривається сутність складових механізму, представлених в економічних дослідженнях. Особлива увага приділяється такій важливій дефініції, як «механізм управління». Аналіз наукових підходів до розуміння сутності поняття «механізм управління» надав можливість систематизувати їх за трьома напрямками: як набір взаємопов'язаних елементів, що показує системний підхід до формування механізму; як інструмент вирішення суперечностей для реалізації цілеспрямованих дій; як послідовність певних перетворень, тобто процес реалізації дій.

Доведено, що механізм управління витратами має складну внутрішню структуру, зумовлену спрямованістю на реалізацію мети підприємства, наявністю сфери нормативного та правового регулювання діяльності підприємства, у тому числі у формуванні витрат, різноманітністю методів, функцій та інструментів управління витратами, сукупністю ефективних методів управління витратами, наявністю організаційної та економічно-функціональної інфраструктури управління витратами та своєчасного інформаційного забезпечення. Цілеспрямованість механізму управління витратами швейного підприємства визначається його тактичними та стратегічними цілями: оптимізація витрат і собівартості продукції, активізація споживчого попиту, зростання прибутковості та зростання вартості підприємства.

Проведене дослідження дало можливість розглядати механізм управління витратами як функціонуючу систему взаємопов'язаних складових, яка повинна базуватися на концептуальній основі, що визначається чинниками економічно-функціональної й організаційної діяльності підприємства, спрямовуватися на реалізацію стратегічних і

тактичних цілей підприємства. Відповідно до найбільш загальної схеми побудови механізму регуляторного характеру важливим є модельне уявлення про систему управління витратами. Так, система управління витратами являє собою деяку інформаційну модель, що адекватно відображає функціонування всіх підсистем, елементів, методів, функцій, їх взаємозв'язок ті може бути реалізована на практиці за допомогою відповідного механізму.

Основні резерви або джерела зниження витрат запропоновано об'єднати в дві групи: внутрішні та зовнішні. Серед внутрішніх слід виокремити: поліпшення використання засобів і предметів праці, організації виробництва, праці та управління. Зовнішні чинники розглянуто з позиції можливості впливу на них з боку підприємства. До чинників, які не піддаються впливу віднесено: інфляційні процеси в макроекономіці, податкове навантаження на підприємство, спеціалізація та кооперація в умовах глобалізації та конкуренції й ін. Чинниками, на які підприємство може впливати, є ціни на споживані ресурси та трансакційні витрати.

Розроблено механізм управління витратами швейного підприємства, який забезпечить ефективне функціонування моделі управління витратами. Основними результатами ефективної дії механізму вважаємо оптимальний рівень витрат і собівартість виготовленої продукції, активізація споживчого попиту, зростання прибутковості та збільшення ринкової вартості підприємства. Зазначимо, що механізм управління витратами не повинен бути сталим, він має динамічно реагувати на чинники впливу зовнішнього та внутрішнього середовища.

Удосконалити організаційну структуру управління на швейних підприємствах покликаний постійно діючий Центр управління витратами. Його мета – реалізація поставлених керівництвом завдань спрямованих на оптимізацію витрат, шляхом комплексної інтеграції всіх структурних підрозділів швейного підприємства як центрів відповідальності у цілісну систему функціонування механізму управління витратами, що своєчасно реагуватиме на вплив незапланованих обставин і працюватиме задля досягнення стратегічних і тактичних цілей підприємства. У монографії визначено порядок впровадження системи управління витратами на швейному підприємстві, схема взаємозв'язку Центру управління витратами з підрозділами швейного підприємства, зазначено необхідність внутрішньої регламентації організації на підприємстві Центру управління витратами.

За результатами аналізу можливих варіантів розвитку подій, побудовано прогнозні сценарії: песимістичний, найбільш вірогідний та оптимістичний, що дозволило оцінити перспективи динаміки витрат швейних підприємств та розробити рекомендації щодо вибору стратегії управління витратами.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аакер Д. Стратегическое рыночное управление / Д. Аакер ; [пер. с англ.]; под ред. С. Г. Божук. – 7-е изд. – СПб. : Питер, 2007. – 496 с.
2. Австрийская школа в политической экономии: К. Менгер, О. фон Бём-Баверк, Ф. Визер / сост. В. С. Автономова. – М. : Экономика, 2011. – 368 с.
3. Адаменко Т. М. Особливості стратегічного управління затратами підприємства / Т. М. Адаменко // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. – 2011. – № 23 (2). – С. 100–106.
4. Адамовська В. С. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес адміністрування / В. С. Адамовська, Н. В. Брітан // Агросвіт. – 2015. – № 8. – С. 58–61.
5. Адирова Т. І. Проблеми управління витратами на матеріальне забезпечення та шляхи їх подолання на виробничому підприємстві / Т. І. Адирова // Економіка та держава. – 2012. – № 12. – С. 71–73.
6. Адирова Т. І. Система управління витратами – target-costing на машинобудівних підприємствах / Т. І. Адирова // Економіка та держава. – 2012. – № 7. – С. 82–84.
7. Акофф Р. С. Искусство решения проблем / Р. С. Акофф ; [пер. с англ.]; сост. Р. И. Капелюшников. – М. : Мир, 2002. – 224 с.
8. Алексеенко Л. М. Економічний словник: банківська справа, фондовий ринок (українсько-англійсько-російський тлумачний словник) / Л. М. Алексеенко, В. М. Олексієнко, А. І. Юркевич. – К. : Максимум, Економічна думка, 2000. – 592 с.
9. Алчиан А. Затраты и выпуски / А. Алчиан // Вехи экономической мысли. Т. 2 : Теория фирмы / под ред. В. М. Гальперина. – СПб. : Экономическая школа, 2000. – 534 с.
10. Амстронг Г. Маркетинг. Общий курс : учеб. пособ. / Г. Армстронг, Ф. Котлер ; [ пер. с англ.]. – 5-е изд. – М. : ИД «Вильямс», 2001. – 608 с.
11. Андрущенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н. С. Андрущенко // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 5. – С. 3–7.
12. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник / В. Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2013. – 779 с.
13. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф ; [пер. с англ.]; под ред. Ю. Н. Каптуревского. – СПб. : Питер, 1999. – 416 с.
14. Антология экономической классики: У. Пэтти, А. Смит, Д. Рикардо / сост. И. А. Столяров. – М. : Эконом Ключ, 1993. – 478 с.

15. Артамонова Н. С. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг / Н. С. Артамонова, Н. М. Доба // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 3 (8). – С. 16–21.
16. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. / П. Й. Атамас – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
17. Балан А. А. Система управління витратами на промисловому підприємстві / А. А. Балан, А. В. Крисенко // Економіка: реалії часу. – 2014. – № 3 (13). – С. 43–49.
18. Балан А. А. Модель інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття аналітичних рішень [Електронний ресурс] / О. С. Балан // Ефективна економіка. – 2012. – № 12. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1621> (дата звернення: 21.03.2018 р.). – Назва з екрана.
19. Безугла Ю. Є. Формування конкурентних пріоритетів підприємства на основі адаптивно-орієнтованого підходу / Ю. Є. Безугла // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2015. – № 819. – С. 9–14.
20. Беккер Г. С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории / Г. С. Беккер ; [пер. с англ.] ; сост. Р. И. Капелюшников. – М. : ГУ ВШЭ, 2003. – 672 с.
21. Белоусова І. А. Управлінський облік – інформаційна складова системи економічної безпеки підприємства : монографія / І. А. Белоусова. – К. : Дорадо-Друк, 2010. – 432 с.
22. Белоусова І. А. Проблеми планування собівартості промислової продукції / І. А. Белоусова // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2005. – Т. 3, № 6. – С. 76–80.
23. Белоусова І. А. Управління виробничими витратами – функціональна складова системи економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності / І. А. Белоусова ; [наук. ред. О.А. Кириченко]. – К. : Дорадо-Друк, 2010. – 37 с.
24. Беляєва Н. С. Зниження витрат як елемент стратегії розвитку підприємства / Н. С. Беляєва // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. – 2011. – № 5. – С. 150–156.
25. Бельтюков Є. А. Управління витратами на основі функціонально-вартісного аналізу / Є. А. Бельтюков, Н. О. Безнощенко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – Т. 2, № 2. – С. 7–10.

26. Бичкова А. Н. Экономический механизм: определение, классификация и применение / А. Н. Бичкова // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. – 2010. – № 4. – С. 37–43.
27. Богданов А. А. Тектология: всеобщая организационная наука. Ч. 1 / А. А. Богданов. – 3-е изд., заново перераб. и доп. – М., 1989. – 650 с.
28. Бойко Є. І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / Є. І. Бойко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18 (6). – С. 139–143.
29. Бородиня О. Г. 2014 р.: легка промисловість України / О. Г. Бородиня // Легка промисловість. – 2014. – № 1. – С. 3–7.
30. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2012. – № 1 (22). – С. 11–18.
31. Бухман И. В. Функционально-стоимостной анализ – теория и практика проведения / И. В. Бухман. – Рига: ЛатНИИНТИ, 2002. – 216 с.
32. Василевский Е. Г. Джеймс Милль и Мак Куллох / Е. Г. Василевский // Всемирная история экономической мысли : в 6 томах. Т. 2 : От Смита и Рикардо до Маркса и Энгельса / гл. ред. В. Н. Черковец. – М. : Мысль, 1988. – 574 с.
33. Вебер М. Избранные произведения / М. Вебер. – М. : Прогресс, 1990. – 808 с.
34. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
35. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
36. Власюк Г. В. Аналіз та оцінка існуючих систем управління витратами / Г. В. Власюк // Держава та регіони. – 2006. – № 6. – С. 76–79.
37. Визер Ф. Теория общественного хозяйства / Ф. Визер // Австрийская школа в политической экономии: К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Визер. – М.: Экономика, 1992. – 496 с.
38. Волкова М. В. Система управління витратами промислового підприємства / М. В. Волкова // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2013. – № 3 (23). – С. 25–33.
39. Волонцевич С. О. Оптимізація структури витрат як фактор підвищення конкурентоспроможності промислових підприємств : дис. ...

канд. екон. наук : 08.07.01 / Волонцевич Світлана Олегівна. – Харків, 2006. – 217 с.

40. Волошина В. В. Організація управління витратами операційної діяльності харчових підприємств за центрами витрат й центрами відповідальності / В. В. Волошина // Вісник ХНАУ : зб. наук. пр. – 2016. – Вип. 1. – С. 249–253.

41. Вудвуд В. В. Резерви зниження собівартості продукції як один із напрямків підвищення ефективності функціонування підприємства [Електронний ресурс] / В. В. Вудвуд, І. Ф. Козакова // Інноваційна економіка. – 2013. – № 8. – С. 100–103. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/inek\\_2013\\_8\\_21.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/inek_2013_8_21.pdf) (дата звернення: 15.12.2016). – Назва з екрана.

42. Гавкалова Н. Л. Дослідження впливу трансакційних витрат підприємства на ефективність менеджменту персоналу на прикладі підприємств Харківського регіону / Н. Л. Гавкалова, Т. А. Власенко // Теорія та практика державного управління : зб. наук. пр. – 2011. – Вип. 1 (32). – С. 204–211.

43. Гавриленко Ю. М. Особливості управління витратами на підприємстві [Електронний ресурс] / Ю. М. Гавриленко, А. А. Коваль. – Режим доступу : <http://knutd.com.ua/publications/pdf/TD/2012-4/12gymvnp.pdf> (дата звернення: 11.02.2017). – Назва з екрана.

44. Гаврищук Т. Б. Державне управління підприємствами швейної промисловості України / Т. Б. Гаврищук // Вісник КНУТД. – 2013. – № 4. – С. 165–171.

45. Гайдучок Т. С. Механізм управління операційними витратами лісогосподарських підприємств Поліського регіону України: облікове та аналітичне забезпечення / Т. С. Гайдучок, В. А. Мостепанюк // The scientific method. – 2017. – Vol. 1, № 6. – Р. 55–63.

46. Гаркавенко С. С. Маркетинг : підручник / С. С. Гаркавенко. – К. : Лібра, 2007. – 717 с.

47. Гаррисон Д. Ч. Учет себестоимости в помощь производству / Д. Ч. Гаррисон. – М. : ООО «Социум» ; ЗАО Изд-во «Экономика», 2002. – 346 с.

48. Глазов М. М. Система «стандарт-костинг» как основа совершенствования учета и управления затратами [Электронный ресурс] / М. М. Глазов, И. П. Фирова // Общество. Среда. Развитие. – 2015. – № 1. – С. 11. – Режим доступу : [http://www.terrahumana.ru/arhiv/15\\_01/15\\_01\\_02.pdf](http://www.terrahumana.ru/arhiv/15_01/15_01_02.pdf) (дата звернення: 17.03.2016). – Назва з екрана.

49. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
50. Головка О. Г. Особливості стратегічного управління фінансовою діяльністю підприємства / О. Г. Головка, В. О. Пономаренко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2014. – № 1 (19). – С. 73–77.
51. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами / Л. Голубовський // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 187–192.
52. Горобець О. С. Організація управління витратами на підприємстві / О. С. Горобець // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2012. – № 1 (1). – С. 285–291.
53. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV зі змінами й доповненнями [Електронний ресурс] / Законодавство України // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 20.04.2017). – Назва з екрана.
54. Гречан А. П. Роль системи управління витратами в забезпеченні ефективності функціонування підприємства // А. П. Гречан, Н. Й. Радіонова // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – С. 43–45.
55. Грималюк А. В. Сверхпредпринимательство (Методологические основные концепции двухуровневой рыночной экономики) : монография / А. В. Грималюк. – Одесса : Астропринт, 2006. – 528 с.
56. Гринько Т. В. Обґрунтування стратегії зниження витрат підприємства [Електронний ресурс] / Т. В. Гринько, К. В. Столпова. – Режим доступу : [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_6\\_131.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_6_131.pdf) (дата звернення: 08.04.2018). – Назва з екрана.
57. Гриньова В. М. Тлумачний словник економічних термінів : навч. посіб. / В. М. Гриньова, В. О. Коюда. – Харків : ІНЖЕК, 2003. – 184 с.
58. Грищенко І. М. Обґрунтування ефективних рішень у контексті стратегічного управління витратами підприємств легкої промисловості на основі аналізу ланцюга цінностей / І. М. Грищенко, Н. Й. Радіонова // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія: Економічні науки. – 2018. – № 1 (119). – С. 35–44.
59. Грищенко І. М. Формування оптимальної виробничої програми для підприємств легкої промисловості через управління витратами / І. М. Грищенко, Н. Й. Радіонова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. – 2018. – № 2 (256). – С. 106–114.



60. Грищенко І. М. Зупинитися – означає відстати / І. М. Грищенко // Легка промисловість. – 2014. – № 3/4. – С. 8–9.
61. Грищенко І. М. Маркетингові основи комерційного посередництва : навч. посіб. / І. М. Грищенко. – К. : Грамота, 2006. – 304 с.
62. Грищенко І. М. Механізми державного регулювання комерційно-посередницької діяльності / І. М. Грищенко // Економіст. – 2006. – № 5. – С. 30–33.
63. Грищенко І. М. Підприємницький бізнес : підручник / І. М. Грищенко. – К. : Грамота, 2016. – 520 с.
64. Гусарова Л. В. Управління витратами. Методи аналізу динаміки витрат та їх оцінки : конспект лекції / Л. В. Гусарова. – К. : КНУБА, 2007. – 24 с.
65. Гусева Н. В. Особенности формирования механизма управления затратами в рамках стратегического развития на предприятиях электроэнергетики [Электронный ресурс] / Н. В. Гусева // Наукоеведение : интернет-журнал. – 2013. – Вып. 6 (ноябрь – декабрь). – Режим доступа : [naukovedenie.ru/PDF/147EVN613.pdf](http://naukovedenie.ru/PDF/147EVN613.pdf) (дата звернення: 11.06.2018). – Назва з екрана.
66. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посіб. / І. Є. Давидович. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.
67. Данилко В. К. Управління витратами : навч. посіб. / В. К. Данилко, О. М. Кушніренко, К. С. Марченко. – К. : Каравела, 2012. – 216 с.
68. Дарманська Г. О. Системний підхід до питання формування виробничих витрат в структурі прийняття управлінських рішень / Г. О. Дарманська // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – Т. 1, № 6. – С. 141–144.
69. Денисенко М. П. Тенденції впливу зовнішнього середовища на діяльність швейних підприємств / М. П. Денисенко, І. В. Бродюк // Ефективність діяльності підприємств в умовах глобалізаційних процесів : монографія / за ред. О. В. Ольшанської, А. О. Мельник, Т. М. Янковець. – К. : КНУТД, 2016. – С. 97–121.
70. Денисенко М. П. Формування конкурентних стратегій підприємства / М. П. Денисенко, В. О. Байковець // Інформаційно-аналітичне забезпечення ефективності діяльності підприємств у контексті економічної безпеки в умовах інтеграції з ЄС : матер. міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (27 травня 2016 р., Київ). – К. : КНУТД, 2016. – С. 85–88.
71. Денисюк О. М. Аналіз операційних витрат машинобудівних підприємств на прикладі Вінницької області // Агросвіт. – 2013. – № 22. – С. 38–44.

72. Державна служба статистики України [Електронний ресурс] / офіц. сайт. – Режим доступу: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua) (дата звернення: 10.12.2017). – Назва з екрана.
73. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 154–160.
74. Джон Шанк. Стратегическое управление затратами / Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан ; [пер. с англ.]. – СПб. : ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
75. Діяльність великих, середніх, малих та мікропідприємств промисловості. Статистичний збірник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publ9\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ9_u.htm) (дата звернення: 12.04.2018). – Назва з екрана.
76. Діяльність суб'єктів господарювання промисловості. Статистичний збірник. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publ9\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ9_u.htm) (дата звернення: 19.05.2018). – Назва з екрана.
77. Дмитренко Е. Д. Оптимізація витрат підприємства на виробництво продукції в ринкових умовах / Е. Д. Дмитренко, О. Г. Безверха // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури : зб. наук. праць. – 2010. – Вип. 26. – С. 26–30.
78. Довгань Л. Є. Стратегічне управління : навч. посіб. / Л. Є. Довгань, Ю. В. Каракай, Л. П. Артеменко. – К. : ЦУЛ, 2011. – 440 с.
79. Догадаєва Т. М. Облік, аналіз і контроль витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції / Т. М. Догадаєва // Економіка. Фінанси. Право. – 2012. – № 8. – С. 22–24.
80. Дощич Г. А. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / Г. А. Дощич // Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/29\\_DWS\\_2012/Economics/10\\_120778.doc.htm](http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_120778.doc.htm) (дата звернення: 14.08.2018). – Назва з екрана.
81. Друкер П. О профессиональном менеджменте / П. Друкер ; [пер. с англ.]. – М. : ИД «Вильямс», 2006. – 320 с.
82. Друри К. Управленческий и производственный учёт / К. Друри ; [пер. с англ.]. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 735 с.
83. Дуляба Н. І. Сутність, роль та значення показника собівартості продукції в управлінні виробництвом [Електронний ресурс] / Н. І. Дуляба, Т. А. Ільницька // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.16. –

- С. 217–222. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnltu\\_2013\\_23.16\\_36.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnltu_2013_23.16_36.pdf) (дата звернення: 09.10.2017). – Назва з екрана.
84. Економіка підприємства : підручник / М. Г. Грещак, В. М. Колот, А. П. Наливайко [та ін.] ; за заг. ред. С. Ф. Покропивного. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 528 с.
85. Економіка підприємства : навч. посіб. / за ред. В. А. Сідун, Ю. В. Пономарьової. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 356 с.
86. Економічна енциклопедія : в 3-х т. / відп. ред. С. В. Мочерний. – Київ: Видавничий центр "Академія", 2000–2002.
87. Економічна теорія: Політекономія : підручник / за ред. В. Д. Базилевича. – 9-те вид., доп. – К. : Знання, 2014. – 710 с.
88. Єпіфанова І. Ю. Прибутковість підприємства: сучасні підходи до визначення сутності [Електронний ресурс] / І. Ю. Єпіфанова, В. С. Гуменюк // Економіка та суспільство. – 2016. – Вип. 3. – С. 189–192.
89. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
90. Завадський Й. С. Управління сільськогосподарським виробництвом у системі АПК : [підручник] / Й. С. Завадський. – К. : Вища школа, 1992. – 367 с.
91. Про захист економічної конкуренції : Закон України від 11 січня 2001 р. № 2210–III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2210-14> (дата звернення: 16.09.2018). – Назва з екрана.
92. Закон України Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16.09.2014 № 1678-VII // ВВР. – 2014. – № 40. – С. 2843. – ст. 2021.
93. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 18.03.2018). – Назва з екрана.
94. Закаблук Г. О. Прогнозування доходів та витрат машинобудівного підприємства на основі методу Хольта-Уінтерса / Г.О. Закаблук // Економіка та держава. – 2018. – № 6. – С. 51 – 55.
95. Захарін С. В. Інвестиційне забезпечення економічного розвитку / С. В. Захарін // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 72– 81.

96. Зінченко О. В. Аналіз стратегій зниження затрат на виробничих підприємствах / О. В. Зінченко, Н. Й. Радіонова // Інфраструктура ринку. – 2017. – Вип. 5. – С. 123–127.
97. Зосименко Т. І. Індикатори трансакційних витрат в процесі трансформації економічної системи [Електронний ресурс] / Т. І. Зосименко // Ефективна економіка. – 2010. – № 2. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=143> (дата звернення: 11.04.2018). – Назва з екрана.
98. История экономических учений: учебник / Л. Я. Корнийчук, И. А. Татаренко. – К. : КНЭУ, 1999. – 562 с.
99. Іванюта П. В. Управління ресурсами та витратами : навч. посіб. / П. В. Іванюта, О. П. Лугівська ; за ред. С. М. Іванюти. – К. : Центр навч. лри, 2009. – 320 с.
100. Іващенко В. І. Економічний аналіз господарської діяльності / В. І. Іващенко, М. А. Болюх. – К. : ЗАТ «НІЧЛАВА», 1999. – 204 с.
101. Ільницька Г. Я. Формування фінансово-економічного механізму управління підприємством / Г. Я. Ільницька // Науковий вісник УДЛУ. – 2004. – Вип. 14.7. – С. 291–294.
102. Ільницька-Гикавчук Г. Я. Удосконалення управління витратами підприємства / Г. Я. Ільницька-Гикавчук, О. М. Щур // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2012. – № 6 (1). – С. 94–96.
103. Інвестиційний клімат в Україні / за ред. П. І. Гайдуцького. – К.: Нора-друк, 2002. – С. 77–78.
104. Как работают японские предприятия : [пер. с англ.] / под ред. Я. Мондена [ и др.]. – М.: Экономика, 1989. – 262 с.
105. Касьян Л. Е. Стан та перспективи розвитку легкої промисловості України / Л. Е. Касьян // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2016. – Вип. 6 (1). – С. 147–150.
106. Квасовський О. Аналіз практики використання зарубіжних методик (моделей) прогнозування ймовірності банкрутства підприємств / Г. Островська, О. Квасовський // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 2 (31). – С. 99–111.
107. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ, А. Р. Ж. Тюрго, П. С. Дюпон де Немур ; [пер. с фр., англ. и нем.]. – М. : Эксмо, 2010. – 199 с.
108. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній. – К. : Знання, 2008. – 487 с.

109. Кларк Дж. Б. Распределение богатства / Дж. Б. Кларк ; [пер. с англ.]. – М. : Гелиос АРВ, 2000. – 367 с.
110. Клименко А. А. Управління витратами на сільськогосподарських підприємствах / А. А. Клименко // Вісник Бердянського університету менеджменту та бізнесу. – 2009. – № 4 (8). – С. 53–57.
111. Климко Г. Н. Основи економічної теорії: політекономічний аспект / Г. Н. Климко. – К. : Знання-Прес, 2004. – 615 с.
112. Кнорринг В. И. Теория, практика и искусство управления : учебник для вузов по спец. «Менеджмент» / В. И. Кнорринг. – 3-е изд., изм. и доп. – М. : Норма, 2007. – 544 с.
113. Кобилуох О. Я. Ощадливе виробництво як концепція оптимізації виробничого та управлінського процесів / О. Я. Кобилуох, Г. М. Мельник // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2012. – № 749 : Логістика. – С. 43–49.
114. Коваленко О. В. Актуальні питання управління собівартістю продукції промисловості / О. В. Коваленко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2013. – № 1. – С. 50–54.
115. Ковтун С. Управління затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Харків : Фактор, 2007. – 272 с.
116. Когут У. І. Критерії класифікації затрат підприємства [Електронний ресурс] / У. І. Когут // Національний університет «Львівська політехніка». – 2008. – Режим доступу : [http://vlp.com.ua/files/08\\_27.pdf](http://vlp.com.ua/files/08_27.pdf) (дата звернення: 10.12.2016). – Назва з екрана.
117. Козак В. Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка / В. Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матер. IV міжнар. наук.-практ. конф. – К. : МІБО КНЕУ, 2009. – С. 129–131.
118. Конспект лекцій з дисципліни “Управлінський облік” (для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання напрямку підготовки 0501 – «Економіка і підприємництво», 6.030509 «Облік і аудит» спеціальності «Облік і аудит») / О. Є. Власова; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ. – 2010. – 118 с.
119. Козаченко Г. В. Управління затратами підприємства : [монографія] / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Г. А. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.
120. Кондрашова Т. М. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах України за допомогою калькулювання [Електронний ресурс] / Т. М. Кондрашова. – Режим доступу : <http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/>

звернення: 15.11.2017). – Назва з екрана.

121. Костецька Н. І. Класифікація витрат як основа формування стратегії зниження витрат підприємства / Н. І. Костецька // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2005. – Т.1, № 6. – С. 71–74.

122. Костецька Н. І. Методичні аспекти формування стратегії зниження витрат підприємства / Н. І. Костецька // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2010. – С. 443–450.

123. Костецька Н. І. Факторний підхід до формування стратегії зниження витрат підприємства / Н. І. Костецька // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 1 (30). – С. 162.

124. Костецький В. В. Фінансовий контролінг у системі управління фінансами підприємства / В. В. Костецький // Наукові записки національного університету «Острозька академія». – 2012. – Вип. 19. – С. 143–146.

125. Костецький Я. І. Проблеми зниження собівартості продукції та підвищення рентабельності виробництва / Я. І. Костецький // Наукові записки кафедри економічного аналізу. – 2003. – Вип. 12, № 1. – С. 154–156.

126. Котлер Ф. Основи маркетинга: краткий курс / Ф. Котлер ; [пер. с англ.]. – М. : Издат. дом «Вильямс», 2007. – 656 с.

127. Коцкулич Т. Трансанкційні витрати: основні аспекти теорії трансанкційних витрат як фактора оптимізації діяльності підприємств / Т. Коцкулич // Економіст. – № 7. – 2014. – С. 36–39.

128. Крамської Д. Ю. Дослідження сучасних методів управління витратами та їх застосування на етапах життєвого циклу продукції / Д. Ю. Крамської, В. Д. Вашкіс, О. А. Матяж // Вісник НТУ "ХПІ". Серія : Технічний прогрес і ефективність виробництва. – 2015. – № 26 (1135). – С. 29–33.

129. Крапівницька С. М. Розвиток системи управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / С. М. Крапівницька, М. В. Зарукевич // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2013. – Режим доступу: [http://www.visnyk-onu.od.ua/journal /2013\\_18\\_3\\_1/ 41.pdf](http://www.visnyk-onu.od.ua/journal /2013_18_3_1/ 41.pdf) (дата звернення: 21.01.2018). – Назва з екрана.

130. Кріпак Л. О. Особливості формування витрат на виробництво та собівартості продукції на промислових підприємствах / Л. О. Кріпак // Держава та регіони. – 2006. – № 5. – С. 366–370.

131. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / О. В. Крушельницька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 1 (51). – Режим доступу: <http://www.ven.ztu.edu.ua/> (дата звернення: 19.01.2018). – Назва з екрана.
132. Кудінов Е. О. Механізм моделювання управління витратами торговельного підприємства / Е. О. Кудінов // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2013. – № 5 (61). – С. 108–112.
133. Кудряшов В. П. Державна підтримка економічного зростання в Україні / В. П. Кудряшов // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 42–53.
134. Кузьменко О. О. Формування принципів та завдань управління доходами туристичного підприємства / О. О. Кузьменко, Т. І. Ткаченко // Бізнес Інформ. – 2017. – № 2. – С. 166–171.
135. Кузьмін О. Є. Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та прикладні засади / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К.: Кондор, 2007. – 234 с.
136. Кузьмін О. Є. Теоретико-методичні засади побудови системи ціноутворення на продукцію підприємств / О. Є. Кузьмін // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Науки: економіка, політологія, історія. – 2015. – № 6 (226). – С. 160–175.
137. Кулішов В. В. Економіка підприємства: теорія і практикум : навч. посіб. / В. В. Кулішов. – К. : Ліра-К, 2014. – 208 с.
138. Кульман А. Экономические механизмы / А. Кульман. – М.: ПрогрессУниверс, 1993. – 192 с. – (Деловая Франция).
139. Курс МВА по стратегическому менеджменту: [пер. с англ.] / под ред. Л. Фаэра, Р. Рэнделла. – М.: Альпина Паблишер. – 2004. – 608 с.
140. Куцик П. О. Поділ загальнопромислових витрат підприємств кондитерської галузі України на постійні та змінні / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – Т. 2, вип. 17. – С. 201–204.
141. Лаврик У. В. Сучасні підходи до управління витратами промислових підприємств / У. В. Лаврик, К. Ю. Бондик // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2013. – Вип. 24. – С. 360–369.
142. Лапыгин Ю. Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат: практическое руководство / Ю. Н. Лапыгин, Н. Г. Прохорова. – М.: Эксмо, 2007. – 128 с.

