

ЦЕНТРАЛЬНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра економіки, підприємництва та готельно-ресторанної справи

«ДОПУЩЕНО ДО ЗАХИСТУ»

Завідувач кафедри:

д.е.н., професор

Володимир ЗАЙЧЕНКО

«25» грудня 2023 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ

на тему:

**«ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ ТОРГОВЕЛЬНОГО
ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ**

(на прикладі ТОВ «Універсал-плюс», м. Кропивницький)»

**«Ensuring the optimization of the costs of a trade enterprise in the
conditions of martial law»**

Виконав здобувач вищої освіти 2м курсу,
групи ЕОБ-22м-1,4 ОПП «Економіка та
організація бізнесу» спеціальності 076
«Підприємництво та торгівля»
Притула Денис Анатолійович

«25» грудня 2023 р.

Керівник роботи:

д.е.н., професор Семикіна М.В.

«25» грудня 2023 р.

Рецензент:

к.е.н., доцент Сторожук О.В.

«_____» _____ 2023 р.

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра економіки, підприємництва та готельно-ресторанної справи
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань Управління та адміністрування
Спеціальність 076 Підприємництво та торгівля
Освітньо-професійна програма Економіка та організація бізнесу

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

(підпис)
Володимир ЗАЙЧЕНКО
«__» _____ 20__ року

**ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ(МАГІСТЕРСЬКИМ)РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Притули Дениса Анатолійовича
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи «Забезпечення оптимізації витрат торговельного підприємства в умовах воєнного стану(на прикладі ТОВ «Універсал-Плюс» м. Кропивницький)»

2. Керівник роботи Семикіна Марина Валентинівна, д.е.н., професор
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 10 грудня 2023 р.

4. Мета та завдання кваліфікаційної роботи Мета кваліфікаційної роботи: узагальнення теоретичних і методичних основ управління витратами торговельного підприємства та розробка практичних рекомендацій щодо оптимізації витрат ТОВ «УНІВЕРСАЛ-ПЛЮС» в умовах воєнного стану. Завдання: визначити сутність витрат, їх види витрат у торгівлі; з'ясувати основні методичні підходи до створення системи управління витратами (СУВ) на підприємстві; здійснити системний аналіз витрат на досліджуваному підприємстві; оцінити ефективність існуючої системи управління витратами на підприємстві; визначити напрями удосконалення системи управління витратами в умовах воєнного стану; розглянути можливості запровадження методів моделювання витрат в умовах невизначеності у практичну діяльність підприємства; розробити пропозиції щодо оптимізації управління витратами з урахуванням потреб збереження конкурентоспроможності підприємства.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів виконання кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	<i>Ознайомлення з літературними джерелами</i>	02.09.23-20.09.23	
2.	<i><u>Написання вступу та першого розділу «Теоретичні основи управління витратами торговельного підприємства»</u></i>	21.09.23- 10.10.23	
3.	<i><u>Написання другого розділу «Аналіз стану управління витратами торговельного підприємства (на прикладі ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс»)</u></i>	11.10.23- 11.11.23	
4.	<i><u>Написання третього розділу «Шляхи оптимізації витрат торговельного підприємства в умовах воєнного стану»</u></i>	12.11.23-05.12.23	
5.	<i><u>Оформлення кваліфікаційної роботи</u></i>	06.12.23-09.12.23	
6.	<i><u>Перевірка кваліфікаційної роботи на унікальність та виявлення академічного плагіату</u></i>	10.12.23- 15.12.23	
7.	<i><u>Підготовка ілюстративного матеріалу, отримання відгуку наукового керівника, зовнішньої рецензії, підготовка до захисту</u></i>	10.12.23-15.12.23	

Дата видачі завдання

«___» _____ 20__ р.

Керівник роботи _____
(підпис)

Семикіна М.В.
(прізвище та ініціали)

Завдання прийняте до виконання

«___» _____ 20__ р.

Здобувач _____
(підпис)

Притула Д.А.
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Приюта Д.А. Забезпечення оптимізації витрат торговельного підприємства в умовах воєнного стану (на прикладі ТОВ «Універсал-Плюс» м. Кропивницький): Кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти за ОПП «Економіка та організація бізнесу» зі спеціальності 076 – «Підприємництво та торгівля» / Центральноукраїнський національний технічний університет. Кропивницький, 2023. 91 с.

У першому розділі досліджено теоретичні основи управління витратами торговельного підприємства. Проаналізовано роль та сутність витрат торговельного підприємства, систематизовано їх види. Узагальнено наукову думку щодо необхідності управління витратами в діяльності торговельного підприємства. Розкрито сучасні методичні підходи до управління витратами у торговельному бізнесі. У другому розділі здійснено аналіз стану управління витратами торговельного підприємства на прикладі ТОВ «УНІВЕРСАЛ-ПЛЮС». Надано загальну характеристику діяльності торговельного підприємства. Здійснено системний аналіз витрат торговельного підприємства та оцінку ефективності існуючої на підприємстві системи управління витратами. У третьому розділі визначено шляхи оптимізації витрат торговельного підприємства в умовах воєнного стану. Запропоновано напрями вдосконалення системи управління витратами підприємства. Рекомендовано запровадження методів моделювання у практику управління витратами в умовах невизначеності та ризику. Розроблено пропозиції щодо оптимізації управління витратами торговельного підприємства.

Ключові слова: витрати, торговельна діяльність, торговельне підприємство, управління витратами, аналіз витрат, воєнний стан, ризики, невизначеність, методи моделювання, оптимізація управління витратами.

ANNOTATION

Prytula D. Ensuring the optimization of the costs of a trade enterprise in the conditions of martial law (on the example of "Universal-Plus" LLC, Kropyvnytskyi): Qualification work at the second (master's) level of higher education at the EPP "Economics and Business Organization" in the specialty 076 - " Entrepreneurship, Trade and Stock Exchange Activities." / Central Ukrainian National Technical University 2023. 91 pages.

The first chapter examines the theoretical foundations of cost management of a trading enterprise. The role and essence of the costs of a trading enterprise are analyzed, their types are systematized. The scientific opinion on the necessity of cost management in the trade enterprise activity has been summarized. Modern methodical approaches to cost management in trade business have been disclosed. The second section is devoted to the analysis of the cost management state of a trading enterprise on the example of UNIVERSAL-PLUS LLC. The general description of the trading company's activity has been given. The system analysis of the costs of the trading enterprise has been performed. The evaluation of the effectiveness of the cost management system existing at the enterprise has been carried out. The third section describes the ways to optimize the costs of a trade enterprise in the conditions of martial law. The directions for improving the company's cost management system have been proposed. It is recommended to implement the modeling methods in the cost management practice in conditions of uncertainty and risk. The suggestions for optimization of the trading enterprise cost management have been developed.

Key words: costs, trading activity, trading enterprise, cost management, cost analysis, martial law, risks, uncertainty, modeling methods, optimization of cost management.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень.....	4
ВСТУП.....	5
1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ	
ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА	9
1.1. Сутність, роль та види витрат торговельного підприємства	9
1.2. Сучасна наука про необхідність управління витратами в економічній діяльності торговельного підприємства.....	15
1.3. Сучасні методичні підходи до управління витратами в торгівлі.....	25
2. АНАЛІЗ СТАНУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА (на прикладі ТОВ «УНІВЕРСАЛ-ПЛЮС СЕРВІС»)...	33
2.1. Загальна характеристика торговельного підприємства та його економічної діяльності	33
2.2. Системний аналіз витрат торговельного підприємства.....	40
2.2.1. Аналіз загальної суми та рівня витрат обігу підприємства.....	40
2.2.2. Аналіз структури витрат у розрізі статей та елементів витрат.....	46
2.3. Оцінка ефективності діючої системи управління витратами на підприємстві..	50
3. ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ.....	55
3.1. Напрями вдосконалення системи управління витратами торговельного підприємства	55
3.2. Запровадження у практику управління витратами методів їх моделювання в умовах невизначеності.....	62
3.3. Пропозиції щодо оптимізації управління витратами.....	72
ВИСНОВКИ.....	79
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	84
ДОДАТКИ.....	89

Перелік умовних позначень

ДП – досліджуване підприємство.

ВТП – витрати торговельного підприємства.

К – коефіцієнт.

КВ – контроль витрат.

ОВ – оптимізація витрат.

УВТП – управління витратами торговельного підприємства

СУВ – система управління витратами.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Основні стратегічні цілі економічної діяльності будь-якого підприємства в умовах динамічного ринку спрямовані на отримання прибутку і утримання конкурентних позицій, проте це передбачає постійний контроль співвідношення витрат і доходів, віднайдення можливостей економії витрат, їх оптимізації. У зв'язку з цим проблема оптимізації витрат (ОВ) та удосконалення системи управління витратами (СУВ) набуває все більшої актуальності, адже її успішне розв'язання стає умовою ефективного розвитку та економічного зростання торговельного підприємства.

Оптимізація витрат для торговельних підприємств набуває особливого значення в умовах воєнних реалій, коли обмежені наявні ресурси і підприємець опікується не лише питаннями підтримання рентабельності, а й збільшення товарообігу, зниження закупівельних цін на товари, створення адаптивної системи управління в умовах економічної нестабільності та ризиків. Реалії воєнного стану ускладнюють розвиток торговельного бізнесу і постійно підштовхують підприємця до пошуку нових рішень в управлінні витратами, застосування найбільш прийнятних методів їх економії, запобігання втрат в умовах ризиків, визначення дієвих інструментів оптимізації витрат.

Проблеми витрат в контексті управління підприємством висвітлюються у наукових працях багатьох українських та закордонних вчених (йдеться про Білу О. Г., Бутинця Ф.Ф., Гончара А. Б., Грещака М.,В., Давидовича І. Є., Козаченко Г. В., Лебедєва В.Г., Майера Е., Нападовську Л.В., Палія В.М., Партина Г. О., Погорелова Ю. С., Цал-Цалко Ю.С., Цимбалюка Л. Г., Турило А. М., Череп А.В. та інших). Проте питання оптимізації витрат в умовах воєнного стану є малодослідженими в науковій літературі.

Незважаючи на розуміння необхідності більш ретельного управління витратами, дотепер на практиці підприємцями обмежено використовується сучасний інструментарій управління витратами. Саме тому в умовах сьогодення визначення способів формування ефективної системи управління

витратами на тлі воєнного стану є новим завданням, що вимагає поглиблення наукових досліджень у цьому напрямі.

Метою кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних і методичних основ управління витратами торговельного підприємства та розробка практичних рекомендацій щодо оптимізації витрат ТОВ «УНІВЕРСАЛ-ПЛЮС» в умовах воєнного стану.

Поставлена мета зумовила формулювання таких завдань:

- визначити сутність витрат, їх види витрат у торгівлі;
- з'ясувати основні методичні підходи до створення системи управління витратами (СУВ) на підприємстві;
- здійснити системний аналіз витрат на досліджуваному підприємстві;
- оцінити ефективність існуючої системи управління витратами на підприємстві;
- визначити напрями удосконалення системи управління витратами в умовах воєнного стану;
- розглянути можливості запровадження методів моделювання витрат в умовах невизначеності у практичну діяльність підприємства;
- розробити пропозиції щодо оптимізації управління витратами з урахуванням потреб збереження конкурентоспроможності підприємства.

Об'єктом дослідження є процес формування ефективної системи оптимізації витрат в умовах воєнного стану на прикладі торговельного підприємства «Універсал-Плюс Сервіс», що функціонує в мережі ТОВ «УНІВЕРСАЛ-ПЛЮС».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та прикладних аспектів управління витратами у торгівлі.

Наукова новизна отриманих результатів кваліфікаційної роботи:

Удосконалено:

- рекомендації щодо запровадження методів моделювання витрат в умовах невизначеності у практичну діяльність підприємства;

Набули подальшого розвитку:

- визначення сутності витрат торговельного підприємства, побудова їх класифікації у торгівлі;
- науково-методичні положення щодо вдосконалення системи управління витратами торговельного підприємства в умовах воєнного стану;
- пропозиції щодо оптимізації витрат на торговельному підприємстві.

Методи дослідження. Виконана дипломна робота базується на використанні загальних та спеціальних методів пізнання, зокрема: методів аналізу та синтезу – під час уточнення трактування витрат торговельного підприємства, визначення сутності управління витратами підприємства, дослідження їх принципів та особливостей реалізації в умовах військового стану; метод класифікацій – в процесі систематизації видів витрат торговельного підприємства, методи аналітичного групування та порівняльного аналізу – під час аналізу управління витратами досліджуваного підприємства, метод моделювання – в процесі розробки шляхів мінімізації витрат та оптимізації управління витратами.

Інформаційною базою написання дипломної роботи слугують законодавчі та нормативно-правові акти України, публікації зарубіжних і вітчизняних авторів, присвячені проблемам витрат, економіці торговельного підприємства, управлінню витратами в торгівлі, матеріали звітності досліджуваного підприємства.

Практичне значення результатів, отриманих в процесі написання кваліфікаційної роботи полягає в тому, що розроблені пропозиції і заходи щодо управління витратами в разі запровадження у практичну діяльність допоможуть створити методичний інструментарій оптимізації витрат та вдосконалити систему управління витратами на підприємстві.

Апробація отриманих результатів: основні висновки та положення виконаної кваліфікаційної роботи доповідалися на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми і перспективи економічного розвитку в умовах модернізаційних процесів в Україні та світі», яка відбулася 12 грудня 2023 р. у м. Кропивницький, в ЦНТУ). Тези доповіді опубліковано у збірнику

матеріалів конференції (назва тез доповіді – «Забезпечення оптимізації витрат торговельного підприємства в умовах воєнного стану»).

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Виконана кваліфікаційна робота включає такі структурні підрозділи: вступ, три розділи з підрозділами, висновки, список використаних джерел, додатки. Загальний обсяг роботи становить 91 сторінку, у тому числі 83 сторінки основного тексту. Ілюстративний матеріал кваліфікаційної роботи включає 18 таблиць та 15 рисунків.

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність, роль та види витрат торговельного підприємства

Сучасне торговельне підприємство ставить за мету доведення товарів до споживачів задля задоволення ринкового попиту та завдяки цьому отримання прибутку. При цьому для виконання своїх ключових функцій торговельне підприємство використовує приміщення, техніку, транспорт, працю людей, вкладає грошові кошти у закупівлю товарів за укладеними контрактами, проведення реклами, маркетингових заходів тощо.

Іншими словами, в процесі функціонування торговельне підприємство витрачає наявні ресурси – фінансові (власні та запозичені кошти), матеріальні, нематеріальні, трудові. Йдеться про придбання або оренду приміщень, транспорту, пристроїв, торговельної і комп'ютерної техніки, комп'ютерних програм, холодильників, касових апаратів тощо; оформлення кредиту на закупівлю товарів, найманням відповідного персоналу та інші витрати. Щодо витрат трудових ресурсів – йдеться про працю людей, які обслуговують процеси торгово-посередницької діяльності, зокрема, транспортування, складування, підготовку до продажу, перетворення виробничого асортименту у торговий, ведення бухгалтерського обліку, аналітичних розрахунків, контроль руху товарів, товарних залишків, здійснення охорони тощо.

Отже, діяльність торговельного бізнесу, незалежно від його величини супроводжують витрати. І лише отримання доходу від продажу товарів, що перевищить понесені витрати, матиме перспективи отримання прибутку. Тому підприємець, з одного боку, зацікавлений у максимізації доходу від реалізації товарів, а з іншого, – в мінімізації витрат, пов'язаних з торговельною, торгово-посередницькою діяльністю. Визначення правильної політики витрат набуває вагомого значення, адже її успішне розв'язання стає умовою ефективного розвитку та економічного зростання торговельного підприємства.

Огляд літератури дозволяє акцентувати увагу на тому, що «витрати» як економічна категорія вивчаються багатьма дослідниками (йдеться, наприклад, про Білу О. Г., Бутинця Ф.Ф., Гончара А. Б., Грещака М.,В., Давидовича І. Є., Козаченко Г. В., Лебедева В.Г., Майера Е., Нападовську Л.В., Палія В.М., Партина Г. О., Погорелова Ю. С., Цал-Цалко Ю.С., Цимбалюка Л. Г., Турило А. М., Череп А.В. та інших).

Однак визначення економічної сутності цієї категорії не є тотожними. Пояснення бачимо в тому, що в залежності від своєї мети дослідження різні автори більше зосереджують увагу на різних функціях підприємства і пов'язаних витратах (або витрати під час виробництва, або переробки, або суто продажу...). Крім того, така категорія є одночасно об'єктом уваги з позицій обліку, контролю, планування, аналізу та управління.

Відома в Україні науковець Череп А.В. вважає, що витрати – це зменшення обсягу матеріальних цінностей та грошових коштів, що відбувається у процесі свідомої людської діяльності; це зменшення певних ресурсів у фізичних процесах [1, с. 26].

По-іншому бачать сутність витрат А. Грещак М.Г. і Коцюба О.С.: вони визначають витрати підприємства як грошовий вираз обсягу ресурсів підприємства, використаних для досягнення певної мети [2, с.12].

Дещо близьку позицію мають Турило А.М, Кравчук Ю.Б., Турило А.А.: розуміючи витрати як вартісне вираження абсолютної величини ресурсів, застосованих та спожитих в процесі виробничої діяльності задля досягнення поставленої мети [3, с. 9-10].

Якщо звернутися до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку - 16 «Витрати», то можна дізнатися, що витрати трактуються як 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) [5, с. 1].

Нижче можна побачити у таблиці 1.2 здійснену нами класифікацію витрат торговельних підприємств. Класифікація узагальнює відомі підходи

дослідників, як вивчають витрати саме на прикладі діяльності торгових підприємств.

Таблиця 1.1. Систематизація наукової думки про «витрати»

Автор	Визначення витрат
Трактування сутності витрат з точки зору економічної теорії	
Грабовський Б.Є. [6]	Витрати — це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію за певний період часу.
Грещак М.Г., Коцюба О.С. [7]	Витрати підприємства – це обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети.
Крушельницька О.В. [16]	Витрати — це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин та сил природи в процесі господарювання.
Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. [12]	Витрати – це грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції.
Предборський В.А. [11]	Витрати, які пов'язані з коштами, що вкладені в набуття та використання факторів виробництва, становлять зміст категорії витрати.
Цал-Цалко Ю.С. [33]	Витрати – це спожиті затрати, тобто збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу (фінансового результату) звітного періоду.
Череп А.В. [34]	Витрати – це зменшення обсягу матеріальних цінностей та грошових коштів, що відбувається у процесі свідомої людської діяльності; це зменшення певних ресурсів у фізичних процесах
Трактування сутності витрат з точки зору бухгалтерського обліку	
П(С)БО № 16 «Витрати» [29]	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Савчук В.П. [30]	Затрати (видатки, витрати) це зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства
Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. [2]	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)
Колісник Г.М. [14]	Витрати – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкту
Голов С.Ф. [5]	Витрати – це спожиті затрати, тобто збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу (фінансового результату) звітного періоду

Зауважимо, що розроблену систематизацію наукових визначень сутності «витрати» зроблено шляхом об'єднання наукових підходів у дві великих групи в залежності від специфіки розгляду:

перша – з позицій економічної теорії (витрати характеризують як витрачені ресурси або грошові кошти, які треба заплатити за товари та послуги, витрати відображають вартість живої та уречевленої людської праці, вкладеної у створення товарів, робіт, послуг);

друга, - з позицій бухгалтерського обліку, базуючись на тому, що витрати фіксуються таким обліком одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань

Отже, не зважаючи на розбіжності у поглядах, уявлення прибічників першої і другої групи мають право на існування з урахуванням потреб теорії і практики.

З урахуванням теми нашого дослідження пропонуємо таке визначення:

витрати торговельного підприємства – це грошовий вираз сукупності усіх фінансових, матеріальних, нематеріальних ресурсів, витрачених на обслуговування процесу товарного обігу та продовження процесу виробництва у сфері обігу.

В літературі існує різна класифікація витрат. Передусім, їх прийнято поділяти на поточні та капітальні [2, с. 91]: до поточних відносять витрати виробничих ресурсів, які споживаються протягом поточного періоду; до капітальних – витрати на придбання необоротних активів, що споживаються упродовж декількох поточних періодів, при цьому їхня вартість наращується через нарахування зносу.

Зосередимо також увагу на тому, що залежно від сфери діяльності поточні витрати мають відмінності у назві: на промислових підприємствах вони називаються витрати виробництва (формують собівартість), на торговельних - витрати обігу [30, с. 203-204].

В торгівлі діяльність спрямована на організацію постачання та продажу товарів, тобто головна функція витрат – обслуговування обігу, звідси і назва «витрати обігу». Класифікація витрат обігу наведена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.- Класифікація витрат торговельних підприємств [10]

Ознака	Види
За участю в утворенні вартості	- чисті витрати обігу(витрати торгового підприємства по обслуговуванню акту купівлі-продажу товару і зміні форм вартості- витрати на рекламу, на ведення касових та бухгалтерських операцій тощо); - додаткові витрати обігу(витрати торгових підприємств по виконанню операцій, пов'язаних з продовженням процесу виробництва у сфері обігу- транспортування, зберігання, фасування тощо).
За способом віднесення на окремі товари і товарні групи	- прямі витрати обігу(безпосередньо можуть бути віднесені на ту або іншу товарну групу); - непрямі витрати обігу(розподіляють між товарними групами пропорційно визначеному показнику:торговій площі, обсягу товарообігу, заробітній платі торгово-оперативних працівників тощо).
По складу	- прості (економічно одноелементні витрати, нерозкладні на різномірні складові частини:витрати на оплату праці) ; - комплексні (складаються з різних елементів витрат: наприклад, інші витрати включають витрати на відрядження, знос нематеріальних активів, податки і обов'язкові платежі і інші витрати).
По раціональності використання	- продуктивні витрати (дають корисний результат: витрати на реалізацію товарів забезпечують підприємству отримання роздрібного товарообігу).; - непродуктивні витрати (корисного результату не дають, але вони бувають неминучими в процесі здійснення підприємством торгово-господарської діяльності: втрати товарів у вигляді природного убутку).
По ступеню залежності від зміни обсягу товарообігу	- постійні (витрати, сума яких безпосередньо не залежить від обсягу і структури товарообороту-можуть бути залишковими і стартовими) ; - змінні (витрати, сума яких змінюється в залежності від зміни товарообігу-можуть бути пропорційно-змінними, дегресивно-змінними і прогресивно-змінними).

Виходячи з наведеної класифікації, (ВТП) розрізняються за низкою наведених ознак, крім того - поділяються на елементи і статті (при цьому варто пам'ятати, що їх номенклатура і зміст регулюються законодавчо).

Групування витрат за економічними елементами регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» і передбачає виокремлення витрат за такими напрямками: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; амортизація основних засобів; інші витрати.

Згаданим Положенням передбачена номенклатура статей витрат обігу. Усі витрати, передбачені Положенням, можуть бути включені у витрати обігу. Проте деякі види витрат держава, як і раніше, регулює шляхом їх нормування. Йдеться про витрати: на оплату відсотків по отриманих кредитних ресурсів у банках; на придбання товарів для подальшої реалізації; на відрядження; на рекламу; на підготовку кадрів; представницькі витрати. слід враховувати, що суми витрат за цими статтями відносяться до витрат обігу.

При цьому треба враховувати передбачене Положенням правило: перевищення фактичної суми витрат над нормативами не повинне зменшувати оподаткований прибуток, іншими словами, на суму перевищення витрат збільшується оподатковуваний прибуток.

Як видно з наведеної вище класифікації, по ступеню залежності від зміни обсягу товарообігу, розрізняють витрати постійні (безпосередньо не залежать від змін товарообігу) і змінні (на зміну їх суми впливають зміни товарообігу). Такий зв'язок та взаємовплив ілюструє формула :

$$BO = BZ + \frac{BP}{T}; \quad (1.1)$$

де умовно позначено:

BO – загальний рівень витрат обігу, частка од.;

BZ – сума змінних витрат обігу, частка од.;

BP – сума постійних витрат обігу, грн.;

T – обсяг роздрібного товарообороту, грн.

Використання на практиці цього взаємозв'язку між загальним рівнем витрат і рівнями змінних і постійних витрат, який описано наведеною вище моделлю, дозволяє побачити окремі напрями управління витратами, а значить і окремі можливості управління прибутком. В умовах ринкової нестабільності підприємств змушений постійно балансувати у пошуках можливості збільшення продажу товарів і скорочення витрат, пов'язаних з процесом торговельного обслуговування, турбуючись одночасно про якість товарів, культуру торгівлі, сервісні послуги. Тому для підприємців у сфері

торговельного бізнесу було б важливо мати конкретні поради науковців щодо управління витратами в умовах постійних змін в ринковому середовищі.

1.2. Сучасна наука про необхідність управління витратами в економічній діяльності торговельного підприємства

Швидкі зміни зовнішнього середовища, кон'юнктури ринку, трансформації світових економічних процесів, що відбуваються в світі та в Україні, потребують перегляду традиційних підходів до УВТП.

В умовах воєнних реалій в Україні питання вдосконалення управління витратами стають першочерговими, оскільки відображають мотивацію підприємців до виживання, їх розуміння, що кваліфікований підхід до УВТП – це успіх підприємства в умовах невизначеності та ризику. Політика у сфері витрат впливає на кінцеві якісні та кількісні показники торгово-посередницької діяльності.

Виходячи з такого розуміння, важливо підкреслити, що УВТП – це важлива складова системи управління підприємством. Її призначення - забезпечити моніторинг, аналіз і контроль витрат на всіх стадіях економічної діяльності, охоплюючи всі її аспекти, своєчасне доведення інформації до керівництва в інтересах забезпечення ефективної роботи підприємства.

В умовах воєнного стану, коли є обмеженими усі види ресурсів, основне завдання УВТП – це зниження (зменшення) або оптимізація витрат у розрахунку на 1 грн товарообігу або грошову одиницю реалізованого товару, на одиницю підвищення рентабельності торговельної діяльності діяльності.

По суті, завдання оптимізації витрат має зводитися до мінімізації співвідношення «витрати-товарообіг», «витрати-дохід», «витрати-прибуток», до максимізації обсягу продаж, вдосконалення структури витрат адекватно ризикам господарювання.

Узагальнюючи наукову думку, найважливішими методами вдосконалення УВТП можемо назвати такі:

- метод системного підходу до УВТП;
- вибір методів оптимізації витрат з позицій ефективності;
- запобігання та недопущення дій, які ведуть до наднормативних витрат і витрат;
- цифровізація УВТП;
- визначення залежності між величиною ВТП і конкретними фахівцями, робітниками працівниками, що виконують певні функції;
- підвищення зацікавленості кожного підрозділу торговельного підприємства у зниженні ВТП;
- розгляд завдань зниження ВТП одночасно зі підтриманням високої культури обслуговування;
- запровадження у практику роботи прогностичних розрахунків ВТП;
- посилення контролю за складанням нормативних калькуляцій та їх дотриманням;
- своєчасне виявлення відхилень витрат від плану та порушень у використанні ресурсів;
- забезпечити УВТП на всіх стадіях куплі-продажу товарів.

УВТП має відображати процес формування та групування витрат за окремими видами, джерелами появи, відповідними виконавцями цих витрат (носіями) упродовж періоду, коли відбувається контроль за використанням коштів, ресурсів і одночасно заохочення до їх економії.

Формування ВТП за видами показує їх зміст і та необхідність поповнення певних ресурсів або їх наявності, що важливо для виконання торгово-посередницьких функцій та інших видів робіт.

СУВ, як і будь-яка система управління, передбачає наявність суб'єкта та об'єкта управління.

На торговельному підприємстві в якості суб'єктів СУВ виступають менеджер підприємства, керівники підрозділів, фахівці структурних підрозділів (наприклад, торговий зал, торговий відділ, бухгалтерія тощо).

В якості об'єкта управління виступають ВТП на складування, фасування, зберігання, транспортування, підготовку до продажу, реалізацію, експлуатацію (використання) товарів.

Прийнято виділяти в СУВ дві важливих сторони: функціональну та організаційну.

Розглянемо їх сутність докладніше.

Функціональна сторона СУВ відображає комплексне застосування управлінських функцій в процесі УВТП. Йдеться про таке:

1. Нормування витрат та оптимізація використання ресурсів (здійснюється у процесі підготовки товарів до реалізації, під час обґрунтування планів товарообігу).

2. Обов'язкове планування ВТП як база прийняття управлінських рішень щодо укладання договорів на закупівлю товарів, оренду приміщень тощо, без чого неможливе формування прогнозних оцінок можливого прибутку.

3. Забезпечення кваліфікованого ведення обліку витрат, що дозволяє визначити фактичну величину ВТП після виконання запланованої роботи. При цьому розрахунок фактичної суми витрат завжди відносять до фактичної суми товарообігу для розрахунку рівня витрат відповідно діючих цін.

4. Налагодження чіткого контролю за станом витрат, аналізу відхилення фактичних даних від нормативних показників, з'ясування причин такого відхилення.

5. Розробка заходів щодо дотримання режиму економії.

6. Заохочення персоналу до здійснення режиму економного та раціонального використання ресурсів є надзвичайно важливим чинником у системі управління витратами. Розробка Положення про преміювання з розділом, присвяченим визначенню показників економії ресурсів, які враховуються для призначення премій.

Організаційна сторона СУВ відображає диференціацію витрат за джерелами появи, напрямками формування, а також інколи – за відповідальністю конкретних відділів. Останнє по суті означає закріплення

центрів відповідальності, що можливо в разі відповідних розмірів підприємства, його величини, масштабів торговельної діяльності. І тоді на підприємствах великих і середніх окремі функції УВТП покладаються на спеціальні підрозділи - планово-економічний відділ, бухгалтерія, відділ нормування, транспортний відділ), а на підприємствах малих ця робота може бути доручена бухгалтеру-економісту.

Ключове значення має такий етап УВТП, як планування. Планування охоплює всі структурні підрозділи, формує взаємопов'язані показники, виходячи з планів товарообігу, специфіки діяльності підприємства. Відділ планування координує за допомогою планів роботу всіх служб, підрозділів, визначає очікувані результати, можливі витрати, їх рівень, що розраховується на основі даних про товарообіг. Прогнозно визначають витрати у розрахунку до очікуваного прибутку.

Планування ВТП буває двох видів:

- тактичне (поточне та оперативне): визначаються загальні витрати, витрати у розрізі елементів витрат, у розрізі статей калькуляції або витрат на одиницю товару; спрямоване на планування ВТП на певний період часу (розраховуються на добу, декаду, місяць, квартал, рік);
- стратегічне, що відображає перспективи інвестування у розвиток підприємства, може бути розраховано на 3-5 років.

Справедливо підкреслити, що формування ВТП має два аспекти:

- управлінський – передбачає коло конкретних завдань щодо формування ВТП, виходячи з інтересів власника та менеджерів підприємства, внутрішніх пріоритетів у регулюванні витрат (інформація може бути закритою);
- фінансовий - передбачає формування ВТП з урахуванням зобов'язань перед державними установами, банками, персоналом, діловими партнерами підприємства (інформація може бути, як правило, публічною).

Сукупність поглядів різних учених на визначення сутності терміну «механізм управління» можна узагальнити у чотири напрями (рис. 1.1).

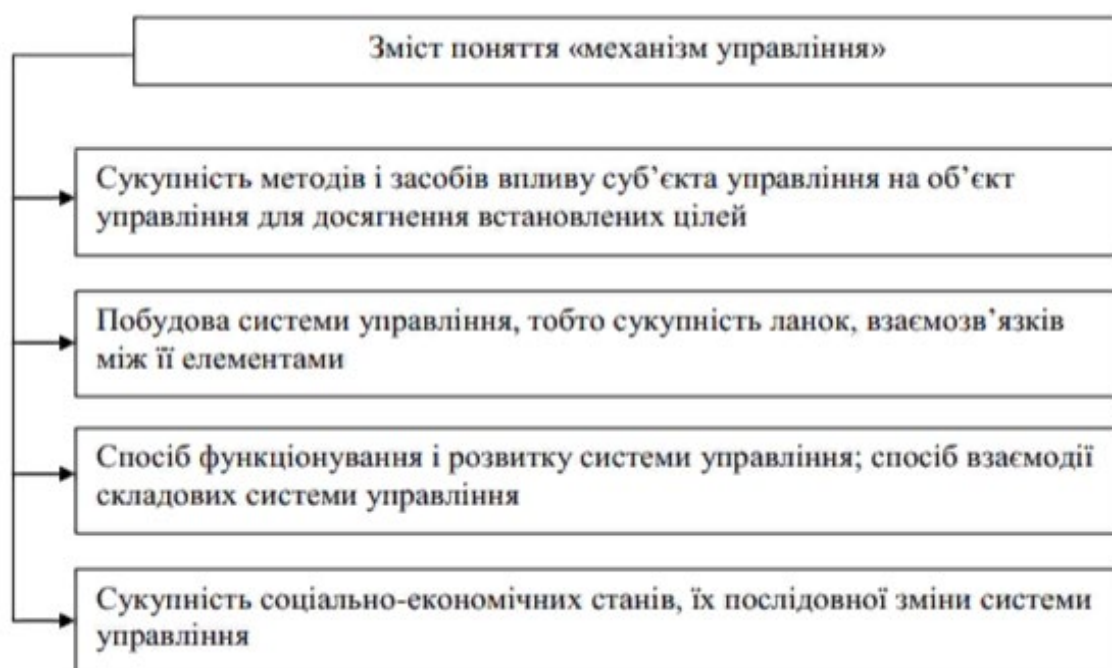


Рис. 1.1. Наукові підходи до розуміння терміну «механізм управління»[16]

Узагальнюючи наукові джерела, пропонуємо таке визначення:

механізм управління витратами торговельного підприємства - це сукупність важелів та інструментів, які на різних економічних рівнях через структури управління здійснюють вплив на суб'єкта торговельної діяльності з метою досягнення ним оптимального розміру витрат при максимальному значенні прибутку підприємства.

Огляд наукової літератури дозволяє виокремити складові такого механізму управління, які передбачають вибір мети УВТП, визначення суб'єктів і об'єктів УВТП, методів, інструментів впливу, наявність різноманітних ресурсів для забезпечення УВТП (йдеться про кадрове, фінансове, організаційне, енергетичне, інформаційне, техніко-технологічне, товарне забезпечення тощо).

Процес формування механізму УВТП проілюстровано на рис.1.2).

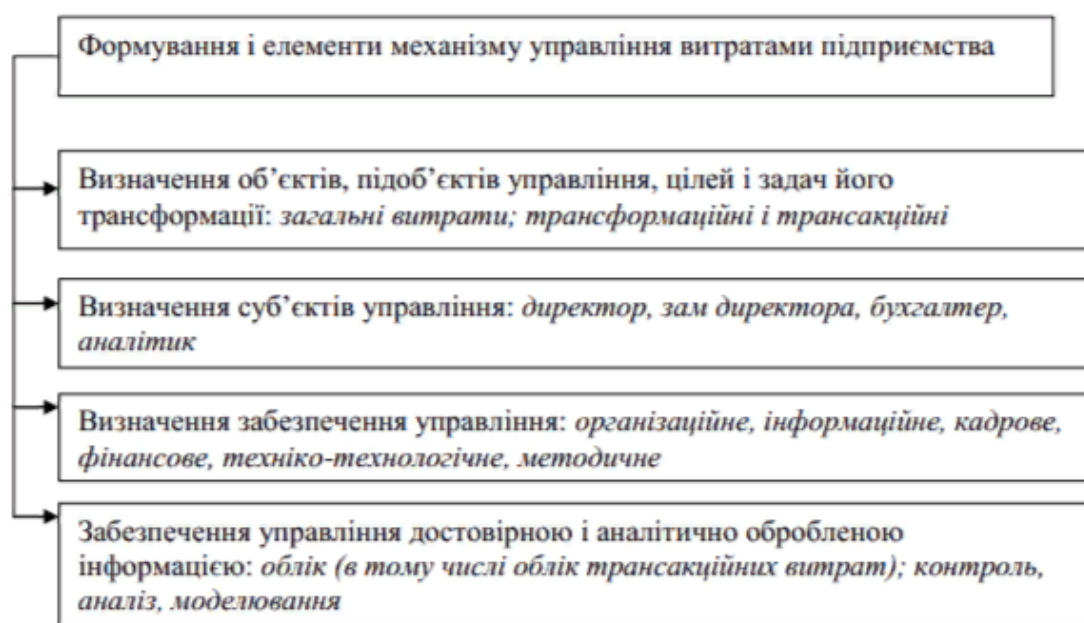


Рис. 1.2. Процес формування і функціонування механізму управління витратами торговельного підприємства [16]

Головний пріоритет у функціонуванні зазначеного механізму УВТП – це мінімізація витрат заради забезпечення рентабельної діяльності підприємства, підтримання його конкурентних позицій.

Необхідно зазначити, що стратегічна мета і завдання діяльності підприємства можуть змінюватися залежно від зміни навколишнього підприємницького середовища та етапів розвитку підприємства.