143. Лахтіонова Л. А. Поняття категорії «витрати» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності / Л. А. Лахтіонова // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 68–74.
144. Легка промисловість України: реалії та перспективи розвитку : експертно-аналітична доповідь / І. М. Грищенко, Т. Л. Ізовіт, А. В. Курганський [та ін.]. – К. : КНУТД, 2015. – 80 с.
145. Леонов Я. В. Система управління витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності / Я. В. Леонов, Ю. С. Герасименко // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2010. – Т. 2, № 1 (3). – С. 175–183.
146. Леонтьев В. В. Межотраслевая экономика / В. В. Леонтьев ; [пер. с англ.]. – М. : Экономика, 1997. – 479 с.
147. Литвин О. О. Методичні основи управління витратами на промислових підприємствах / О. О. Литвин // Економіка та підприємництво. – 2011. – № 2. – С. 159–165.
148. Лісовський І. В. Особливості формування системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами промислового підприємства / І. В. Лісовський, Є. М. Рудніченко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2014. – № 4 (66). – С. 140–145.
149. Лотиш О. Я. Економічний механізм формування витрат на виробництво продукції / О. Я. Лотиш // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2006. – Т. 1, № 2. – С. 160–165.
150. Лукінов І. Наслідки і перспективи перетворення в економіці України / І. Лукінов // Економіка України. – 1995. – № 12. – С. 4–18.
151. Лях І. С. Теоретичні аспекти контролінгу маркетингу на підприємстві / І. С. Лях // Бізнес Інформ. – 2017. – № 7. – С. 251–256.
152. Мазур І. М. Удосконалення механізму управління витратами нафтогазовидобувних підприємств [Електронний ресурс] / І. М. Мазур // Інноваційна економіка. Науковий журнал. – 2010. – № 2. – Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/inek/2010\\_2/121.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2010_2/121.pdf). (дата звернення: 13.09.2018). – Назва з екрана.
153. Мазур О. І. Мета та складові системи управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / О. І. Мазур, Н. М. Богацька. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com> (дата звернення: 20.07.2018). – Назва з екрана.



154. Мазуренко О. М. Облік загально виробничих витрат у системі управління підприємством / О. М. Мазуренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 3 (12 ). – Житомир, 2008. – С. 324–331.
155. Макалюк І. В. Економіко-математичне моделювання оптимізації трансакційних витрат машинобудівних підприємств / І. В. Макалюк // Бізнес Інформ. – 2014. – № 2. – С. 127–131.
156. Макаренко М. В. Производственный менеджмент : учеб. пособ. для вузов / М. В. Макаренко, О. М. Махолина. – М. : Приор, 2008. – 383 с.
157. Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю ; [ пер. с англ.]. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 974 с.
158. Мамонтов Д. В., Селезнев С. В. Классификация методов и моделей прогнозирования // Устойчивое развитие горных территорий. – 2014. – № 1. – С. 51–55.
159. Маркс К. Капитал / К. Маркс. – 2-е изд. – М. : Политиздат, 1970. – 1084 с.
160. Мартинець В. В. Управління трансакційними витратами промислового підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / В. В. Мартинець; Сум. держ. ун-т. – Суми, 2013. – 20 с.
161. Маршалл А. Принципы экономической науки. Т. 1 / А. Маршалл ; [пер. с англ.]. – М. : Прогресс, 1993. – 415 с.
162. Мельник В. М. Основи економічного аналізу: короткий теоретико-методологічний курс : навч. посіб. / В. М. Мельник. – К. : Кондор, 2003. – 128 с.
163. Мельник Л. Г. Экономика предприятия. Конспект лекций : учеб. пособие / Л. Г. Мельник, А. И. Каринцева. – Сумы : ИТД «Университетская книга», 2002. – 400 с.
164. Менгер К. Австрийская школа в политической экономии / К. Менгер, Е. фон Бём-Баверк, Ф. Визер. – М. : Экономика, 1992. – 496 с.
165. Меренкова Л.О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. екон. наук / Л. О. Меренкова ; Харківський державний економічний університет. – Харків, 2003. – 20 с.

166. Методичні засади переходу до нової архітектури швейної промисловості України на базі моделей сталого економічного розвитку : монографія / за ред. Ю. В. Гончарова. – К. : Кафедра, 2012. – 400 с.
167. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їхнього планування в торговельній діяльності : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 22 травня 2002 р. № 145 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text1380/pg1.htm> (дата звернення: 12.10.2017). – Назва з екрана.
168. Мілаш І. В. Аналіз концепцій стратегічного управління витратами торговельних підприємств / І. В. Мілаш, А. В. Красноусов // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2013. – Вип. 1(1). – С. 130–137.
169. Мініна Є.О. Стратегічне управління затратами промислового підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Мініна Є.О. – Северодонецьк, 2015. – 227 с.
170. Михайлова Е.Б. Проблема классификации моделей и методов прогнозирования // Учет и статистика. 2017. №1 (45). – Режим доступу : <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-klassifikatsii-modeley-i-metodov-prognozirovaniya> (дата звернення: 15.01.2019). – Назва з екрана.
171. Мошенський С. З. Економічний аналіз : підруч. для студ. екон. спец. ВНЗ / С. З. Мошенський, О. В. Олійник ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута», 2007. – 704 с.
172. Нагайчук В. В. Методологічні аспекти змісту, класифікації та визначення напрямів зниження витрат виробництва [Електронний ресурс] / В. В. Нагайчук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 1. – С. 150–155. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/frvu\\_2011\\_1\\_37.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/frvu_2011_1_37.pdf) (дата звернення: 25.12.2016). – Назва з екрана.
173. Назарова И. В. Управление затратами – новый взгляд [Электронный ресурс] / И. В. Назарова. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/v/upravlenie-zatratami-novyy-vzglyad> (дата звернення: 20.10.2016). – Назва з екрана.
174. Настич В. Г. Зниження собівартості продукції як чинник підвищення стабільності підприємства [Електронний ресурс] / В. Г. Настич // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2014. – № 2. – С. 87–91. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vbumb\\_2014\\_2\\_20.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vbumb_2014_2_20.pdf) (дата звернення: 08.12.2017). – Назва з екрана.
175. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ

Мінфіна України від 07.02.2013 № 73 // Офіційний вісник України від 19.03.2013. – 2013. – № 19. – С. 97. – Ст. 665.

176. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010 : Національний класифікатор України: Наказ Держспоживстандарту України від 11.10.2010 № 457// Законодавство України / ВР України. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10> (дата звернення: 06.11.2016). дата звернення: 12.09.2017). – Назва з екрана.

177. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» від 10.09.2003 № 1440 // Урядовий кур'єр. – 2003. – 15 жовтня (№ 193).

178. Національний стандарт № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів» від 29.11.2006 №1655 // Урядовий кур'єр. – 2006, 13 грудня (№ 235).

179. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Г. В. Нашкерська – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.

180. Никонович Д. С. Направления развития методики формирования себестоимости продукции по статьям калькуляции [Электронный ресурс] / Д. С. Никонович // Управління розвитком. – 2013. – № 17. – С. 112–115. – Режим доступа : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz\\_2013\\_17\\_44.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2013_17_44.pdf) 130 (дата звернення: 20.09.2017). – Назва з екрана.

181. Однолько В. Проблема управління витратами торговельних підприємств / В. Однолько // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – 2017. – № 3 (245). – С. 117–125.

182. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова ; Российская академия наук; Ин-т русского языка им. В. В. Виноградова. – 7-е изд., доп. – М. : Азбуковник, 1999. – 944 с.

183. Ольховая М. В. Совершенствование планирования производственной программы промышленных предприятий в современных условиях хозяйствования : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук : 08.00.05 / Марина Валерьевна Ольховая. – М., 2006. – 20 с.

184. Організація і планування виробництва на підприємствах швейної промисловості : навч. посіб. / Н. А. Адамова, В. А. Йохня, Т. Л. Малова, Т. Є. Пенкіна. – К.: Вища шк., 1994. – 351 с.

185. Орлов О. А. Проблемы гибкого управления затратами и прибылью в условиях рыночной экономики / О. А. Орлов, Е. Г. Рясных // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2013. – Т. 3, № 2. – С. 7–11.

186. Орлов О. О. Методика маржинального аналізу прибутку і безбитковості виробництва / О. О. Орлов, Є.Г. Рясних // Вісник

Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – Т. 2, № 4. – С. 7–10.

187. Орлов О. О. Управління накладними затратами в системі формування фінансових результатів промислових підприємств : монографія / О. О. Орлов, Є. Г. Рясних, Є. М. Рудніченко ; за ред. О. О. Орлова. – Хмельницький : ХНУ, 2010. – 223 с.

188. Основи технологій експериментального та підготовчо-розкрийного виробництва : навч. посіб. / С. М. Березненко, О. І. Водзінська, Л. Б. Білоцька [та ін.]. – К. : КНУТД, 2017. – 171 с.

189. Агенство промислових новин [Електронний ресурс] : Офіційний сайт. – Режим доступу: <http://www.apn-ua.com> (дата звернення: 20.02.2018). – Назва з екрана.

190. Асоціація «Укрлегпром» [Електронний ресурс] : Офіційний сайт. – Режим доступу: <https://ukrlegprom.org/ua/analytics/> (дата звернення: 20.02.2018). – Назва з екрана.

191. Національний банк України [Електронний ресурс] : Офіційне Інтернет-представництво. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/control/uk/index> (дата звернення: 20.02.2018). – Назва з екрана.

192. Палка І. М. Особливості управління витратами на підприємствах: вітчизняний та закордонний досвід / І. М. Палка // Економічний простір. – № 67. – 2012. – С. 264–269.

193. Пальчук О. В. Проблеми формування інформаційного забезпечення управління трансакційними витратами в системі бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О. В. Пальчук, О. О. Очеретяна // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 22 (2). – С. 428–433. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu\\_e\\_2012\\_22\(2\)\\_73.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2012_22(2)_73.pdf) (дата звернення: 11.07.2018). – Назва з екрана.

194. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 228 с.

195. Партин Г. О. Управлінський облік : навч. посіб. / Г. О. Партин, А. Г. Завгородній. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 303 с.

196. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г. О. Партин. – К.: Вид-во УБС НБУ, 2008. – 219 с.

197. Пересунько З. М. Методи калькулювання виробничих затрат: зарубіжний та вітчизняний досвід [Електронний ресурс] / З.

- М. Пересунько. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/34\\_NIEK\\_2010/Economics/74551.doc.htm](http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2010/Economics/74551.doc.htm) (дата звернення: 12.08.2017). – Назва з екрана.
198. Пилипенко О. О. Управління витратами на сучасних підприємствах / О.О. Пилипенко // Формування ринкових відносин в Україні. – № 12. – 2008. – С. 8–9.
199. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. А. А. Пилипенка. – Харків : Вид-во ХНЕУ, 2011. – 344 с.
200. Писарчук О. О. Оцінювання ефективності інформаційних систем за вектором критеріїв / О. О. Писарчук // Збірник наукових праць ЖВІ НАУ. – 2010. – Вип. 3. – С. 117–123.
201. Пічугіна Т. С. Оцінка систем обліку витрат / Т. С. Пічугіна, Н. І. Гордієнко // Научно-технический сборник. – 2003. – № 52. – С. 124–128
202. Плющ І. С. Місцеве самоврядування та економіка (до проблеми ефективності законодавчих механізмів) / І. С. Плющ // Економіка АПК. – 2002. – № 1. – С. 3–9.
203. Погорелов Ю. С. Методи планування витрат підприємства при застосуванні концепції постійного вдосконалення / Ю. С. Погорелов, С. С. Бондаренко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2013. – Т. 3, № 2. – С. 27–31.
204. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] / Законодавство України // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.02.2018). – Назва з екрана.
205. Поздняков А. С. Применение метода Хольта-Винтерса при анализе и прогнозировании динамики временных рядов. – Режим доступу : <http://masters.donntu.org/2017/fknt/vudvud/library/article6.pdf> (дата звернення: 17.03.2019). – Назва з екрана.
206. Покрас О. С. Аналіз міжнародної конкурентоспроможності української швейної промисловості за допомогою ромбу національних переваг М. Портера [Електронний ресурс] / О. С. Покрас, С. В. Войтко / Актуальні проблеми економіки та управління: зб. наук. пр. молодих вчених. – 2014. – Вип. 8. – Режим доступу: <https://www.rae.ru/forum2012/327/3307> (дата звернення: 07.12.2017). – Назва з екрана.
207. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс] / Законодавство України //

- Мінфін України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 22.02.2017). – Назва з екрана.
208. Попівняк Ю. М. Коефіцієнти оцінки фінансового механізму управління витратами підприємства / Ю. М. Попівняк // Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. – 2011. – Т. 2, № 5. – С. 44–47.
209. Поповенко Н. С. Классификация затрат как информационный источник формирования себестоимости промышленного предприятия / Н. С. Поповенко, Л. П. Сухина // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 12. – С. 168–178.
210. Поповская М. К. Преимущества и недостатки систем управления затратами [Электронный ресурс] / М. К. Поповская // Студенческий научный форум : IV Междунар. студенческая электрон. науч. конф. – 2012. – Режим доступа: <https://www.rae.ru/forum2012/327/3307> (дата звернення: 19.03.2017). – Назва з екрана.
211. Портер М. Конкурентное преимущество: как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / М. Портер; [пер. с англ.]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 715 с.
212. Про захист інформації в автоматизованих системах : Закон України від 5 липня 1994 року № 80–94 (у редакції від 09.06.2004). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80/94-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 14.05.2018). – Назва з екрана.
213. Про інформацію : Закон України від 2 жовтня 1992 року № 2657-ХІІ (у редакції від 09.06.2004) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2657-12> (дата звернення: 14.05.2018). – Назва з екрана.
214. Про концепцію Національної програми інформатизації : Закон України від 4 лютого 1998 року № 75/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/75/98-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 12.02.2018). – Назва з екрана.
215. Про Національну програму інформатизації : Закон України від 4 лютого 1998 р. № 74/98-ВР (у редакції від 16.10.2001) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua) (дата звернення: 12.02.2018). – Назва з екрана.
216. Прокопенко І. Ф. Методика і методологія економічного аналізу : навч. посіб. / І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін. – К. : ЦУЛ, 2008. – 430 с.

217. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : [монографія] / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
218. Прудон Ж. П. Бедность как экономический принцип / Ж. П. Прудон. – М. : Посредник, 1998. – 211 с.
219. Пустова І. В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки / І. В. Пустова // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 11. – С. 39–42.
220. Радинова Н. И. Аналитическое обеспечение управления эффективностью деятельности предприятия / Н. И. Радинова // Украина–Болгария–Европейский Союз: современное состояние : сб. материалов междунар. науч.-практ. конф. (13–19 сентября 2012 г., г. Варна). – Херсон : ПП Вишемирський В. С., 2012. – С. 192–195.
221. Радіонова Н. Й. Аналіз затратоутворюючих факторів управління виробничими затратами підприємства / Н. Й. Радіонова // Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : тези доповідей III міжнар. наук.-практ. конф. (27 листопада 2017 р., Чернігів). – Чернігів : ЧНТУ, 2017. – С. 116–117.
222. Радіонова Н. Й. Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: щокв. зб. наук. пр. – 2016. – № 4 (51). – С. 59–65.
223. Радіонова Н. Й. Бюджетування як інструмент забезпечення управління затратами виробничих підприємств / Н. Й. Радіонова // Економічний простір : зб. наук. пр. – 2017. – № 127. – С. 184–191.
224. Радіонова Н. Й. Варіативний підхід до вибору моделі управління затратами підприємств легкої промисловості [Електронний ресурс] / Н. Й. Радіонова // Економіка та суспільство. – 2018. – Вип. 14. – С. 492–497. – Режим доступу: <http://economyandsociety.in.ua/journal-14/21-statistics-14/1727-radionova-n-j>
225. Радіонова Н. Й. Використання аналітичного підходу до оцінки інноваційного розвитку підприємств / Н. Й. Радіонова // Маркетинг на міжнародних ринках товарів і послуг: глобальні аспекти. Т. 2 : зб. тез допов. V міжнар. наук.-практ. конф. викладачів, аспірантів і студентів (16–25 лютого 2014 р., Словаччина). – Донецьк, 2014 р. – С. 196–200.
226. Радіонова Н. Й. Вплив класифікації затрат підприємства на прийняття ефективних управлінських рішень / Н. Й. Радіонова // Стратегічні орієнтири розвитку економіки України : матеріали міжнар.

наук.-практ. конф. (м. Одеса, 6–7 жовтня 2017 р.). – Одеса : ОНУ імені І. І. Мечникова, 2017. – С. 78–81.

227. Радіонова Н. Й. Вплив механізму виробничого левериджу на управління витратами промислового підприємства / Н. Й. Радіонова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2018. – № 1 (65). – С. 119–124.

228. Радіонова Н. Й. Загальні аспекти управління виробничими затратами українських підприємств в умовах економічної кризи / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2017. – № 1/2 (52/53). – С. 77–83.

229. Радіонова Н. Й. Зарубіжний досвід управління виробничими затратами підприємства / Н. Й. Радіонова // Сучасні тенденції та перспективи розвитку системи управління в Україні та світі : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (16–17 березня 2017 р., Київ). – К. : Державний університет телекомунікацій, Навчально-науковий інститут менеджменту та підприємництва, 2017. – С. 96–98.

230. Радіонова Н. Й. Застосування процесно-орієнтованого підходу для підвищення ефективності діяльності підприємства / Н. Й. Радіонова // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. – 2011. – № 4 (60). – С. 168–175.

231. Радіонова Н. Й. Значення аналізу для управління виробничими затратами підприємства / Н. Й. Радіонова // Сучасні тенденції розвитку світової економіки : зб. матеріалів ІХ міжнар. наук.-практ. конф. (26 травня 2017 р., Харків). – Т. 2. – Х. : ХНАДУ, 2017. – С. 211.

232. Радіонова Н. Й. Значення виробничого важеля для управління затратами промислового підприємства / Н. Й. Радіонова // Вдосконалення економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи : матеріали доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (2 лютого 2018 р., Запоріжжя). Ч. 1. – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2018. – С. 99–101.

233. Радіонова Н. Й. Класифікація виробничих затрат з метою удосконалення їх регулювання / Н. Й. Радіонова // Современные технологии науки и образования: европейские аспекты : сб. материалов междунар. науч.-практ. конф. (г. Познань, Польша, 17–23 сентября 2017 г.). – Херсон, Познань : ЧП Вышемирский В. С., 2017. – С. 82–86.

234. Радіонова Н. Й. Класифікація затрат підприємства з метою прийняття управлінських рішень / Н. Й. Радіонова // Вісник економіки транспорту і промисловості : зб. наук.-практ. ст. – 2017. – № 59. – С. 157–163.



235. Радіонова Н. Й. Методика розподілу непрямих затрат через вибір обґрунтованих баз розподілу / Н. Й. Радіонова // Економічний простір : зб. наук. пр. – 2017. – № 122. – С. 139–147.
236. Радіонова Н. Й. Методологічні засади організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2016. – № 3. – С. 57–64.
237. Радіонова Н. Й. Моделі впливу зміни витрат та цін на критичний обсяг продажів і запас фінансової міцності швейних підприємств / Н. Й. Радіонова // Теоретичні та практичні засади ефективного функціонування соціально-економічної сфери : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 12 травня 2018 року). – Дніпро : НО "Перспектива", 2018. – С. 43–46.
238. Радіонова Н. Й. Моделювання процесу формування затрат на виробничому підприємстві / Н. Й. Радіонова // Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. Серія : Економіка та менеджмент. – 2017. – № 12. – С. 121–129.
239. Радіонова Н. Й. Напрями оптимізації витрат на заробітну плату через систему стратегічного управління підприємства [Електронний ресурс] / Н. Й. Радіонова, В. Ю. Риженко // Ефективна економіка. – 2016. – № 12. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5322>.
240. Радіонова Н. Й. Науково-методичні підходи до пошуку резервів зниження виробничих затрат на підприємстві / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2017. – Ч. 2, вип. 13. – С. 95–99.
241. Радіонова Н. Й. Організаційна структура реалізації моделі управління затратами на підприємстві / Н. Й. Радіонова // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2018. – № 61. – С. 142–149.
242. Радіонова Н. Й. Організаційні аспекти формування механізму управління витратами на виробничому підприємстві / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. – 2018. – № 1 (86). – С. 101–106.
243. Радіонова Н. Й. Основні резерви зниження виробничих затрат на підприємстві / Н. Й. Радіонова // International Scientific Conference “The Modern Trends in the Development of Business Social Responsibility“ : conference proceedings (Lisbon, May 19th, 2017). – Lisbon, Portugal : Baltija Publishing, 2017. – P. 128–131.

244. Радіонова Н. Й. Особливості впровадження на підприємстві системи аналітичного забезпечення управління виробничими затратами / Н. Й. Радіонова // Сучасні напрямки розвитку економіки і менеджменту на підприємствах України : матеріали міжнар. наук.-практ. конф (м. Одеса, 12–13 травня 2017 р.). – Одеса : ОНУ імені І. І. Мечникова, 2017. – С. 104–107.
245. Радіонова Н. Й. Особливості інформаційної системи підприємств швейної галузі / Н. Й. Радіонова // Економічне зростання: стратегія, напрями і пріоритети : зб. матеріалів III міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 12 травня 2018 року). – Запоріжжя : ГО "СІЕУ", 2018. – С. 7–11.
246. Радіонова Н. Й. Особливості стратегії управління витратами на промисловому підприємстві / Н. Й. Радіонова // Сучасні детермінанти розвитку бізнес-процесів в Україні : II міжнар. наук.-практ. конф. (12 квітня 2018 р., Київ). – К. : КНУТД, 2018. – С. 343–346.
247. Радіонова Н. Й. Особливості управління зниженням виробничих затрат на виробничому підприємстві / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. – 2016. – № 5 (77). – С. 73–78.
248. Радіонова Н. Й. Особливості формування механізму управління затратами підприємства через бюджетування / Н. Й. Радіонова // Модернізація економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 29–30 вересня 2017 р.) : у 2-х ч. Ч. 1. – Дніпро : ПДАБА, 2017. – С. 109–112.
249. Радіонова Н. Й. Підвищення ефективності управління інноваційним розвитком підприємства на підставі удосконалення організаційної структури // Н. Й. Радіонова // Маркетинг: теорія і практика. – 2012. – № 18. – С. 219–225.
250. Радіонова Н. Й. Принципи управління зниженням виробничих затрат на виробничому підприємстві / Н. Й. Радіонова // Китайсько-українське гуманітарне співробітництво в рамках концепції «Один пояс – Один шлях» : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (15–17 грудня 2016 року, КНР, Тяньцзинь). – С. 116–118.
251. Радіонова Н. Й. Методика формування збалансованої системи показників як інструмента стратегічного управлінського обліку / Н. Й. Радіонова // Стратегічні вектори соціально-економічного розвитку на мікро- та макрорівні: Всеукраїнська наук.-практ. конф. (17–18 листопада 2016 р., Полтава). – Полтава, 2016. – С. 175–178.

252. Радіонова Н. Й. Принципи впровадження стратегічного управлінського обліку на вітчизняних підприємствах / Н. Й. Радіонова // Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (25 листопада 2016 р., Житомир). – Житомир, 2016. – С. 115–117.
253. Радіонова Н. Й. Сучасні моделі стратегічного управлінського обліку / Н. Й. Радіонова // Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. (13 травня 2016 р., Острого). – Острого : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2016. – С. 64–68.
254. Радіонова Н. Й. Принципи формування інформаційно-економічного простору стратегічного управлінського обліку / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. – 2015. – № 3 (72). – 165–170.
255. Радіонова Н. Й. Проблеми управління витратами на підприємствах швейної галузі / Н. Й. Радіонова // Економічний потенціал країни: наукові підходи та практика реалізації : матеріали II міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 4 травня 2018 року). – Одеса : ОНУ імені І. І. Мечникова, 2018. – С. 96–99.
256. Радіонова Н. Й. Система аналітичного забезпечення управління виробничими затратами підприємства / Н. Й. Радіонова // Економічний простір : зб. наук. пр. – 2017. – № 120. – С. 130–139.
257. Радіонова Н. Й. Систематизація затратоутворюючих факторів для цілей управління затратами виробничого підприємства / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту : зб. наук. пр. – 2017. – № 4 (55). – С. 64–70.
258. Радіонова Н. Й. Сучасні напрями вдосконалення управління виробничими затратами на підприємстві / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. – 2017. – № 1 (79). – С. 61–66.
259. Радіонова Н. Й. Теоретико-методичні аспекти розроблення стратегії управління затратами на промисловому підприємстві / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2018. – № 1–2 (56–57). – С. 182–187.
260. Радіонова Н. Й. Управління витратами на виплати працівникам через імплементацію на підприємстві внутрішнього аудиту / Н. Й. Радіонова, С. О. Здоренко // Детермінанти сталого розвитку підприємств в умовах турбулентності : колективна монографія / [М. М. Матюха, Н. Й. Радіонова,

О. О. Григоревська та ін.] ; за ред. М. І. Скрипник. – Київ : КНУТД, 2017. – С. 194–203.

261. Радіонова Н. Й. Управління затратами підприємства у кризових умовах господарювання / Н. Й. Радіонова // Фінансове забезпечення розвитку суб'єктів підприємництва реального сектору економіки : колективна монографія / за заг. ред. В. П. Ільчука. – Чернігів : ЧНТУ, 2017. – С. 99–108.

262. Радіонова Н. Й. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами діяльності підприємства / Н. Й. Радіонова, М. О. Кардаш // Детермінанти сталого розвитку підприємств в умовах турбулентності : колективна монографія / [М. М. Матюха, Н. Й. Радіонова, О. О. Григоревська та ін.] ; за ред. М. І. Скрипник. – Київ : КНУТД, 2017. – С. 23–32.

263. Радіонова Н. Й. Генезис категоріального апарату процесу управління витратами підприємства / Н. Й. Радіонова // Економічний простір: зб. наук. пр. –2018. – № 136. – С. 165–174.

264. Радіонова Н. Й. Класифікація витрат підприємства як інструмент управління / Н. Й. Радіонова // Вісник економіки транспорту і промисловості. –2018. – № 64. – С. 74–80.

265. Радіонова Н. Й. Аналіз проблем управління витратами на вітчизняних швейних підприємствах та шляхи їх подолання / Н. Й. Радіонова // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія: Економічні науки. – 2018. – № 3 (123). – С. 36–45.

266. Радіонова Н. Й. Удосконалення управління витратами підприємства за допомогою СВМ-методу / Н. Й. Радіонова // Економічний простір: зб. наук. пр.- 2018. – № 137. – С. 184–191.

267. Радіонова Н. Й. Формування стратегії управління витратами швейних підприємств за допомогою сучасних методів їх аналізу / Радіонова Н. Й. // Сучасні проблеми економічного розвитку України: монографія / за ред. О. В. Ольшанської, А. О. Мельник, Т. Є. Воронкової. – К. : ТОВ «ДКС центр», 2018. – С. 128–135.

268. Редченко К. Таргет-костинг [Электронный ресурс] / К. Редченко. – Режим доступа: [http://www.cfin.ru/ias/target\\_costing.shtml](http://www.cfin.ru/ias/target_costing.shtml) (дата звернення: 11.06.2018). – Назва з екрана.

269. Романчиков В. І. Основи наукових досліджень : навч. посіб. / В. І. Романчиков. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 254 с.

270. Руденко Ю. В. Аналіз складу витрат підприємства на маркетинг / Ю. В. Руденко // Управління розвитком: зб. наук. пр. / Харківський нац. ек. ун-т. – 2011. – Вип. 4 (101). – С. 124–125.

271. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2004. – 654 с.
272. Сигел Дж. Г. Методы управления себестоимостью и анализа затрат / Дж. Г. Сигел, Дж. К. Шим ; [пер. с англ.]. – М. : Информационно-издательский дом «Филин», 1996. – 344 с.
273. Симонд Ж. С. Новые начала политической экономии в его отношении к народонаселению: в 2-х т. / Ж. С. Симонд. – М. : Дело, 1997. – 416 с.
274. Сіренко К. Ю. Особливості державного регулювання інноваційного розвитку швейної промисловості / К. Ю. Сіренко // Вісник КНУТД. – 2013. – № 4. – С. 159–164.
275. Скоропад І. С. Механізм управління витратами підприємства / І. С. Скоропад, Б. Р. Балюк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.10. – С. 229–232.
276. Скрипник М. І. Особливості методики розподілу непрямих витрат на швейних підприємствах / М. І. Скрипник, Н. Й. Радіонова // Актуальні проблеми сучасного дизайну : міжнар. наук.-практ. конф. (20 квітня 2018 р., Київ). – К. : КНУТД. – С. 304–306.
277. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – 2009. – Вип. 1 (13). – С. 163–165.
278. Скрипник М. І. Організація та методика внутрішнього контролю руху фінансових ресурсів підприємства / М. І. Скрипник, Н. Й. Радіонова, О. О. Григоревська // Вісник ЖНАЕУ. – 2016. – Т. 2, № 1 (54). – С. 180–189.
279. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 46–49.
280. Скрипник М. І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу» / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – 2010. – № 1. – С. 263–272.
281. Словарь по экономике / [Кристофер Пасс, Брайен Лоуз, Лесли Девис]; [пер. с англ.] ; под ред. П. А. Ваткина. – СПб. : Экономическая школа, 2004. – 752 с.
282. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. – К., 2004. – 468 с.

283. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит ; [пер. с англ.] ; под ред. Ю. Н. Каптуревского. – М. : Экономика, 1992. – 688 с.
284. Співак С. М. Удосконалення механізму управління витратами підприємств меблевої промисловості / Сергій Співак, Роман Фроленко // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку економіки : матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. (21–22 травня 2014 р., Тернопіль). – Тернопіль : ТНТУ, 2014 – С. 55–56. – (Секція 1. Актуальні проблеми теорії і практики фінансів, обліку та контролю).
285. Стан справ у легкій промисловості в 2014 р. // Легка промисловість. – 2014. – № 3–4. – С. 3–6.
286. Стивенсон Вильям Дж. Управление производством / Вильям Дж. Стивенсон ; [пер. с англ.]. – М. : ООО «Издательство «Лаборатория Базовых знаний»; ЗАО «Издательство БИНОМ». – 2004. – 928 с.
287. Столяр Л. Г. Сутність «витрат» та особливості трактування / Л. Г. Столяр // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2011. – Ч. 4, вип. 8 (29). – С. 25–31.
288. Стрибулевич Т. О. Зарубіжний та вітчизняний досвід ідентифікації соціальних витрат в обліково-аналітичних системах / Т. О. Стрибулевич // Економічний аналіз. – 2010. – № 5. – С. 186–188.
289. Сулоева С. Б. Система управления затратами: концептуальные положения / С. Б. Сулоева, О. Б. Гульцева // Организатор производства. – 2017. – Т. 25 (3). – С. 47–58.
290. Сушко Н. А. Совершенствование управления затратами предприятия [Электронный ресурс] / Н. А. Сушко, Е. А. Рогачева. – Режим доступа : <http://www.jurnal.org/articles/2015/ekon86.html> (дата звернення: 24.09.2017). – Назва з екрана.
291. Сэй Ж.-Б. Трактат по политической экономии. Экономические софизмы. Экономические гармонии / Жан-Батист Сэй, Фредерик Бастиа ; [сост. М. К. Бункина и А. М. Семенов]. – М. : Дело. – 2000. – 232 с.
292. Талер Т. В. Пошук шляхів зниження собівартості продукції промислового підприємства / Т. В. Талер // Держава та регіони. – 2006. – № 5. – С. 415–417.
293. Тарасенко І. О. Сталий розвиток підприємств швейної промисловості: теорія, методологія, практика: монографія/ І. О. Тарасенко. – К. : КНУТД, 2010. – 390 с.

294. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства / Н. В. Тарасенко. – 2-ге вид., стер. – К. : Алерта, 2003. – 485 с.
295. Ткаченко Н. М. Історичний генезис понять «затрати» і «витрати»: обліково-економічний аспект [Електронний ресурс] / Н. М. Ткаченко, Н. В. Гуріна // Ефективна економіка. – № 9. – 2015. – Режим доступу : [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9\\_2015/8.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2015/8.pdf) (дата звернення: 21.12.2016). – Назва з екрана.
296. Тлумачний словник економіста / за ред. проф. С. М. Гончарова. – К.: Центр учбової літератури. – 2009. – 261 с.
297. Туган-Барановский М. И. Д.С. Милль: Его жизнь и учено-литературная деятельность / М. И. Туган-Барановский. – СПб. : Общественная польза, 1992. – 88 с.
298. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр навч. л-ри, 2006. – 120 с.
299. Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства / А. В. Клімов // Науковий вісник Полісся. – 2015. – Вип. 4. – С. 68–75.
300. Україна у цифрах у 2017 році : Статистичний збірник / Державна служба статистики України. – К. : Консультант, 2018. – 238 с.
301. Чумак О. В. Управління витратами в інформаційно-аналітичній системі підприємств ресторанного господарства : монографія / О. В. Чумак, І. С. Андрющенко. – Харків : Видавець Іванченко І. С., 2016. – 268 с.
302. Управління витратами : навч. посіб. / А. М. Асаул, М. П. Войнаренко, Л. П. Радецька, Н. В. Нікітченко [та ін.]. – Хмельницький : ХНУ, 2010. – 304 с.
303. Управління витратами: навч. посіб. / [М. Г. Грещак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба та ін.] ; за заг. ред. М. Г. Грещака. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.
304. Управлінський облік : підручник / Л. В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та доп. – Київ : КНТЕУ, 2010. – 648 с.
305. Файоль Анри. Общее и промышленное управление [Электронный ресурс] / Анри Фойль ; пер. Б. В. Бабина-Кореня // Гуманитарные технологии : Аналитический портал. – 2012. – Режим доступа : <http://gtmarket.ru/laboratory/basis/5783> (дата звернення: 09.01.2017). – Назва з екрана.
306. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Г. Фандель ; пер з нім. під кер. і наук. ред. М. Г. Грещака. – К. : Таксон, 2000. – 520 с.

307. Філінков О. М. Про співвідношення змісту категорій «витрати виробництва», «затрати», «собівартість» / О. М. Філінков // Економічна теорія. – 2008. – № 4. – С. 12–17.
308. Хаврова К. С. Концептуальний підхід до управління поточними витратами / К. С. Хаврова // Проблеми сталого розвитку: економічне зростання та соціалізація: міжнар. наук.-практ. конф. (30–31 жовтня 2008 р., Донецьк). – Донецьк: ДонНУЕТ, 2008. – С. 224–226.
309. Хаймьонова Н. С. Методичний інструментарій бюджетування у системі управління затратами підприємства / Н. С. Хаймьонова, С. І. Головацька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2015. – Вип. 47. – С. 42–46. – (Серія: Економічна).
310. Хорнгрен Ч. Управленческий учёт / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. ; [пер. с англ.]. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.
311. Хорунжак Н. М. Проблемні аспекти обліку трансакційних витрат і шляхи їх вирішення / Н. М. Хорунжак, С. М. Петрущак // Бізнес Інформ. – 2017. – № 5. – С. 221–228.
312. Христенко Л. М. Побудова системи управління витратами промислового підприємства / Л. М. Христенко, Р. О. Мозговий // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2011. – № 3 (157). – С. 247–253.
313. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : Либідь, 2002. – 656 с.
314. Цимбалюк Л. Г. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 3 (15). – С. 88–95.
315. Чая В. Т. Управленческий учет : учебник и практикум для академического бакалавриата / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина. – М. : Издательство Юрайт, 2016. – 332 с.
316. Червінська О. С. Особливості формування витрат на підприємствах різних галузей / О. С. Червінська, Н. В. Трач // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-тех. пр. – 2011. – Вип. 21.10. – С. 270–275.
317. Череп А. В. Можливості застосування нових організаційних структур управління з метою зниження собівартості продукції / А. В. Череп // Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. – 2005. – № 2. – С. 208–215.
318. Череп А. В. Методичні питання удосконалення економічного аналізу з метою зниження витрат виробництва / А. В. Череп // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2004. – Т. 2, № 3. – С. 11–15.



319. Чигасов С. Г. Управління затратами підприємства : навч. посіб. / С. Г. Чигасов. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2006. – 130 с.
320. Чичуліна К. В. Удосконалення системи управління затратами на сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / К. В. Чичуліна // Ефективна економіка. – 2015. – № 5. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4062> (дата звернення: 19.08.2017). – Назва з екрана.
321. Чубукова О. Ю. Оптимізація та моделювання асортиментної політики підприємства / О. Ю. Чубукова, А. В. Яренко // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія : Економічні науки. – 2016. – № 3 (99). – С. 107–113.
322. Чумак Л. Ф. Сучасні шляхи вдосконалення системи управління витратами з метою підвищення конкурентоспроможності підприємства / Л. Ф. Чумак, М. О. Литвиненко // Бізнес Інформ. – 2017. – № 3. – С. 213–218.
323. Чумаченко М. Г. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Г. Чумаченко, І. П. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3–7.
324. Чумаченко М. Г. П(С)БО 16 «Витрати» перешкоджають роботі на підприємстві / М. Г. Чумаченко, І. П. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 3–10.
325. Чухліб О. А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції / О. А. Чухліб // Фінанси України. – 2006. – № 2. – С. 129–137.
326. Шандова Н. В. Методичні аспекти організації управління витратами / Н. В. Шандова // Фінанси України. – 2003. – № 12. – С. 53–58.
327. Шафорост Я. П. Зниження витрат виробництва та собівартості продукції як важливий фактор зростання прибутку підприємства [Електронний ресурс] / Я. П. Шафорост // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 2. – С. 155–159. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/frvu\\_2011\\_2\\_37.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/frvu_2011_2_37.pdf) (дата звернення: 12.03.2018). – Назва з екрана.
328. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посіб. / Л. І. Шваб. – 3-тє вид. – К. : Каравела, 2006. – 584 с.
329. Швець Л. П. Аналіз беззбитковості та поведінка витрат підприємства / Л. П. Швець, О. І. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2007. – Т. 1, № 3. – С. 72–75.
330. Шевців Л. Ю. Концептуальні основи формування ефективної системи управління затратами машинобудівних підприємств / Л.

Ю. Шевців // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economics.opu.ua/files/archive/2016/No1/72.pdf> (дата звернення: 18.09.2017). – Назва з екрана.

331. Шевчук О. М. Еволюція наукових підходів до управління витратами / О. М. Шевчук // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2009. – № 3. – С. 77–84.

332. Шелеметьєва Т. В. Підвищення ефективності промислового виробництва за рахунок зниження собівартості / Т. В. Шелеметьєва // Держава та регіони. – 2012. – № 4. – С. 146–152.

333. Шим Дж. Методы управления стоимостью и анализ затрат / Дж. Шим, Дж. Сигел. – М. : Филинь, 1996. – 296 с.

334. Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М. : Прогресс, 1982. – 455 с.

335. Шутько Т. І. Економічна сутність управління витратами підприємства. Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – 2014. – № 12. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3681> (дата звернення: 18.11.2017). – Назва з екрана.

336. Экономика и право : Энциклопедический словарь Габлера : пер. с англ. / под общ. ред. А. П. Горнина, И. Л. Тумановой, Н. Н. Шаповаловой и др. – М. : Большая Российская энциклопедия, 1998. – 432 с.

337. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности : [пер. с англ.] / Г. Эмерсон. – [2-е изд.]. – М. Бизнес-информ, 1997. – 197 с.

338. Юдіна М. І. Аналіз критеріїв та напрямів зменшення витрат виробництва у собівартості продукції / М. І. Юдіна // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2013. – Т. 2, № 4. – С. 98–102.

339. Юзва Р. П. Теоретичні аспекти управління витратами / Р. П. Юзва // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2007. – Т. 1, № 6. – С. 244–248.

340. Ярмоленко В. П. Про склад і класифікацію виробничих витрат / В. П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 11. – С. 20–24.

341. Яровенко Т. С. Шляхи та методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах / Т. С. Яровенко, А. О. Довга, В. Е. Остряніна // Вісник Дніпропетровського університету. Серія : Економіка. – 2013. – Т. 21, вип. 7 (2). – С. 181–188.

342. Ясінська А. І. Методологія та організація системно-орієнтованого управління витратами підприємства для прийняття управлінських рішень /

- А. І. Ясінська, Н. І. Подольчак // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 7 (727). – С.161–172.
343. Ясінська А. І. Сутність управління затратами на вітчизняних підприємствах [Електронний ресурс] / А. І. Ясінська // Національний університет «Львівська політехніка». – 2007. – Режим доступу : <http://vlp.com.ua/files/54.pdf> (дата звернення: 20.01.2017). – Назва з екрана.
344. Яценко В. Методи прогнозування виробничих витрат / В. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 30–35.
345. Яценко О. І. Стратегічний підхід в управлінні витратами підприємства / О. І. Яценко, О. М. Майданська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.2. – С. 145–149.
346. Alchian A. Uncertainty, Evolution and Economic Theory / A. Alchian // Journal of Political Economy. – 1995. – Vol. 58. – P. 211–221.
347. Aldrich H. Entrepreneurial Strategies in New Organizational Populations / H. Aldrich // Entrepreneurship. An Interdisciplinary Perspective / R. Swedberg (Ed.). – Oxford : Oxford University Press, 2000. – 286 p.
348. Carroll G. The Demography of Corporations and Industries / G. Carroll. – Princeton : Princeton University Press, 2000. – 294 p.
349. Clark, John Bates. International Encyclopedia of the Social Sciences / J. M. Clark ; D. L. Sills (Ed.). – Vol. 2. – New York, Macmillan Free Press, 1968.
350. Feigenbaum A. V. Quality and Productivity // Quality Progress. – 1977. – Nov. – P. 18–21.
351. Garrison R. N. Managerial Accounting / R. N. Garrison, E. W. Norren, P. C. Brewer. – 11-th ed. – Irwin, N.Y., 2006. – 368 p.
352. Hiromoto T. Another hidden Edge: Japanese Management Accounting // Harvard Business Review. – 1988. – July–August. – P. 4–7.
353. Kaplan R. S. Cost and Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance / Robert S. Kaplan and Robin Cooper // President and Fellows of Harvard College. – Boston : Harvard Business Press, 1998. – 358 p.
354. Levitt Th. Exploit the Product Life Cycle / Theodore Levitt // Harvard Business Review. – 1965. – Vol. 43. – P. 81–94.
355. Miles L. Technigues of value analysis and engineering / L. Miles. – N. Y. : Mc-Craw-Hill, 1972. – 203 p.
356. Ohno T. Toyota Production System. Beyond Large-Scale Production / T. Ohno. – Portland, Oregon : Productivity Press, 1988. – 143 p.
357. Riley J. G. Credit Rationing: a Further Remark / John G. Riley // American Economic Review. – 1987. – Vol. 77 (1). – P. 224–227.

358. Roche-Anderson J. M. *Controllershship. The Work of the Managerial Accountant* / J. M. Roche-Anderson, S. M. Bragg. – 7-th ed. – Hoboken, N.J., 2004. – P. 193–198.
359. Saaty Thomas L. *The Hierarchon: A Dictionary of Hierarchies* / Thomas L. Saaty. – Pittsburgh, Pennsylvania : RWS Publications, 1992. – P. 496.
360. Skrypnyck M. I. *Implementation of strategic management accounting for industrial enterprises = Імплементация стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах* / М. І. Скрипник, Н. Й. Радіонова. М. М. Матюха // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : між нар. зб. наук. пр. Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз.* – Житомир : ЖДТУ, 2015. – Вип. 2 (32). – С. 330–341.
361. Stewart B. *The Quest For Value. The EVA management guide* / B. Stewart, D. Stern. – New York : Harper Business, 1999. – 800 p.
362. *The Principles of Scientific Management* / F.W. Taylor. – New York : Harper & Brothers, 1991. – 286 p.
363. Williamson O. E. *The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a Theory of the Firm.* Englewood Cliffs / O. E. Williamson. – N. J. : Prentice-Hall, 1964. – 398 p.

## ДОДАТКИ

### Додаток А

Таблиця А.1

#### Розвиток підходів до розуміння категорії «витрати» з точки зору економічної теорії

Наукові теорії	Представники теорії	Основні положення теорії	Коментарі
1	2	3	4
Теорія фізіократів	Ф. Кене [80]	Поняття витрат пов'язував із витратами капіталу на засоби виробництва та робочу силу. Зазначав, що у процесі промислового виробництва вартість продукту визначається витратами на його виробництво, і «чистий продукт» не створюється, при цьому акцентуючи увагу на скороченні «торгових витрат»	В сучасних ринкових умовах скорочення витрат на рекламу, маркетингові дослідження і т. п. може значно знизити прибутковість підприємства
Трудова теорія вартості	А. Сміт [182]	Одним із базових положень є теорія вартості та ціни. Згідно з цією теорією вартість товарів складається із суми доходів, оскільки кожен вид витрат, що бере участь у створенні вартості товарів (витрати праці, капіталу, землі), рівнозначний відповідному доходу робітника, власника підприємства, власника землі.	По-за увагою залишаються витрати на засоби виробництва, а це є досить суттєвим недоліком
	Д. Рікардо [13]	Вважав, що в основі чистого доходу лежить продуктивна праця. Вводить поняття «різні швидкості обороту капіталу» і з цієї позиції розглядає проблему витрат. Як і А. Сміт, під терміном «витрати» розумів середні суспільні витрати на одиницю виробу	
	В. Петті [13]	Сформулював базові положення трудової теорії вартості, на якій ґрунтується вся система класичної політекономії. Сутність еквівалентного обміну товарів аналізував на основі витрат праці, яку вимірював робочим часом, витраченим на виробництво товару; величину вартості ставив у залежність від продуктивності праці.	

Закінчення таблиці А.1

1	2	3	4
	К. Маркс [111]	Трактуював витрати виробництва як суму витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили, тобто змінного та постійного капіталу. На його думку, витрати відшкодовуються у ході реалізації товарів або відразу (заробітна плата, вартість сировини і матеріалів), або частинами (засоби праці).	Теорія трудової вартості є дещо абстрактною та відірваною від реальності, що, відповідно, викликало розробку багатьох інших теорій вартості, у яких витрати розглядалися під іншим кутом зору
Теорія витрат виробництва	Дж. Мак-Куллох, Дж. Мілль, Р. Торренс [190]	Представники цієї теорії вважали, що величина витрат виробництва залежить від цін на окремі їх елементи (предмети й засоби праці, робочу силу). Відповідно, ціни на товари, на думку вчених, пояснюються цінами на елементи витрат.	Витрати виробництва розглядалися як основа мінової вартості й ціни, що не відповідає структурі витрат в сучасних умовах
Теорія трьох чинників виробництва	Ж.-Б. Сей, Ф. Бастіа [185]	Ця теорія ґрунтується на твердженні, що вартість товарів формується в результаті взаємодії трьох факторів: землі, капіталу та праці.	Не включають у ціну продукції матеріальні витрати й амортизацію основних засобів.
Маржиналізм	К. Менгер [2]	Висловлював думку про те, що витрати виробництва зумовлені очікуваною вартістю благ нижчого порядку, у виробництві яких використовуються різні чинники виробництва. Заперечував твердження щодо істотної ролі об'єктивних витрат у процесі виробництва. Вважав суб'єктивну оцінку і припущення щодо майбутніх подій – найважливішими елементами, що визначають господарські рішення	Визначальною повинна бути суспільна, а не суб'єктивна оцінка граничної корисності товару. Цінність товарів визначають не лише покупці - у цьому процесі беруть участь, перш за все, товаровиробники.
	Ф. фон Візер [2]	Розробив суб'єктивну теорію витрат. Згідно з цією теорією витрати виробництва є не довільними витратами, а формою компенсації відмови від їх іншого використання. Тобто категорія витрат має суб'єктивний характер. Досліджуючи проблему витрат, Ф. фон Візер намагався знайти рішення, відкрито звертаючись до корисності. Він трактував витрати як непряму або принесену в жертву корисність	
	Дж.Б. Кларк [82]	Незалежно від представників австрійської школи відкрив поняття граничної корисності. Особливу увагу приділяв накладним витратам. Крім накладних витрат, Кларк також досліджував довго- та короткострокові, абсолютні та додаткові, індивідуальні та суспільні, фінансові та виробничі витрати	

## Додаток Б

Таблиця Б.1

### Наукові підходи щодо дефініції категорії «витрати» сучасними науковцями

Автор	Визначення	Примітки
1	2	3
<b>Автори, що розглядають витрати з точки зору використання ресурсів для діяльності підприємства (ресурсний підхід)</b>		
Андрющенко Н.С.	Витрати виробництва і реалізації (собівартість продукції, робіт, послуг) представляють собою вартісну оцінку використовуваних в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво та реалізацію.	При ресурсному підході науковці трактують витрати, як ресурси, що мають вартісне вираження, яке втілюється у готову продукцію
Бутинець Ф.Ф.	Витрати – це використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці	
Власова О.Є.	Витрати - це ресурси, витрачені на конкретні цілі, у вартісному вираженні	
Загородній А.Г., Вознюк Г. Л.	Витрати - грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою для виробничих і господарських потреб підприємства	
Кріпак Л.О.	Витрати - це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети	
Партин Г.П	Витрати - це грошове вираження суми ресурсів (матеріальних, технічних, трудових, фінансових, інформаційних тощо), використаних для виробництва та реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг, здійснення інших видів господарської діяльності, спрямованої на досягнення стратегічних і поточних завдань розвитку суб'єктів господарювання	

Продовження таблиці Б.1

1	2	3
Ткаченко Н.М.	Витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина матеріали, паливо тощо), і засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт	
Цимбалюк Л.Г.	Витрати - є виражені у грошовій формі вартості ресурсів підприємств, підприємців на виробництво та реалізацію продукцію	
Чумаченко М. Г., Белоусова І.А.	Витрати - обґрунтоване (виправдане) умовами виробництва і спрямоване на створення корисних цінностей або надання послуг споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.	
<b>Автори, що розглядають витрати з позиції ресурсів для отримання фінансового результату (економічний підхід)</b>		
Сідун В.А., Пономарьова Ю.В.	Витрати - це обсяг спожитих виробничих факторів (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, направленої на отримання прибутку та максимізація добробуту власників у грошовому вираженні	Витрати трактуються з позиції вартості факторів, для досягнення фінансового результату
Скрипник М. І.	Витрати - використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу ставляться у відповідність доходам	
Нашкерська Г. В.	Споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу.	
<b>Автори, що розглядають витрати з точки зору зміни структури балансу (бухгалтерський підхід)</b>		
Дерій В.А., Попіна С.Ю.	Витрати - це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу	Витрати потрібно розглядати у взаємозв'язку із активами та пасивами
Прохар Н. В.	Адміністративні витрати, витрати на збут та понаднормативні витрати на виробництво продукції мають відноситися до складу витрат періоду	підприємства



1	2	3
Кулішов В. В.	Витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	
Нападовська Л.В.	Для управління виробничою собівартістю витрачення ресурсів у виробництві можна відображати через використання поняття «витрати», що є зменшенням економічних вигод протягом звітної періоду, або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу.	
<b>Автори, що розглядають витрати з позиції менеджменту (управлінський підхід)</b>		
Козак В.Г.	Одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги тощо).	Витрати мають безпосередній вплив на прийняття управлінських рішень
Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.	Витрати, які впливають на управлінські рішення, розглядаються в системі управлінського обліку, оскільки лише в ній формуються релевантні витрати. Для прийняття управлінських рішень потрібна інформація про витрати на «щось» (продукцію, обладнання, послуги, процес тощо)	
<b>Автори, що розглядають витрати з позиції ціноутворення (маркетинговий підхід)</b>		
Гаркавенко С.С.	Витрати виступають інструментом цінової політики підприємства, тому що попит визначає верхній рівень ціни, а її мінімальну величину – витрати	Витрати мають безпосередній вплив на ціну
Котлер Ф.	Витрати є одним із основних підходів до визначення базових, вихідних цін	

## Додаток В

Таблиця В.1

### Розвиток базових концепцій управління витратами

№	Період становлення	Назва концепції	Розробники	Характеристика підходу	Критичний огляд
1	2	3	4	5	6
1.	50-ті рр. XX століття	Концепція ощадливого виробництва (lean production)	Таїті Оно, корпорація «Toyota»	Грунтується на неухильному прагненні до скорочення всіх видів витрат з безперервним вдосконаленням всіх бізнес-процесів. Передбачає максимальну орієнтацію споживача залучення у процес оптимізації бізнесу кожного співробітника.	на Співвідношення «ціна-якість» є актуальною і для сьогоденних споживачів. Ідея «ощадливого виробництва» знайшла своє втілення за межами виробничих підприємств в медицині, логістиці, будівництві і т. п. Основні ризики: не знижувати якість, спокусившись на більш дешеву сировину
		Концепція витрат, що пов'язана з якістю	Арманд В. Фейгенбаум	Базовим підходом є оптимізація витрат за рахунок поліпшення управління якістю, що дозволяє підприємству отримати відповідні конкурентні переваги.	Головним положенням цієї концепції є ідея про всеосяжність управління якістю, яке має здійснюватися на всіх стадіях створення продукції і всіх рівнях управлінської ієрархії підприємства. Основні ризики: поняття якості не об'єктивним, може сприйматися, як відповідність стандарту. За таких умов підприємство може виробляти якісну з його погляду продукцію, яка не буде знаходити попиту.
2.	60-ті рр. XX століття	Концепція транзакційних витрат	Р.Коуз, О.Уільямсон	Грунтується на економічній угоді, операції, взаємодії, транзакції, витрати на здійснення яких і є транзакційними.	Транзакційні витрати не пов'язані з процесом створення вартості, а забезпечують лише транзакцію - угоду про зміну власника продукту. Основні ризики: специфічність ресурсів, обмежена кількість виробників та покупців може спровокувати опортуністичну поведінку контрагентів
		Концепція життєвого циклу продукції	Теодор Левітт	Концепція ґрунтується на процесі управління витратами виготовлення продукції на всіх стадіях його життєвого циклу.	Концепція виходить з того, що накожен товар, "живе" на ринку обмежений час. Рано чи пізно навіть витісняється з ринку іншим, більш сучасним або більш дешевим. Основні ризики: концепція ігнорує багато чинників зовнішнього середовища, які впливають на прийняття рішень щодо асортименту: технологічні зміни, юридичні вимоги, соціальні потреби і модні тенденції.

Продовження таблиці В.1

1	2	3	4	5	6
		Концепція цільової собівартості (Target costing)	Тоширо Хіромото, корпорація «Toyota»	Описує визначення собівартості виробу, яка розраховується, виходячи з попередньо встановленої ринкової ціни його реалізації.	Концепція передбачає визначення собівартості нової продукції, виходячи з прогнозованих ринкових цін, обсягів реалізації та встановленої норми прибутку. Основні ризики: прогнозовані дані не завжди можуть відповідати фактичним через непередбачувані зовнішні й внутрішні чинники.
		Бенчмаркінг витрат	Корпорація «Херох»	Грунтується на аналізі досвіду підприємств-конкурентів з метою підвищення ефективності управління витратами.	Грунтується на механізмі порівняльного аналізу ефективності діяльності підприємства з показниками інших успішніших підприємств даного виду діяльності. Основні ризики: не завжди можна отримати повну й достовірну інформацію про еталонні результати та методи їх досягнення
3.	70-ті рр. XX століття	Концепція витратоутворюючих факторів	Шерер, Остер, Каплан, Дікін, Махер та ін.	Передбачає оптимізацію витрат не за рахунок зміни їх структури, а в результаті підвищення ефективності використання внутрішньогосподарських ресурсів і прискорення їх оборотності.	Враховує низку чинників, як структурних, так і функціональних, які впливають на витрати підприємства. Основні ризики: серйозні стратегічні рішення мають бути ретельно обгрунтовані, оскільки призводять до великого обсягу інвестиційних витрат
4.	80-ті рр. XX століття	Концепція ланцюга цінностей	М. Портер	Визначає контроль витрат на кожній стадії діяльності підприємства: розробки, виробництва, маркетингу, доставки та підтримки продукту або послуги.	Теорія розглядає чотири напрями зниження витрат: зв'язок з постачальниками, зв'язок зі споживачами, технологічні зв'язки всередині підприємства, зв'язки між ланцюгами цінностей підрозділів підприємства.