При цьому треба усвідомлювати підприємцю, що за одних умов ризику може стати можливою максимізація прибутку підприємства, за інших – є реальним отримання бажаного рівня прибутку за мінімальними ризиками.

Повністю поділяємо думку дослідників в тому, що низький рівень витрат торговельного підприємства дає можливості підтримувати конкурентні позиції, переваги на ринку збуту, проводити власну цінову політику в інтересах забезпечення більш високих розмірів прибутку [2, с. 168].

Управління витратами торговельного підприємства потребує створення єдиної системи з певними важелями та інструментами, оскільки є важливою складовою управлінського обліку.

Для формування дієвої системи управління витратами на торговельному підприємстві важливо чітко визначити їх специфічні особливості, зокрема:

1) динамізм ВТП (їх загальний розмір постійно змінюється; загальний розмір витрат підприємства у динаміці змінюватиметься залежно від потреб процесу обігу);

2) різноманіття ВТП (зумовлює адекватного обліку, контролю, низки сучасних в управлінні ними, що на практиці ускладнюється відсутністю абсолютно точних методів аналізу та обліку витрат);

3) обмеження можливостей економії або оптимізації ВТП по причині необхідності підтримання якості та культури торговельного обслуговування, репутації на ринку серед споживачів;

4) обмеження можливостей скорочення рівня витрат у зв'язку з чинником обмеження ресурсів, наявністю тісного зв'язку між зменшенням витрат людської праці та основного капіталу, що часто несе небезпеку для прояву підприємницької активності та рентабельної роботи підприємства.

Виходячи з викладеного, можна виокремити низку вимог до ефективної СУВ підприємства, а саме:

- запровадження системного підходу до управління витратами;
- цифровізація усіх етапів діяльності підприємства;
- запобігання непередбачених витрат;
- комплексний характер заходів УВТП;
- удосконалення інформаційного забезпечення обліку та аналізу витрат;
- орієнтованість на стратегічні пріоритети розвитку підприємства;
- розробка політики витрат, що не знижують культуру торгівлі і якість послуг;
- єдність методів на різних рівнях управління витратами; управління витратами на різних стадіях життєвого циклу товарів;
- мотивація працівників структурних підрозділів підприємства у дотриманні режиму економії;

- впровадження ефективних методів зниження витрат [7, с. 116].

Для вивчення типових помилок в управлінні витратами та аналізу впливу різних чинників на витрати вважаємо за доцільне створення уніфікованої системи управління витратами торговельного підприємства (СУВ), що забезпечить успішне функціонування підприємства, реалізацію якісних товарів, наявність прибутку, утримання конкурентних позицій на ринку.

На наш погляд, поширена практика, коли менеджери прямо не пов'язують проблеми низької конкурентоспроможності підприємства зі станом СУВ, надмірно зосереджують увагу на структурі, питомій вазі витрат, проте не аналізують їх у зв'язку з доходами, з прибутком підприємства.

Сучасна наука акцентує увагу на тому, що управління витратами потрібно розглядати комплексно і шукати тільки комплексних рішень для оптимізації витрат.

Слід усвідомлювати кожному підприємцю, що знижувати витрати постійно неможливо, скільки від цього залежить якість торговельних послуг, культура та ефективність торгівлі. Необхідний рівень витрат потрібно розраховувати на стадії планування [8, с. 94].

Структурно-логічну схему основних елементів СУВ та їх взаємозв'язок зображено на рис. 1.3.

Виходячи зі схеми, основними складовими СУВ є суб'єкт управління витратами (керуюча підсистема) та об'єкт управління витратами (керована підсистема).

Суб'єкт управління ВТП шляхом реалізації основних функцій - регулювання, прогнозування, планування, нормування витрат, обліку витрат обігу, калькулювання, економічного аналізу та контролю витрат - впливає на об'єкт управління ВТП.



Рис. 1.3. Структурно-логічна схема елементів системи управління витратами (СУВ) торгівельного підприємства та їх взаємозв'язок

Джерело: складено автором за [14]

Отже, виходячи з рисунка 1.3., управління витратами на підприємстві здійснюється суб'єктами управління, якими є керівники, фахівці підприємства та його структурних підрозділів.

Структура керуючої підсистеми залежить від розміру підприємства, виду його діяльності та специфіки роботи. Об'єктом управління у цій системі виступають процеси закупівлі товарів, торгово-посередницькі операції, витрачання фінансових та інших ресурсів на здійснення торговельної діяльності.

Разом з тим, під час формування системи управління витратами на підприємстві потрібно враховувати такі важливі її аспекти:

1. Організаційно-економічний аспект УВТП, що полягає у визначенні джерел витрат, зон їх формування, відповідальних осіб або центрів відповідальності за дотримання встановлених норм витрат, а також у розробки мережі лінійних і функціональних зв'язків відповідних працівників підприємства.

2. Мотиваційний аспект УВТП полягає у створенні економічних стимулів, зацікавленості персоналу до дотримання режиму економії, встановленого плановими завданнями рівня витрат, участі у пошуку шляхів їх зниження. Передбачає питання регулювання, організації витрат і мотивації персоналу до зниження витрат.

3. Економіко-функціональний аспект УВТП полягає у розробці процедур, технологій формування витрат в межах управління підприємством .

Зауважимо, що сучасним підприємцям важливо враховувати досягнення наукової думки і поради вчених такого змісту: на рівні підприємства СУВ слід впроваджувати тільки на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених завдань, координуючи в цьому сенсі роботу усіх підрозділів. Тільки за цих умов можна очікувати, що СУВ зможе забезпечувати формування конкурентних переваг підприємства на ринку за основними показниками витрат на довгострокову перспективу.

1.3. Сучасні методичні підходи до управління витратами в торгівлі

Аналіз наукових джерел дозволяє стверджувати, що існує декілька наукових підходів до управління витратами у торгівлі. До них належать:

1. Витратоутворюючий підхід (в основі концепції - функціональні (операційні) та структурні зарплатоутворюючі фактори, залучення персоналу до управління якістю та зниженням собівартості [17].

2. Підхід, що базується на концепції доданої вартості [18]. Його реалізація спрямована на мінімізацію впливу операційних витрат [19].

3. Підхід, що базується на концепції ланцюжка цінностей, який запропонував М. Портер (1985 р). Передбачається, що аналізу витрат має починатися з визначення ланцюга цінностей конкретної галузі й визначення витрат, доходів і активів для кожного виду економічної діяльності (ланки ланцюжка цінностей) [19].

4. Підхід, що базується на концепції альтернативності витрат (або витрат втрачених можливостей, при цьому доходи та витрати, які не пов'язані з прийняттям рішень, незалежно від того, коли вони відбуваються, не повинні братися до розрахунку [19].

5. Підхід, що базується на концепції трансакційних витрат (базується на твердженні, що в будь-якій економіці є два види витрат: виробничі та трансакційні. Основною одиницею концепції є господарський договір, операція, взаємодія, трансакція, вартість щодо здійснення яких і визнаються трансакційними) [20].

6. Підхід, що базується на концепції ABC (передбачає розподіл непрямих витрат на конкретні товари, проекти та послуги; при цьому вартість формально розраховується та аналізується відповідно до виду діяльності; стріжнем підходу є ресурсоспоживання діяльності, яке спрямоване на найбільш точний розподіл накладних витрат на кінцеві продукти або послуги через бізнес-процеси (види діяльності) підприємства.

7. Підхід, що базується на концепції стратегічного позиціонування (запропонований Дж. Шанком і В. Говіндараджаном; орієнтований на формування витрат, пов'язаних із розробкою стратегії підприємства з метою досягнення конкурентних переваг [19], отже, відображає доцільність витрат в інтересах стратегічного розвитку підприємства [21].

Узагальнюючи викладені наукові підходи, вважаємо за доцільне підкреслити їх загальну спільну орієнтацію на формування ефективної системи управління витратами. Лише за умов ефективного управління витратами торговельне підприємство може досягти і зростання обсягів реалізації товарів, і збільшення прибутку, і зростання показників, що характеризують ефективність його діяльності (рівень витрат, продуктивність праці тощо), і як наслідок – переваг у конкурентній боротьбі [18].

В сучасних умовах виокремлюють такі моделі управління витратами, представлені на рисунку 1.4.



Рис. 1.4. Моделі управління витратами торговельного підприємства

Кожна з наведених моделей управління витратами торговельного підприємства має свої переваги і свої недоліки, а також дає в разі застосуванні неоднакові економічні ефекти за певних умов діяльності та ризику.

Сутність, переваги та недоліки кожної з моделей систематизовано та наведено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Моделі управління витратами торговельного підприємства [22]

Модель	Характеристика моделі	Переваги моделі	Недоліки моделі
Зниження витрат	Зниження нераціональних (непродуктивних) витрат Зміна величини постійних витрат	Істотне зниження витрат Зростання рентабельності	Можливе невдоволення персоналу та зниження продуктивності праці Необхідний глибокий аналіз витрат, особливо постійних
Інтенсифікація витрат	Зростання витрат і за рахунок цього відбувається зростання виручки (наприклад, від впровадження нових технологій)	Зростання виручки Зростання рентабельності Схвалення з боку персоналу Застосування сучасних технологій	Необхідні значні обсяги інвестицій у нові технології Модель ефективна тільки для нових ринків збуту та новаторських споживачів
Фіксація витрат	Збільшується лише виручка за збереження наявного обсягу витрат (наприклад, за допомогою зростання цін за збереження наявного обсягу реалізації)	Зростання виручки Зростання рентабельності Зниження рівня витрат	Не на кожному ринку можливе зростання цін

З огляду наведеної таблиці можна побачити, що відповідно до різних умов і тактичних та стратегічних завдань можна обирати найбільш прийнятну для підприємства модель УВТП: або модель зниження витрат, або модель інтенсифікації ВТП, або модель фіксації ВТП.

На кожному торговельному підприємстві в силу специфіки товарного асортименту, умов торгової діяльності формується свій механізм управління витратами.

Задля забезпечення ефективного УВТП важливого значення набуває інформація про витрати як в загальному обсязі, так і в структурі витрат. Експерти вважають за доцільне також спостерігати витрати за окремими так званими зонами появи, формування та обліку ВТП. Їх нині ще називають центрами відповідальності за формування та витрачання ресурсів.

Концепцію щодо створення центрів відповідальності як підхід до управління витратами, було вперше запропоновано Джоном А. Хігінсом. Ідея швидко набула поширення та схвалення серед підприємців на Заході, адже це відповідає потребам посилення контролю та відповідальності окремих підрозділів підприємства за використання наявних ресурсів, і врешті-решт, – за ефективність діяльності підрозділів і підприємства загалом.

У подальшому розвиток концепції центрів відповідальності знайшов своє відображення у появі інших підходів до до УВТП. Їх розкрито у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Підходи до управління витратами торговельного підприємства [22]

Підхід	Характеристика підходу
Стандарт-кіст	Облік витрат та управління ними на основі плану
Метод ABC Activity Based Costing	Облік витрат за операціями
CVP-аналіз	Аналіз точки безбитковості. Знаходження найефективнішої кореляції між змінними та постійними витратами, ціною та обсягом продажів. Здійснюється за допомогою зіставлення: витрат, доходів від реалізації та одержуваного прибутку
Кайзен-костінг	Поетапне зниження витрат. Досягнення бажаного рівня витрат та зростання прибутковості
Бенчмаркінг	Зіставлення рівня витрат з лідерами ринку та прийняття відповідних управлінських рішень
Кост-кілінг	Найбільше зниження витрат у найкоротший час без шкоди для діяльності торговельного підприємства. Є одним із інструментів антикризового управління
LCC-аналіз	Шляхом порівняння витрат та доходів, на підставі якого приймаються управлінські рішення
Метод VCC	Аналіз всіх етапів торговельної діяльності, а також стану ринку та позиції на ньому торговельного підприємства

В Україні аналогічні підходи знайшли втілення у вигляді ідей «бережлива економіка», «режим економії та облік витрат – кожній ділянці».

В сучасній літературі центром відповідальності за економне витрачання ресурсів вважається кожен підрозділ і, відповідно, фахівець, який його очолює. Як правило, до них відносять:

- відділ, що контролює ВТП (центри витрат);
- відділ, що контролює формування витрат, доходів та прибутку (центри прибутку);
- відділ, що контролює витрати, надходження та інвестиції (центри інвестицій) [2, с.21].

Персональна відповідальність за роботу центрів відповідальності та запровадження матеріального заохочення за реалізації завдань економії витрат для кожного працівника – це ті важливі інструменти впливу, які дозволяють краще розв’язувати проблему оптимізації витрат торговельного підприємства.

Для торговельного підприємства вважаємо за доцільне запровадити такі центри відповідальності:

- центр закупівлі товарів, що здійснює укладання контрактів та контроль за їх виконанням в частині надходження товарів та матеріалів;
- центр продовження виробничих функцій в торгівлі (йдеться про перетворення виробничого асортименту товарів у торговий шляхом сортування, фасування, пакування товарів, передпродажної підготовки товарів тощо);
- центр товарних запасів;
- центр реалізації товарів і надання покупцям послуг;
- центр управління (адміністративні й функціональні відділи).

Допоміжна система передбачає функції загального й обслуговуючого характеру і тому вони можуть бути локалізовані за цими напрямками діяльності.

Підхід до побудови організаційної структури управління витратами підприємства торгівлі за центрами відповідальності подано на рис.1.5.

Узагальнюючи наукову думку, систематизуємо основні переваги побудови СУВ за центрами відповідальності:

- вигоди делегування повноважень, що вивільняє час керівництву для розв'язання стратегічних завдань;
- посилення відповідальності середньої ланки керівників;
- підвищення економічної грамотності персоналу в питаннях економії витрат;
- забезпечення більш високої мотивованості окремих підпроділів брати участь в УВТП;
- посилення контролю за ВТП.



Рис. 1.5. Організаційна структура управління витратами торговельного підприємства за центрами відповідальності

Разом з тим, потребує вдосконалення методичного забезпечення формування центрів відповідальності:

- йдеться про обов'язковість порівняльного аналізу планових і звітних результатів виконання роботи з УВТП за певний період;
- використання єдиної методики розрахунку планових і фактичних витрат, раціональної системи обліку;
- персоніфікація документації внутрішньої звітності;
- персоніфікація відповідальності : чітке визначення меж повноважень і відповідальності керівника кожного центру відповідальності в тих межах, де він реально може змінювати ситуацію в інтересах оптимізації витрат, їх регулювання;
- забезпечення реальної участі керівників центрів відповідальності у розробці кошторисів витрат.

Створення на підприємствах торгівлі центрів відповідальності дозволяє вирішити множину проблем, з якими зіштовхуються вітчизняні підприємства галузі в процесі управління витратами. Центр відповідальності допомагає не тільки виявити загальну суму економії або перевитрат різних ресурсів, але й точно визначити, на якій ділянці і через чию провину допущено перевитрату або кому належить заслуга в досягненні економії, сприяє підвищенню рівня відповідальності керівників підрозділів, одночасно, більшій свободі та ініціативі в прийнятті тих або інших управлінських рішень. У зв'язку з цим управління витратами за центрами відповідальності в підприємствах торгівлі є об'єктивною необхідністю [23].

Ідея створення центрів відповідальності буде «працювати» на ефективне УВТП, якщо дотримуватися такої послідовності:

1. Визначення основних напрямків і специфіки торговельної діяльності типу організаційної структури підприємства торгівлі.

2. Вивчення торговельної діяльності підприємства, технології її організації, виділення центрів торгово-технологічної відповідальності.

3. Розподіл основних напрямків торговельної діяльності на вдосконалення УВТП, якщо діяльності за торгово-операційними підрозділами, визначення структурних підрозділів, що виконують допоміжні функції.

4. Аналіз підконтрольності витрат за структурними підрозділами підприємства торгівлі, визначення контрольованих статей витрат.

5. Виділення центрів відповідальності і визначення їх статусу.

6. Визначення регламенту взаємодії по горизонталі (між центрами відповідальності) і вертикалі (між верхньою ланкою і окремими центрами відповідальності).

7. Створення переліку планів і звітів, що складаються кожним центром відповідальності.

8. Визначення показників оцінки ефективності роботи центра відповідальності щодо витрат.

9. Розробка внутрішніх положень, що регламентують права й обов'язки центра відповідальності.

Розроблений алгоритм дозволяє покроково формувати центри відповідальності на ДП, визначити сферу їх повноважень і рухатися у напрямі оптимізації витрат.

Отже, перспективи розв'язання проблеми оптимізації витрат ми бачимо у поступовому впровадженні у практику діяльності торговельних підприємств концепції створення центрів відповідальності, що дозволяє забезпечити персональний контроль за цільовим і раціональним використанням коштів, їх економією, забезпечити належну зацікавленість персоналу та реалізувати можливість оцінки діяльності торговельного підприємства в цілому і його окремих підрозділів (центрів відповідальності).

2. АНАЛІЗ СТАНУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИКЛАДІ ТОВ «УНІВЕРСАЛ-ПЛЮС СЕРВІС»

2.1. Загальна характеристика підприємства та його економічної діяльності

Товариство з обмеженою відповідальністю «Універсал-Плюс Сервіс» (скорочена назва ТОВ «Універсал-Плюс») є торговельним підприємством, яке здійснює свої функції на правах приватної форми власності. ДП створено і діє з метою здійснення торговельної та посередницької діяльності, виконання робіт та надання послуг та отримання позитивного фінансового результату. Відповідно до Статуту, предметом діяльності Товариства є: Основний:

46.32 Оптова торгівля м'ясом і м'ясними продуктами;

Інші:

46.33 Оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами;

46.38 Оптова торгівля іншими продуктами харчування, у тому числі рибою, ракоподібними та молюсками;

46.39 Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами.

Місцезнаходження підприємства, юридична адреса: 25014 Кіровоградська область, м. Кропивницький, вул. Мурманська, буд. 37-м.

Код ЄДРПОУ: 37153861; Розмір статутного капіталу складає 260 000,00 грн.

Підприємство працює на ринку реалізації м'ясної продукції з 2011 року. Основний напрямок діяльності це - комплексна логістична діяльність, яка полягає в просуванні продуктів харчування від виробників до кінцевих споживачів. Поступово підприємство зосередило свою діяльність на використанні франшизи від ТМ «Наша Ряба» та створило фірмову мережу м'ясних магазинів.

В таблиці 2.1. наведена інформація щодо складу продукції, яку реалізує досліджуване підприємство.

Таблиця 2.1.- Інформація про продукцію, що реалізується ТОВ
«Універсал-Плюс Сервіс»

№	Постачальник	Характеристика продукції
1.	Торгова марка «Наша Ряба»	Свіже охолоджене м'ясо птиці
2.	Торгова марка «Апетитна»	М'ясо свинини, індика, охолоджені напівфабрикати, маринована продукція
3.	Торгова марка «Ситні»	Заморожені напівфабрикати
4.	Торгова марка «Легко»	Заморожені напівфабрикати
5.	Торгова марка «Башинський»	М'ясо-ковбасні вироби

Крім перелічених видів продукції підприємство реалізує також молочну продукцію, різні супутні товари. Магазины підприємства через свою мережу також реалізують продукцію кулінарії: хот-доги, гамбургери, шаурму та гриль-меню.

ДП здійснює свою діяльність у відповідності до законодавства України, Установчого Договору, Статуту, а також внутрішніх правил та процедур, регламентів та інших галузевих нормативних актів.

ДП згідно Статуту має право створювати дочірні підприємства із правом юридичної особи, представництва та філії з правом відкриття поточних та розрахункових рахунків та затверджувати положення та статuti щодо їх створення.

Якщо товариство має зобов'язання перед кредиторами, то воно відповідає по них всім своїм майном у разі стягнення.

Аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства на прикладі одного з магазинів «Універсал-Плюс Сервіс» за 2020-2022 роки наведений у табл.2.2-2.5.

Таблиця 2.2- Аналіз показників фінансової стійкості ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» в 2020-2022 рр.

Найменування показника	2020	2021	2022	2021/2020		2022/2021	
				абс.	%	абс.	%
Коефіцієнт незалежності	0,101	0,159	0,262	0,06	57,29	0,10	64,90
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	0,899	0,841	0,738	-0,06	-6,44	-0,10	-12,27
Коефіцієнт заборгованості	8,893	5,290	2,814	-3,60	-40,52	-2,48	-46,80
Коефіцієнт здатності до маневрування власних засобів	-1,140	0,312	0,399	1,45	-127,39	0,09	28,00

Коефіцієнт (К) незалежності (автономії, власності, концентрації власного капіталу) характеризує частку власників компанії в загальній сумі коштів, що спрямовуються на її діяльність. Чим вище значення цього коефіцієнта, тим фінансово стійкіше підприємство і тим менше воно залежить від зовнішніх кредиторів. Рекомендована нижня межа цього показника становить 0,6 (або 60%).

Значення коефіцієнту незалежності у ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» протягом 2020-2022 рр. значно нижче за нормативне, проте на позитивну оцінку заслуговує підвищення показника з 0,159 в 2021 до 0,262 в 2022 р. Таким чином можна стверджувати, що підприємство сильно залежить від зовнішніх кредиторів, проте ця залежність значно послабилась в 2022 році.

К концентрації залученого капіталу характеризує ту частку авансованих в діяльність підприємства коштів, яка співставлена із загальною сумою коштів. Чим нижче є цей показник, тим в більшій мірі підприємство вважається стабільним, стійким, незалежним від позикових коштів. Коефіцієнт концентрації залученого капіталу ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» протягом 2020-2022 рр. мав занадто високе значення, що свідчить про високу залежність підприємства від запозичень. Зниження цього показника в 2022 році можна оцінити позитивно.

Коефіцієнт здатності до маневрування власними коштами (власного капіталу) дозволяє визначити ту частину власного капіталу ДП, яку воно використовує для фінансування своєї поточної діяльності і є вкладеною в обігові кошти. Позитивна динаміка зазначеного показника на дослідженому підприємстві свідчить про деяке покращення структури капіталу в 2020-2022 рр.

Таблиця 2.3 – Аналіз показників платоспроможності (ліквідності) ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» в 2020-2022 рр.

Найменування показника	2020	2021	2022	2021/2020		2022/2021	
				абс.	%	абс.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Обсяг власних обігових коштів	-98,000	73,900	192,500	171,90	-175,41	118,60	160,49
Здатність капіталу до маневрування	0,000	0,002	0,009	0,00	352,41	0,01	347,30
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,000	0,002	0,010	0,00	449,51	0,01	382,33
Коефіцієнт термінової ліквідності	0,743	0,967	0,985	0,22	30,12	0,02	1,86
Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	0,872	1,059	1,142	0,19	21,46	0,08	7,83
Частка обігових коштів в активах	0,784	0,891	0,843	0,11	13,64	-0,05	-5,40
Частка виробничих запасів у поточних активах	0,404	0,189	0,262	-0,21	-53,07	0,07	38,48

Обсяг власних обігових коштів характеризує частку власного капіталу ДП, яка використовується на покриття поточних активів підприємства. Поточні активи - обертаються менше за рік. На величину цього показника впливає структура активів та структура джерел їх утворення. Цей показник має особливе значення для ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс», оскільки компанія займається комерційною діяльністю. Якщо цей показник в динаміці зростає в 2020-2022 роках, то це свідчить про позитивні тенденції на ДП.

Маневреність капіталу (власних оборотних коштів) характеризує ту частину власних оборотних коштів, яка має абсолютну ліквідність. Для нормально функціонуючої компанії цей показник коливається від нуля до одиниці. Зокрема, це може залежати від того, наскільки компанія потребує

вільних грошових коштів. Якщо цей показник зростає в динаміці, то це можна оцінити позитивно.

К абсолютної ліквідності є найсуворішим критерієм ліквідності підприємства. Показує, яка частка поточних кредитних зобов'язань може бути погашена негайно в разі необхідності. В економічній літературі рекомендована нижня межа показника 0,2. На аналізованому підприємстві цей показник протягом 2020-2022 рр. має значення значно нижче за нормативне, що негативно характеризує його платоспроможність, яка в 2020 році має значення 0 і свідчить про те, що на підприємстві була загроза неплатоспроможності.

К швидкої ліквідності характеризує частку зобов'язань за короткостроковими кредитами, які можуть бути погашені не тільки грошовими коштами, але й ринковими цінними паперами та дебіторською заборгованістю. В економічній літературі оціночним мінімальним значенням показника є 1.

На аналізованому підприємстві показник має значення, які близькі до нормативних, до того ж збільшення показника в динаміці підтверджує зростання платоспроможності підприємства.

К загальної ліквідності дає загальну оцінку ліквідності поточних активів, у тому числі резервів, і показує, яка частка поточних активів підприємства припадає на одиницю поточних зобов'язань. Логіка розрахунку цього показника полягає в тому, що підприємство розраховується за короткостроковими зобов'язаннями переважно за рахунок оборотних активів. Отже, якщо поточні активи перевищують обсяг поточних зобов'язань, підприємство можна вважати успішно функціонуючим. Зниження імпульсу вважається несприятливою тенденцією. В обліково-аналітичній практиці мінімальним значенням показника є 2, що значно перевищує наявні на аналізованому підприємстві показники в 2020-2022 рр., проте спостерігається позитивна динаміка зазначеного показника.

Ділову активність визначають результати і ефективність поточної основної діяльності ДП. Економічні чинники ділової активності свідчать про ефективність використання підприємством своїх коштів. В цю групу

включають різні показники, що оцінюють якість обороту засобів. Їх розрахунок є дуже важливим в оцінці фінансового стану ДП, бо інтенсивність обороту готівкових коштів, тобто швидкість їх перетворення на готівку, має безпосередній вплив на платоспроможність підприємства (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.- Аналіз показників ділової активності ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» в 2020-2022 рр.

Найменування показника	2020	2021	2022	2021/2020		2022/2021	
				абс.	%	абс.	%
Коефіцієнт трансформації	1,159	0,803	0,691	-0,36	-30,71	-0,11	-13,97
Коефіцієнт обігу дебіторської заборгованості	2,939	1,435	1,118	-1,50	-51,18	-0,32	-22,10
Коефіцієнт обігу кредиторської заборгованості	2,069	0,959	0,441	-1,11	-53,65	-0,52	-53,99
Коефіцієнт обігу матеріально-виробничих запасів	112,519	25,513	7,958	-87,01	-77,33	-17,56	-68,81
Коефіцієнт обігу власного капіталу	5,739	5,824	3,200	0,09	1,48	-2,62	-45,06
Коефіцієнт обігу основних коштів	33,080	9,257	5,511	-23,82	-72,02	-3,75	-40,47

К обігу активів (коефіцієнт трансформації) дозволяє оцінити ефективність використання підприємством усіх наявних ресурсів, незалежно від джерел їх залучення, тобто показує, скільки разів на рік (чи інший звітний період) відбувається весь цикл виробництва й обігу, що дає відповідний ефект у вигляді прибутку або скільки грошових одиниць реалізованої продукції дала кожна грошова одиниця активів. Зменшення показника в динаміці протягом 2020-2022 рр. можна оцінити негативно.

К обігу дебіторської заборгованості (засобів у розрахунках) визначає, скільки разів (усереднено) дебіторська заборгованість (рахунки покупців) перетворювалася у готівку за аналізований період. Хоча для аналізу цього коефіцієнта немає жодної бази для порівняння, окрім середніх по галузі коефіцієнтів, цей показник слід порівнювати з коефіцієнтом обігу кредиторської заборгованості. Це дозволяє здійснювати порівняння термінів, на які інші підприємства надають ДП комерційний кредит, з термінами, на які ДП надає кредит іншим підприємствам.

Коефіцієнт (К) обігу кредиторської заборгованості показує, скільки оборотів потрібно підприємству для сплати рахунків. На аналізованому підприємстві протягом 2020-2022 рр. спостерігається зниження обох коефіцієнтів, проте зниження коефіцієнту обігу кредиторської заборгованості відбувається більш швидкими темпами.

Коефіцієнт (К) обігу матеріально-виробничих запасів показує наскільки швидко проходить реалізація цих запасів. Загалом, чим вище швидкість оборотності запасів, тим менше коштів закріплено в цій найменш ліквідній статті оборотного капіталу, тим більш ліквідна структура оборотного капіталу і тим стабільніше фінансове становище компанії. Особливо важливо збільшити обсяг продажів і зменшити товарні запаси, коли зобов'язання компанії значно збільшилися.

Коефіцієнт (К) обігу власного капіталу дозволяє співставити обсяг реалізованих товарів та власний капітал, що був авансований в основну діяльність. З фінансової точки зору, він свідчить про інтенсивність обігу вкладеного капіталу, а з економічної – визначає активність готівкових коштів, якою ризикує вкладник.

Зниження показника в 2020-2022 рр. свідчить про бездіяльність частини власних коштів.

Таблиця 2.5.- Аналіз показників рентабельності ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» в 2020-2022 рр.

Найменування показника	2020	2021	2022	2022/2021	
				абс.	%
1	2	3	4	5	6
1. Коефіцієнти рентабельності фінансово-господарської діяльності:					
1.1. Чиста рентабельність	12,14	12,89	17,76	4,87	37,80
1.2. Рентабельність виробничих витрат	52,82	51,40	108,84	57,44	111,76
1.3. Рентабельність загальних витрат	20,76	19,11	24,23	5,12	26,80
2. Коефіцієнти рентабельності активів та капіталу:					
2.1. Рентабельність власного капіталу	90,56	93,43	68,21	-25,23	-27,00
2.2. Рентабельність активів	12,95	12,89	14,73	1,84	14,31
2.3. Рентабельність оборотних активів	15,18	15,13	17,05	1,92	12,68

Аналіз прибутковості (рентабельності) підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їх використання.

В цілому динаміка показників рентабельності свідчить, що во всіх показниках в 2022 році ситуація змінилась на краще, спостерігається зростання майже всіх показників рентабельності (крім рентабельності власного капіталу ДП).

К рентабельності активів відображає, скільки прибутку отримується за рік на кожен грошову одиницю, вкладену в ДП, незалежно від джерела її залучення. Цей показник є одним з основних індикаторів конкурентоспроможності підприємства.

Так, в 2021 році на кожен гривню вкладених у підприємство коштів було отримано 12,89 коп. прибутку, в 2022 – 14,73 коп.

К рентабельності власного капіталу визначає скільки грошових одиниць чистого прибутку «заробила» кожна грошова одиниця, інвестована власниками ДП. Це дозволяє визначити ефективність використання цього капіталу і порівняти цей показник з можливим прибутком від інвестування цих коштів в інші цінні папери.

Значення цього показника є досить високим в 2021 та в 2022 рр. Так, кожна гривня, інвестована власниками підприємства, принесла в 2021 році 93,43 коп. чистого прибутку, в 2022 – 68,21 коп. Таким чином, в 2020-2022 рр. підприємство було інвестиційно привабливим, вкладати гроші в нього вигідніше ніж вносити кошти на депозит в банках.

2.2. Системний аналіз витрат торговельного підприємства

2.2.1. Аналіз загальної суми та рівня витрат обігу підприємства

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» усі витрати підприємства можна поділити на виробничі, операційні та інші витрати

діяльності. При цьому витрати потрібно розрізняти, виходячи з різних видів діяльності підприємства: операційної, інвестиційної та фінансової.

Операційні витрати – це витрати, що пов'язані зі здійсненням основної діяльності ДП, або забезпечують її здійснення.

Підприємство несе витрати, пов'язані з інвестиційною діяльністю з метою довгострокового вкладення капіталу з метою отримання прибутку (накопичення капіталу, розвитку та розширення виробництва, придбання цінних паперів тощо).

Підприємство несе витрати, пов'язані з фінансовою діяльністю, у разі сплати процентів за фінансовими ресурсами, отриманими від інших юридичних і фізичних осіб у вигляді позик і авансів, при первинному розміщенні на ринку цінних паперів акцій, облігацій власної емісії тощо.

Операційні витрати ДП за економічним змістом можна поділити на:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- витрати на соціальні потреби;
- амортизаційні відрахування;
- інші витрати.

Елемент «матеріальні витрати» включає витрати на виробництво (за винятком продукції власного виробництва):

- сировину та основні матеріали;
- покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- паливно-енергетичні ресурси;
- будівельні матеріали;
- запасні частини;
- тари і тарних матеріалів.

Елемент «Витрати на оплату праці» включає заробітну плату за посадовими окладами і ставками, премії та заохочення, матеріальне забезпечення, компенсаційні виплати, виплати за відпустку та інші періоди непрацездатності та інші витрати на оплату праці.

Елемент «Відрахування на соціальні заходи» включає:

відрахування єдиного соціального внеску; внески на індивідуальне страхування персоналу ДП; внески в інші соціальні заходи.

Елемент «Амортизація» включає суму накопиченої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових основних засобів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» входять операційні витрати, які не входять до вищезазначених елементів, зокрема витрати на відрядження, послуги зв'язку, плата за касове обслуговування тощо.

Використовуючи дані Звіту про фінансові результати за три роки проаналізуємо загальний обсяг витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» (табл.2.6.)

Таблиця 2.6. - Аналіз загального обсягу витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» за 2020-2022 рр. (тис.грн.)

Загальний обсяг витрат підприємства	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відхилення +/-	
				2021-2020 рік	2022-2021 рік
	651,6	755,5	737,6	86,0	- 17,9

Згідно даних таблиці, бачимо, що в 2021 році загальний обсяг витрат збільшився на 86,0 тис. грн., що свідчить про те, що у підприємства з'явилися більші потреби, ніж в попередньому році, але це може бути пов'язано зі зміною зовнішніх факторів, які не залежать від діяльності підприємства і не піддаються урегулюванню.

У 2022 році загальний обсяг витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» зменшився в порівнянні з 2021 роком на 17,9 тис. грн., що свідчить про скорочення підприємством своїх витрат. Це може бути наслідком кризових явищ в державі, які в свою чергу виявляються на підприємстві. Але, щоб зробити висновок, за рахунок яких елементів відбулося це скорочення, проаналізуємо структуру витрат (табл.2.7.).

Таблиця 2.7.- Аналіз структури витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс»
по елементах за 2020-2022 роки

№ п/п	Найменування показника	2020 рік, тис.грн.	2021 рік, тис.грн.	2022 рік, тис.грн.	Питома вага в %			Відносне відхилення, %	
					2020 рік	2021 рік	2022 рік	2021- 2020 рік	2022- 2021 рік
1.	Матеріальні витрати	178,0	218,9	251,7	27,32	28,98	34,13	123,0	115,0
2.	Витрати на оплату праці	212,0	248,2	221,5	32,53	32,85	30,03	117,1	89,2
3.	Відрахування на соціальні заходи	78,8	91,0	78,8	12,1	12,05	10,68	115,5	86,6
4.	Амортизація	14,1	12,5	10,5	2,16	1,65	1,42	88,7	84,0
5.	Інші операційні витрати	168,7	184,9	175,1	25,89	24,47	23,74	109,6	94,7
	Разом:	651,6	755,5	737,6	100	100	100	115,9	97,6

Аналіз витрат підприємства дозволив визначити, що у 2021 році визначається тенденція в зростанні показників витрат в порівнянні з 2020 роком. Це збільшення відбулося за рахунок всіх елементів витрат підприємства за винятком амортизації, яка в 2021 році склала 12,5 тис. грн, та зменшилась на 11,3 % в порівнянні з 2020 роком.

У 2022 році операційні витрати ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» становили 737,6 тис. грн. та в порівнянні з 2021 роком зменшились в порівнянні на 2,4%. Це зменшення пов'язано зі зменшенням темпів операційної діяльності, та в свою чергу зменшенню усіх показників, що характеризують діяльність ДП.

Склад операційних витрат ДП зображений на рисунку 2.1. у вигляді діаграми.