Продовження таблиці В.1

1	2	3	4	5	6
					Основні ризики: ланцюг потрібно починати не з постачальників, а з планування й маркетингу.
		Концепція альтернативних витрат	Ф.Візер, Д.Грін, Г.Давенпорт	Ця концепція включає два положення: виробничі ресурси обмежені й засоби виробництва потрібні для створення продукції.	Витрати розглядаються як форма компенсації результату відмови від іншого використання. Витрати визначаються відповідно до корисності кінцевої продукції. Основні ризики: категорія витрат має суб'єктивний характер, витрати не розглядаються з точки зору їх розподілу між виробничими чинниками
		Концепція (activity based costing)	АВСР. Купер, Р.Каплан	Розглядає діяльність підприємства, як ряд взаємопов'язаних операцій, які вимагають витрат	Основна ідея – контроль накладних витрат на підставі видів діяльності, шляхом виділення першопричин тих чи інших витрат. Основні ризики: потребує суттєвих змін у системі бухгалтерського обліку й удосконалення систем інформаційної підтримки, що зумовлює зростання витрат на управління
		Концепція «кайзен-костинг»	Ясухіро Монден, Сейзо Ікуга та ін.	Передбачає поступове, постійне зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті чого досягається необхідний рівень собівартості та забезпечується прибутковість підприємства.	Полягає в постійному вдосконалюванні якості процесів на всьому підприємстві за участю всіх його працівників. Основні ризики: необхідність мотивації працівників і високого рівня корпоративної культури. Захоплюючись постійним зниженням витрат потрібно підтримувати належну якість продукції

Закінчення таблиці В.1

1	2	3	4	5	6
		Концепція доданої вартості EVA (Economic Value Added)	Б.Стюарт, Д.Стерн	Грунтується на управлінні витратами через максимізацію різниці між доходами від реалізації та витратами на закупівлю сировини, матеріалів тощо.	Надає можливість уникнути розбіжності між фінансовою звітністю та реальним станом справ. Основні ризики: система базується на досить складних розрахунках та орієнтована в основному на короткострокову перспективу
5.	90-ті рр. XX століття	Концепція стратегічного управління витратами SCM (strategic cost management)	Дж.Шанк, В.Говіндараджан	Концепція є поєднанням 3-х напрямів: аналізу ланцюга цінностей, стратегічного позиціонування та аналізу витратотворюючих чинників.	Витрати визначаються та виникають унаслідок дії багатьох взаємопов'язаних чинників, які розділено на структурні та функціональні. Основні ризики: потребує правильного вибору варіантів стратегічної спрямованості підприємства: нарощування, підтримування, використання досягнень
		«Енвйронментал костинг» (environmental costing) або Environmental Cost Management	Міністерство охорони навколишнього середовища Німеччини	Концентрує увагу на постійному моніторингу та можливному запобіганню екологічних витрат.	Враховує вибір постачальників, чия філософія і практика взаємодії з навколишнім середовищем узгоджується з філософією та практикою покупця. Основні ризики: збільшення витрат на очищення та утилізацію. Практичне застосування потребує нормативно-правового регулювання та фінансування через загальнодержавні програми.

Джерело: складено автором.

## Додаток Г

Таблиця Г.1

### Переваги та недоліки методів управління витратами

№ п/п	Назва методу управління витратами	Сутність методу	Переваги методу	Недоліки методу
1	2	3	4	5
1	ABC	<p>Форма функціонального аналізу витрат що забезпечує сучасне розуміння і точніший опис витрат.</p>	<p>1. ABC-метод надає можливість найбільш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду. Визначена, за допомогою цього методу, собівартість одиниці продукції є найкращою фінансовою оцінкою спожитих ресурсів, так як враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між виробленою продукцією і ресурсами, призначеними для її виготовлення.</p> <p>2. Метод дозволяє виявити причинно-наслідковий зв'язок між обсягом витрат і методами планування і організації виробництва.</p> <p>3. Дозволяє обґрунтувати зниження витрат і підвищення ефективності роботи підприємства, наприклад, використання методу призводить до значної економії витрат на оплату праці співробітників.</p> <p>4. Метод дозволяє отримати інформацію щодо результативності (прибутковості або збитковості) роботи підприємства у відповідності до цільових сегментів клієнтів.</p> <p>5. Поліпшення інформаційної підтримки процесу прийняття обґрунтованих управлінських рішень та якості планування та управління підприємством.</p>	<p>1. Висока трудомісткість та значні витрати часу, зусиль, що пов'язані із використанням відповідного програмного забезпечення, навчанням персоналу, збором даних як при впровадженні системи, так і її подальшому використанні.</p> <p>2. Обтяжливість системи для підприємств-виробників, у зв'язку з наявністю достатньо довгих і складних продуктивних ланцюгів.</p> <p>3. Існує наявність небезпеки інформаційного перевантаження підприємства за рахунок отримання надміру деталізованої інформації про витратами.</p> <p>4. Необхідність для реалізації ABC-методу більш бюрократичного режиму, ніж для традиційних методів.</p>

1	2	3	4	5
			6. Не тільки надає нову інформацію щодо витрат, але й надає можливість генерування ряду нефінансових показників (наприклад, показники виміру обсягів виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства).	
2	Директ - костин Г	Собівартість планується тільки в частині змінних витрат. Решта витрат (постійні витрати) враховуються на окремому рахунку, але в калькуляцію не включаються, а періодично списується на збитки за звітний період.	1. Можливість застосування в управлінському обліку для оперативного прогнозування, здійснення контролю, економічного аналізу і прийняття управлінських рішень. 2. При проведенні внутрішніх розрахунків метод є достатньо ефективним. 3. У зв'язку із відсутністю складних розрахунків при розподілі постійних витрат, дозволяє спростити і зробити більш точним обчислення собівартості продукції. 4. Наявність аналітичних переваг в частині можливості визначення порога рентабельності (точки беззбитковості), запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни продукції (послуг, робіт) або замовлення. 5. При масовому випуску товарів на цільовий ринок надає можливість більш ефективного управління обсягом їхнього виробництва. 6. Інформація, що використовується у процесі впровадження цього методу, дозволяє приймати більш обґрунтовані оперативні управлінські рішення, що, у свою чергу призводить до можливості зниження цін.	1. При складанні фінансової звітності і оподаткування використання даного методу не рекомендується. 2. У випадку використання у конкурентній боротьбі демпінгу, виникає небезпека, що обсяг неподільних постійних витрат не може бути покритий маржинальним доходом, тобто підприємство попадає до зони збитків. На практиці виникають труднощі при розподілі витрат на постійні й змінні, які багато в чому залежить від тривалості періоду, який розглядається і від аналізованого діапазону обсягів випуску. 3. Використання, при веденні обліку у розрізі лише виробничої собівартості, створює тенденцію ігнорування необхідності відтворення постійних витрат за рахунок ціни виробу.
3	Стандарт- костин Г	Для кожного виду витрат (матеріальних, трудових та ін.) визначають обґрунтовані норми витрат (стандарти) ресурсу на одиницю продукції.	1. Дозволяє отримувати інформацію про стандартні витрати на окремі види продукції 2. Забезпечує реєстрацію та облік в оперативному порядку відхилень по місцях й причинах їх виникнення. 3. Метод сприяє підвищенню ефективності управління і контролю над фактичними й непродуктивними витратами.	1. Складність й незручність складання стандартів в умовах зміни цін, викликаної конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, інфляції та при виконанні великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час.

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5
		<p>Витрати ресурсів за нормами та відхиленнями від норм витрачання ресурсів враховують окремо.</p>	<p>4. Підвищує зручність пошуку резервів зниження витрат.                      5. Дозволяє оцінювати результати роботи як виробничих підрозділів, так і підприємства в цілому.                      6. Розрахунок собівартості за нормативними затратами дозволяє істотно мінімізувати обсяг облікової роботи, пов'язаної з калькулюванням собівартості.</p>	<p>2. Єдина методика встановлення стандартів та ведення облікових реєстрів відсутня.                      3. Встановлення стандартів не на всі виробничі витрати, призводить до послаблення на місцях контролю за ними.</p>
4	<p>Абзорпшен-костинг</p>	<p>Усі виробничі витрати розподіляються між реалізованою продукцією і залишками товарів, отже частина постійних витрат відноситься до запасів, тобто це метод повного розподілу або поглинання витрат.</p>	<p>1. Відсутність системи обліку повних витрат, згідно з якою витрати підприємства поділяються на постійні та змінні.                      2. Більш точне визначення фінансового результату діяльності підприємства.                      3. Відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності не тільки прямих змінних витрат, а й постійних накладних витрат.                      4. Вибір додаткового замовлення або відмова від нього стають більш обґрунтованими.</p>	<p>1. Розподілу накладних витрат притаманні ретроспективність та умовність.                      2. Можливість встановлення фактичної собівартості одиниці продукції тільки наприкінці визначеного періоду.                      3. Характер розподілу накладних витрат носить умовний характер.                      4. Включення, при розрахунку собівартості продукції, витрат, які безпосередньо не пов'язані із виробництвом.                      5. Підвищується ускладненість облікових та розрахункових процедур.                      6. При використанні методу недостатньо уваги приділяється визначенню характеру поведінки витрат залежно від обсягу продукції, що випускається.</p>
5	<p>Кост-кілінг</p>	<p>Спрямований на максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства та перспектив його розвитку.</p>	<p>Дозволяє достатньо швидко виявити резерви максимального зменшення витрат підприємства, що виникають під впливом як внутрішнього, так і зовнішнього середовища</p>	<p>У визначених випадках допускає скорочення чисельності персоналу та/або</p>



Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5
		Використовується в антикризовому менеджменті й управлінні конкурентоспроможністю.		зменшення витрат на заробітну плату працівників. Вимагає системного застосування до всіх видів витрат та підрозділів підприємства.
6	Кайзен-костинг	Це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті якого досягається необхідний рівень собівартості.	1. Є дієвим інструментом забезпечення постійного зниження витрат на стадіях виробництва, обслуговування та збуту. 2. Дозволяє організовано і цілеспрямовано здійснювати політику зниження собівартості та підвищувати прибутковість підприємства. 3. Метод забезпечує безперервне зниження витрат й утримання їх на заданому рівні. 4. Можливість використання цього методу практично в будь-якій галузі виробництва та в сукупності з іншими актуальними методами управління витратами.	1. Метод потребує розробки та впровадження розробки обґрунтованої системи мотивації співробітників. 2. Необхідність формування корпоративної культури, що сприятиме залученню персоналу до процесу управління підприємством. 3. Значна складність організації системи та велика залежність від людського чинника.
7	Метод JIT	Синхронізація поставок з процесами виробництва й реалізації: запаси подаються невеликими партіями, минаючи склад, безпосередньо в потрібні підрозділи виробництва, готова продукція відразу відвантажується покупцям.	1. Можливість скорочення рівня складських запасів. 2. Значна економія на складських витратах. 3. Попереджається ризик морального старіння запасів. 4. Підвищення якості та надійності виробництва продукції за рахунок значно меншого часу, потрібного для закупівлі та збереження матеріалів.	1. Можливість виникнення ризику простоїв із-за несвоєчасних поставок. 2. Підвищення витрат на виробництво внаслідок невеликих обсягів виробництва й номенклатури продукції.
8	CVP-аналіз	Встановлення залежностей фінансових результатів діяльності господарюючого суб'єкта від витрат, обсягів виробництва і реалізації продукції, товарів, послуг.	1. Метод, який відрізняється наочністю, оперативністю і простою у застосуванні. 2. Дозволяє обґрунтовано визначити обсяг продажів, при якому беззбитковість виробництва або заданий фінансовий результат.	1. Поділ витрат підприємства на змінні, які лінійно залежать від обсягу продукції, й постійні, які від нього не залежать, що на практиці однозначно зробити досить складно;

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5
			<p>3. Дозволяє оперативно оцінити умови забезпечення відсутності збитків.</p>	<p>2. Відрізняється високою чутливістю кінцевого результату до будь-яких змін, які входять до моделі чинників (змінних й постійних витрат, обсягу реалізації й ціни).</p> <p>3. Ґрунтується на припущенні, що продуктивність праці не залежить від масштабу і не змінюється в часі.</p> <p>4. Відсутність структурних змін системи управління підприємства.</p>
9	Таргет-костинг	Встановлюється цільова собівартість, яка надалі забезпечується зусиллями всіх служб підприємства, перш за все технічних.	<p>1. Маркетингова орієнтація виробництва за рахунок поєднання досягнень маркетингу та управлінського обліку (орієнтація на випуск продукту, що максимально відповідає запитам споживачів і має найбільш ймовірну ціну реалізації).</p> <p>2. Можливість інтеграції в стратегічний управлінський облік.</p> <p>3. Існування можливості контролю і зниження витрат ще на стадії проектування продукту.</p> <p>4. Акцент на зовнішні (ринкові) чинники.</p> <p>5. Мотивація орієнтованої на ринок поведінки співробітників.</p>	<p>1. Можлива складність впровадження методу «таргет-костинг», у зв'язку з неможливістю налагодженням взаємозв'язків між підрозділами підприємства.</p> <p>2. Існує ризик несподіваного перевищення кошторисної та цільової собівартості вже на стадії виробництва.</p> <p>3. Підприємство може зіткнутися з деякими організаційними проблемами.</p>
10	LCC-аналіз	Розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції.	<p>1. Дозволяє проаналізувати витрати (обсяги та джерела формування) на виробництво певного виду продукції або здійснення виду діяльності на будь-який момент часу.</p>	<p>1. Складності зі збором точної інформації відносно витрат на виробництво конкретного виду продукції як аналітичної бази для проведення</p>

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5
			<p>2. Дає змогу при аналізі витрат врахувати вплив багатьох факторів, зокрема рівня інфляції і застосування дисконтування грошових потоків при прийнятті довгострокових управлінських рішень.</p> <p>3. Можливість порівняти структуру витрат зі структурою доходів та сформулювати на цій основі певне стратегічне бачення розвитку ситуації.</p>	<p>аналізу.</p> <p>2. Складності щодо оцінки поточного стану товару на ринку та, відповідно, в процесі ідентифікації етапів його життєвого циклу.</p> <p>3. Складності в обліку накладних витрат, що знижує ступінь комплексності інформації, що використовується в процесі аналізу, та підвищує її імовірнісний характер.</p>
11	Бенчмаркінг витрат	Спосіб оцінки стратегій і цілей роботи організації порівняно з успішними підприємницькими організаціями для визначення свого місця на конкретному ринку.	<p>1. Поліпшує роботу організації та пошуку нових джерел власних конкурентних переваг шляхом дослідження діяльності прямих або непрямих конкурентів, партнерів або інших всесвітньо відомих підприємств різних галузей.</p> <p>2. Дозволяє уникнути багатьох помилок в діяльності підприємства, а також підвищити його прибуток за відносно короткий час.</p> <p>3. Здійснення комплексної оцінки витрат на підприємстві в порівнянні з еталонним підприємством, що є серйозною передумовою поступового поліпшення процесу управління витратами на основі досвіду і технологій інших підприємств.</p>	<p>1. Труднощі зі збором інформації у зв'язку з наявністю власного комплексу «засекреченості» на кожному підприємстві.</p> <p>2. Складності пошуку та обробки інформації у зв'язку з тим, що існуючі системи фінансового обліку підприємств та оподаткування не завжди дозволяють отримати реальні дані по тим чи іншим показникам.</p> <p>3. Вибір підприємства-еталона, що знижує ефективність методу.</p> <p>4. Відсутність дотримання системності та цілеспрямованості у застосуванні досвіду інших підприємств.</p>
12	Метод VCC (метод управління ланцюгом споживчої вартості)	Розглядає ланцюг споживчої вартості, зокрема, передбачає аналіз витрат, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства.	<p>1. Метод дозволяє врахувати витрати, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства.</p> <p>2. Визначає величину витрат підприємства з точки зору створення нової вартості.</p>	<p>1. Складності у створенні відповідного інформаційного забезпечення для проведення комплексного аналізу витрат та доходів підприємства.</p> <p>2. Відсутність вибору</p>

Продовження таблиці Г.1

1	2	3	4	5
			<p>3. Оцінює доцільність всіх процесів, що формують витрати на підприємстві.</p> <p>4. Дозволяє зіставити витрати підприємства та доходи, що очікуються від дій, які формують ці витрати.</p>	<p>методів оптимізації витрат в рамках оперативного управління діяльністю підприємства.</p> <p>3. Недостатня підготовка висококваліфікованих фахівців, що будуть проводити аналіз.</p>
13	Стратегічний аналіз витрат	Розглядає послідовність операцій зі створення вартості продукції.	<p>1. Забезпечує порівняння витрат підприємства з витратами його основних конкурентів на всьому ланцюгу, починаючи з купівлі сировини і завершуючи цінами, сплаченими за товар кінцевими споживачами (порівнює свій вартісний ланцюг з ланцюгом конкурентів).</p> <p>2. Встановлює цінову конкурентну перевагу при виробництві товарів широкого вжитку, коли всі продавці пропонують покупцям товари з однаковими споживчими властивостями і на ринку лідирують підприємства з низькими витратами.</p> <p>3. Дозволяє обґрунтувати альтернативні шляхи зниження витрат як джерело досягнення конкурентних переваг.</p>	<p>1. Складності у постійному дотриманні логічно-визначеної послідовності дій алгоритму проведення стратегічного аналізу витрат підприємства і його конкурентів.</p> <p>2. Відсутність постійної підтримки мінімально необхідного рівня витрат для ефективного функціонування системи стратегічного аналізу.</p>
14	SCA	Кожна ланка ланцюга розглядається як з позиції її необхідності у виробничому процесі, так і з позиції споживаних нею ресурсів.	<p>1. Метод комплексно оцінює витрати підприємства завдяки тому, що його діяльність розглядається як ланцюг створення споживчої вартості.</p> <p>2. Найбільш повно аналізує витрати на всіх етапах створення споживчої вартості тому, що кожна ланка ланцюга сприймається як з позиції усвідомлення її необхідності в виробничому процесі, так і з позиції споживаних нею ресурсів.</p>	<p>1. Обмежений доступ до інформації про витрати на всіх рівнях управління підприємством для того, щоб відобразити реальний стан справ на підприємстві в просторі та часі.</p> <p>2. Відсутність можливості використання у тактичному управлінні, тому що відомості про витрати не враховуються в контексті оперативних завдань.</p>

1	2	3	4	5
			<p>3. Дозволяє оцінити витрати на кожному етапі виробничого процесу на основі розрахунку управляючого чинника – кост-драйвера (cost driver), тобто параметра, що характеризує вартість виконання конкретної операції.</p> <p>4. Досягається стійка перевага над конкурентами шляхом контролю кост-драйверів і перебудови ланцюга створення вартості.</p>	
15	Функціонально-вартісний аналіз (ФВА)	Ефективний метод дослідження техніко-економічних характеристик товарів та їх функціональних можливостей.	<p>1. Отримуються точніші дані щодо вартості продукції, необхідні для прийняття правильних управлінських рішень.</p> <p>2. Оцінюються функції підприємства в залежності від важливості і витрат на їх забезпечення.</p> <p>3. Оптимізуються співвідношення між якістю, корисністю функцій об'єкта і витратами на їх реалізацію на всіх етапах його життєвого циклу.</p> <p>4. Визначається рівень (або ступінь) виконання різних бізнес-процесів на підприємстві, в тому числі ефективність управління маркетингом і управління якістю продукції;</p> <p>5. Обґрунтовується вибір раціонального варіанта технології реалізації бізнес-планів.</p> <p>6. У кожному досліджуваному об'єкті виявляються причинно-наслідкові зв'язки між якістю, характеристиками і витратами.</p>	<p>1. Складності в проведенні якісного аналізу та підведенні його підсумків, тому що існує потреба у спеціальному програмному забезпеченні для збору інформації, розрахунків, прогнозів.</p> <p>2. Неможливість збору даних про джерела витрат за функціями, які недооцінюються.</p> <p>3. Відсутність єдиної методики проведення ФВА, придатної для всіх напрямів аналізу і всіх об'єктів дослідження.</p> <p>4. Надмірно деталізований процес опису функцій та занадто складні моделі обліку, які важко адаптувати до реальних умов.</p> <p>5. Складності використання резервів, що були виявлені в результаті аналізу, внаслідок недооцінки їх оперативним керівництвом.</p>

Додаток Д

Таблиця Д.1

**Розрахунок відповідності методів аналізу витрат швейних підприємств за оцінками експертів**

Методи аналізу	Ранг	I експерт	II експерт	III експерт	IV експерт	V експерт	VI експерт	VII експерт	VIII експерт	IX експерт	X експерт	Всього балів	Середній бал
<i>1</i>	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1. За повною собівартістю	А	8	9	9	8	9	8	9	8	9	9	86	9
	Б	6	6	6	9	5	7	6	6	5	6	62	6
	В	8	6	5	5	8	7	6	7	6	8	66	7
2. За нормативною собівартістю	А	6	7	6	7	6	5	8	7	6	8	66	7
	Б	7	7	5	6	7	6	7	9	7	7	68	7
	В	6	7	6	7	6	6	7	6	7	6	64	6
3. За плановою собівартістю	А	1	2	1	2	1	2	1	2	2	2	16	2
	Б	1	3	1	1	2	1	2	2	2	2	17	2
	В	2	1	1	2	1	1	2	1	1	1	13	1
4. За системою бюджетування	А	2	1	2	1	2	1	2	1	1	1	14	1
	Б	2	1	2	2	1	2	1	1	1	1	14	1
	В	1	2	2	1	2	2	1	2	3	2	18	2
5. Простий «директ-костинг»	А	5	4	5	5	5	6	4	6	5	5	50	5
	Б	4	5	4	3	6	4	5	3	4	4	42	4
	В	3	4	3	4	3	3	3	4	2	3	32	3
6. Розвинутий «директ-костинг»	А	7	6	7	6	7	7	6	5	7	6	64	6
	Б	8	8	9	7	9	8	8	7	8	8	80	8
	В	7	8	9	8	7	9	8	8	9	7	80	8
7. За покриттям постійних витрат	А	3	3	3	4	3	3	3	3	4	3	32	3
	Б	3	2	3	4	3	3	3	4	3	3	31	3
	В	5	3	4	3	4	4	5	3	4	4	39	4
8. За покриттям постійних витрат з відносними прямими витратами	А	4	5	4	3	4	4	5	4	3	4	40	4
	Б	5	4	7	5	4	5	4	5	6	5	50	5
	В	4	5	7	6	5	5	4	5	5	5	51	5
9. За плановими граничними витратами	А	8	8	8	9	8	9	7	9	8	7	81	8
	Б	9	9	8	8	8	9	9	8	9	9	86	9
	В	9	9	8	9	9	8	9	9	8	9	87	9

## Додаток Е

Таблиця Е.1

### Виробництво окремих видів промислової продукції вітчизняними підприємствами за 2011–2017 роки

Найменування продукції за номенклатурою продукції промисловості (НПП), одиниця вимірювання	Вироблено (валовий випуск) за							Відхилення 2017/2011	
	2011	2012	2013	2014 <sup>1</sup>	2015 <sup>1</sup>	2016 <sup>1</sup>	2017 <sup>1</sup>	абсолютне (+,-)	відносне, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Пряжа вовняна кардочесана або з тонкого волосу тварин, не розфасована для роздрібної торгівлі, тис.т	0,7	1,1	1,7	2,0	2,6	2,3	1,9	+1,2	271,4
Тканини з ниток синтетичних та штучних комплексних високої міцності, тканини з ниток стрічкових чи подібних (уключаючи нейлон, інші поліаміди, віскозний (штучний) шовк), млн.м <sup>2</sup>	43,8	50,7	46,0	46,1	45,4	53,3	67,2	+23,4	153,4
Тканини з ниток синтетичних комплексних (крім одержаних з ниток високої міцності, стрічкових чи подібних), млн.м <sup>2</sup>	10,2	10,1	8,0	10,4	10,8	11,3	12,3	+2,1	120,6
Полотно ворсове, махрове трикотажне машинного або ручного в'язання, тис.т	3,8	3,2	3,6	3,0	2,2	2,2	2,6	-1,2	68,4
Полотно трикотажне машинного або ручного в'язання (крім ворсового полотна), тис.т	1,0	1,3	1,9	2,6	5,3	5,5	6,8	5,8	680,0
Ковдри та пледи дорожні, вовняні або з волосу тварин тонкого (крім електроковдр), млн.шт	1,2	1,6	1,9	2,0	2,0	1,7	1,8	+0,6	150,0
Білизна постільна трикотажна машинного чи ручного в'язання, тис.т	5,5	4,9	5,6	5,6	5,8	6,0	7,7	+2,2	140,0
Матеріали неткані без покриття з поверхневою щільністю більше 70 г/м <sup>2</sup> , але не більше 150 г/м <sup>2</sup> (уключаючи вироби з нетканних матеріалів; крім предметів одягу), тис.т	1,1	3,8	3,9	3,3	4,0	4,6	5,2	+4,1	472,7
Матеріали неткані без покриття з поверхневою щільністю більше 150 г/м <sup>2</sup> (уключаючи вироби з нетканних матеріалів; крім предметів одягу), тис.т	14,5	13,6	12,2	12,6	11,6	12,7	13,5	-1	93,1
Жакети та блейзери трикотажні, машинного або ручного в'язання, жіночі та дівчачі, тис.шт	316	543	358	268	381	376	374	58	118,4
Костюми та комплекти трикотажні машинного або ручного в'язання, жіночі та дівчачі, тис.шт	563	294	572	498	103	165	199	-364	35,3
Сукні трикотажні машинного або ручного в'язання, жіночі та дівчачі, млн.шт	1,3	1,2	1,1	1,2	1,3	1,5	1,4	+0,1	107,7
Пальта, півпальта, плащі, накидки тощо, чоловічі та хлопчачі, тис.шт	378	365	342	286	318	329	357	-21	94,4

Продовження таблиці Е.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Жилети, анораки, лижні куртки, куртки вітрозахисні та подібні вироби (крім піджаків та блейзерів, трикотажних, просочених, з покриттям, ламінованих або гумованих), чоловічі та хлопчачі, тис.шт	169	106	179	190	250	313	505	+336	298,8
Костюми та комплекти (крім трикотажних), чоловічі та хлопчачі, тис.шт	600	494	418	317	347	437	400	-200	66,7
Піджаки та блейзери (крім трикотажних), чоловічі та хлопчачі, тис.шт	806	837	804	812	865	765	811	5	100,6
Пальта та плащі тощо, жіночі та дівчачі, тис.шт	1742	1525	1337	1142	925	938	860	-882	49,4
Жилети, анораки, лижні куртки, куртки вітрозахисні та подібні вироби (крім жакетів та блейзерів, трикотажних, просочених, з покриттям, ламінованих або гумованих), жіночі та дівчачі, тис.шт	169	163	139	127	170	192	247	+78	146,2
Костюми та комплекти (крім трикотажних), жіночі та дівчачі, тис.шт	331	307	198	148	197	207	221	-110	66,8
Жакети та блейзери (крім трикотажних), жіночі та дівчачі, млн.шт	1,9	1,8	1,3	1,4	1,5	1,4	1,4	-0,5	73,7
Сукні (крім трикотажних), жіночі та дівчачі, млн.шт	1,7	1,7	1,6	1,5	1,2	1,5	1,7	0	100,0
Спідниці та спідниці-брюки (крім трикотажних), жіночі та дівчачі, тис.шт	1270	1047	879	861	1011	960	739	-531	58,2
Труси й панталони трикотажні машинного або ручного в'язання (уключаючи боксерські труси), жіночі та дівчачі, млн.шт	5,3	4,1	4,2	3,3	3,9	3,5	4,2	-1,1	79,2
Сорочки (крім трикотажних), чоловічі та хлопчачі, млн.шт	1,6	1,4	1,4	1,2	1,3	1,4	1,5	-0,1	93,8
Блузки, сорочки та батники (крім трикотажних), жіночі та дівчачі, млн.шт	3,2	2,3	1,5	1,4	1,2	1,6	1,7	-1,5	53,1
Бюстгальтери, млн.шт	6,2	4,6	4,8	4,6	4,1	4,3	4,2	-2	67,7
Футболки, майки й подібні вироби трикотажні машинного або ручного в'язання, млн.шт	18,4	19,7	20,5	13,1	5,0	5,3	6,1	-12,3	33,2
Костюми купальні та плавки трикотажні машинного або ручного в'язання, жіночі та дівчачі, тис.шт	645	393	461	645	637	622	648	+3	100,5
Колготки із синтетичних волокон трикотажні машинного або ручного в'язання з лінійною щільністю до 67 децитекс, млн.шт	20,8	20,6	17,7	22,1	31,9	25,8	27,7	+6,9	133,2
Панчішно-шкарпеткові вироби інші (уключаючи шкарпетки), млн. пар	55,0	41,7	41,1	36,6	48,2	50,5	52,0	-3	94,5
Светри, пуловери, кофти, жилети та кардигани з вовни або з волосу тварин тонкого, чоловічі та хлопчачі (крім светрів та пуловерів з вмістом вовни не менше 50% та вагою одного виробу не менше 600 г), тис.шт	192	199	177	212	197	218	190	-2	99,0
Светри та пуловери тонкі з м'яким чи високим коміром з бавовни, тис.шт	176	324	206	94,5	173	268	164	-12	93,2
Светри, пуловери, кофти, жилети та кардигани з бавовни, жіночі та дівчачі (крім светрів та пуловерів тонких з м'яким чи високим коміром), тис.шт	34,0	4,9	15,5	6,1	0,8	182	242	+208	711,8



Закінчення таблиці Е.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Саквояжі, валізи дорожні, дамські сумки-чемоданчики для косметики і речей туалету, портфелі для документів, шкільні ранці та подібні речі, виготовлені зі шкіри натуральної або композиційної, шкіри лакової, листів пластмаси, текстильних матеріалів, алюмінію та інших матеріалів, млн.шт	4,5	3,3	3,6	2,2	1,9	2,1	1,8	-2,7	40,0
Сумки дамські зі шкіри натуральної або композиційної, шкіри лакової, листів пластмаси, текстильних або інших матеріалів (уключаючи сумки без ручки), тис.шт	753	347	409	391	219	191	208	-545	27,6
Взуття водонепроникне з верхом з гуми або полімерних матеріалів, крім взуття із захисним металевим підноском, млн. пар	1,4	1,5	1,7	1,3	1,2	1,4	1,8	+0,4	128,6
Взуття з верхом із гуми або полімерних матеріалів, призначене для носіння на вулиці, млн. пар	5,2	3,4	3,7	5,0	5,1	4,3	5,7	+0,5	109,6
Взуття, призначене для носіння на вулиці, з верхом зі шкіри натуральної чоловіче (уключаючи чоботи, півчоботи та черевики; крім водонепроникного взуття та взуття із захисним металевим підноском), млн. пар	1,4	1,9	1,1	0,8	1,0	1,0	0,8	-0,6	57,1
Взуття, призначене для носіння на вулиці, з верхом зі шкіри натуральної жіноче (уключаючи чоботи, півчоботи та черевики; крім водонепроникного взуття та взуття із захисним металевим підноском), млн. пар	1,2	1,9	0,9	1,0	1,2	1,2	0,9	-0,3	75,0
Тапочки та інше домашнє взуття (уключаючи кімнатні та танцювальні тапочки, пантофлі без задника), з верхом з текстильних матеріалів, млн. пар	7,9	8,8	11,4	10,6	7,8	7,7	7,7	-0,2	97,5
Взуття з верхом з текстильних матеріалів інше (крім тапочок та іншого домашнього взуття, а також взуття на підошві з гуми, матеріалів полімерних або шкіри натуральної або композиційної), млн. пар	0,1	2,8	3,9	3,9	3,2	4,1	3,7	+3,6	3700,0
Взуття дерев'яне, різне спеціалізоване та інше, н.в.і.у, млн. пар	2,4	2,2	2,1	2,0	1,6	1,6	1,7	-0,7	70,8

<sup>1</sup> Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м.Севастополя та частини зони проведення операції об'єднаних сил.

Таблиця Е.2

**Обсяг реалізованої промислової продукції за видами діяльності за  
2013-2017 рр. (млн. грн)<sup>1</sup>**

	Код за КВЕД- 2010	2013	2014	2015	2016	2017	Відхилення 2017/2013	
							абсолютн е (+,-)	відносне , %
Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	13-15	10482,7	12730	18906,8	22278,6	20943,9	+10461,2	199,8
Текстильне виробництво	13	3545,5	4755,6	6527,6	7419	7506,4	+3960,9	211,7
Ткацьке виробництво	13.2	1725,3	1653,9	2957,4	3640,1	2559,8	+834,5	148,4
Виробництво інших текстильних виробів	13.9	1820,2	3101,7	3570,2	3778,9	4946,6	+3126,4	271,8
Виробництво одягу	14	4597,9	5225,2	7973,2	9614,9	8656,3	+4058,4	188,3
Виробництво одягу, крім хутряного	14.1	2715,3	3178,1	4205,2	5480,6	5446	+2730,7	200,6
Виробництво трикотажного та в'язаного одягу	14.3	1882,6	2047,1	3768	4134,3	3210,3	1327,7	170,5
Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	15	2339,3	2749,2	4406	5244,7	4781,2	+2441,9	204,4
Дублення шкір і оздоблення шкіри; виробництво дорожніх виробів, сумок, лимарно-сідельних виробів; вичинка та фарбування хутра	15.1	987,2	1054,1	2017,5	2508,8	2103,4	+1116,2	213,1
Дублення шкір і оздоблення шкіри; вичинка та фарбування хутра	15.11	472,5	557,1	810,8	971,2	939,4	+466,9	198,8
Виробництво взуття	15.2	1352,1	1695,1	2388,5	2735,9	2677,8	+1325,7	198,0

<sup>1</sup> Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м.Севастополя та частини зони проведення операції об'єднаних сил.

Таблиця Е.3

**Обсяг нових замовлень на виробництво продукції за окремими видами діяльності переробної промисловості  
(текстильне виробництво й виробництво одягу)<sup>1</sup>**

Показники	Обсяг нових замовлень на виробництво промислової продукції										3 нього обсяг іноземних замовлень									
	млн. грн					млн. грн					млн. грн					у % до обсягу нових замовлень за видом діяльності				
	2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017
Текстильне виробництво	2418,7	2946,8	4635,7	5099,8	6130,1	626,7	973,2	1460,5	1595,2	1912,2	25,9	33,0	31,5	31,3	31,2					
Відхилення до попереднього року																				
абсолютне (+,-)		+528,1	+1688,9	+464,1	+1030,3		+346,5	+487,3	+134,7	+317				+134,7	+317		+7,1	-1,5	-0,2	-0,1
відносне (%)		121,8	157,3	110,0	120,2		155,3	150,1	109,2	119,9				109,2	119,9		127,4	95,5	99,4	99,7
Виробництво одягу	2038,0	2896,5	4873,7	5566,2	6564,2	1206,3	1865,6	3012,7	3530,8	3943,0	59,2	64,4	61,8	63,4	60,1					
Відхилення до попереднього року																				
абсолютне (+,-)		+858,5	+1977,2	+692,5	+998		+659,3	+1147,1	+518,1	+412,2				+518,1	+412,2		+5,2	-2,6	+1,6	-3,3
відносне (%)		142,1	168,3	114,2	117,9		154,7	161,5	117,2	111,7				117,2	111,7		108,8	96,0	102,6	94,8

<sup>1</sup> Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення операції об'єднаних сил.

Таблиця Е.4

**Аналіз експорту та імпорту товарів підприємств текстильного виробництва, виробництва одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів за 2013 - 2017 роки**

Назва товару	Експорт, тис. дол.						Імпорт, тис. дол.						Коефіцієнт покриття експортом імпорту, %				
	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2013 р. %	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017 р. до 2013 р. %	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Всього товарів сектору.	2253175	1033852	701565	955740	1091175	48,4	3449225,9	2313642,0	2253795,0	2010345,0	2253795,0	65,3	65,32	44,69	31,13	47,54	48,42
Вироби зі шкіри	40395,2	39053,0	37227,0	40342,8	46973,3	116,3	128307,0	97487,0	57277,0	75574,0	86454,0	67,4	31,48	40,06	64,99	53,38	54,33
Натуральне та штучне хутро	16114	31942	17818	16883	24527	152,2	16357	12293	5803	4305	5835,4	35,7	98,51	259,84	307,05	392,17	420,31
Пряжа з шовку	0	0	0	0	0	0,0	15	17	28	25,5	50,7	338,0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Тканини з шовку	5,8	12	27	34,1	7,7	132,8	1257	1393	1866	1150	1095,7	87,2	0,46	0,86	1,45	2,97	0,70
Тканини вовняні	7923	3602	2154	3233,4	3768,8	47,6	55201	41133	36017	38323,5	42661,7	77,3	14,35	8,76	5,98	8,44	8,83
Нитки та пряжа бавовняні	92	84	54	271,6	90	97,8	32712	31280	28504	29731,5	34982,8	106,9	0,28	0,27	0,19	0,91	0,26
Тканини бавовняні	5343	3212	3064	2452,2	2509,9	47,0	165365	131715	109648	113939,4	116224,4	70,3	3,23	2,44	2,79	2,15	2,16
Тканини з інших рослинних волокон	74	47	60	32,2	50	67,6	4976	5683	5570	7095,9	6011,9	120,8	1,49	0,83	1,08	0,45	0,83
Нитки з хімічних ниток	4295	3197	3292	6824	6100,8	142,0	90174	86257	84357	81229,3	91394,5	101,4	4,76	3,71	3,90	8,40	6,68
Тканини з хімічних ниток	9125	8990	4604	3732,5	11245	123,2	225134	227149	177031	239395,6	265857,8	118,1	4,05	3,96	2,60	1,56	4,23
Трикотажні полотна	14074	11345	9202	7765	12230	86,9	95032	85976	65140	86313	108637,8	114,3	14,81	13,20	14,13	9,00	11,26
Одяг трикотажний	104895	110955	75705	94126,4	105469,8	100,5	216816	207043	128665	137924,7	158741,9	73,2	48,38	53,59	58,84	68,24	66,44
Одяг текстильний	400123	377556	202978	355078,5	378801,7	94,7	205419	277339	168797	176740,4	187916,2	91,5	194,78	136,14	120,25	200,90	201,58

Додаток Ж

Таблиця Ж.1

Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами промислової діяльності у 2013-2017 роках<sup>1</sup>

	Фінансовий результат до оподаткування, млн. грн						Підприємства, які одержали прибуток									
	у % до загальної кількості підприємств						фінансовий результат, млн. грн									
	2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017						
Промисловість	13698,3	-166414,0	-181360,9	-7569,6	85429,5	63,3	63,3	72,9	72,8	71,6	81336,9	76253,3	90315,9	141475,3	227886,2	
	Відхилення до попереднього року															
	абсолютне (+,-)		відносне, %		абсолютне (+,-)		відносне, %		абсолютне (+,-)		відносне, %		абсолютне (+,-)		відносне, %	
Переробна промисловість	-1897,2	-135282,9	-121774,3	-25938,2	23592,3	65,2	65,2	75,1	75,2	73,9	38217,6	44108,8	64517,1	73678,3	81737,1	
	Відхилення до попереднього року															
	абсолютне (+,-)		відносне, %		абсолютне (+,-)		відносне, %		абсолютне (+,-)		відносне, %		абсолютне (+,-)		відносне, %	
Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	255,3	-478,7	867,6	1641,2	1324,5	66,7	69,5	77,2	77,0	72,8	589,4	1029,5	1832,8	2008,7	1726,7	
	Відхилення до попереднього року															
	абсолютне (+,-)		відносне, %		абсолютне (+,-)		відносне, %		абсолютне (+,-)		відносне, %		абсолютне (+,-)		відносне, %	
	2,8	7,7	-0,2	-4,2	-	-	104,2	111,1	99,7	94,5	-	174,7	178,0	109,6	86,0	
	440,1	803,3	175,9	-282												

<sup>1</sup> Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м.Севастополя та частини зони проведення операції об'єднаних сил.

Додаток Ж.1

**Фінансові результати до оподаткування за видами промислової діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства у 2013-2017 роках<sup>1</sup>**

	Фінансовий результат до оподаткування, млн. грн						Підприємства, які одержали прибуток у % до загальної кількості підприємств						Фінансовий результат, млн. грн					
	2013	2014	2015	2016	2017		2013	2014	2015	2016	2017		2013	2014	2015	2016	2017	
	Відхилення до попереднього року												Відхилення до попереднього року					
Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	255,3	-478,7	867,6	1641,2	1324,5		66,7	69,5	77,2	77,0	72,8		589,4	1029,5	1832,8	2008,7	1726,7	
абсолютне (+,-)			773,6	-316,7			2,8	7,7	-0,2		-4,2		440,1	803,3	175,9		-282	
відносне, %			189,2	80,7			104,2	111,1	99,7		94,5		174,7	178,0	109,6		86,0	
по середніх підприємствах	154,7	-394,4	770,6	1485,3	1001,0		60,3	76,8	84,5	85,2	82,2		405,4	762,0	1418,0	1630,1	1272,7	
абсолютне (+,-)			714,7	-484,3			16,5	7,7	0,7		-3		356,6	656	212,1		-357,4	
відносне, %			192,7	67,4			127,4	110,0	100,8		96,5		188,0	186,1	115,0		78,1	
по малих підприємствах	100,6	-84,4	97,0	155,9	323,5		67,6	68,5	76,2	75,5	71,2		184,0	267,5	414,8	378,6	454,0	
абсолютне (+,-)			58,9	167,6			0,9	7,7	-0,7		-4,3		83,5	147,3	-36,2		75,4	
відносне, %			160,7	207,5			101,3	111,2	99,1		94,3		145,4	155,1	91,3		119,9	
по мікропідприємствах	-1,3	-314,6	-76,6	-94,0	23,7		66,8	68,1	74,6	72,0	67,8		32,8	122,2	86,1	66,3	91,4	
абсолютне (+,-)																		
відносне, %																		
абсолютне (+,-)							1,3	6,5	-2,6		-4,2		89,4	-36,1	-19,8		25,1	
відносне, %							101,9	109,5	96,5		94,2		372,6	70,5	77,0		137,9	

<sup>1</sup> Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення операції об'єднання сіл.

Рентабельність операційної діяльності підприємств за видами промислової діяльності за 2013 – 2017 роки<sup>1</sup>

	Результат від операційної діяльності, млн. грн					Витрати операційної діяльності, млн. грн					Рівень рентабельності (збитковості), %				
	2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017
Промисловість	46273,4	26645,9	18387,9	96856,9	179594,1	1527700,7	1654486,8	2114857,8	2331111,2	2701966,9	3,0	1,6	0,9	4,2	6,6
	Відхилення до попереднього року														
абсолютне (+,-)	-19627,5	-8258,0	+78469,0	+82737,2		-	+126786,1	+460371,0	+216253,4	+370855,7		-1,4	-0,7	+3,3	+2,4
відносне, %	57,6	69,0	526,7	185,4			108,3	127,8	110,2	115,9		53,3	56,3	466,7	157,1
Переробна промисловість	20496,5	-6795,6	9138,0	44447,7	75697,4	957214,1	1090124,5	1399668,9	1460228,2	1729291,2	2,1	-0,6	0,7	3,0	4,4
	Відхилення до попереднього року														
абсолютне (+,-)			+33309,7	+31249,7			+132910,4	+309544,4	+60559,3	+269063,0		-2,7	+1,3	+2,3	+1,4
відносне, %			486,4	170,3			113,9	128,4	104,3	118,4		-28,6	-116,7	428,6	146,7
Текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	432,8	324,8	1574,0	1885,7	1610,2	11377,3	14537,1	20552,6	22714,3	28720,7	3,8	2,2	7,7	8,3	5,6
	Відхилення до попереднього року														
абсолютне (+,-)	-108,0	+1249,2	+311,7	-275,5			+3159,8	+6015,5	+2161,7	+6006,4		-1,6	+5,5	+0,6	-2,7
відносне, %	75,0	484,6	119,8	85,4			127,8	141,4	110,5	126,4		57,9	350,0	107,8	67,5

<sup>1</sup> Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення операції об'єднання сил.

**Динаміка чистого доходу та собівартості реалізованої продукції швейних підприємств за період 2010 – 2017 роки, млн. грн. (розраховано автором за матеріалами звітності підприємств швейної промисловості)**

№	Підприємство	Чистий дохід від реалізації продукції										Собівартість реалізованої продукції									
		Роки										Роки									
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18				
1.	ПАТ ТФ «Арніка»	8,7	10,7	9,4	8,4	14,1	19,2	17,6	11,4	6,1	7,8	6,7	6,1	6,7	9,7	11,0	8,9				
	Відхилення до попереднього року:	-	2	-1,3	-1	5,7	5,1	-1,6	-6,2	-	1,70	-1,1	-0,60	0,6	3,00	1,3	-2,10				
	абсолютне (+, -)																				
	відносне (%)	-	22,99	-12,15	-10,64	67,86	36,17	-8,33	-35,23	-	27,87	-14,10	-8,96	9,84	44,78	13,40	-19,09				
2.	ПРАТ «Арсанія»	4,1	4,1	4,1	3,8	4,9	5,1	6,6	13,3	3,3	3,4	3,1	3,0	3,7	3,9	5,6	11,5				
	Відхилення до попереднього року:	-	0	0	-0,3	1,1	0,2	1,5	6,7	-	0,1	-0,3	-0,1	0,7	0,2	1,7	5,9				
	абсолютне (+, -)																				
	відносне (%)	-	0,00	0,00	-7,32	28,95	4,08	29,41	101,52	-	3,03	-8,82	-3,23	23,33	5,41	43,59	105,36				
3.	ПРАТ «Астра Люкс»	30,0	61,5	93,9	35,1	72,7	157,3	98,7	23,3	23,1	56,3	87,0	31,0	69,3	148,9	91,5	22,9				
	Відхилення до попереднього року:	-	31,5	32,4	-58,8	37,6	84,6	-58,6	-75,4	-	33,2	30,7	-56	38,3	79,6	-57,4	-68,6				
	абсолютне (+, -)																				
	відносне (%)	-	105,0	52,68	-62,62	107,12	116,37	-37,25	-76,39	-	143,72	54,53	-64,37	123,55	114,86	-38,55	-74,97				
4.	ПАТ «Бердичівська фабрика одягу»	31,8	37,9	35,7	40,3	61,8	92,1	95,1	101,7	22,7	26,3	27,1	32,5	46,4	53,8	61,1	77,4				
	Відхилення до попереднього року:	-	6,1	-2,2	4,6	21,5	30,3	3	6,6	-	3,6	0,8	5,4	13,9	7,4	7,3	16,3				
	абсолютне (+, -)																				
	відносне (%)	-	19,18	-5,80	12,89	53,35	49,03	3,26	6,94	-	15,86	3,04	19,93	42,77	15,95	13,57	26,68				
5.	ПАТ Бориславська швейна фабрика «Спецодяг»	2,3	0,5	1,1	0,04	0,8	1,8	0,8	0,4	1,7	0,3	0,8	0,03	1,0	1,5	0,5	0,3				
	Відхилення до попереднього року:	-	-1,8	0,6	-1,06	0,76	1	-1	-0,4	-	-1,4	0,5	-0,77	0,97	0,5	-1	-0,2				
	абсолютне (+, -)																				
	відносне (%)	-	-78,26	120,0	-96,36	1900,00	125,00	-55,56	-50,00	-	-82,35	166,67	-96,25	3233,3	50,00	-66,67	-40,00				



Продовження таблиці Ж 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
6.	ПАТ «Володарка»	45,7	51,9	47,4	45,9	67,1	114,8	132,2	156,0	38,2	40,2	39,6	40,1	51,8	83,3	100,5	118,0
	Відхилення до попереднього року:	-	6,2	-4,5	-1,5	21,2	47,7	17,4	23,8	-	2	-0,6	0,5	11,7	31,5	17,2	17,5
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	13,57	-8,67	-3,16	46,19	71,09	15,16	18,00	-	5,24	-1,49	1,26	29,18	60,81	20,65	17,41
7.	ПРАТ «ВАТ Калина»	29,5	30,8	28,9	30,4	47,1	71,4	72,8	68,5	27,9	25,1	23,6	25,2	38,4	51,2	54,7	55,7
	Відхилення до попереднього року:	-	1,3	-1,9	1,5	16,7	24,3	1,4	-4,3	-	-2,8	-1,5	1,6	13,2	12,8	3,5	1
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	4,41	-6,17	5,19	54,93	51,59	1,96	-5,91	-	-10,04	-5,98	6,78	52,38	33,33	6,84	1,83
8.	ПРАТ Виробничо-комерційна фірма «Леся»	13,1	18,1	17,3	22,3	44,9	66,9	94,2	108,3	9,9	13,3	15,3	17,6	24,4	42,1	56,0	70,3
	Відхилення до попереднього року:	-	5	-0,8	5	22,6	22	27,3	14,1	-	3,4	2	2,3	6,8	17,7	13,9	14,3
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	38,17	-4,42	28,90	101,35	49,00	40,81	14,97	-	34,34	15,04	15,03	38,64	72,5	33,9	25,54
9.	ПРАТ Виробничо-торгівельна фірма «Глорія»	4,3	5,8	5,5	5,9	4,2	4,9	6,2	5,9	2,1	2,7	3,0	3,6	3,0	3,2	5,4	4,4
	Відхилення до попереднього року:	-	1,5	-0,3	0,4	-1,7	0,7	1,3	-0,3	-	0,6	0,3	0,6	-0,6	0,2	2,2	-1
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	34,88	-5,17	7,27	-28,81	16,67	26,53	-4,84	-	28,57	11,11	20,00	-16,67	6,67	68,75	-18,52
10.	ПАТ «Гроно-Текс»	16,6	19,9	20,9	23,9	40,2	59,3	65,4	80,7	15,3	19,5	20,3	23,6	32,5	43,2	57,6	77,0
	Відхилення до попереднього року:	-	3,3	1	3	16,3	19,1	6,1	15,3	-	4,2	0,8	3,3	8,9	10,7	14,4	19,4
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	19,88	5,03	14,35	68,20	47,51	10,29	23,39	-	27,45	4,10	16,26	37,71	32,92	33,33	33,68
11.	ПАТ Івано-Франківське виробничо-торгівельне швейне підприємство «Галичина»	7,0	9,1	6,8	6,5	8,9	13,0	14,4	16,7	5,2	7,4	6,4	6,3	6,9	9,5	11,4	15,4
	Відхилення до попереднього року:	-	2,1	-2,3	-0,3	2,4	4,1	1,4	2,3	-	2,2	-1	-0,1	0,6	2,6	1,9	4
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	30,00	-25,27	-4,41	36,92	46,07	10,77	15,97	-	42,31	-13,51	-1,56	9,52	37,68	20,00	35,09

Продовження таблиці Ж.4

І	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
12.	ПАТ Кіровоградська швейна фабрика «Зорянка»	21,1	23,7	18,3	16,5	20,9	34,9	56,6	55,9	18,9	20,8	17,0	14,8	18,0	28,6	43,6	46,0
	Відхилення до попереднього року:	-	2,6	-5,4	-1,8	4,4	14	21,7	-0,7	-	1,9	-3,8	-2,2	3,2	10,6	15	2,4
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	12,32	-22,78	-9,84	26,67	66,99	62,18	-1,24	-	10,05	-18,27	-12,94	21,62	58,89	52,45	5,50
13.	ПАТ Кременчуцька виробничо-торгівельна фірма «Кремтекс»	9,2	9,1	7,1	6,4	10,0	17,2	24,1	25,1	7,0	7,2	6,5	5,4	6,8	10,5	17,8	20,1
	Відхилення до попереднього року:	-	-0,1	-2	-0,7	3,6	7,2	6,9	1	-	0,2	-0,7	-1,1	1,4	3,7	7,3	2,3
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	-1,09	-21,98	-9,86	56,25	72,00	40,12	4,15	-	2,86	-9,72	-16,92	25,93	54,41	69,52	12,92
14.	ПАТ «Львівський Елегант»	3,5	3,6	4,1	3,5	3,6	4,7	5,2	6,0	1,6	1,8	1,9	1,2	1,3	2,7	1,8	2,4
	Відхилення до попереднього року:	-	0,1	0,5	-0,6	0,1	1,1	0,5	0,8	-	0,2	0,1	-0,7	0,1	1,4	-0,9	0,6
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	2,86	13,89	-14,63	2,86	30,56	10,64	15,38	-	12,50	5,56	-36,84	8,33	107,69	-33,33	33,33
15.	ПАТ «Нововолинська швейна фабрика»	5,2	6,6	7,2	5,5	7,4	11,6	14,4	17,7	4,7	5,3	6,1	4,9	5,7	8,5	11,4	14,0
	Відхилення до попереднього року:	-	1,4	0,6	-1,7	1,9	4,2	2,8	3,3	-	0,6	0,8	-1,2	0,8	2,8	2,9	2,6
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	26,92	9,09	-23,61	34,55	56,76	24,14	22,92	-	12,77	15,09	-19,67	16,33	49,12	34,12	22,81
16.	ПАТ «Поділля»	11,7	11,3	7,4	6,1	9,1	10,0	11,5	12,3	9,8	9,9	6,8	5,5	6,9	8,4	9,1	9,9
	Відхилення до попереднього року:	-	-0,4	-3,9	-1,3	3	0,9	1,5	0,8	-	0,1	-3,1	-1,3	1,4	1,5	0,7	0,8
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	-3,42	-34,51	-17,57	49,18	9,89	15,00	6,96	-	1,02	-31,31	-19,12	25,45	21,74	8,33	8,79
17.	ІПРАТ «Санта Україна»	15,1	13,1	10,7	10,5	14,8	19,4	22,5	39,3	11,7	10,4	9,1	9,0	12,9	16,2	18,3	32,6
	Відхилення до попереднього року:	-	-2	-2,4	-0,2	4,3	4,6	3,1	16,8	-	-1,3	-1,3	-0,1	3,9	3,3	2,1	14,3
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	-13,25	-18,32	-1,87	40,95	31,08	15,98	74,67	-	-11,11	-12,50	-1,10	43,33	25,58	12,96	78,14

Продовження таблиці Ж 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
18.	ПРАТ «Софія»	14,9	15,2	16,5	12,8	15,1	16,3	13,5	13,3	9,9	10,3	12,6	12,3	13,6	13,0	10,8	12,0
	Відхилення до попереднього року:	-	0,3	1,3	-3,7	2,3	1,2	-2,8	-0,2	-	0,4	2,3	-0,3	1,3	-0,6	-2,2	1,2
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	2,01	8,55	-22,42	17,97	7,95	-17,18	-1,48	-	4,04	22,33	-2,38	10,57	-4,41	-16,92	11,11
19.	ПРАТ Стрийська швейна фабрика «Стрілекс»	47,9	51,0	36,3	37,5	51,1	71,3	71,0	76,3	38,2	44,4	31,1	31,6	41,1	62,9	63,2	75,9
	Відхилення до попереднього року:	-	3,1	-14,7	1,2	13,6	20,2	-0,3	5,3	-	6,2	-13,3	0,5	9,5	21,8	0,3	12,7
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	6,47	-28,82	3,31	36,27	39,53	-0,42	7,46	-	16,23	-29,95	1,61	30,06	53,04	0,48	20,09
20.	ПРАТ «Троттола»	38,8	52,9	34,3	26,6	50,4	69,7	70,0	68,9	21,4	37,7	27,4	24,0	38,7	48,3	55,3	58,1
	Відхилення до попереднього року:	-	14,1	-18,6	-7,7	23,8	19,3	0,3	-1,1	-	16,3	-10,3	-3,4	14,7	9,6	7	2,8
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	36,34	-35,16	-22,45	89,47	38,29	0,43	-1,57	-	76,17	-27,32	-12,41	61,25	24,81	14,49	5,06
21.	ПРАТ «Ужгородська швейна фабрика»	10,6	11,4	10,9	12,1	21,0	32,3	49,5	52,2	9,5	10,6	8,0	9,3	13,0	18,9	32,0	49,5
	Відхилення до попереднього року:	-	0,8	-0,5	1,2	8,9	11,3	17,2	2,7	-	1,1	-2,6	1,3	3,7	5,9	13,1	17,5
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	7,55	-4,39	11,01	73,55	53,81	53,25	5,45	-	11,58	-24,53	16,25	39,78	45,38	69,31	54,69
22.	ПРАТ Хмельницька швейна фабрика «Лілея»	12,6	13,7	12,5	12,0	18,4	26,5	34,7	35,1	10,1	11,1	10,3	10,3	12,6	17,7	22,6	27,9
	Відхилення до попереднього року:	-	1,1	-1,2	-0,5	6,4	8,1	8,2	0,4	-	1	-0,8	0	2,3	5,1	4,9	5,3
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	8,73	-8,76	-4,00	53,33	44,02	30,94	1,15	-	9,90	-7,21	0,00	22,33	40,48	27,68	23,45
23.	ПРАТ Чернігівська швейна фабрика «Елегант»	22,9	27,0	20,5	18,3	28,2	59,8	66,9	60,9	18,4	22,0	17,0	16,0	21,2	43,3	49,0	49,3
	Відхилення до попереднього року:	-	4,1	-6,5	-2,2	9,9	31,6	7,1	-6	-	3,6	-5	-1	5,2	22,1	5,7	0,3
	абсолютне (+, -)																
	відносне (%)	-	17,90	-24,07	-10,73	54,10	112,06	11,87	-8,97	-	19,57	-22,73	-5,88	32,50	104,25	13,16	0,61

Закінчення таблиці Ж.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
24.	ПАТ Швейна фабрика «Воронін»	27,3	36,6	44,7	41,4	32,4	44,1	47,0	46,6	18,7	25,9	33,3	36,3	30,3	38,3	39,4	40,5
	Відхилення до попереднього року: абсолютне (+, -)	-	9,3	8,1	-3,3	-9	11,7	2,9	-0,4	-	7,2	7,4	3	-6	8	1,1	1,1
	відносне (%)	-	34,07	22,13	-7,38	-21,74	36,11	6,58	-0,85	-	38,50	28,57	9,01	16,53	26,40	2,87	2,79
25.	ПАТ «Швейна фабрика імені Тінакова»	13,2	20,7	1,1	3,5	3,7	5,2	5,4	7,6	0,4	0,7	0,9	2,8	3,0	4,4	3,8	4,9
	Відхилення до попереднього року: абсолютне (+, -)	-	7,5	-19,6	2,4	0,2	1,5	0,2	2,2	-	0,3	0,2	1,9	0,2	1,4	-0,6	1,1
	відносне (%)	-	56,82	-94,69	218,18	5,71	40,54	3,85	40,74	-	75,00	28,57	211,11	7,14	46,67	-13,64	28,95