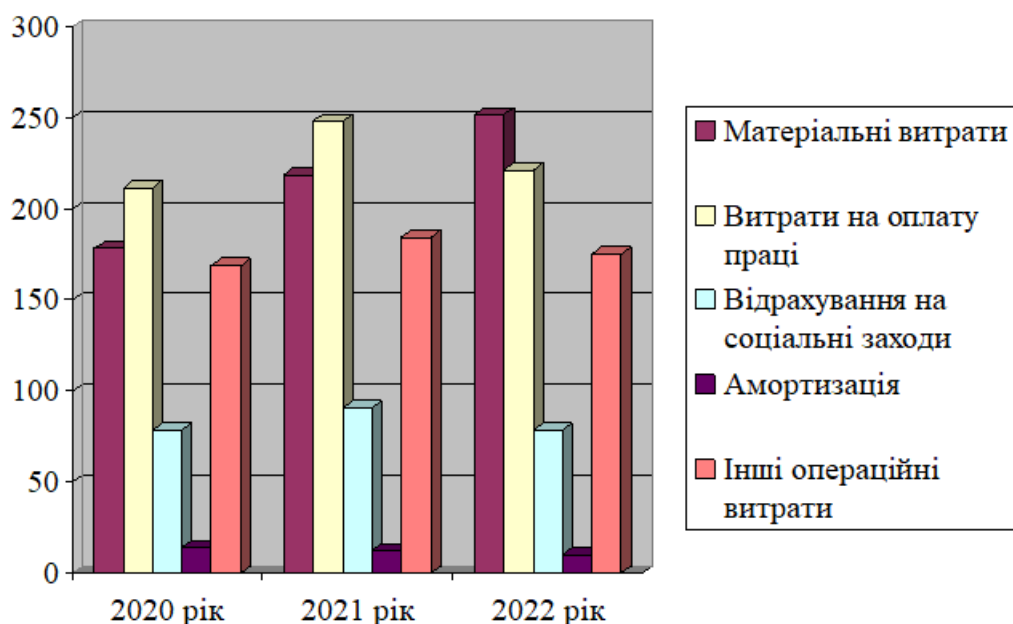


Рис. 2.1. Склад операційних витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» за 2020-2022 роки

Виходячи з даних таблиці 2.7. та рисунку 2.1. можна констатувати, що протягом всіх трьох років найбільшу частину витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» займають: матеріальні витрати, які в 2022 році збільшились відносно до 2021, та в динаміці склали 15,0%; витрати, що пов'язані з оплатою праці, питома вага яких в 2021 році складає 32,85 % та в 2022 році дорівнює 30,03%; інші операційні витрати які в 2022 році зменшились на 2,4% та в грошовому еквіваленті склали 175,1 тис.грн. Також до складу витрат товариства входять відрахування на соціальні заходи та амортизація. Ці показники в 2022 році зменшились на 13,4 % та 16% відповідно.

Для оцінки ефективності формування витрат на підприємстві ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс», проведемо аналіз за допомогою економічних коефіцієнтів, сутність яких наведена у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.- Склад та характеристика показників оцінки ефективності формування витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс»

Назва коефіцієнта	Алгоритм розрахунку	Сутність коефіцієнта
1.Коефіцієнт окупності постійних витрат	$\frac{AB + B3}{ЧД}$	визначає які постійні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу
2.Коефіцієнт покриття постійних витрат	$\frac{ЧД}{AB + B3}$	визначає скільки чистого доходу створює 1 грн. постійних витрат
3.Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	$\frac{AB}{ЧД}$	визначає які адміністративні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу
4.Коефіцієнт покриття адміністративних витрат	$\frac{ЧД}{AB}$	визначає скільки чистого доходу створює 1 грн. адміністративних витрат
5.Коефіцієнт покриття витрат на збут	$\frac{ЧД}{B3}$	визначає які витрати на збут несе підприємство, щоб одержати 1 грн чистого доходу
6.Коефіцієнт окупності витрат на збут	$\frac{B3}{ЧД}$	визначає скільки чистого доходу формує 1 грн. витрат на збут

Примітка: у формулах розрахунку АВ- адміністративні витрати; ВЗ- витрати на збут; ЧД- чистий дохід

Аналіз показників наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9.- Аналіз поточних витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» за 2020-2022 роки

№ п/п	Найменування показника	2020 рік	2021 рік	2022 рік
1.	Адміністративні витрати (тис.грн.)	482,4	570,5	608,4
2.	Витрати на збут (тис.грн.)	155,4	160,9	103,4
3.	Чистий дохід (тис.грн.)	482,5	503,7	362,6
4.	Коефіцієнт окупності постійних витрат	1,32	1,45	1,96
5.	Коефіцієнт покриття постійних витрат	0,76	0,69	0,51
6.	Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	0,99	1,13	1,68
7.	Коефіцієнт покриття адміністративних витрат	1,0	0,88	0,60
8.	Коефіцієнт окупності витрат на збут	0,32	0,32	0,29
9.	Коефіцієнт покриття витрат на збут	3,10	3,13	3,51

Аналіз поточних витрат підприємства довів, що протягом 2020-2022 років коефіцієнт окупності постійних витрат підприємства ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» збільшується, та в 2022 році дорівнює 1,96, а коефіцієнт покриття постійних витрат навпаки зменшується з 0,76 – 0,69-0,51 в 2020 – 2021 – 2022 роках відповідно, що негативно характеризує діяльність підприємства, так як свідчить про те, що в 2022 році на 1 гривню чистого доходу підприємство витрачає 1,96 грн. постійних витрат, та створює лише 0,51 грн. чистого доходу.

Коефіцієнт окупності адміністративних витрат та коефіцієнт покриття адміністративних витрат також мають аналогічну тенденцію та в 2022 році дорівнюють 1,68 та 0,60 відповідно, що також є негативним фактором, так як підприємство витрачає більше, ніж отримує завдяки адміністративним витратам. Незважаючи на негативну тенденцію попередніх показників, коефіцієнт окупності витрат на збут в 2022 році зменшується на 0,03 в порівнянні з 2020 роком та дорівнює 0,29, а коефіцієнт покриття витрат на збут збільшується та в 2022 році становить 3,51. Це свідчить про те, що підприємство на 1 грн. чистого прибутку несе 0,29 грн витрат на збут, а 1 грн. витрат на збут формує 3,51 грн. чистого доходу.

2.2.2. Аналіз структури витрат у розрізі статей та елементів витрат

Для більш точного визначення причин перевитрати або економії коштів і виявлення невикористаних резервів необхідний аналіз витрат по статтях.

Цей аналіз можна виконувати різними методами, але найпоширенішим є динамічне порівняння. Крім того, необхідний факторний аналіз кожної позиції для визначення резервів їх скорочення. Витрати обігу для кожної позиції аналізуються за допомогою загальної методології.

Факторний аналіз – це методика комплексного вивчення та вимірювання впливу факторів на значення результативного показника.

На величину витрат впливають як контрольовані (залежні від впливу підприємства), так і неконтрольовані (незалежні) фактори.

До неконтрольованих факторів відноситься фактор цін (окрім цін на товари власного виробництва), оскільки ціни на матеріали, тарифи на транспортні послуги, орендні ставки залежать від зовнішніх умов і напряду впливають на суму витрат.

До контрольованих можна віднести фактори, що пов'язані із організацією та управлінням господарськими процесами, які включають міру раціонального використання основних і оборотних засобів, вивчення кон'юнктури ринку, вибір ефективних форм торгівельного обслуговування, раціональне використання кредитних ресурсів та підвищення продуктивності праці.

Слід мати на увазі, що не завжди абсолютне збільшення витрат погіршує фінансовий результат. Наприклад, поліпшення якості торгівельного обслуговування підвищує рівень витрат. Але, якщо підвищення якості здійснюється ефективно, абсолютне зростання витрат супроводжується зниженням питомої ваги в об'ємі товарообігу або по відношенню до прибутку.

Угрупування витрат по статтях витрат дозволяє:

- визначити витрати по місцях їх виникнення;
- вивчити функціональну роль витрат в умовах діяльності підприємства;
- визначити роль витрат у технологічному процесі, управлінні та обслуговуванні;
- виділити прямі та непрямі, змінні та постійні витрати та знайти шляхи їх скорочення.

Окрім власне розподілу всіх витрат по статтях для цілей аналізу дуже важливим є вивчення динаміки зміни кожної статті.

Ретельний аналіз складу і динаміки поточних витрат за окремими статтями дозволяє визначити склад витрат, на які статті слід звернути особливу увагу.

Проведемо аналіз витрат підприємства ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» саме в розрізі статей (табл. 2.10).

Після проведених розрахунків поточних витрат досліджуваного підприємства бачимо, що протягом 2020-2022 років найбільшу питому вагу в

розрізі статей витрат зайняли витрати на оплату праці, які хоч и скоротилися в 2022 році в порівнянні з попереднім роком на 10,8%, але зайняли перше місце в структурі витрат.

Таблиця 2.10.- Аналіз витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» у розрізі статей за 2020-2022 роки (тис.грн.)

№ п/п	Показники	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Динаміка, %		
					2021-2020 рік	2022-2021 рік	2022-2020 рік
1.	Електроенергія	139,3	169,3	203,8	121,5	120,4	146,3
2.	Вода і каналізація	10,6	14,1	10,7	133,0	75,9	100,9
3.	Опалювання і газове обслуговування	22,3	27,1	27,7	121,5	102,2	124,2
4.	Пожежна сигналізація і спостереження	3,1	4,4	4,2	141,9	95,5	135,5
5.	Господарчі потреби	2,7	4,0	5,3	148,1	132,5	196,3
6.	Амортизація НА	14,1	12,5	10,5	88,7	84,0	74,5
7.	Витрати на оплату праці	212,0	248,2	221,5	117,1	89,2	104,5
8.	Відрахування на соціальні заходи	78,8	91,0	78,8	115,5	86,6	100,0
9.	Реклама	4,3	6,8	5,1	158,1	75,0	118,6
10.	Витрати на транспорт	10,4	12,5	9,8	120,2	78,4	94,2
11.	Інкасація	12,0	14,1	15,4	117,5	109,2	128,3
12.	Послуги банку	1,1	0,9	1,2	81,8	133,3	109,1
13.	Послуги касового апарата	1,0	1,2	0,5	120,0	41,7	50,0
14.	Витрати на відрядження	8,1	5,4	6,8	66,7	126,0	84,0
15.	Витрати на телефонний зв'язок	6,6	6,2	7,1	93,9	114,5	107,6
16.	Охорона	27,4	23,0	19,0	83,9	82,6	69,3
17.	Поштові витрати	0,2	0,9	0,5	450,0	55,6	250,0
18.	Оренда рекламного щита	-	14,3	15,2	-	106,3	-
19.	Вивіз сміття	8,9	8,3	9,2	93,3	110,8	103,4
20.	Участь у семінарах	0,9	0,2	1,7	22,2	850,0	188,9
21.	Фінансові санкції	2,8	3,2	2,5	114,3	78,1	89,3
22.	Списання товарів	1,5	3,2	2,9	213,3	90,6	193,3
23.	Багажні послуги	1,7	1,3	2,7	76,5	207,7	158,8
24.	Інформаційні послуги	2,6	3,1	2,0	119,2	64,5	76,9
25.	Плата за землю	79,2	80,3	73,5	101,4	91,5	92,8
Всього		651,6	755,5	737,6	115,9	97,6	113,2

Друге місце займають витрати на електроенергію, які протягом трьох років збільшувались та в 2022 році склали 203,8 тис.грн, що на 46,3 % більше, ніж в 2020 році.

Це збільшення може бути обумовлене двома факторами:

- збільшуванням тарифних ставок за електроенергію, що є зовнішнім фактором, та не залежить від підприємства;
- збільшенням витрати електроенергії, у зв'язку зі збільшенням торгових площ, зміні освітлення торгових залів, продовження робочого часу магазину. Ці фактори відносяться до внутрішніх, та їх обсяг підприємство може контролювати, що і необхідно зробити, щоб в наступному році зменшити обсяг витрат.

Також, одне з перших місць займають відрахування на соціальні заходи, які в 2022 році склали 78,8 тис. грн., та, відповідно, зменшились в порівнянні з 2021 роком. Плата за землю навпаки зменшилася на 7,2% і в 2022 році дорівнює 73,5 тис. грн. Витрати на охорону праці зменшуються на протязі трьох років, та в 2022 році склали 19,0 тис.грн., це зменшення в динаміці дорівнює 30,7%. Всі вище перелічені показники займають перші п'ять місць в розрізі статей витрат, та мають найвпливовіше значення на загальний обсяг поточних витрат. Загалом за 2020-2022 роки найбільше збільшення відбулося за такими статтями, як опалювання і газове обслуговування, витрати на господарчі потреби, витрати на списання товарів.

Таким чином, аналіз витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» довів, що в 2022 році відбулося збільшення витрат у порівнянні з 2022 роком. Це характеризується як негативна тенденція, бо зростання витрат більш високими темпами, ніж зростання доходів може зменшити прибуток підприємства. Підприємству потрібно розробити стратегію УВТП з метою оптимізації їхнього розміру та структури, завдяки чого зросте конкурентоздатність підприємства і з'явиться можливість планування економічного зростання в довготривалій перспективі.

2.3. Оцінка ефективності діючої системи управління витратами на підприємстві

Майже всі українські підприємства, що працюють в умовах війни, зіткнулися із проблемою зростання витрат. Перш за все це пов'язано із виникненням неочікуваних витрат (купівля генератора, освітлювальних приборів, ламп, морозильних камер, павербанків, зарядних приладів, теплового спецодягу, чайників, автономних засобів обігріву для працівників і покупців, захисних споруд на вікна, обладнання укриття, системи сповіщення про сигнали тривоги; додатковий захист електронної інформації тощо), а також із нестачею кваліфікованих та досвідчених працівників(в умовах міграції за кордон і в інші регіони). В таких умовах виникає потреба удосконалення СУВ.

Система управління витратами (СУВ) на торговельному підприємстві – це безперервний процес обліку, аналізу, планування та контролю, кінцевим результатом якого є прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення оптимізації, зменшення обсягів або підвищення ефективності витрат.

УВТП проводиться у певній послідовності (рис.2.2)

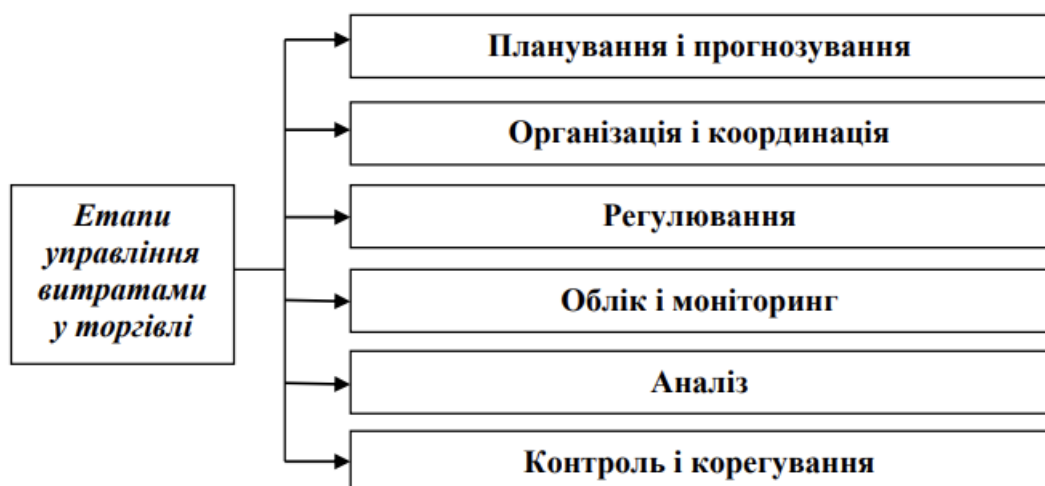


Рис. 2.2. Етапи УВТП ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс»

Основою СУВ є планування обсягу витрат і рівня собівартості. Грамотне планування – практично гарантія досягнення ефективного результату. При плануванні на конкретний період планується стаття, загальний обсяг і сума витрат ДП. На основі планових характеристик організовується діяльність підприємства, регулюється товарообіг і грошовий обіг, виконується план витрат.

З метою оцінки ефективності діючої СУВ ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» була вивчена наявність на підприємстві еталонних елементів УВТП. Результати такої оцінки наведені у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11. - Оцінка діючої на підприємстві ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» СУВ

Еталонний елемент системи управління витратами	Застосування підприємством	Відповідальна особа
Прогнозування	Ні	Головний бухгалтер
Планування	Частково	Головний бухгалтер
Організація	Так	Керівник
Координація	Так	Керівник
Регулювання	Частково	Керівник
Облік та документообіг	Так	Головний бухгалтер
Моніторинг	Ні	Керівник Головний бухгалтер
Аналіз	Частково	Головний бухгалтер
Контроль	Частково	Керівник Головний бухгалтер
Коригування	Частково	Керівник

З таблиці 2.11. можна побачити, що з усіх необхідних елементів СУВ на ДП повністю реалізовано лише організацію, координацію, облік та документообіг. Іноді використовуються такі елементи, як планування, регулювання, аналіз, контроль і коригування. Такі елементи, як прогнозування та моніторинг, не використовуються.

УВТП використовується для порівняння отриманих рівнів витрат і доходів. На основі таких порівнянь керівництво компанії приймає важливі управлінські рішення щодо управління витратами. Інформаційною основою для

порівняння суми витрат і доходів є дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Цей звіт містить таку інформацію:

- 1) сума доходу від реалізації товарів у звітному місяці;
- 2) загальна сума витрат за звітний місяць;
- 3) розбивка суми видатків за звітний місяць за статтями;
- 4) фактори, що впливають на збільшення або зменшення витрат підприємства;
- 5) сума витрат по відношенню до реалізації та собівартості реалізованої продукції;
- 6) стан договорів про надання послуг і тарифів, укладених з комунальними підприємствами.

Звіт доповнюється службовою запискою, в якій головний бухгалтер не тільки коментує суму витрат, а й часто вносить пропозиції щодо зменшення або недопущення додаткового збільшення витрат. Незважаючи на великий обсяг показників, що відображаються у звіті, обсяг роботи, необхідний для його складання, невеликий, оскільки більшу частину інформаційного матеріалу головний бухгалтер бере з бухгалтерської програми з аналітичною функцією, яка використовується на торговому підприємстві.

Незважаючи на те, що функціонал облікової програми, що використовується ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс», містить певні елементи прогнозування, ДП вони не використовуються. Тому оцінити ступінь досягнення прогнозних показників за такими показниками, як доходи, витрати та чистий прибуток, неможливо.

Функцію планування витрат частково виконує головний бухгалтер, який складає плани фонду оплати праці і, відповідно, відрахувань із заробітної плати; витрат за комунальні послуги. Функцію організації, регулювання та налагодження СУВ в компанії виконує керівник. При цьому управлінські рішення не завжди реалізуються вчасно.

Таким чином, можна визначити, що на момент проведення дослідження на ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» діє система управління витратами, в якій деякі необхідні елементи або не застосовані зовсім, або застосовані лише частково, що не дозволяє досягти максимального ефекту. Наприклад, не використовуються прогнозування та моніторинг; частково використовуються такі функції управління витратами, як планування, регулювання, аналіз, контроль і коригування. Крім того, основними суб'єктами в системі управління витратами є керівник і головний бухгалтер. Інші співробітники компанії не беруть участі в системі управління витратами.

На підставі існуючої СУВ у ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» можна визначити основні проблеми УВТП (рис. 2.3.).



Рис. 2.3. Основні проблеми СУВ ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс»

З рисунка 2.3. можна визначити, що більшість проблем, з якими стикається ДП пов'язано:

- відсутності довгострокової стратегії УВТП, пов'язаної із загальною стратегією;
- невикористання ДП елементів повноцінної СУВ в управлінні витратами.