Таблиця Ж.5

## Рівень та динаміка обсягу, складу та структури витрат звичайної діяльності на швейних підприємствах України

Показник	Рік	ПрАТ «Лілея»		ПрАТ «Швейна фабрика «Зорянка»»		ПрАТ «Санта Україна»		ПАТ КВТФ «Кремтекс»		ПрАТ «Ужгородська швейна фабрика»	
		Сума, тис. грн	Структура, %	Сума, тис. грн	Структура, %	Сума, тис. грн	Структура, %	Сума, тис. грн	Структура, %	Сума, тис. грн	Структура, %
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
Витрати операційної діяльності, разом	2013	12917	100,0	18348	99,4	13584	100,0	7570	91,3	12699	93,8
	2014	16580	100,0	21637	99,6	15870	100,0	9073	92,1	17351	63,1
	2015	27657	100,0	35091	100,0	19831	100,0	14505	94,1	27222	79,0
	2016	28977	100,0	56916	100,0	22864	100,0	23217	97,2	42045	92,7
	2017	37098	100,0	58019	100,0	39807	100,0	25892	98,4	46399	89,3
Відхилення : абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+24181,0	0,0	+39671,0	0,6	+26223,0	0,0	+18322,0	+7,1	+33700,0	-4,5
відносне (%)		+187,2	0,0	+216,2	+0,6	+193,0	0,0	+242,0	+7,8	265,4	-4,8
Зокрема:											
- собівартість реалізованої продукції	2013	10282	79,6	14775	80,1	8966	66,0	5388	65,0	9326	68,9
	2014	12549	75,7	17994	82,8	12848	81,0	6806	69,1	13026	47,4
	2015	17692	64,0	28591	81,5	16201	81,7	10498	68,1	18931	54,9
	2016	22588	78,0	43627	76,6	18323	80,1	17816	74,6	31962	70,5
	2017	27871	75,1	46016	79,3	32584	81,9	18852	71,6	38227	73,5
Відхилення : абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+17589,0	-4,5	+31241,0	-0,7	+23618,0	+15,9	+13464,0	+6,7	+28901,0	+4,7
відносне (%)		+171,1	-5,6	+211,4	-0,9	+263,4	+24,0	+249,9	+10,3	+309,9	+6,8
- адміністративні витрати	2013	1368	10,6	2089	11,3	1870	13,8	1439	17,3	2995	22,1
	2014	1636	9,9	2293	10,6	2303	14,5	1700	17,3	3276	11,9
	2015	2517	9,1	3927	11,2	3023	15,2	2737	17,8	8026	23,3
	2016	3084	10,6	8675	15,2	3328	14,6	4189	17,5	9328	20,6
	2017	3910	10,5	7222	12,4	5924	14,9	4978	18,9	7840	15,1
Відхилення : абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+2542,0	-0,1	+5133,0	+1,1	+4054,0	+1,1	+3539,0	+1,6	+4845,0	-7,0
відносне (%)		+185,8	-0,5	+245,7	+10,0	+216,8	+8,1	+245,9	+9,0	+161,8	-31,8
- витрати на збут	2013	681	5,3	60	0,3	6	0,0	237	2,9	387	2,9
	2014	676	4,1	59	0,3	145	0,9	189	1,9	333	1,2

Закінчення таблиці Ж.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	2015	937	3,4	142	0,4	218	1,1	285	1,8	611	1,8
	2016	958	3,3	534	0,9	275	1,2	393	1,6	1269	2,8
	2017	1037	2,8	942	1,6	305	0,8	486	1,8	1378	2,7
Відхилення : абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+356,0	-2,5	+882,0	+1,3	+299,0	+0,7	+249,0	-1,0	+991,0	-0,2
відносне %	2017/2013	+52,3	-47,0	+1470,0	+399,4	+4983,3	+1634,7	+105,1	-35,4	+256,1	-7,2
- інші операційні витрати	2013	586	4,5	1424	7,7	449	3,3	506	6,1	378	2,8
	2014	1719	10,4	1291	5,9	718	4,5	378	3,8	1049	3,8
	2015	6511	23,5	2431	6,9	606	3,1	985	6,4	265	0,8
	2016	2347	8,1	4080	7,2	1212	5,3	819	3,4	755	1,7
	2017	4280	11,5	4562	7,9	1298	3,3	767	2,9	332	0,6
Відхилення : абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+3694,0	+7,0	+3138,0	+0,1	+849,0	0,0	+261,0	-3,2	-46,0	-2,2
відносне %	2017/2013	+630,4	+154,3	+220,4	+1,9	+189,1	-1,4	+51,6	-52,2	-12,2	-77,1
Фінансові витрати	2013	0	0	107	0,6	0	0	710	8,6	441	3,3
	2014	0	0	89	0,4	0	0	771	7,8	641	2,3
	2015	0	0	7	0,0	0	0	902	5,9	1115	3,2
	2016	0	0	7	0,0	0	0	635	2,7	1534	3,4
	2017	0	0	0	0,0	0	0	424	1,6	1523	2,9
Відхилення : абсолютне (+, -)	За 2017/2013	0,0	0,0	-107,0	-0,6	0,0	0,0	-286,0	-6,9	+1082,0	-0,3
відносне %	2017/2013	0,0	0,0	-100,0	-100,0	0,0	0,0	-40,3	-81,2	+245,4	-10,0
Інші витрати	2013	0	0	0	0	0	0	14	0,2	404	3,0
	2014	0	0	0	0	0	0	11	0,1	9486	34,5
	2015	0	0	0	0	0	0	10	0,1	6137	17,8
	2016	0	0	0	0	0	0	29	0,1	1760	3,9
	2017	0	0	0	0	0	0	4	0,0	4058	7,8
Відхилення (+, -): абсолютне	За 2017/2013	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-10,0	-0,2	+3654,0	+4,8
відносне (%)	2017/2013	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-71,4	-91,0	+904,5	+161,7
Витрати звичайної діяльності, разом	2013	12917	100	18455	100	13584	100	8294	100	13544	100
	2014	16580	100	21726	100	15870	100	9855	100	27478	100
	2015	27657	100	35098	100	19831	100	15417	100	34474	100
	2016	28977	100	56923	100	22864	100	23881	100	45339	100
	2017	37098	100	58019	100	39807	100	26320	100	51980	100
Відхилення : абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+24181,0	0,0	+39564,0	0,0	+26223,0	0,0	+18026,0	0,0	+38436,0	0,0
відносне %	2017/2013	+187,2	0,0	+214,4	0,0	+193,0	0,0	+217,3	0,0	+283,8	0,0

Таблиця Ж 6

## Рівень та динаміка обсягу, складу та структури елементів операційних витрат на швейних підприємствах України

Показник	Рік	ПраТ «Лілея»		ПраТ «Швейна фабрика «Зоранка»		ПраТ «Санта Україна»		ПАТ КВТФ «Кремтекс»		ПраТ «Ужгородська швейна фабрика»	
		Сума, тис. грн	Структура, %	Сума, тис. грн	Структура, %	Сума, тис. грн	Структура, %	Сума, тис. грн	Структура, %	Сума, тис. грн	Структура, %
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
Витрати операційної діяльності випущеної продукції, разом	2013	12453	100	16848	100	10875	100	7212	100	13086	100
	2014	16088	100	20235	100	15022	100	9127	100	17684	100
	2015	23614	100	32307	100	19818	100	14340	100	27833	100
	2016	28565	100	51766	100	22239	100	22806	100	43314	100
	2017	34847	100	56251	100	39091	100	25773	100	47777	100
Відхилення : абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+22394,0	0,0	+39403,0	0,0	+28216,0	0,0	+18561,0	0,0	+34691,0	0,0
відносне (%)		+179,8	0,0	+233,9	0,0	+259,5	0,0	+257,4	0,0	+265,1	0,0
Зокрема:											
-матеріальні витрати	2013	1253	10,1	1615	9,6	1024	9,4	1012	14,0	3791	29,0
	2014	1883	11,7	3687	18,2	2007	13,4	2110	23,1	7253	41,0
	2015	3202	13,6	6685	20,7	2811	14,2	4202	29,3	14688	52,8
	2016	4258	14,9	16558	32,0	4085	18,4	9533	41,8	25651	59,2
	2017	2828	8,1	13687	24,3	4797	12,3	10714	41,6	22819	47,8
Відхилення : абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+1575,0	-1,9	+12072,0	+14,7	+3773,0	+2,9	+9702,0	+27,5	+19028,0	+18,8
відносне (%)		+125,7	-19,3	+747,5	+153,8	+368,5	+30,3	+958,7	+196,3	+501,9	+64,9
-витрати на оплату праці	2013	7711	61,9	10259	60,9	6343	58,3	4034	55,9	4884	37,3
	2014	9326	58,0	11512	56,9	8596	57,2	4220	46,2	5192	29,4
	2015	13052	55,3	17538	54,3	10670	53,8	6754	47,1	6710	24,1
	2016	17444	61,1	26544	51,3	12826	57,7	9284	40,7	11062	25,5
	2017	22098	63,4	32284	57,4	26109	66,8	10645	41,3	15538	32,5
Відхилення : абсолютне (+, -)	За 2017/2013	+14387,0	+1,5	+22025,0	-3,5	+19766,0	+8,5	+6611,0	-14,6	+10654,0	-4,8
відносне (%)		+186,6	+2,4	+214,7	-5,7	+311,6	+14,5	+163,9	-26,2	+218,1	-12,9

Закінчення таблиці Жб

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
- витрати на соціальні заходи	2013	2753	22,1	3808	22,6	2551	23,5	1495	20,7	1767	13,5
	2014	3280	20,4	4188	20,7	3415	22,7	1573	17,2	1902	10,8
	2015	4523	19,2	6358	19,7	4329	21,8	1740	12,1	2463	8,8
	2016	3702	13,0	5700	11,0	2842	12,8	2112	9,3	2435	5,6
	2017	4637	13,3	7161	12,7	5705	14,6	2422	9,4	3167	6,6
	За 2017/2013	+1884,0	-8,8	+3353,0	-9,9	+3154,0	-8,9	+927,0	-11,3	+1400,0	-6,9
	відносне %	+68,4	-39,8	+88,1	-43,7	+123,6	-37,8	+62,0	-54,7	+79,2	-50,9
- амортизація	2013	292	2,3	391	2,3	446	4,1	171	2,4	1097	8,4
	2014	276	1,7	365	1,8	415	2,8	347	3,8	1191	6,7
	2015	439	1,9	905	2,8	1180	6,0	286	2,0	1567	5,6
	2016	717	2,5	1008	1,9	1212	5,4	229	1,0	1852	4,3
	2017	1199	3,4	881	1,6	1250	3,2	400	1,6	2545	5,3
	За 2017/2013	+907,0	+1,1	+490,0	-0,8	+804,0	-0,9	+229,0	-0,8	+1448,0	-3,1
	відносне %	+310,6	+46,7	+125,3	-32,5	+180,3	-22,0	+133,9	-34,5	+132,0	-36,5
- інші операційні витрати	2013	444	3,6	775	4,6	511	4,7	500	6,9	1547	11,8
	2014	1323	8,2	483	2,4	589	3,9	877	9,6	2146	12,1
	2015	2398	10,2	821	2,5	828	4,2	1352	9,4	2405	8,6
	2016	2444	8,6	1956	3,8	1274	5,7	1648	7,2	2314	5,3
	2017	4085	11,7	2238	4,0	1230	3,1	1592	6,2	3708	7,8
	За 2017/2013	+3641,0	+8,2	+1463,0	-0,6	+719,0	-1,6	+1092,0	-0,8	+2161,0	-4,1
	відносне %	+820,0	+238,8	+188,8	-13,5	+140,7	-33,0	+218,4	-10,9	+139,7	-34,3



### Додаток 3

## Розрахункові таблиці для оцінювання експертної оцінки відповідності методів управління витратами завданням управління швейних підприємств

Таблиця 3.1

### Розрахунок відповідності методів управління витратами завданням управління швейних підприємств за оцінками експертів

Завдання управління/ Методи управління	1. Короткострокове планування	2. Оперативно-виробниче планування	3. Контроль відхилень від норм	4. Ретроспективний факторний	5. Мотивація за ЦФВ	6. Управління процесами	7. Розрахунок потреби в ресурсах	8. Управління за цілями	9. Управління якістю продукції то: управління за стадіями життєвого циклу	11	12
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I експерт											
ABC	2	1	1	1	2	2	1	1	0	0	11
DC	1	0	1	0	1	0	1	0	0	0	4
ФВА	0	0	0	0	1	1	1	1	2	0	6
SCA	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	6
Нормативний	1	1	1	2	1	1	1	0	1	1	10
TCS	1	0	0	0	0	0	0	2	1	2	6
JIT	1	2	1	1	1	1	1	0	0	0	8
LCC	1	0	0	0	0	0	0	2	2	2	7
II експерт											
ABC	1	1	1	1	2	2	1	1	1	0	11
DC	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	5
ФВА	0	0	0	0	2	1	1	2	2	0	8
SCA	0	0	0	0	1	1	1	1	1	2	7
Нормативний	1	1	1	2	1	1	1	1	1	0	10
TCS	1	0	0	0	0	0	1	1	1	2	6
JIT	1	2	1	1	1	1	0	0	0	0	7
LCC	1	0	0	0	0	0	1	1	2	2	7
III експерт											
ABC	2	1	1	2	1	2	1	1	0	0	11
DC	2	0	0	1	0	1	1	0	0	0	5
ФВА	0	0	0	0	0	1	1	2	2	0	6
SCA	0	0	0	0	0	1	1	0	1	2	5
Нормативний	1	1	1	2	1	1	1	1	0	0	9
TCS	1	0	0	0	0	0	0	1	1	2	5
JIT	1	2	1	1	0	2	0	1	0	0	8
LCC	1	0	0	0	0	1	1	1	2	2	8
IV експерт											
ABC	1	1	1	1	2	2	1	2	1	0	12
DC	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	6
ФВА	0	0	0	0	0	1	1	1	2	0	5
SCA	0	0	0	0	0	0	1	1	2	2	6
Нормативний	1	1	1	2	2	1	1	1	0	0	10
TCS	1	0	0	0	0	0	0	1	2	2	6
JIT	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	7
LCC	1	1	0	0	0	0	0	2	2	2	8

## Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
V експерт											
<i>ABC</i>	2	1	1	1	2	2	1	1	1	0	12
<i>DC</i>	2	1	1	0	0	0	0	0	0	0	4
<i>ФВА</i>	0	0	0	0	0	1	1	1	2	0	5
<i>SCA</i>	0	0	0	0	0	1	1	1	1	2	6
<i>Нормативний</i>	1	1	2	1	1	1	1	1	0	0	9
<i>TCS</i>	1	0	0	0	0	0	1	2	1	2	7
<i>ЖТ</i>	1	2	1	1	1	1	0	0	0	0	7
<i>LCC</i>	1	0	0	0	0	0	0	2	2	2	7
VI експерт											
<i>ABC</i>	1	2	2	1	1	2	1	0	1	0	11
<i>DC</i>	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	5
<i>ФВА</i>	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	6
<i>SCA</i>	1	1	1	1	1	2	0	0	1	0	8
<i>Нормативний</i>	1	1	2	1	1	2	1	0	1	0	10
<i>TCS</i>	1	0	1	1	1	2	0	0	1	0	7
<i>ЖТ</i>	1	2	1	1	1	1	0	0	1	0	8
<i>LCC</i>	1	1	2	1	1	1	0	0	1	0	8
VII експерт											
<i>ABC</i>	2	1	2	1	2	2	0	0	2	0	12
<i>DC</i>	1	0	0	1	0	1	0	0	1	0	4
<i>ФВА</i>	1	1	1	1	0	1	0	1	1	0	7
<i>SCA</i>	2	1	1	0	1	1	0	0	1	0	7
<i>Нормативний</i>	1	1	2	1	1	1	0	0	1	0	8
<i>TCS</i>	2	1	1	1	1	0	0	0	1	0	7
<i>ЖТ</i>	1	1	1	0	1	2	0	0	1	0	7
<i>LCC</i>	2	1	0	1	1	1	0	0	1	0	7
VIII експерт											
<i>ABC</i>	2	1	2	2	1	2	0	0	1	0	11
<i>DC</i>	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	5
<i>ФВА</i>	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	7
<i>SCA</i>	1	0	1	0	1	1	0	0	1	0	5
<i>Нормативний</i>	2	2	1	1	1	2	0	0	1	0	10
<i>TCS</i>	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	5
<i>ЖТ</i>	2	1	1	1	1	1	0	0	0	0	7
<i>LCC</i>	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	8
IX експерт											
<i>ABC</i>	2	1	2	2	1	2	1	0	1	0	12
<i>DC</i>	1	0	1	1	0	1	0	0	0	0	4
<i>ФВА</i>	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	5
<i>SCA</i>	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	6
<i>Нормативний</i>	1	1	2	1	1	1	1	0	1	0	9
<i>TCS</i>	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	6
<i>ЖТ</i>	2	1	1	0	0	1	1	0	1	0	7
<i>LCC</i>	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	8
X експерт											
<i>ABC</i>	2	2	1	1	2	2	1	0	1	0	12
<i>DC</i>	2	1	0	0	1	0	0	0	1	0	5

Закінчення таблиці 3.1

<i>I</i>	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<i>ФВА</i>	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	8
<i>SCA</i>	1	1	0	0	1	1	1	0	1	0	6
<i>Нормативний</i>	2	2	1	1	1	1	1	0	1	0	10
<i>TCS</i>	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	8
<i>JIT</i>	1	1	0	0	1	2	1	0	1	0	7
<i>LCC</i>	2	1	1	1	1	0	1	0	0	0	7

Таблиця 3.2

**Розрахунок середнього балу відповідності методів за оцінками експертів**

Методи	I експерт	II експерт	III експерт	IV експерт	V експерт	VI експерт	VII експерт	VIII експерт	IX експерт	X експерт	Середній бал
<i>I</i>	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	14
<i>ABC</i>	11	11	11	12	12	11	12	11	12	12	12
<i>DC</i>	4	5	5	6	4	5	4	5	4	5	5
<i>ФВА</i>	6	8	6	6	5	6	7	7	5	8	6
<i>SCA</i>	6	7	5	6	6	8	7	5	6	6	6
<i>Нормативний</i>	10	10	9	10	9	10	8	10	9	10	10
<i>TCS</i>	6	6	5	6	7	7	7	5	6	8	6
<i>JIT</i>	8	7	8	7	7	8	7	7	7	7	7
<i>LCC</i>	7	7	8	8	7	8	7	8	8	7	8

**Додаток К**

*Таблиця К.1*

**Розрахунок значимості локальних критеріїв оцінки системи управління витратами швейних підприємств на етапі розроблення (прийняття) рішення за оцінками експертів**

Найменування критеріїв	I експерт	II експерт	III експерт	IV експерт	V експерт	VI експерт	VII експерт	VIII експерт	IX експерт	X експерт	Всього, балів	Середня значимість,
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	
1. Види планування, які застосовуються на підприємстві	1	0,5	1	0	0	0,5	0,5	1	0,5	1	6	0,21
2. Якість внутрішньої інформаційної бази	0,5	1	0	0,5	0	0,5	0,5	0	0	1	4	0,14
3. Повнота застосування процесу бюджетування	0,5	0	1	0,5	0	0,5	0	0,5	0	0,5	3,5	0,13
4. Періодичність перегляду нормативів	0,5	0,5	0	0	0,5	0,5	0	0,5	0	0,5	3	0,11
5. Витрати на дослідження попиту й розробки нових моделей	0,5	0	0	0,5	0	0,5	0	0,5	0	0,5	2,5	0,09
6. Своєчасність надання підрозділам необхідної інформації про витрати (кошторис)	0,5	1	0,5	1	1	1	1	1	1	1	9	0,32
Разом											28	1,0

**Розрахунок значимості локальних критеріїв оцінки системи управління витратами швейних підприємств на етапі реалізації рішення за оцінками експертів**

Найменування критеріїв	I експерт	II експерт	III експерт	IV експерт	V експерт	VI експерт	VII експерт	VIII експерт	IX експерт	X експерт	Всього, балів	Середня значимість, балів
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	
1. Періодичність виявлення причин відхилень фактичних витрат від нормативних	0,5	0,5	1	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0	0,5	5	0,19
2. Ступінь деталізації інформації про витрати за місцями їх виникнення	0,5	1	0,5	1	0,5	1	0,5	1	0,5	1	7,5	0,29
3. Наявність інформаційних зв'язків між структурними підрозділами	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	5	0,19
4. Використання заходів впливу на працівників у випадку виникнення відхилень	0,5	0,5	0	0,5	0	0	0	0,5	0	0	2	0,08
5. Застосування методів стимулювання працівників за результати роботи	0	1	0,5	0	0,5	0	0	0,5	0	0,5	3	0,12
6. Забезпеченість процесу управління витратами програмними продуктами	0,5	0	1	0,5	0	0,5	0	0,5	0	0,5	3,5	0,13
Разом											26	1,0

Таблиця К.3

**Розрахунок значимості локальних критеріїв оцінки системи  
управління витратами швейних підприємств на етапі контролю  
витрат за оцінками експертів**

Найменування критеріїв	I експерт	II експерт	III експерт	IV експерт	V експерт	VI експерт	VII експерт	VIII експерт	IX експерт	X експерт	Всього, бали	Середня значимість, бали
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	
1. Метод аналізу витрат	0,5	0,5	1	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0	0,5	5	0,19
2. Повнота аналізу витрат	0,5	0	0,5	1	0,5	0	0,5	1	0,5	0	4,5	0,17
3. Достовірність наданої інформації	0,5	1	1	0,5	1	0,5	0	0,5	1	0,5	6,5	0,25
4. Своєчасність наданої інформації	0,5	0,5	1	0,5	0	1	0	0,5	1	0	5	0,19
5. Глибина проведення аналізу витрат на підприємстві	0	1	0,5	0	0,5	0	0	0,5	0	0,5	3	0,12
6. Ступінь автоматизації аналізу витрат	0,5	0	0	0,5	0	0,5	0	0,5	0	0	2	0,08
Разом											26	1,0

**Розрахунок критеріїв оцінки системи управління витратами  
досліджуваних швейних підприємств**

Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>1</sub>	Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>2</sub>	Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>3</sub>	РК
0,5	0,21	0,11	0	0,19	0,00	0,5	0,19	0,10	
0,5	0,14	0,07	1	0,29	0,29	0,5	0,17	0,09	
0	0,13	0,00	0	0,19	0,00	1	0,25	0,25	
0	0,11	0,00	0,5	0,08	0,04	1	0,19	0,19	
0,5	0,09	0,05	1	0,12	0,12	1	0,12	0,12	
0,5	0,32	0,16	0,5	0,13	0,07	1	0,08	0,08	
		0,38			0,52			0,82	0,57
<b>ПрАТ «Швейна фабрика «Зорянка»»</b>									
Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>1</sub>	Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>2</sub>	Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>3</sub>	РК
0,5	0,21	0,11	0,5	0,19	0,10	0,5	0,19	0,10	
0,5	0,14	0,07	1	0,29	0,29	0,5	0,17	0,09	
0,5	0,13	0,07	0	0,19	0,00	1	0,25	0,25	
0	0,11	0,00	0,5	0,08	0,04	1	0,19	0,19	
0,5	0,09	0,05	0,5	0,12	0,06	0,5	0,12	0,06	
0,5	0,32	0,16	0,5	0,13	0,07	1	0,08	0,08	
		0,45			0,55			0,76	0,59
<b>ПрАТ «Санта Україна»</b>									
Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>1</sub>	Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>2</sub>	Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>3</sub>	РК
0,5	0,21	0,11	0,5	0,19	0,10	0,5	0,19	0,10	
0,5	0,14	0,07	1	0,29	0,29	0,5	0,17	0,09	
0	0,13	0,00	0	0,19	0,00	1	0,25	0,25	
0,5	0,11	0,06	0,5	0,08	0,04	1	0,19	0,19	
0,5	0,09	0,05	0,5	0,12	0,06	0,5	0,12	0,06	
0,5	0,32	0,16	0,5	0,13	0,07	1	0,08	0,08	
		0,44			0,55			0,76	0,58
<b>ПАТ КВТФ «Кремтекс»</b>									
Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>1</sub>	Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>2</sub>	Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>3</sub>	РК
1	0,21	0,21	0,5	0,19	0,10	1	0,19	0,19	
0,5	0,14	0,07	0,5	0,29	0,15	1	0,17	0,17	
0	0,13	0,00	1	0,19	0,19	0,5	0,25	0,13	
0,5	0,11	0,06	1	0,08	0,08	0,5	0,19	0,10	
0,5	0,09	0,05	0,5	0,12	0,06	0,5	0,12	0,06	
0,5	0,32	0,16	0,5	0,13	0,07	0,5	0,08	0,04	
		0,54			0,64			0,68	0,62
<b>ПрАТ «Ужгородська швейна фабрика»</b>									
Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>1</sub>	Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>2</sub>	Фактичні бали	Вагомість	КК <sub>3</sub>	РК
0,5	0,21	0,11	1	0,19	0,19	0,5	0,19	0,10	
0,5	0,14	0,07	0,5	0,29	0,15	1	0,17	0,17	
0,5	0,13	0,07	0,5	0,19	0,10	0,5	0,25	0,13	
1	0,11	0,11	1	0,08	0,08	0,5	0,19	0,10	
0,5	0,09	0,05	1	0,12	0,12	0,5	0,12	0,06	
0,5	0,32	0,16	1	0,13	0,13	0,5	0,08	0,04	
		0,56			0,76			0,59	0,63

12.04.2018 13:36:58

## Калькуляция N 10235

Утверждено

На модель: 530030 38015/13771

Заказ: 13771

Код ЗЕД: 62043290

жакет жен.

Фирма: GERRY WEBER AG

Состав сырья: 60SO 16PES 16PAN 8PA

№ п/п	Накладная поставщика	Номер в декларации	Наименование сырья	Артикул:	Единица измерения	Цена на единицу давальческого сырья EUR/ЕВРО	Расход на единицу изделия	Стоимость давальческого сырья за единицу изделия EUR/ЕВРО	По отгрузке		Код Товара	Страна происхождения	Соотношение стоимости товара к общей сумме, %	Товары имеющие преференцию по цню происхождения
									Количество сырья	Стоимость давальческого сырья EUR/ЕВРО				
1	07671	02	28342	тканина верху	OS 38015 2171	м	8.15000000	1.3500	11.00250000	403.0000	3300.750000	IT	46.87	да
2	07671	05	28342	тасьма слоистина	22 126	м	0.06000000	0.3030	0.01818000	90.9000	3920992890	JP	0.08	нет
3	07671	19	28342	тасьма	25 104	м	0.02990000	0.7073	0.02114827	212.1900	5806321000	DE	0.09	да
4	07671	14	28342	тасьма коса	27 321	м	0.04720000	2.8509	0.13456248	855.2700	40.368744	DE	0.57	да
5	07671	18	28342	тасьма	27 551	м	0.69480000	1.5152	1.05276096	454.5600	315.828288	FR	4.48	да
6	07671	24	28342	тасьма клеюва	32 101	м	0.01280000	2.6836	0.03433008	803.0800	10.305024	DE	0.15	да
7	07671	24	28342	тасьма клеюва	32 285	м	0.00980000	1.4218	0.01393364	426.5400	4.180092	DE	0.06	да
8	07671	12	28342	прокладка	35 655	м	1.14000000	0.0745	0.08493000	22.3500	5407440000	AT	0.36	да
9	07671	28	28342	кнопки	40 91309	шт	0.46000000	5.0000	2.30000000	1500.0000	9606100000	IT	9.80	да
10	07671	22	28342	этикетки з тканини	62 3011	шт	0.01530000	1.0000	0.01530000	300.0000	4.590000	TR	0.07	нет
11	07671	21	28342	этикетки з тканини	62 9002	шт	0.12990000	1.0000	0.12990000	300.0000	38.970000	HK	0.55	нет
12	07671	08	28342	нитки швейні	80 150 EPC 150	м	0.00048000	555.4012	0.26659257	166620.3600	79.977773	CN	1.14	нет
13	07671	33	28342	вшала	72 102	шт	0.18850000	0.7800	0.14703000	234.0000	44.109000	DE	0.63	да
14	07671	33	28342	вшала	72 102	шт	0.21630000	0.2200	0.04758600	66.0000	14.275800	DE	0.20	да
15	07671	32	28342	пакети	86 301	шт	0.05200000	1.0000	0.05200000	300.0000	15.600000	TR	0.22	нет
16	07671	32	28342	пакети	86 112	шт	0.06700000	0.3300	0.02211000	99.0000	6.633000	TR	0.09	нет
17	07671	34	28342	ярилотримачі	90 102	шт	0.00071000	1.0000	0.00071000	300.0000	0.213000	CN	0.00	нет
18	07671	31	28342	поролон на вшалаку	90 151	шт	0.09950000	1.0000	0.09950000	300.0000	29.850000	DE	0.42	да
19	07671	36	28342	наклейки	90 401	шт	0.09900000	0.0303	0.00299970	9.0900	0.899910	CN	0.01	нет
20	07746.	2	29177	этикетки паперові	87 991	шт	0.02713000	1.0000	0.02713000	300.0000	8.139000	CN	0.12	нет

Цена единицы давальческого сырья : EUR/ЕВРО

4641.967112

15.473224

8.00

2400.00

23.473224

300

7041.97

Цена услуги : EUR/ЕВРО

Услуги Всего : EUR/ЕВРО

Отпускная Цена единицы изделия : EUR/ЕВРО

Количество единиц :

Общая Сумма : EUR/ЕВРО

Часть сырья, которое попадает под преференцию : 97.72

Часть сырья, которое Не попадает под преференцию : 2.28

Экономист:

Главный бухгалтер:

Любасюк В.С.



## Додаток М

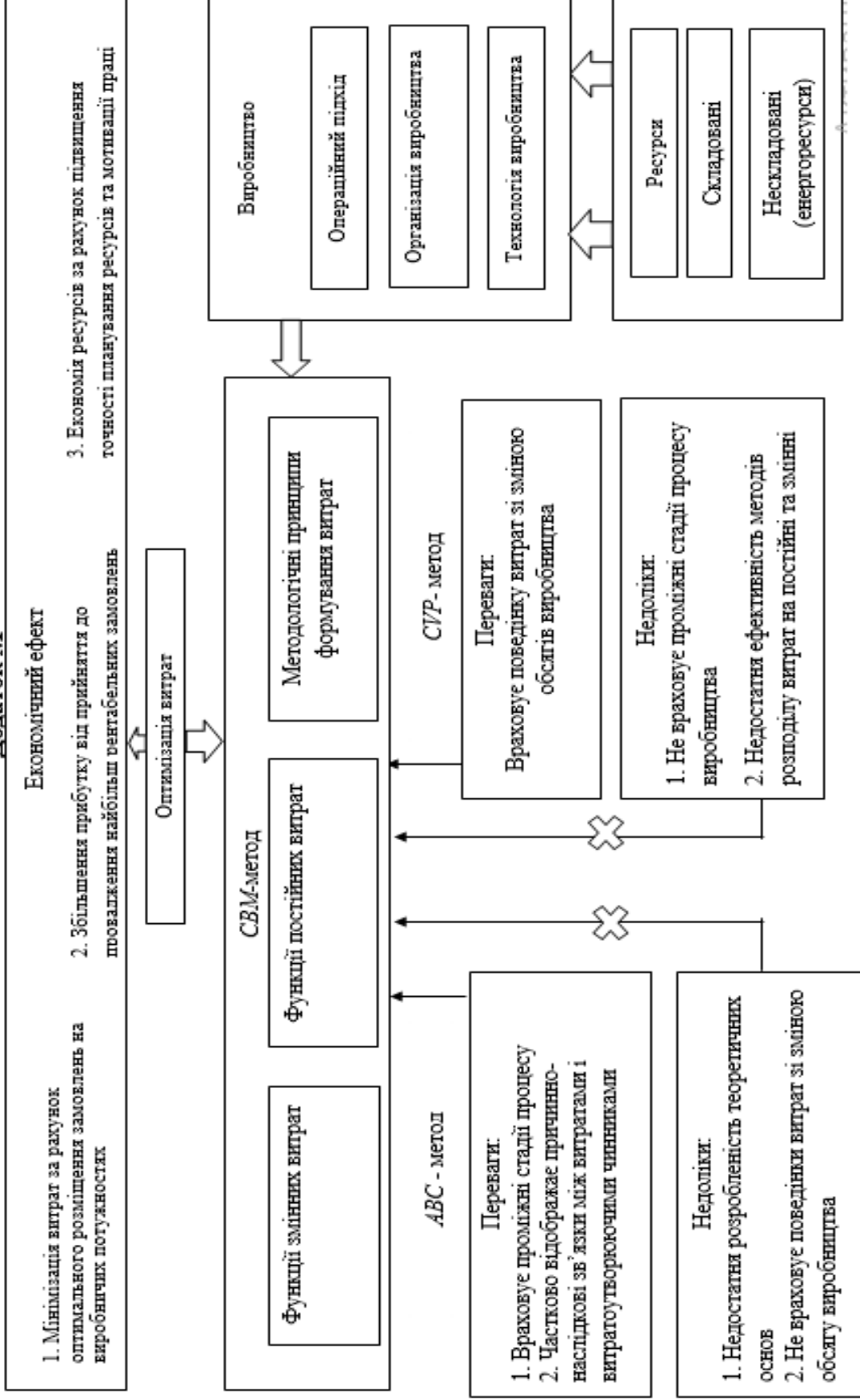


Рис. М.1. Переваги управління витратами швейного підприємства за допомогою SVM-методу

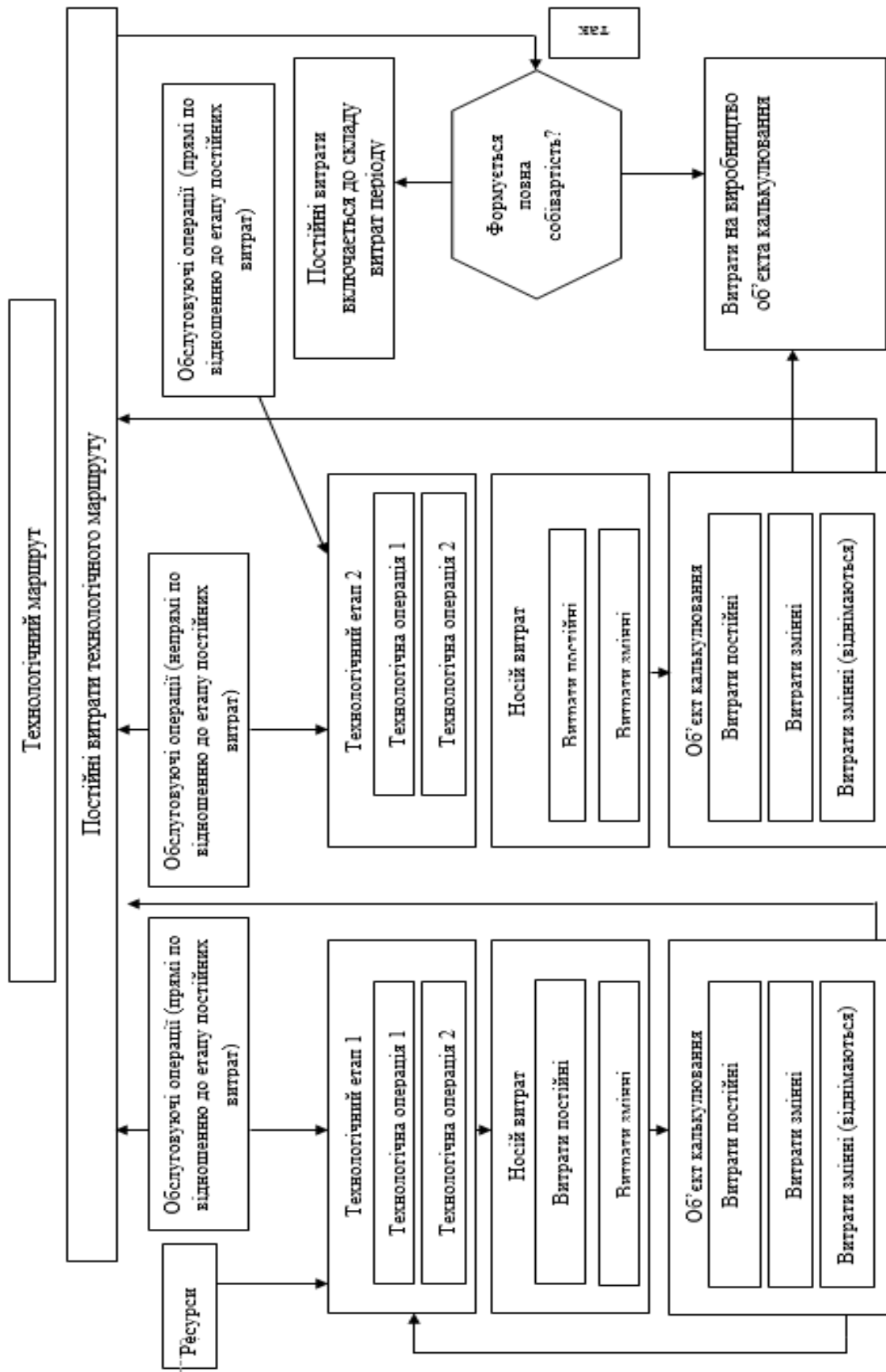


Рис. М. 2. Структурно-логічна схема формування витрат за допомогою СВМ-методу

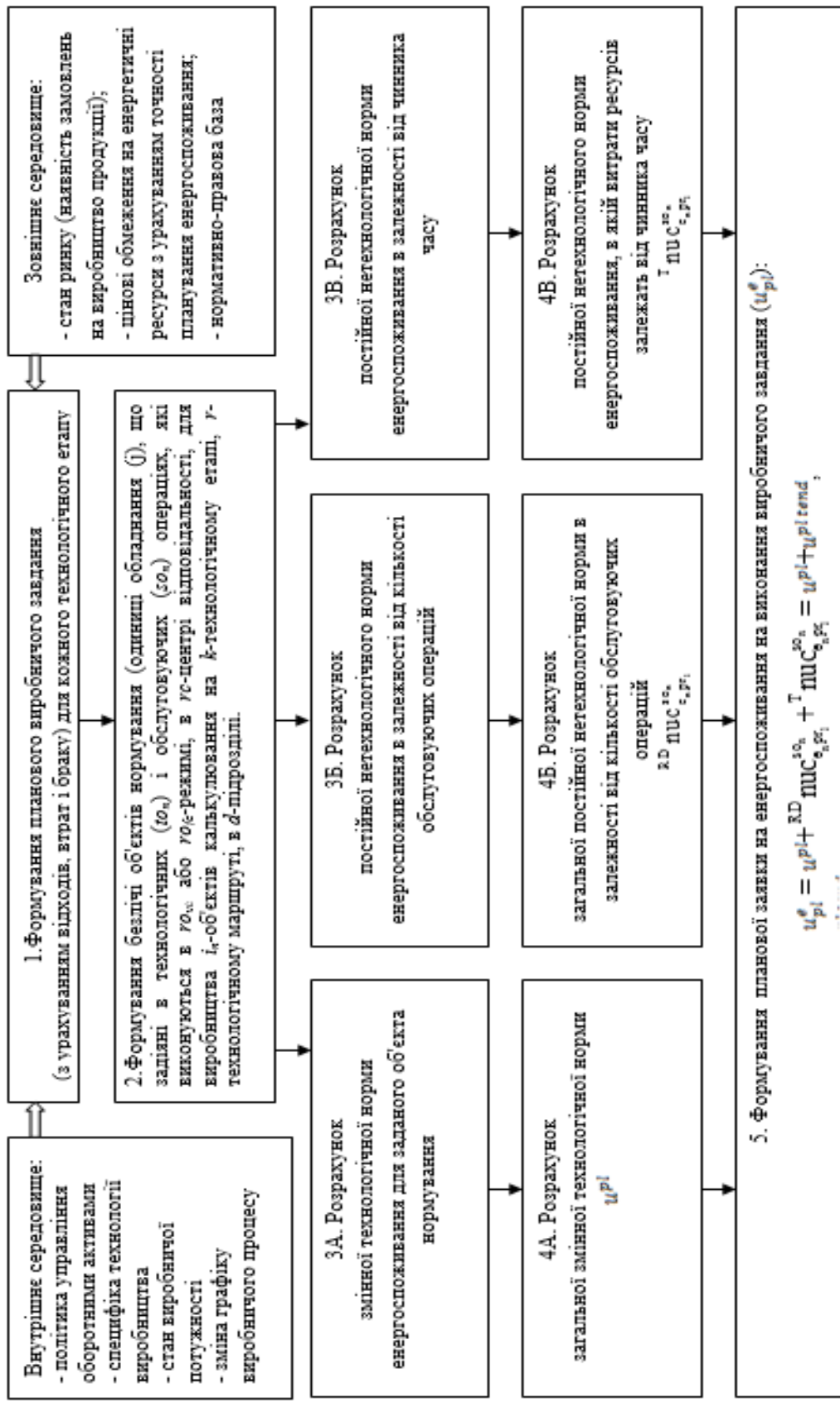


Рис. М.3. Схема формування нормативного енергоспоживання, що заснована на SBM-методі управління витратами

## Додаток Н

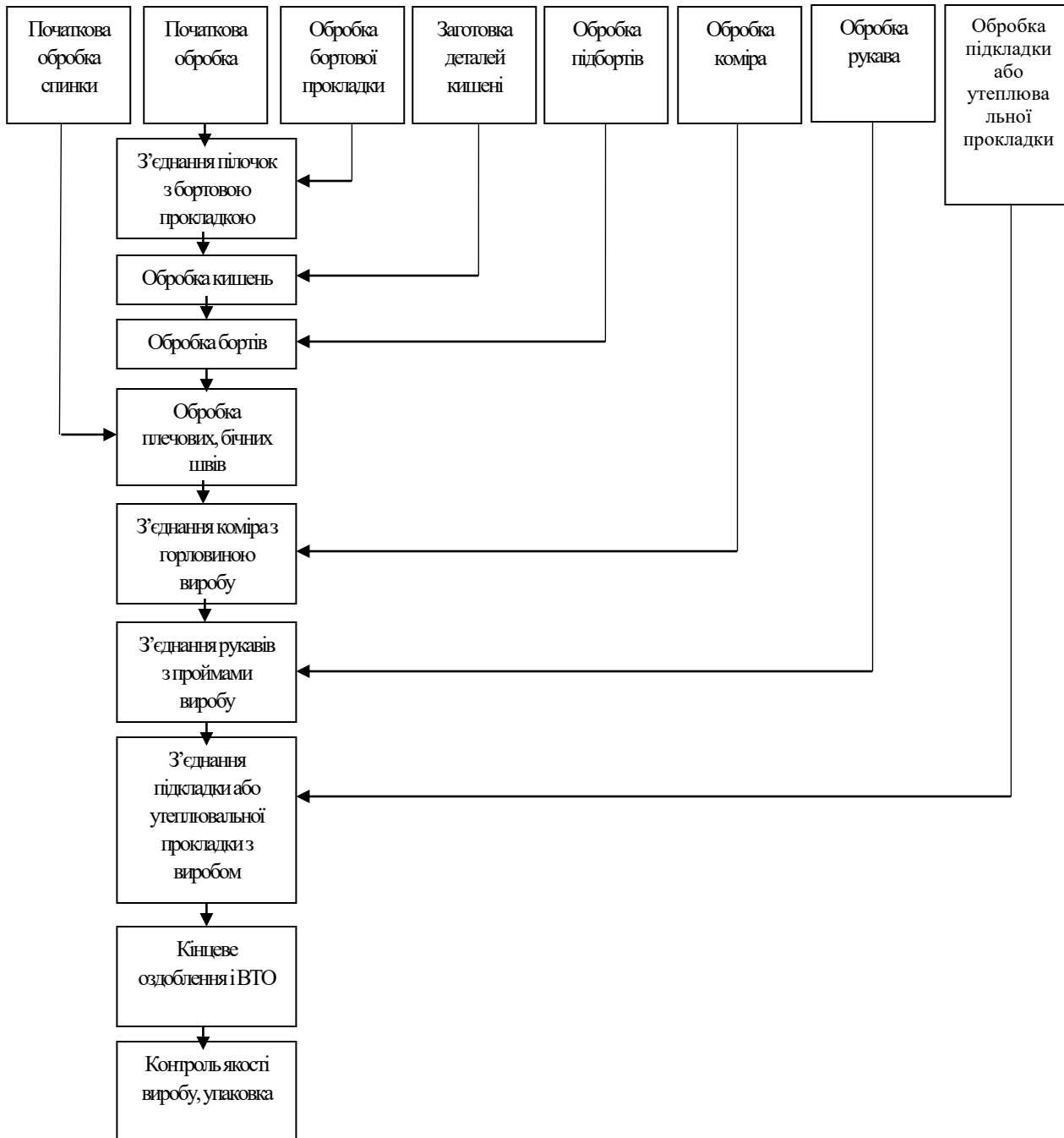


Рис. Н.1. Технологічний етап пошиття жакета жіночого

## Додаток О

### Головна форма Program CBM

```
Public Class MainForm
    Public Sub New()

        'Этот вызов является обязательным для конструктора.
        InitializeComponent()
        'Добавить код инициализации после вызова InitializeComponent().
    End Sub

    Private Sub ТехнологічнаПослідовністьОбробкиToolStripMenuItem_Click(sender As Object, e As EventArgs) Handles ТехнологічнаПослідовністьОбробкиToolStripMenuItem.Click
        frmOperations.Show()
    End Sub

    Private Sub ПроглянутиToolStripMenuItem_Click(sender As Object, e As EventArgs) Handles ПроглянутиToolStripMenuItem.Click
        MsgBox("Hello", "Сяго")
        frmRawMaterials.Show()
    End Sub

    Private Sub ПроглянутиToolStripMenuItem1_Click(sender As Object, e As EventArgs) Handles ПроглянутиToolStripMenuItem1.Click
        frmOperations.Show()
    End Sub

    Private Sub ЗмінитиToolStripMenuItem_Click(sender As Object, e As EventArgs) Handles ЗмінитиToolStripMenuItem.Click
        frmRawMaterials.Show()
    End Sub

    Private Sub ЗмінитиToolStripMenuItem1_Click(sender As Object, e As EventArgs) Handles ЗмінитиToolStripMenuItem1.Click
        frmOperations.Show()
    End Sub

    Private Sub ПереглянутиToolStripMenuItem_Click(sender As Object, e As EventArgs) Handles ПереглянутиToolStripMenuItem.Click
        frmTools.Show()
    End Sub

    Private Sub ВиробиToolStripMenuItem_Click(sender As Object, e As EventArgs) Handles ВиробиToolStripMenuItem.Click
        frmGoods.Show()
    End Sub

    Private Sub РоботиToolStripMenuItem_Click(sender As Object, e As EventArgs) Handles РоботиToolStripMenuItem.Click
        frmJobs.Show()
    End Sub

    Private Sub РозрахуватиВитратиToolStripMenuItem_Click(sender As Object, e As EventArgs) Handles РозрахуватиВитратиToolStripMenuItem.Click
        frmV.show()
    End Sub
End Class
```

## Форма розрахунку витрат

```

Public Class frmV
  Private Sub frmV_Load(sender As Object, e As EventArgs) Handles MyBase.Load
    dw1.Visible = False
    dw2.Visible = False
    TextBox1.Visible = False
    TextBox2.Visible = False
    TextBox3.Visible = False
    Label2.Visible = False
    Label3.Visible = False
    Label4.Visible = False
    Label5.Visible = False
    Label6.Visible = False

    Me.ВиробиTableAdapter.Fill(Me.CBM_DATADataset.вироби)
  End Sub

  Private Sub Button1_Click(sender As Object, e As EventArgs) Handles Button1.Click
    'TODO: данная строка кода позволяет загрузить данные в таблицу
    "CBM_DATADataset.Виготовлення_всього". При необходимости она может быть перемещена или удалена.
    dw1.Visible = False
    dw2.Visible = False
    TextBox1.Visible = False
    TextBox2.Visible = False
    TextBox3.Visible = False
    Label2.Visible = False
    Label3.Visible = False
    Label4.Visible = False
    Label5.Visible = False
    Label6.Visible = False

    If ComboBox1.Text = "жакет жіночий" Then
      dw1.Visible = True
      dw2.Visible = True
      TextBox1.Visible = True
      TextBox2.Visible = True
      TextBox3.Visible = True
      Label2.Visible = True
      Label3.Visible = True
      Label4.Visible = True
      Label5.Visible = True
      Label6.Visible = True

      Me.Витр_виготовленняTableAdapter.Fill(Me.CBM_DATADataset1.Витр_виготовлення)
      Me.Витр_сировинаTableAdapter.Fill(Me.CBM_DATADataset.Витр_сировина)
      Me.Виготовлення_всьогоTableAdapter.Fill(Me.CBM_DATADataset.Виготовлення_всього)
      Me.Матеріали_всьогоTableAdapter.Fill(Me.CBM_DATADataset1.Матеріали_всього)

      TextBox3.Text = Str(CSng(TextBox1.Text) + CSng(TextBox2.Text))
    Else
      MsgBox("Відсутні дані для виробу: " & ComboBox1.Text, MsgBoxStyle.Information, "Попередження")
    End If
  End Sub
End Class

```

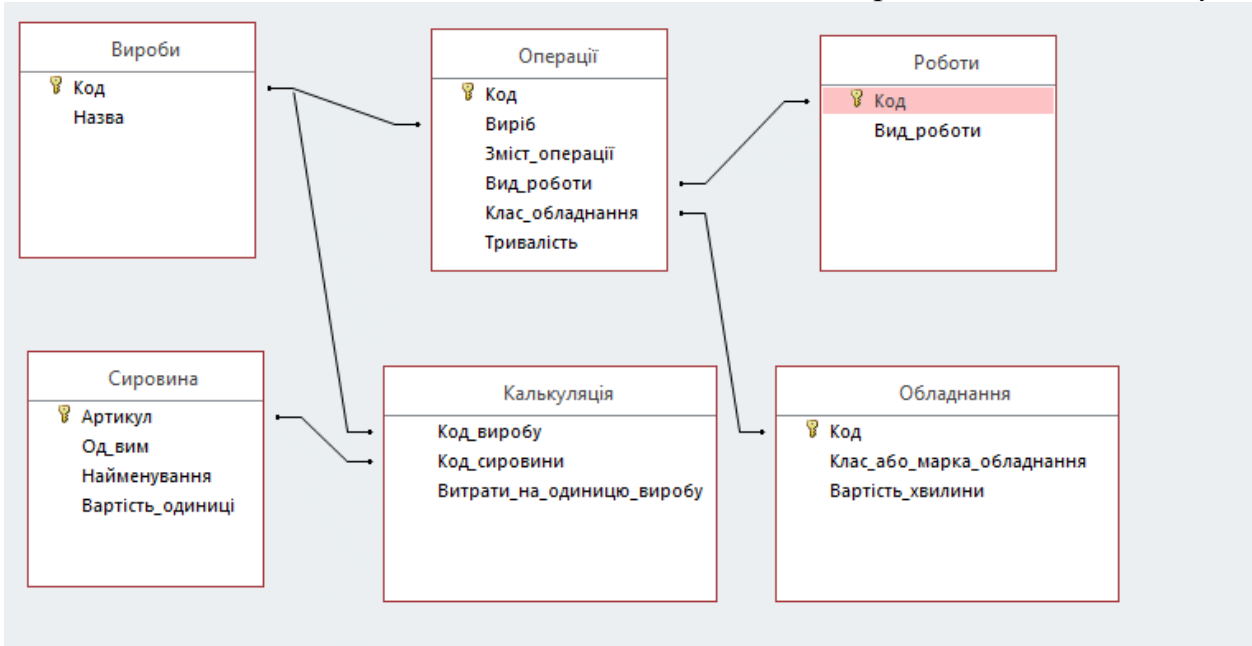


Рис. О.1. Структура баз даних програми

Имя	Дата изменения	Тип	Размер
Application Files	27.06.2018 9:50	Папка с файлами	
СВМ.application	27.06.2018 9:50	Application Manif...	6 КБ
setup.exe	27.06.2018 9:50	Приложение	903 КБ

Рис. О.2. Інтерфейс інсталяції програми

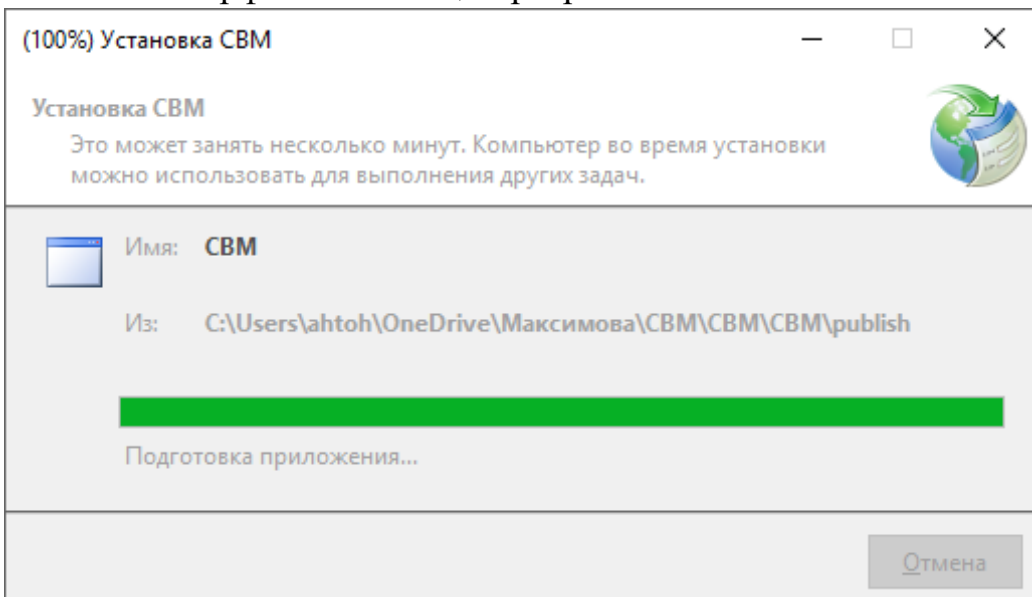


Рис. О.3. Процедура інсталяції Program СВМ



Рис. О.4. Вікно запуску Program СВМ

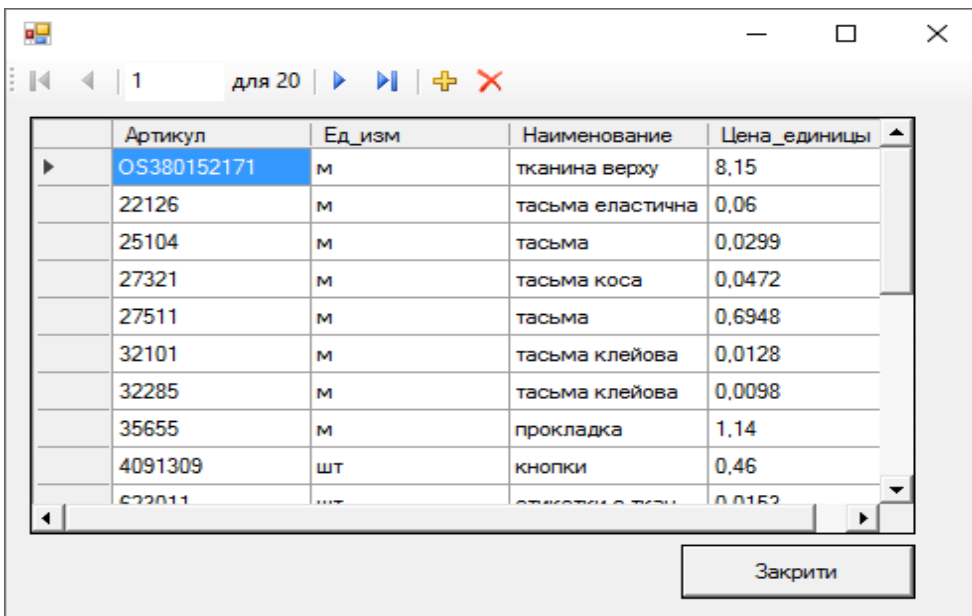


Рис. О.5. Заповнення довідника матеріалів у програмі



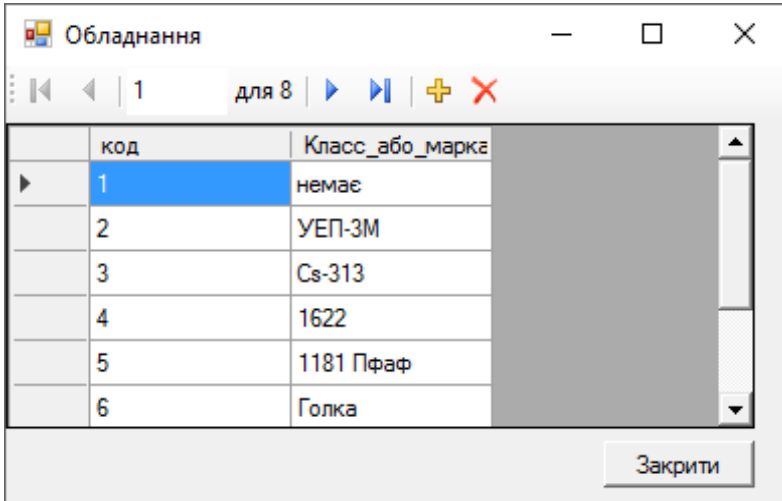


Рис. О.6. Заповнення довідника комплектуючих у програмі

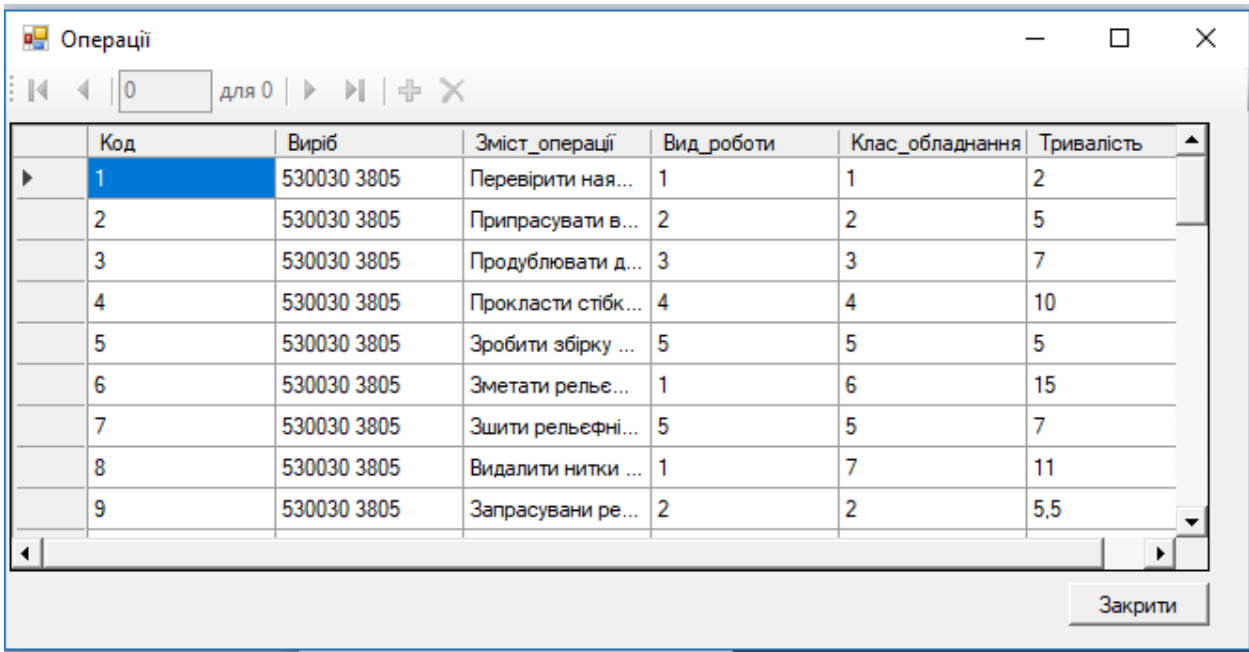


Рис. О.7. Внесення даних до довідника технологічних операцій

Розрахунок витрат

Оберть виріб: жакет жіночий Розрахувати

Витрати матеріалів

Найменування	Од. вим.	Витрати на одиницю виробу	Ціна одиниці	Вартість матеріалу
тканина верху	м	1,35	8,15	11,00249958038
тасьма еластична	м	0,303	0,06	0,018179999664
тасьма	м	0,7073	0,0299	0,021148269996
тасьма коса	м	2,8509	0,0472	0,134562477469
тасьма	м	1,5152	0,6948	1,052760958671
тасьма клейова	м	2,6836	0,0128	0,034350078552
тасьма клейова	м	1,4218	0,0098	0,013933639973
прокладка	м	0,0745	1,14	0,084930002689
кнопки	шт	5	0,46	2,299999952316
етикетки з тканини	шт	1	0,0153	0,015300000086
етикетки з тканини	шт	1	0,1299	0,129899993538

Матеріали загалом 15,4732232132810

Витрати на виготовлення

Зміст роботи	Обладнання	Тривалість	Вартість 1 хв.	Вартість операції
Перевірити ная...	немає	2	0,1	0,20000000291
Пригасувати в...	УЕП-3М	5	0,5	2,5
Продублювати д...	Сє-313	7	0,3	2,10000014301
Прокласти стібк...	1622	10	0,2	2
Зробити збірку ...	1181 Пфаф	5	0,4	2
Зметати рельє...	Голка	15	0,25	3,75
Зшити рельєфні...	1181 Пфаф	7	0,4	2,7999999523
Видалити нитки ...	Ключок	11	0,3	3,3000001907
Запрасувани ре...	УЕП-3М	5,5	0,5	2,75
Зметати середн...	Голка	7	0,25	1,75
Зшити середній ...	1181 Пфаф	17	0,4	6,8000001907
Видалити нитки ...	Ключок	10	0,3	3

Виготовлення загалом 115,750000879168

**Загальні витрати 131.2232**

Рис. О.8. Процес розрахунку витрат у Program CBM

## Додаток П

### ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ХМІЛЬНИЦЬКА ШВЕЙНА ФАБРИКА «ЛІЛЕЯ»

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_ р.