Для реального підвищення ефективності процесу УВТП в ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» необхідно створити систему управління на основі

системного підходу, яка відображає результати роботи підприємства за минулий період, забезпечує контроль та аналіз поточної діяльності структурних підрозділів, визначення співвідношення між рівнем витрат, обсягом товарообігу та прибутком, своєчасне планування майбутньої діяльності.

Таким чином, сутністю СУВ є націленість на перспективу. Запропонована СУВ повинна забезпечити керівництво такою за змістом інформацією, яка дозволить: приймати управлінські рішення з урахуванням їх економічних наслідків; здійснювати контроль витрат порівняно зі стандартами; будувати довгострокову економічну стратегію ДП; оцінювати виникнення витрат і норми прибутку протягом операційного періоду; оцінювати окремі витрати за структурними підрозділами ДП; приймати рішення про доцільність окремих операцій і ефективності використання ресурсів.

На підсумку, зазначимо, що ключові завдання ефективного УВТП необхідно вирішувати комплексно. Тільки такий підхід дасть бажані результати та сприятиме швидкому зростанню економічної ефективності ДП. Також необхідно правильно визначити завдання СУВ, що відповідають цілям ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс»:

- 1) обґрунтування управлінських рішень щодо реалізації товарів і послуг;
- 2) коригування планових показників відповідно до змін кон'юнктури ринку та впливу зовнішніх факторів;
- 3) визначення вартості основних функцій управління;
- 4) підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі керівництва та прийнятті рішень;
- 5) пошук резервів зниження витрат на всіх етапах процесу реалізації товарів і в усіх структурних підрозділах ДП;
- 6) вибір норм витрат;
- 7) складання кошторисної документації по економічних елементах, етапах і стадіях процесу реалізації товарів;
- 8) матеріальне стимулювання персоналу до зниження витрат;
- 9) вибір СУВ, що відповідає умовам діяльності підприємства.

3. ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

3.1. Напрями вдосконалення системи управління витратами торговельного підприємства

Під час воєнного стану організація та розвиток підприємницької діяльності мають певні труднощі, але вкрай необхідні для збереження потенціалу країни.

Серед багатьох завдань щодо збереження та розвитку бізнесу є оптимізація витрат підприємства шляхом формування та удосконалення СУВ.

Воєнний стан вимагає переорієнтації діяльності щодо постачання товарів та послуг. Це може включати зміну асортименту, технологічні зміни, закупівлю спеціалізованого обладнання та матеріалів.

Ці зміни зазвичай супроводжуються додатковими витратами на розробку нових процесів та зміну виробничої логістики. Воєнний стан в Україні супроводжується обмеженнями руху товарів, перевезенні та постачанні ресурсів. Підприємства стикаються зі складнощами в транспортній логістиці, збільшеними витратами на доставку, пересування та зберігання товарів. Зміни в логістичних процесах можуть вимагати додаткових витрат для забезпечення надійного постачання та підтримки виробництва.

З метою ефективного управління витратами в умовах воєнного стану, підприємства повинні зосередитись на таких аспектах:

- аналіз та моніторинг ризиків: наприклад, диверсифікація постачальників та пошук альтернативних джерел ресурсів;
- контроль витрат: для цього можуть використовуватись фінансові та управлінські інструменти, такі як бюджетування, контроль за витратами, управління запасами тощо;

- аналіз ринку та попиту: підприємства повинні ретельно вивчати ринкові тенденції та зміни у споживчому попиті, щоб адаптувати свою стратегію до сьогоденних умов;
- резервування фінансових ресурсів;
- запровадження ефективних систем управління.

Враховуючи вплив воєнного стану на СУВ підприємств України, важливо пам'ятати, що кожна ситуація є особливою і потребує індивідуального підходу. Розуміння ризиків, гнучкість та швидкість адаптації є ключовими факторами для успішного УВТП.

УВТП – це складний, багатовимірний та динамічний процес, що включає управлінські дії, результатом яких є досягнення високих економічних результатів діяльності підприємства[24, с.15]. У сучасних умовах УВТП означає створення єдиної, раціональної, чіткої та злагоджено функціонуючої системи з конкретними цілями та взаємопов'язаними елементами. УВТП включає виконання всіх функцій управління, тобто функції повинні реалізовуватися через елементи процесу управління: прогнозування, планування, нормування, організацію, розрахунок, мотивацію та стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль (рис.3.1).

Для кожного елементу системи визначені конкретні завдання, виконання яких слугують досягненню загальних цілей ДП. Усі організаційні підсистеми СУВ- нормування, планування, прогнозування, облік, аналіз, оцінка факторів, що впливають на економію ресурсів вирішують проблемні завдання в межах своїх повноважень.

СУВ – це сукупність гнучких взаємозалежних елементів, методів і механізмів. Всі вони діють у певних рамках функціональних обов'язків і утворюють єдине ціле. За їх допомогою узагальнюються процеси забезпечення та використання ресурсів, вирішуються чітко визначені цілі, а також реалізуються тактичні та стратегічні завдання. Мета цієї системи – дозволити менеджерам контролювати та прогнозувати витрати, вибрати найбільш

ефективні шляхи розвитку компанії та приймати оперативні управлінські рішення [25, с.176].

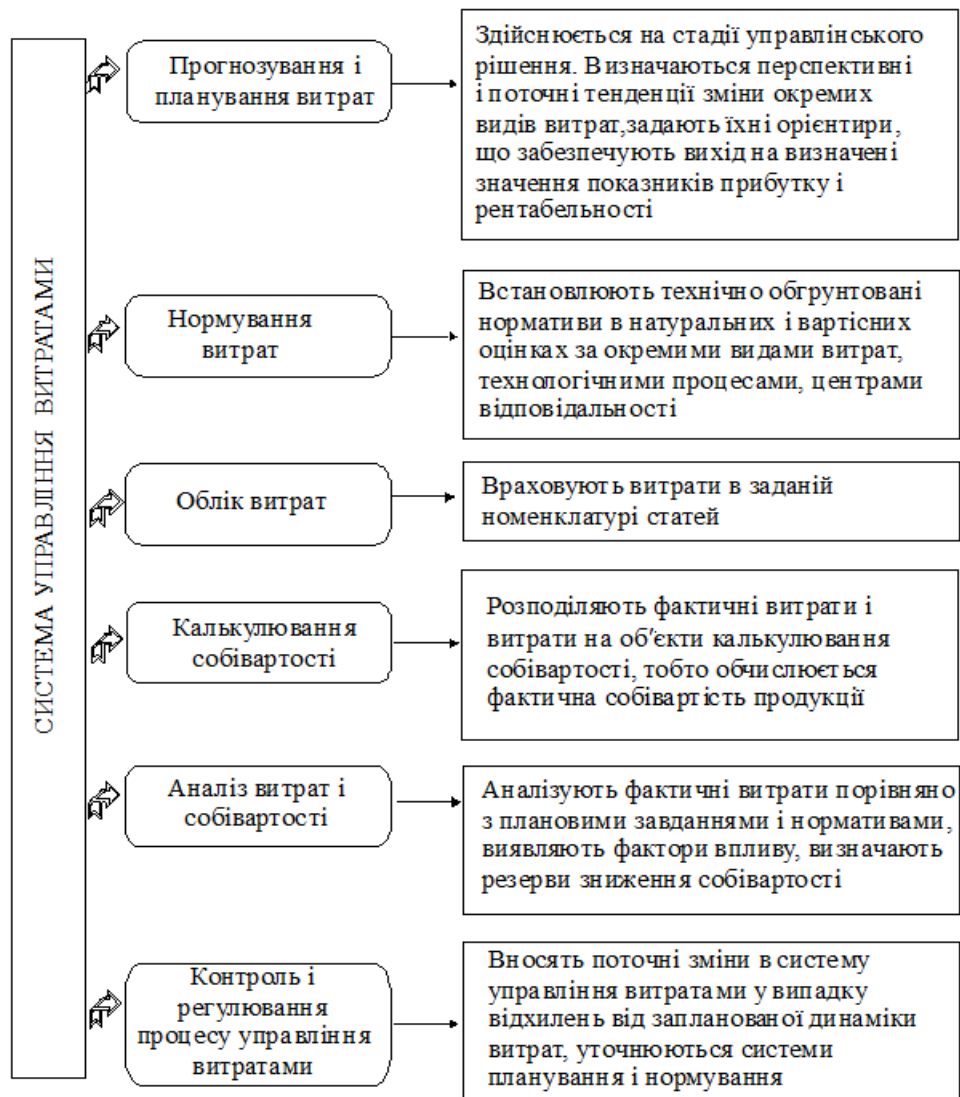


Рис. 3.1. Аналітичні елементи СУВ

СУВ спрямована на вирішення наступних завдань:

- визначення ролі УВТП як фактора підвищення фінансових результатів;
- визначення витрат на основні функції управління;
- контроль за ходом господарської діяльності підприємства;
- виявлення тенденцій зміни рівня, величини і структури витрат за величиною товарообігу;
- збір та аналіз інформації про витрати;
- нормування, планування витрат за елементами, одиницями продукції та видами товарів;

- виявлення резервів оптимізації витрат та економії ресурсів[26, с. 191].

Завдання УВТП має вирішуватися комплексно. Тільки такий підхід дає бажані результати та сприяє швидкому зростанню економічних показників ДП. Важливим також є правильне визначення завдання, що стоять перед СУВ та відповідають стратегічним цілям ДП, а саме:

- обґрунтування управлінських рішень щодо реалізації товарів і послуг;
- коригування планових показників відповідно до змін ринкової ситуації та впливу зовнішніх факторів;
- визначення витрат за основними функціями управління;
- створення інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі та прийнятті бізнес-рішень;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах діяльності і у всіх підрозділах ДП;
- вибір нормування витрат;
- чіткий розрахунок вартості за економічними елементами, етапами та структурами;
- систематичне вдосконалення організації та технології обслуговування споживачів;
- матеріальне стимулювання ресурсозбереження;
- вибір системи УВТП, що відповідає умовам діяльності ДП.

Для створення сучасної СУВ потрібно розробити модель автоматизованої обробки інформації для прийняття управлінських рішень.

Практична втілення дієвої моделі УВТП в ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» покликана забезпечити реалізацію кожного етапу всього процесу УВТП в рамках підсистеми управління (керівник, комерційний директор, головний бухгалтер, керівники відділів, служб і секторів). Розподіл відповідальності за проектування даної моделі на етапі її розробки має лежати безпосередньо на керівнику підприємства, а на етапі її реалізації — на окремих функціональних керівниках (комерційному менеджері, головному бухгалтеру та керівниках структурних підрозділів).

Одним з напрямків удосконалення процесу УВТП є суттєвий перегляд основних функцій управління витратами в ДП, реалізація яких на сьогодні є малоефективною. Реалізація функцій потребує суттєвих змін: планування витрат за окремими центрами відповідальності; облік витрат за річною фінансовою звітністю; мотивація та стимулювання персоналу до скорочення загальних витрат; контроль витрат на рівні структурних підрозділів ДП; нормування витрат для визначення собівартості товарів і послуг; оцінка та аналіз витрат за походженням та статтями витрат; прийняття управлінських рішень на кожному етапі управлінського циклу.

Складові і зв'язок основних етапів прийняття управлінських рішень, що відображають складові процесу УВТП, наведено на рис. 3.2.



Рис.3.2. Складові процесу УВТП на основних етапах прийняття управлінських рішень

Слід зазначити, що практична реалізація запропонованих компонентів дозволить вищому менеджменту ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» вирішити три основні проблеми: 1) побудувати процес УВТП, який дозволить ДП ефективно працювати в умовах невизначеності; 2) розподіляти витрати в умовах обмеженості наявних ресурсів з метою їх ефективного використання; 3) приймати ефективні управлінські рішення, що дозволяють існуючій СУВ швидко адаптуватися до змін зовнішнього середовища. Також дуже важливим є проведення аналізу сучасних технологій УВТП, перегляд методологічних підходів до формування ефективної системи КВ, напрямів СУВ на підприємстві та механізмів її реалізації.

Складність процесу УВТП полягає в тому, що керівництво ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» не отримує в оперативному режимі детальну інформацію щодо реальних господарських витрат. Це пов'язане із відсутністю ефективної інформаційної системи управлінського обліку.

Сучасну систему управлінського обліку ВТП на підприємстві в найширшому розумінні можна представити як ряд із п'яти функціональних підсистем, зображених на рис. 3.3.

Особливе місце слід відвести в системі управлінського обліку витрат підсистемі контролю витрат, зміст якої в ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» потребує суттєвих змін у СУВ.



Рис. 3.3. Рекомендовані підсистеми оновленої системи управлінського обліку

По-перше, в умовах сучасних ділових відносин та використання управлінських технологій значно розширився зміст самого терміну контроль ВТП. Це вже не просто порівняння поточного результату з планом (нормою) і прийняття відповідних управлінських рішень, а процес, який охоплює багато економічних проблем, які вирішувалися в минулому, вирішуються сьогодні і будуть вирішуватися в майбутньому. По-друге, якщо раніше управлінський КВ на підприємстві був функцією керівників вищої та середньої ланки управління, то у період трансформації національної економіки або у періоди невизначеності його сфера поширилася до виконавців. По- третє, управлінський КВ зазвичай тісно пов'язаний з даними бухгалтерського обліку, дані якого використовуються для прийняття рішень щодо поточної діяльності ТОВ «Універсал- Плюс Сервіс», а не для розробки рішень стратегічного характеру. По - четверте, потрібно суттєво оновити інструментарій управлінського КВ до вимог сучасного менеджменту.

За результатами проведеного дослідження зроблено висновок, що методологія управління опікується підтримкою функціональності системи УВТП та повинна концептуально базуватися на принципах сучасної концепції управління ВТП – контролінгу, який є особливою саморегульованою системою методів і інструменти функціонального забезпечення корпоративного управління та водночас включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль, регулювання та внутрішній консалтинг, які утворюють єдиний внутрішній економічний механізм УВТП.

Для забезпечення ефективної роботи підприємств торговельної галузі в сучасних умовах потрібна правильна організація УВТП. Це означає, що потрібна єдина, чітко працююча, раціональна система з функціональними взаємопов'язаними складовими та цільовими установками.

Побудову та удосконалення СУВ на торговельному підприємстві пропонуємо здійснювати за допомогою:

- виділення ключових концепцій та понять в СУВ;
- виявлення існуючих проблем формування та КВ на підприємстві;

- створення моделі УВТП з урахуванням специфіки галузі та ДП;
- побудови інформаційної системи;
- адаптації документообігу до застосованої інформаційної системи;
- розподілу відповідальності за формування витрат і створення механізму мотивації та стимулювання їх зниження за допомогою ефективних методів і механізмів на всіх рівнях управління.

3.2. Запровадження у практику управління витратами методів їх моделювання в умовах невизначеності

Витрати підприємства можуть бути схильними до змін під впливом як внутрішніх, так і зовнішніх факторів.

Зрозуміло, що всі зміни передбачити не можна, але за допомогою сучасної та дієвої СУВ можна організувати КВ за їх видами, цілеспрямовано здійснювати вплив на їх зміни та у разі необхідності передбачати вплив негативних факторів.

Накопичення інформації, впевненість у її достовірності та наявність аналітичної підтримки роботи з цією інформацією для формування управлінських рішень є важливими елементами механізму УВТП.

УВТП – це процес планомірного формування оптимального рівня операційних витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дозволяє підприємству досягти певних конкурентних переваг на ринку збуту, реалізувати гнучку цінову політику, розробити оптимальну виробничу програму і досягти високого прибутку в різних умовах. Однак, процес зниження витрат – це важливе завдання для любого підприємства, але воно не може бути самоціллю, бо політика постійного зниження витрат може привести до зниження якості обслуговування споживачів, відмови від реалізації товарів, які користуються високим попитом, але потребують значних витрат на етапі їх втілення. Саме тому розробка СУВ обігу має бути спрямована не на зниження розміру витрат, а на їх оптимізацію.

ОВ ДП націлена на вирішення наступних завдань: оцінка обґрунтованості абсолютного рівня витрат; його відповідність плановим значенням; оцінка факторів, що визначають розмір та структуру витрат; своєчасне виявлення резервів зниження витрат, а також виявлення та обґрунтування механізмів визначення цих резервів. Відповідно, ОВ ДП може бути однією з технологій планування прибутку, важливою складовою моделі управління прибутком підприємства.

Метод оптимізації абсолютної величини ВТП- це органічна сукупність фінансових, математичних і статистичних прийомів цілеспрямованого моделювання фінансових процесів і показників. Вони дають змогу з прийнятним рівнем статистичної достовірності обґрунтовувати управлінські рішення щодо визначення абсолютної вартості або структура витрат ДП. Слід зазначити, що серед цих методів оптимізації абсолютної величини витрат підприємства заслуговують на увагу такі методи:

- ABC-аналіз;
- XYZ-аналіз;
- вартісний аналіз.

ABC-аналіз являє собою технологію, яка дозволяє оцінити доцільність витрат з точки зору корисності виконання операцій технологічного процесу, пов'язаних з цими витратами. Наявність такої оцінки дозволяє оптимізувати обсяг витрат за рахунок виключення тих, які безпосередньо не забезпечують належної віддачі від досягнутих фінансових результатів. Для оптимізації співвідношення між позитивним впливом об'єкта і загальними витратами протягом життєвого циклу використовується групування, яке на практиці називається ABC-Analysis, тобто ABC-аналізом[29].

Групування відбувається за трьома категоріями об'єктів (А, В, С). При цьому до категорії А входить невелика кількість об'єктів із високим впливом на контрольований показник ефективності, до категорії Б – середня кількість об'єктів із середнім впливом та до категорії В – значна кількість об'єктів

(статей витрат або калькуляції собівартості з низьким впливом на ефективність бізнесу. Таким чином, головна сутність дослідження ABC-аналізу полягає в тому, що максимальна прибутковість і максимальне збільшення ринкової вартості компанії досягаються шляхом ефективного управління витратами категорії А.

Втілення даного методу в практику здійснюється у декілька етапів (табл.3.1).

Таблиця 3.1.-Характеристика етапів УВТП на основі ABC-методу

Етап	Мета	Завдання
Підготовчий	Формування інформаційного та організаційного забезпечення проведення аналізу витрат	Визначення відповідальних осіб та виконавців. Розробка плану та програми проведення аналітичних досліджень. Визначення мети, завдань та відповідних об'єктів функціонально-вартісного аналізу. Формування інформаційної бази та каналів обміну інформацією для проведення досліджень.
Аналітичний	Виявлення проблемних функцій та процесів, фінансування яких призводить до зниження ефективності господарювання	Систематизація та класифікація функцій, встановлення взаємозв'язку між ними у процесі виробництва та реалізації продукції. Оцінка витрат на виконання окремих функцій з врахуванням місця їх в просторово-часовій моделі виробничого процесу. Оцінка якості виконання функцій. Оцінка корисності виконання функцій з врахуванням вартісних показників фінансового результату та експертної оцінки значущості функцій для отримання належної якості кінцевого продукту виробничого процесу. Порівняння корисності виконання функцій з витратами на їх фінансування.
Конструктивний	Прийняття рішення щодо оптимізації витрат	Пошук напрямів та розробка варіантів удосконалення функціонуючої структури формування собівартості. Оцінка потреби в додаткових витратах на фінансування заходів з оптимізації собівартості. Порівняльна оцінка соціально-економічної ефективності розроблених альтернатив управлінських рішень. Вибір остаточного варіанту.
Завершальний	Забезпечення оптимізації витрат на основі прийнятого рішення	Розробка календарного плану впровадження результатів аналізу та прийнятого варіанту оптимізаційних заходів. Впровадження результатів аналізу на основі ABC-методу.

Запровадження на ДП СУВ із застосуванням ABC-методу дозволяє підприємству сформувавши раціональну структуру витрат, яка б враховувала корисність здійснення витрат на кожному етапі господарювання.

Із системою ABC-методу співставленні дві методології, впровадження яких на ДП покращує рівень організації обліку і контролю.

По-перше, це система обліку споживання ресурсів (RCA – Resource Consumption Accounting). Основною метою цього методу є орієнтація системи

управління підприємством на ефективне використання ресурсів. У цьому випадку ресурси виступають як центри витрат і центри відповідальності. По-друге, це система АВВ процесно-орієнтованого бюджетування (Activity Based Budgeting). Поява системи АВВ пов'язана з необхідністю посилення контролю в системах технологічного обліку.

XYZ-аналіз — це технологія підтримки управлінських рішень щодо оптимізації витрат ДП шляхом оцінки та виявлення резервів їх зниження, а також визначення методів мобілізації цих резервів. Організація та реалізація XYZ-аналізу ґрунтується на наступних основних припущеннях: 1) сума економії витрат компанії повинна бути скоригована відповідно до зусиль, необхідних для визначення резервів економії та їх мобілізації. 2) відповідна економія витрат ДП може бути досягнута насамперед за рахунок скорочення фінансування статей витрат, які складають значну частину загальної структури витрат компанії.

Якщо потрібно групувати ВТП у межах XYZ-аналізу, то це відбувається сукупністю послідовних взаємопов'язаних циклічних операцій:

- 1) кількісна оцінка абсолютної величини окремої статті витрат і визначення її відносної частки в загальних витратах підприємства;
- 2) ранжування статей витрат за зменшенням відносної частки статті витрат у загальних витратах підприємства (від статті з найбільшою відотною часткою до найменшої);
- 3) групування статей витрат за їхньою питомою вагою в загальному обсязі витрат.

При цьому формуються три розгорнуті групи корпоративних витрат:

Х- витрати: перші за величиною статті витрат, частка яких становить не менше 50 відсотків загальних витрат;

У- витрати: такі статті видатків, частка яких становить не менше 25 відсотків загальних видатків;

З-витрати: залишкові статті витрат, частка яких становить максимум 25 відсотків від загальних витрат.

При виявленні резервів скорочення витрат ДП або оптимізації їх структури найбільша увага приділяється групі витрат X, яка може забезпечити максимальну віддачу, а в групі витрат Z навіть значне скорочення витрат у всій компанії призведе до незначній (а часом і невиправданій) економії. Впровадження XYZ-аналізу потребує його інтеграції з іншими фінансово-математичними методами, оскільки XYZ-аналіз є лише методологічно фундаментальним, що дає змогу прискорити прийняття обґрунтованих управлінських рішень і зменшити витрати (як фінансові, так і часові) на їх прийняття.

Якщо описані вище дві форми та методи оптимізації абсолютної величини витрат підприємства були зосереджені виключно на пошуку та мобілізації резервів зниження витрат, то вартісний аналіз полягає у дослідженні процесу формування витрат підприємства щодо їх доцільності – порівняння (для визначення кореляції) абсолютних значень елемента витрат на виробництво продукції та її вплив на рівень якості продукції. Метою вартісного аналізу є знаходження резервів скорочення витрат ДП, використання яких не буде негативно впливати на якість обслуговування споживачів (або на інші параметри, що визначені менеджерами у якості критеріїв оптимізації). Також метою може бути визначене покращення показників основної діяльності підприємства при наявному рівні ВТП.

Якщо використовується модель вартісного аналізу, то це передбачає, як правило співвідношення наступних послідовних ітерацій:

- 1) вибір об'єкта аналізу та формування цільової функції (як на рівні підприємства в цілому, так і його окремих структурних підрозділів, виробничих цехів чи технологічних процесів);
- 2) формування інформаційної бази для аналізу, включаючи оцінку існуючого рівня собівартості (в абсолютних і відносних величинах) і функціональних характеристик виробничого процесу і продукції;
- 3) порівняння рівня поточних витрат з відповідним результатом (якістю продукції) та оцінка їх обґрунтованості;

- 4) розгляд альтернативних сценаріїв розвитку та обґрунтування оптимального фінансового рішення;
- 5) прийняття, процес виконання та контроль за виконанням такого управлінського рішення.

Отже, сучасна економічна політика та складні економічні умови в умовах воєнного стану, а також необхідність скорочення витрат ресурсів вимагають удосконалення методів УВТП на основі використання сучасних засобів економіко-математичного моделювання. Актуальною проблемою є ефективне впровадження процедур УВТП на основі моделювання та редизайну бізнес-процесів для збереження позицій на ринку та подальшого розвитку.

Важливою складовою СУВ є створення належної інформаційної бази, яка дозволить організувати процес планування витрат за допомогою найбільш придатним для ДП методом.

Отже, сучасна економічна політика та складні економічні умови в умовах воєнного стану, а також необхідність скорочення витрат ресурсів вимагають удосконалення методів ЕТПП на основі використання сучасних засобів економіко-математичного моделювання. Актуальною проблемою є ефективне впровадження процедур управління витратами на основі моделювання та редизайну бізнес-процесів на підприємстві.

Якщо розглядати необхідну інформаційну базу для планування ВТП, то це такі фінансово-економічні показники ДП, як плановий обсяг та структура товарообігу, фактичний обсяг і структура товарообігу, рівень товарного забезпечення, наявність запасів товарно-матеріальних цінностей, планова середньоспискова чисельність працівників, штатний розклад, застосовувана на підприємстві система оплати праці, наявна матеріально-технічна база та проекти щодо її розвитку.

Для якісного планування аналізують інформацію про місцезнаходження основних постачальників, характеризують умови постачання товарів, діючі тарифи, ставки, розцінки, норми та інші важливі показники, що використовуються ДП для внутрішнього планування. Важливими можуть бути

результати аналізу витрат, як в цілому по підприємству, так і за окремими елементами та статтями витрат.

Методи планування ВТП показані на рис. 3.4.

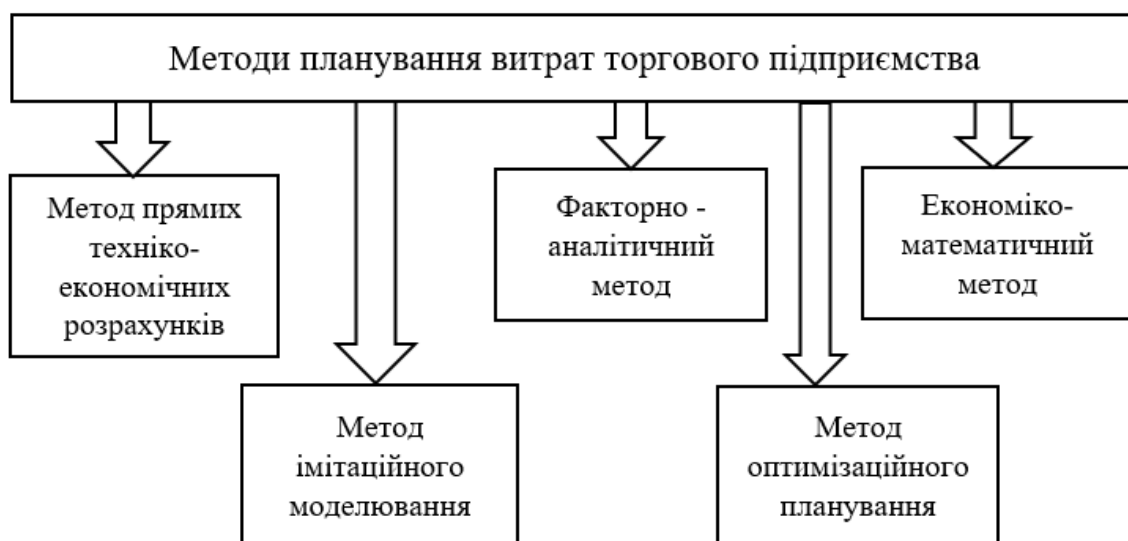


Рис. 3.4. Методи планування ВТП

Якщо йдеться про обґрунтування плану ВТП, то його здійснюють за допомогою метода техніко-економічних розрахунків за кожною статтею витрат (у відповідності до затвердженої номенклатури статей). Загальний розмір витрат за видами діяльності або в цілому по ДП розраховують шляхом додавання запланованої суми витрат за кожною статтею калькуляції.

Оскільки кожна стаття витрат є складною, розрахунки необхідно проводити для кожного типу планованих витрат, які входять до конкретної статті. Порівняння фактичних витрат з плановими дає можливість в рамках аналізу оцінити роботу підрозділів з використання ресурсів і виявити причини відхилень фактичних витрат від планових.

Що стосується контролю витрат, то є внутрішній контроль. Це комплекс обліково-управлінського контролю, який допомагає забезпечити узгодженість прийнятих в ДП рішень з їх реалізацією на практиці. Найпоширенішим методом контролю витрат є затверджений статичний бюджет. Обсяги бюджету визначені з урахуванням досвіду минулого періоду та результатів його виконання.

Також існує пріоритетний бюджет, який передбачає не лише використання аналітичних даних за минулий період на подібні заходи в майбутньому, але й факторний аналіз, що обґрунтовує введені зміни.

Витрати, пов'язані з діяльністю торговельного підприємства, не можуть розглядатися як постійні величини або як зона недієздатності. Витрати можуть і повинні бути предметом управління. Якщо їх можливо зменшити шляхом ефективного управління без зниження обсягів продажів, валового доходу або якості торгових послуг, виникає можливість збільшення прибутку.

Розпізнавання та використання факторів ресурсозбереження та скорочення витрат є відповідальністю кожного працівника ДП, особливо спеціалістів і керівників усіх рівнів.

Ефективне управління поточними витратами призводить до скорочення та виключення витрат, які є недоцільними для торговельного підприємства (не сприяють зростанню продажів і не забезпечують досягнення інших цілей), тобто не забезпечують належної компенсації.

Критерії контролю та оперативного управління поточними витратами визначаються зв'язком з кінцевими показниками господарської діяльності - прибутком і продажами, які в принципі повинні мати тенденцію зростання в ринкових умовах. У той же час конкуренція є перешкодою для зростання витрат і запобігає марнотратному використанню наявних ресурсів. Конкурентоспроможними є ті торговельні підприємства, які досягають більш високих темпів зростання прибутку і валового доходу порівняно з темпами зростання витрат при збільшенні торговельного обороту в порівнянних цінах.

Найважливішим елементом системи управління витратами є вдосконалення обліку витрат. Управлінський облік поточних витрат є одним із інструментів керівництва ДП для забезпечення досягнення поставлених цілей. Інші методи включають формування оптимальної структури і ланки командування, організацію ефективного контролю за ходом робіт і раціональну систему оплати праці. Все це утворює цілісну систему управління та контролю

витрат ДП. Бухгалтерський облік має бути більш детальним і прив'язаним до результатів компанії.

Загальна модель процесу УВТП наведено на рис. 3.5.

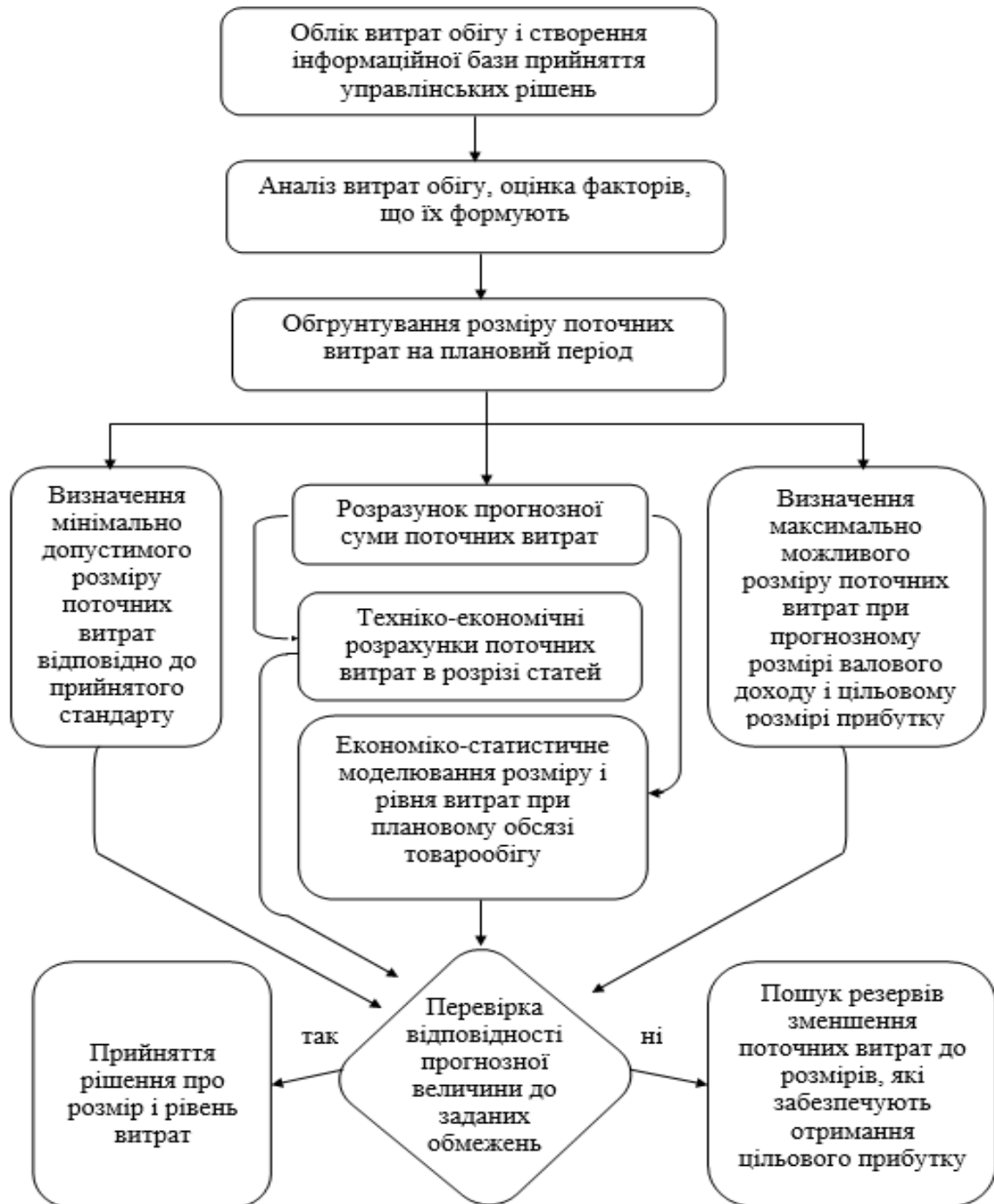


Рис.3.5. Модель управління поточними витратами торговельного підприємства

Складовими обліку витрат і результатів діяльності підприємства є облік витрат по місцям виникнення або центрам відповідальності, по видах, а облік результатів- за певний період часу. Основні вимоги до обліку- це повнота інформації та оперативність її отримання.

Підсумовуючи дослідження можна визначити, що універсальних методів і моделей УВТП не існує. Розроблення і втілення методів і моделей УВТП може бути доцільним, виходячи з конкретних цілей та умов діяльності підприємства. Керівникам підприємств потрібно чітко розуміти потенціал підприємства, можливості і загрози, результати та їх застосування.

Враховуючи безліч існуючих методів і інструментів, що можуть бути застосовані менеджером для оцінки, аналізу, контролю та прогнозу витрат на підприємстві потрібно провести підготовку та прорахунки щодо впровадження СУВ.

В окремих випадках з метою ефективного УВТП можуть бути використані комбінування декількох методів. Взаємодія методів може дати синергетичний ефект і суттєво покращить ефективність процесу управління витратами.

Управління витратами розглядається як запланований вплив на зміну складу, структури, поведінки витрат через зміну умов господарської діяльності за допомогою методів і інструментів, що враховують всі параметри підприємства та забезпечать ефективний стратегічний розвиток та підвищення конкурентоспроможності ДП.

Запроваджена СУВ повинна бути дуже динамічною, інтегрованою у наявні функціональні системи управління та враховувати дію зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на діяльність ДП. Крім того цілі, які вирішує створення і функціонування СУВ повинні бути співставні із загальними цілями підприємства.

Тому, враховуючи умови невизначеності УВТП повинно означати створення єдиної, раціональної, чіткої та безперервно функціонуючої системи з чіткими цілями та взаємопов'язаними елементами. Удосконалення СУВ

спрямоване на безперервний пошук і виявлення резервів ресурсозбереження, нормування витрат, планування, облік і аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження та зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності ДП.

3.3. Пропозиції щодо оптимізації управління витратами

Об'єктивний процес розвитку ринкових відносин висуває на перший план нагальне питання підвищення конкурентоспроможності вітчизняних торгових підприємств. При цьому конкуренція вважається найсильнішою спонукальною силою, яка змушує продавців товарів покращувати якість обслуговування, знижувати витрати обігу, збільшувати обсяг продажів і шукати інноваційні способи забезпечення платоспроможності та фінансової стабільності.

Більш того, в умовах дії воєнного стану виникають нові потреби забезпечення господарювання для всіх учасників ринку. Окрім першочергового завдання самозбереження компанії, постають такі глобальні потреби, як забезпечення робочими місцями та допомога армії. Це викликає необхідність забезпечення високого рівня конкурентоспроможності підприємств, що дозволяє їм ефективно виконувати свої економічні функції в умовах постійного загострення конкуренції.