№ \_\_\_\_\_

## Наказ

### про створення Центру управління витратами

З метою активізації залучення працівників всіх структурних підрозділів до оптимізації витрат

## НАКАЗУЮ:

Створити Центр управління витратами, діяльність якого регламентуватиметься відповідним Положенням (Додаток Р).

Керівництво Центром покласти на директора ПрАТ «Лілея».

Директор ПрАТ «Лілея»

\_\_\_\_\_ А. В. Матюх

Підпис

П. І. П.

## Додаток Р

### ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ХМІЛЬНИЦЬКА ШВЕЙНА ФАБРИКА «ЛІЛЕЯ»

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Директор ПрАТ «Лілея»

Матюх А. В.

«\_» \_\_\_\_\_ 20\_ р.

№ \_\_\_\_\_

М.П.

### Положення про створення Центру управління витратами

#### 1. Загальні положення

1.1. Центр управління витратами є самостійним структурним підрозділом у складі ПрАТ «Лілея». Сфера діяльності – організація та підтримка робіт, з оптимізації витрат підприємства.

1.2. Центр підпорядковується безпосередньо Правлінню та директору ПрАТ «Лілея».

1.3. Головою Центру є директор ПрАТ «Лілея», який затверджує прийняті рішення. Працівниками центру виступають два спеціально підготовлених спеціаліста, які організують та координують поточну діяльність центрів відповідальності з витрат, виступають в якості внутрішніх консультантів, тобто здійснюють науково-методичне керівництво всією роботою по оптимізації витрат.

1.4. В своїй роботі Центр керується діючим законодавством України; положенням про Приватне акціонерне товариство «Хмельницька швейна фабрика «Лілея»; наказами, інструкціями та розпорядженнями керівництва підприємства; правилами внутрішнього трудового розпорядку; даним положенням; іншими інформаційно-довідковими документами ПрАТ «Лілея».

1.5. Робота Центру відбуваються на регулярній основі.

1.6. Розподіл обов'язків та задач членів Центру здійснюється виходячи з умов, що склалися на підприємстві, особливостей виробництва та обсягів завдань, покладених на Центр.

#### 2. Функції Центру управління витратами

2.1. Налагодження дієвої системи управління витратами на підприємстві.

2.2. Організація та координація діяльності центрів відповідальності з витрат з метою оптимізації витрат.

2.3. Координація поточної діяльності центрів відповідальності з витрат; науково-методичне керівництво роботою по формуванню витрат (здійснюють внутрішні консультації).

### **3. Завдання Центру управління витратами**

- 3.1. Розрахунок оптимальної кількості продукції за кожною номенклатурою.
- 3.2. Аналіз доцільності випуску нової продукції, її рентабельність.
- 3.3. Моніторинг альтернативних постачальників.
- 3.4. На підставі отриманих даних аналіз норм, планових показників та їх коригування.
- 3.5. Пошук резервів скорочення невиробничих витрат.
- 3.6. Моніторинг альтернативних покупців.
- 3.7. Пошук резервів оптимізації витрат на кожній стадії технологічного циклу.

### **4. Права Центру управління витратами**

- 4.1. Вимагати й отримувати у встановленому порядку від працівників підприємства інформацію й документальні матеріали з питань, що входять до компетенції Центру.
- 4.2. Залучати для консультування процесів формування витрат кваліфікованих спеціалістів будь-якої служби підприємства.
- 4.3. Готувати пропозиції щодо прийняття рішень про впровадження заходів, спрямованих на оптимізацію витрат підприємства.
- 4.4. Здійснювати контроль за процесами формування витрат.

### **5. Відповідальність Центру управління витратами**

Працівники Центру управління витратами несуть відповідальність:

- 5.1. За ефективність функціонування системи управління витратами підприємства.
- 5.2. За невиконання вимог нормативної документації, яка регламентує діяльність по формуванню витрат.
- 5.3. За розголошення відомостей, які належать до внутрішньої конфіденційної інформації.

Керівник Центру

\_\_\_\_\_  
Підпис П. І.П.

З Положенням ознайомлені

\_\_\_\_\_  
Підпис П. І.П.

\_\_\_\_\_  
Підпис П. І.П.

Директор ПрАТ «Лілея»

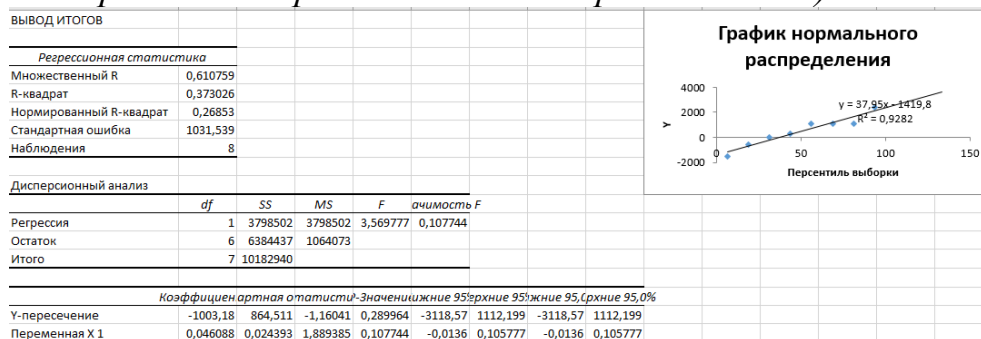
\_\_\_\_\_  
Підпис **А. В. Матюх**  
П. І.П.

**Оцінка витрат на реалізацію заходів із впровадження на ПрАТ «Лілея»  
системи управління витратами**

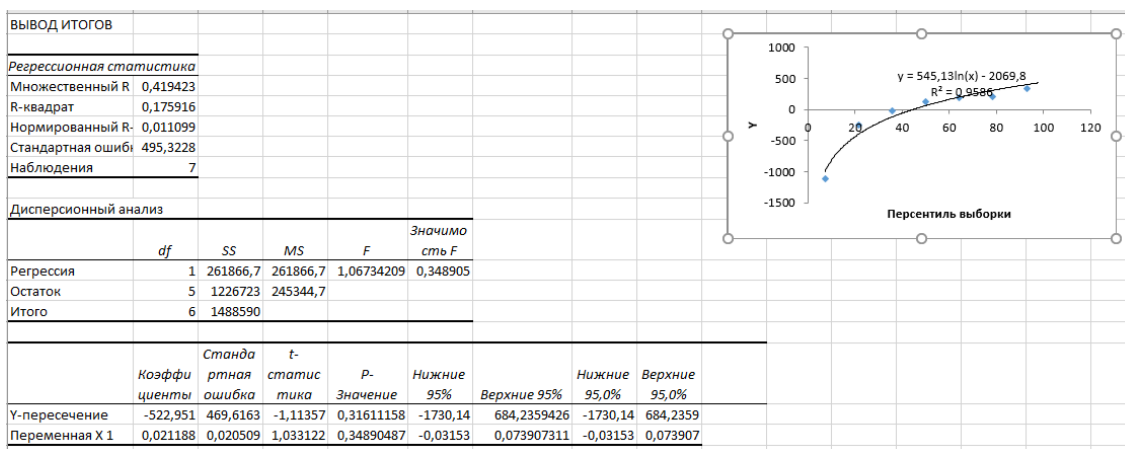
№	Напрями впровадження запропонованої системи управління витратами	Заходи	Примітки	Річна сума додаткових витрат, тис. грн.	
				переведення до Центру працівників бухгалтерії та планово-економічного відділу	залучення до Центру двох нових штатних працівників
1.	Удосконалення інформаційного забезпечення управління витратами (створення баз даних)	Забезпечення відповідних відділів комп'ютерною технікою	Наявної техніки достатньо для створення баз даних	–	–
		Облік, класифікація й аналіз відповідної інформації, її внесення до бази даних	Перерозподіл обов'язків між існуючими структурними підрозділами	–	–
		Періодична підготовка звітів за визначеними напрямками згідно із встановленими формами	Перерозподіл обов'язків між існуючими працівниками	–	–
2.	Взаємоузгодження та вдосконалення положень про відповідні центри відповідальності з витрат, посадових інструкцій ключових посадових осіб	Коригування внутрішніх нормативних документів відповідно до результатів перерозподілу повноважень щодо управління витратами	Виконуватиметься працівниками відділу кадрів у взаємодії з керівниками відповідних підрозділів	–	–
3.	Створення Центру управління витратами	Заробітна плата з нарахуваннями двох постійних працівників Центру	Два середніх річних оклади з нарахуваннями	–	312
		Матеріально-технічне забезпечення роботи Центру	Обладнання робочих місць тощо	–	20
		Разом:	–	–	332

## Додаток С

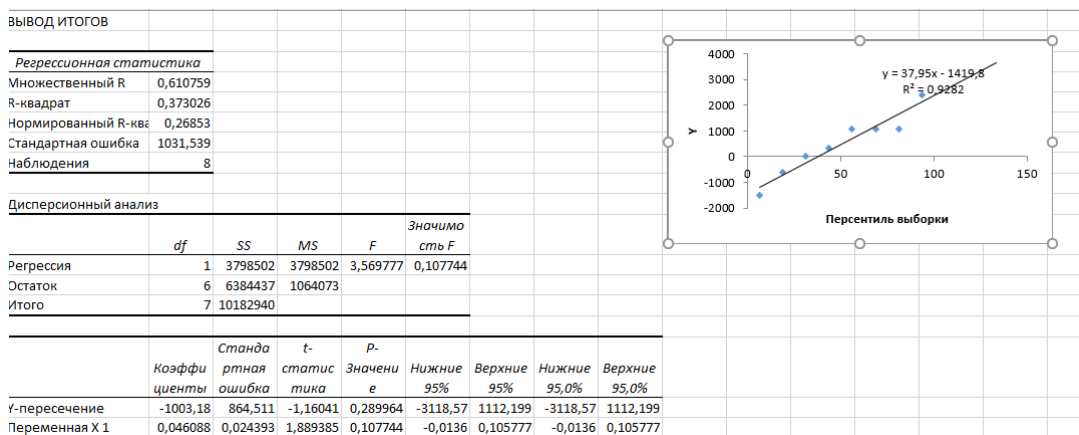
### Регресійні моделі залежності прибутку підприємства від витрат (на прикладі підприємств швейної промисловості)



**Рис. С. 1.** Регрессионная модель зависимости прибутку підприємства від витрат за даними фінансової звітності Ужгородської швейної фабрики



**Рис. С. 2.** Регрессионная модель зависимости прибутку підприємства від витрат за даними фінансової звітності ПрАТ «САНТА Україна»



**Рис. С. 3.** Регрессионная модель зависимости прибутку підприємства від витрат за даними фінансової звітності ПАТ «Зорянка»

## Додаток Т

### Візуальне порівняння прогнозних часових рядів за моделями Хольта-Вінтерса ПАТ "Ужгородська швейна фабрика"

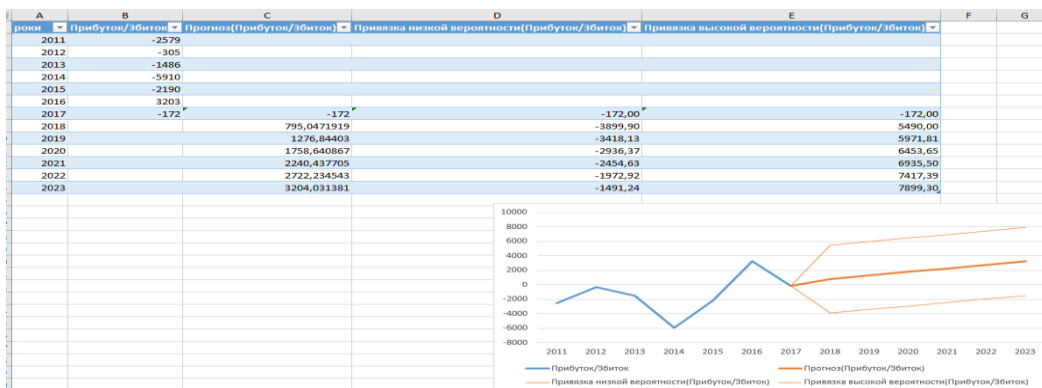


Рис. Т.1. Лист прогнозу прибутку/збитку

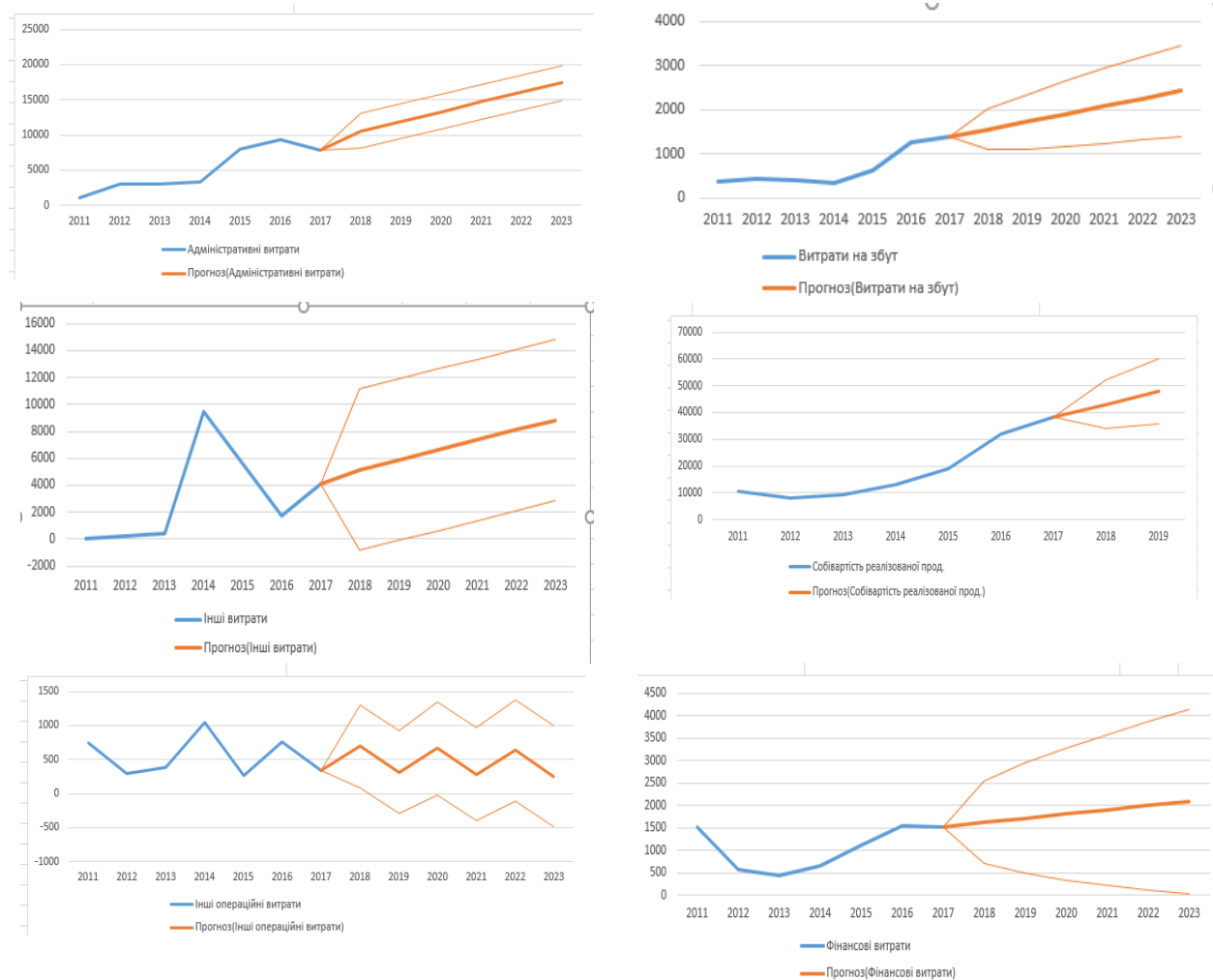


Рис. Т.2. Графіки прогнозу змін витрат за статтями



Візуальне порівняння прогнозних часових рядів за моделями Хольта-Вінтерса  
ПАТ Кремтекс

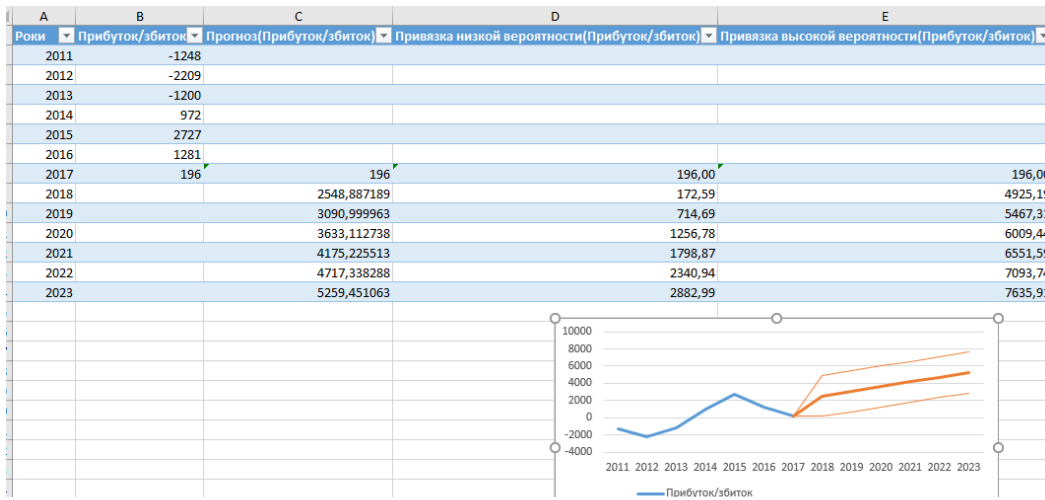


Рис. Т.3. Лист прогнозу прибутку/збитку



Рис. Т.4. Графіки прогнозу змін витрат за статтями

Візуальне порівняння прогностич часових рядів за моделями Хольта-Вінтерса ПрАТ «САНТА Україна»

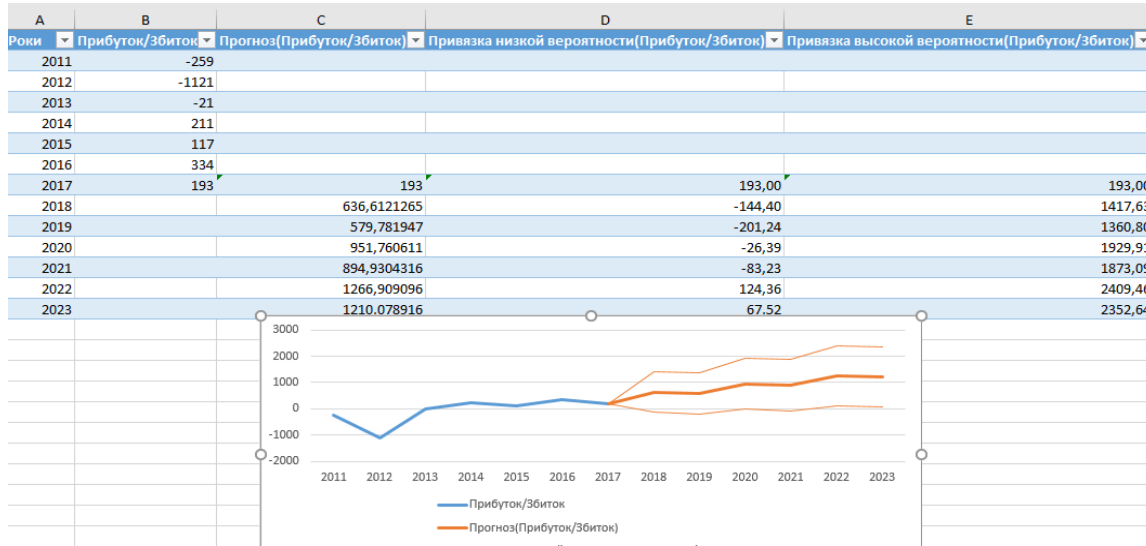


Рис. Т.5. Лист прогнозу прибутку/збитку



Рис. Т.6. Графіки прогнозу змін витрат за статтями

Візуальне порівняння прогнозних часових рядів за моделями Хольта-Вінтерса ПАТ «Зорянка»

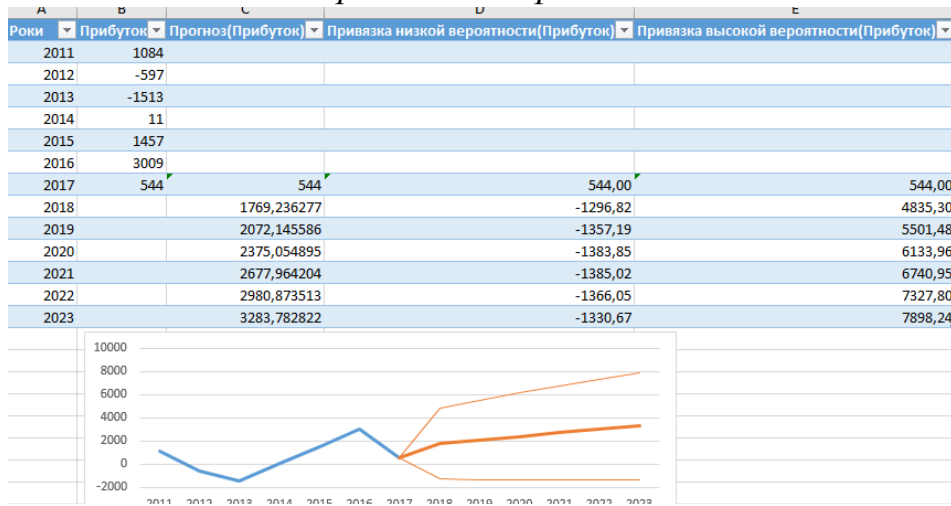


Рис. Т.7. Лист прогнозу прибутку/збитку

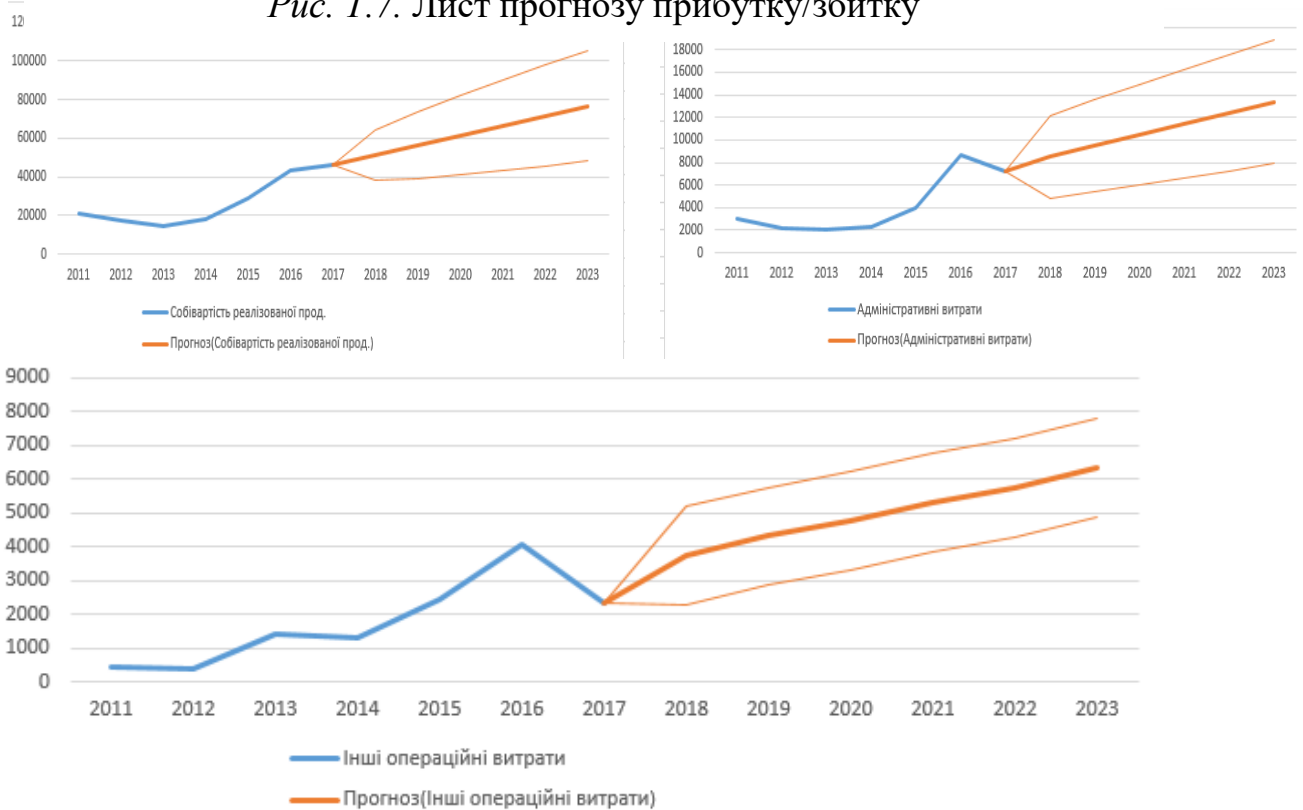


Рис. Т.8. Графіки прогнозу змін витрат за статтями

**Кількісний рейтинг статей витрат для підприємств швейної  
промисловості (за даними фінансової звітності)**

Собівартість реалізованої прод.	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші операційні витрати	Фінансові витрати	Інші витрати	Разом витрат
ПрАТ «Хмельницька швейна фабрика «Лілея»						
69,14	9,48	3,87	17,4	0,10	0	100
ПрАТ САНТА Україна						
74,54	14,52	0,23	10,71	0	0,02	100
ПАТ «Кремтекс»						
69,82	18,80	2,01	4,34	4,95	0,08	100
ПАТ «Зорянка»						
82,04	12,07	0,63	5,06	0,21	0	100
ПАТ «Ужгородська швейна фабрика»						
63,78	17,41	2,46	2,44	4,28	0,22	100