В умовах воєнного стану всі підприємства наголошують на пошуку можливостей скорочення витрат, проте не багатьом вдається мати довгостроковий позитивний ефект.

Тенденція до зростання непередбачуваних витрат, неефективна структура витрат, при якій більше 40% витрат залежить від роботи допоміжних і обслуговуючих виробничих, управлінських і збутових систем, потребує постійної роботи, пов'язаної з вирішенням завдань ОВ і забезпеченням їх стійкості, позитивної динаміки. Для вирішення цих проблем особливо важливим є пошук і проектування ефективної СУВ.

Зниження витрат керівництво ДП завжди вважало одним із пріоритетних напрямків. Важливим питанням є визначення того, на чому зосередити зусилля та як розробити та керувати програмою скорочення витрат, щоб досягти стійких результатів і забезпечити довгострокову прибутковість.

«Останнім часом все більше уваги приділяється економії та оптимізації поточних витрат торговельного підприємства, оскільки управління витратами в ринкових умовах спрямоване на досягнення такої вартості, яка розширює його можливості для збільшення обсягу обігу та отримання прибутку з належною якістю обслуговування покупців [36, с. 176].

При здійсненні господарської діяльності підприємства різнобічний вплив на рівень ВТП здійснюють внутрішні і зовнішні фактори. Серед них можна визначити обсяг та структуру товарообігу, склад товарообігу, швидкість обігу товарів, ланковість руху товарів, рівень продуктивності праці основних працівників, стан матеріально-технічного забезпечення, наявність обігових коштів, кон'юнктуру ринку, закупівельні та роздрібні ціни на товари, систему оподаткування, тарифи і ставки на послуги, організаційно – структурні зміни тощо. Причому вплив цих факторів на ВТП може бути різновекторний в залежності від умов здійснення діяльності, від специфіки ДП, від можливості зниження витрат в процесі своєї діяльності.

Серед стратегій ДП можна виділити стратегію конкурентних переваг на ринку через лідерство у витратах. Ця стратегія спрямована на витрати всередині компанії. Цю стратегію також називають «лідерством у цінах». Основою даної конкурентної стратегії є досягнення внутрішніх конкурентних переваг, які досягаються шляхом організаційних і виробничих інновацій в компанії з метою ОВ і пошуку можливості використання більш дешевих ресурсів без шкоди для якості надання послуг.

Досягти конкуренту перевагу можливо такими способами:

- постійна та наполеглива робота щодо зниження витрат і відповідно збільшення ефективності діяльності;

- повна інвентаризація структури витрат та зміна її шляхом позбавлення найбільш коштовних та найменш ефективних операцій.

Підприємству, що обрало саме цю стратегію потрібно ввести в практику здійснення постійного моніторингу можливих технологічних змін у своїй галузі, коливань попиту та переваг споживачів, і якщо є потреба, то бути готовим до оперативних змін асортименту товарів, наданих послуг, удосконаленні технології. Якщо це не робити, то підприємство може втратити свої конкурентні переваги.

ОВ – це постійний процес, який потребує організації на належному рівні функцій планування, обліку, аналізу та КВ. Крім цього потрібно приймати рішення щодо питань стратегічного розвитку при використанні інструментів мотивації працівників у всіх організаційних структурних підрозділах. Планування здійснюється з метою визначення оптимального рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, розрахунку фінансового результату, який буде отриманий за певного рівня структури витрат.

Ретельний аналіз проводиться з метою оцінки впливу різних факторів на ВТП та визначення ступеня раціональності здійснених витрат. Організація та контроль необхідні для визначення центрів відповідальності та місць формування витрат задля виявлення відхилень та відповідальних осіб. Прийняття управлінських рішень щодо ВТП здійснюється з метою обґрунтування доцільності реалізації окремих видів товарів, формування найбільш оптимального товарного асортименту ДП тощо.

УВТП відіграє дуже важливу роль у розробці стратегії поведінки торговельного підприємства, коли потрібно обґрунтувати управлінські рішення під впливом зовнішнього економічного середовища, яке постійно змінюється в ринкових умовах. Такі ж зміни відчуються в умовах воєнного стану. Не меншого значення набуває УВТП в удосконаленні ефективного внутрішньогосподарського управління, створенні дієвого механізму планування, аналізу і контролю ВТП.

Відтак, управління витратами значною мірою шляхом виконання функцій управління призначене забезпечувати оптимізацію та зниження витрат торговельного підприємства.

Основними напрямками оптимізації витрат торговельного підприємства можна вважати:

- оптимізацію операційної діяльності підприємства;
- визначення раціонального асортименту товарів;
- обґрунтування додаткових витрат підприємства;
- вибір і заміна непродуктивного устаткування;
- визначення дешевших джерел закупівлі товарів;
- підвищення продуктивності праці персоналу.

Важливе значення у забезпеченні ефективності управління витратами торговельного підприємства має управління ними з метою зниження на всіх, без винятку, етапах торгівлі. В нинішніх складних умовах господарювання потрібно навчитися органічно поєднувати процес ОВ не лише без погіршення якісних параметрів торговельного обслуговування, а і для їх удосконалення на сучасному рівні. Відтак, доцільно здійснювати УВТП насамперед на засадах дотримання відомого принципу «недопущення зайвих витрат». Сутність цього принципу полягає у повній ліквідації фактів безгосподарності та наднормативних витрат та суттєвого зниження витрат непродуктивного характеру.

Досвід лідерів, яким вдалося досягти зниження витрат та оптимізувати свої доходи, говорить про те, що існують певні напрямки, котрі дозволяють підвищити ефективність використання наявних ресурсів. Провівши моніторинг їхньої діяльності, можна говорити про наступні типи програм скорочення витрат:

- 1) робота над зниженням трудомісткості бізнесів-процесів;
- 2) перегляд принципу заохочення персоналу;
- 3) оптимізація логістичних каналів;
- 4) оптимізація використання активів і капіталу;
- 5) зниження цін на закупівлі;
- 6) використання нових технологій.

У загальному вигляді рекомендації щодо напрямів оптимізації та зниження витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» подано у табл.3.2

Таблиця 3.2.- Рекомендації щодо напрямів оптимізації та зниження витрат ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс»

Напрями оптимізації витрат	Сутність заходів щодо оптимізації витрат
Удосконалення системи управління витратами	організація детального обліку витрат за місяцями їх виникнення; скорочення ланковості управління підприємством; автоматизація управлінських процесів; поглиблення госпрозрахункових процесів
Забезпечення зростання товарообігу та вдосконалення його структури	удосконалення маркетингової діяльності; збільшення питомої ваги роздрібної та оптової реалізації товарів; розширення асортименту товарів
Підвищення ефективності використання основних засобів	збільшення коефіцієнта змінності і безперервності роботи устаткування; збільшення питомої ваги активної частини основних засобів; збільшення фондівіддачі; збільшення раціональності використання торгівельної площі
Оптимізація складу та структури обігових коштів	обґрунтоване нормування потреби в товарах, матеріалах, МШП; прискорення товарообігу і раціональне використання матеріальних оборотних активів; оптимізація джерел фінансування оборотних активів
Підвищення продуктивності праці	оптимізація чисельності працівників окремих категорій і професій; підвищення кваліфікації працівників; побудова ефективної системи матеріального стимулювання; автоматизація виробничих процесів
Удосконалення торговельно-технологічного процесу	скорочення ланковості товаропросування та відстані перевезень; впровадження прогресивної технології і транспортування товарів; впровадження прогресивних форм продажу товарів і обслуговування

Ринкові умови бізнесу вимагають постійного пошуку та впровадження сучасних ефективних методів ОБ, до яких належать метод нормативного обліку витрат або аналогічний зарубіжний метод «стандарт-кост»; оперативний аналіз витрат обігу з виявленням відхилень, їх причин, винуватців та розробкою конкретних заходів щодо їх усунення тощо.

В умовах управління витратами торговельного підприємства з метою їх раціонального зниження потрібно досягати ефективності витрат, які залежать

від удосконалення торговельно-технологічного процесу, покращення організації праці та управління, зміни обсягу та структури товарообігу.

У зниженні витрат повинно бути зацікавлене не лише керівництво підприємства, а й усі, без винятку структурні підрозділи, і працівники, від яких здебільшого залежать витрати торговельного підприємства.

Таку зацікавленість працівників торговельних підприємств доцільно передбачити в результаті розробки спеціальних систем матеріального та морального стимулювання та заохочення, що оприлюднюються та схвалюються на загальних зборах трудового колективу і фіксуються у колективному договорі.

Варто також передбачати і розробляти окремі умови стимулювання для робітників різних категорій, спеціалістів, керівників, працівників маркетингових служб підприємства. Зазначені умови стимулювання необхідно постійно переглядати та вносити уточнення.

Будування та удосконалення УВТП у ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» пропонується здійснювати шляхом: висвітлення фундаментальних понять і процедур СУВ; виявлення існуючих проблем у формуванні та контролі витрат на підприємстві; формування моделі УВТП з урахуванням специфіки галузі та компанії; побудови інформаційної системи; адаптація документообігу до обраної інформаційної системи; розподілу відповідальності за формування витрат та створення механізму мотивації та стимулювання їх зниження.

Сучасна практика ефективного господарювання вимагає повсякденної роботи з ВТП, яка націлена на їх оптимізацію. Саме це дозволяє забезпечити стабільну позицію підприємства на ринку і є запорукою досягнення рентабельності діяльності.

УВТП – це необхідна частина загального економічного управління діяльністю підприємства, у зв'язку з чим в рамках створеної СУВ для запланованої ефективної та досконалої діяльності підприємства розкриваються

можливі причини отримання максимального результату і виявлятися обґрунтовані передумови для прийняття управлінських рішень.

Актуальність проблеми посилюється тим, що оперативний вибір дій у сфері УВТП потребує щоденного відстеження та порівняння витрат не лише за окремими продуктами, ринками, клієнтами, а й за всіма бізнес-процесами компанії, операціями та замовленнями, що знижує придатність традиційних методів обліку витрат і призводить до невідповідності вимогам керівництва до управлінської інформації.

ВИСНОВКИ

Практика господарювання торговельних підприємств в сучасних умовах доводить необхідність дослідження сутності і ролі витрат не тільки як об'єкту обліку, а також обов'язково в якості об'єкту управління.

В результаті узагальнення наукової думки запропоновано розуміти витрати торговельного підприємства як грошовий вираз сукупності усіх фінансових, матеріальних, нематеріальних ресурсів, витрачених на обслуговування процесу товарного обігу та продовження процесу виробництва у сфері обігу.

Визначено, що оптимізація витрат торговельного підприємства має розглядатися як передумова його успішного функціонування, завдяки чому стає реальним досягнення рентабельної роботи підприємства та підтримання його конкурентоспроможності на ринку.

Сучасні наукові публікації вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем управління витратами відображають еволюцію наукових знань у напрямі розуміння управління витратами як комплексної системи у складі управління підприємством. Проте сучасні реалії, пов'язані із воєнним станом, ускладнюють розв'язання ключових проблем торговельного бізнесу і потребують впровадження нових технологій управління витратами.

Розвиваючи наукову думку, в роботі була запропонована класифікація витрат, в якій узагальнені відомі підходи дослідників, які вивчають витрати саме на прикладі діяльності підприємств торгівлі.

В процесі аналізу теорії і практики зосереджено увагу на тому, що підприємницька діяльність останнім часом набуває нових ознак, які пов'язані з введенням воєнного стану і необхідністю пошуку нових підходів до традиційних умов ведення бізнесу. В умовах воєнних реалій питання вдосконалення управління витратами стають першочерговими, оскільки відображають мотивацію підприємців до виживання.

Узагальнюючи наукову думку, в роботі було визначено основні принципи управління витратами та необхідні складові системи управління витратами (СУВ).

В процесі дослідження було з'ясовано, що СУВ має два аспекти: функціональний і організаційний, розкрита сутність кожного з підходів та визначений механізм управління витратами торговельного підприємства.

Під механізмом управління витратами торговельного підприємства (УВТП) запропоновано розуміти сукупність важелів та інструментів, які на різних економічних рівнях через структури управління здійснюють вплив на суб'єкта торговельної діяльності з метою досягнення ним оптимального розміру витрат при максимальному значенні прибутку підприємства.

Дослідження особливості діяльності торговельного підприємства дозволило виокремити такі складові механізму управління: встановлення мети управління; визначення суб'єктів і об'єктів управління; методи, способи, засоби впливу на об'єкт управління та його зв'язки на які здійснюється управлінський вплив; ресурсне забезпечення управління.

Під час дослідження було доведено, що стратегічна мета і завдання діяльності підприємства можуть змінюватися залежно від змін зовнішнього підприємницького середовища та етапів розвитку підприємства, однак вони повинні підпорядковуватися стратегічній меті функціонування і розвитку доліджуваного підприємства (ДП).

У кваліфікаційній роботі запропоновано розглядати систему управління витратами (СУВ) як комплексну систему, яка передбачає, що усі задіяні ресурси взаємопов'язані і впливають на кінцеві результати підприємства. Розроблено та запропоновано структурно-логічну схему основних елементів системи управління витратами та їх взаємозв'язок. Узгоджене функціонування основних складових СУВ сприятиме реалізації її основних цілей та завдань, забезпечуватиме умови для подальшого розвитку підприємства.

Дослідження особливостей управління витратами у торгівлі дозволили виокремити моделі управління витратами: модель зниження витрат, модель

інтенсифікації витрат, модель фіксації витрат. В роботі систематизовані сутність, переваги та недоліки кожної з моделей. Важливою складовою обраної моделі є формування механізму УВТП, який залежить від специфіки товарного асортименту та умов торгової діяльності.

Під час дослідження визначено, що з метою ефективного управління витратами важливого значення набуває інформація про витрати не в цілому по підприємству, а в розрізі більш деталізованих об'єктів формування витрат: по місцях виникнення витрат, по центрах витрат, по центрах відповідальності. Ґрунтуючись на виконаних дослідженнях, для практичного використання був запропонований порядок розробки СУВ підприємства торгівлі за центрами відповідальності. Розроблений порядок дозволяє послідовно сформувати центри відповідальності в ДП, визначити сферу їх повноважень і в результаті домогтися ефективного функціонування даної системи на підприємстві в цілому. Пропонований механізм УВТП на основі організації центрів відповідальності більшою мірою, ніж традиційний механізм управління витратами, широко використовує масив інформації, що формується фінансово-економічними службами підприємства.

На прикладі ТОВ «Універсал-Плюс Сервіс» (м. Кропивницький), яке займається оптовою торгівлею м'ясної продукції, були проведені загальний аналіз фінансово-економічної діяльності, аналіз стану управління витратами на підприємстві, проведена оцінка ефективності діючої СУВ на підприємстві.

Дослідження дозволило зробити висновки, що за аналізований період підприємство працювало рентабельно, було платоспроможним та фінансово стійким. Проте позначилися тенденції зростання витрат підприємства, про що свідчить зростання коефіцієнтів окупності постійних витрат підприємства, коефіцієнтів окупності адміністративних витрат та коефіцієнтів покриття адміністративних витрат.

Дослідження на прикладі підприємства дозволило встановити:

- існуюча на підприємстві СУВ не відповідає сучасним потребам;
- з усіх необхідних елементів СУВ не всі реалізуються повною мірою;

- прогнозування та моніторинг майже не використовуються у практичній діяльності.

Підприємству доцільно на засадах системного підходу створити таку СУВ, яка б дозволила:

- відображати результати роботи підприємства за минулий період;
- забезпечувати контроль та аналіз поточної діяльності структурних підрозділів;
- виявити взаємозв'язок між рівнем витрат, обсягами товарообігу та прибутком, оперативно планувати майбутню діяльність.

В рамках проведеного дослідження було визначено, що з метою ефективного управління витратами в умовах воєнного стану, ДП повинно зосередитись на таких аспектах:

- аналіз та моніторинг ризиків: наприклад, диверсифікація постачальників та пошук альтернативних джерел ресурсів;
- контроль витрат: для цього можуть використовуватись фінансові та управлінські інструменти, такі як бюджетування, контроль за витратами, управління запасами тощо;
- аналіз ринку та попиту: підприємства повинні ретельно вивчати ринкові тенденції та зміни у споживчому попиті, щоб адаптувати свою стратегію до сьогоденних умов;
- резервування фінансових ресурсів;
- запровадження ефективних систем управління.

Підприємству рекомендовано провести аналіз сучасних технологій УВТП, розглянути методологічні підходи до формування ефективної системи контролю витрат, напями впровадження СУВ на підприємстві і механізм її реалізації.

Під час дослідження були визначені складові процесу УВТП на основних етапах прийняття управлінських рішень, рекомендовані підсистеми оновленої системи управлінського обліку на підприємстві.

В роботі запропоновано побудову та удосконалення СУВ на підприємствах здійснювати шляхом:

- виокремлення основних понять і процедур в СУВ;
- визначення існуючих проблем формування та контроль витрат на підприємстві;
- формування моделі УВТП з урахуванням особливостей галузі та підприємства;
- цифровізації СУВ; інформаційного забезпечення;
- адаптації документообігу до обраної інформаційної системи;
- розподілу зон відповідальності за формування витрат та створення механізму мотивації персоналу до їх зниження, застосовуючи ефективні стимули, методи і механізми на всіх рівнях управління.

Запропоновано у практику УВТП впровадження методів моделювання витрат в умовах невизначеності. Розкриті основні характеристики методів ОБ та визначено, що ефективне впровадження процедури УВТП на основі моделювання та перепроєктування бізнес-процесів є актуальним питанням для ДП для збереження позицій на ринку та подальшого розвитку.

В межах дослідження практичного застосування УВТП були визначені методи планування ВТП та загальна модель процесу УВТП.

В роботі викладено пропозиції щодо вибору ДП стратегії лідерства за витратами. Цільовий орієнтир стратегії полягає у формуванні конкурентних переваг підприємства за рахунок організаційних і виробничих нововведень на підприємстві, спрямованих на оптимізацію витрат, а також пошуку можливостей використання більш доступних і дешевих ресурсів без зниження культури торгівлі, погіршення якості торговельних послуг.

Вважаємо, що розроблені в роботі напрями оптимізації управління витратами підприємства можуть бути застосовані керівництвом підприємства як практичний інструментарій для прийняття обґрунтованих управлінських рішень в інтересах підтримання конкурентоспроможності підприємства в умовах воєнного стану.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Біла О. Г., Боднарюк І. Л., Мединська Т. В. Управління витратами підприємства: теорія та практика: монографія. Львів: Видво ЛКА, 2012. 200 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. Вип. 1 (22). С. 11–18.
3. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
4. Ващенко Є. А., Олійник Н. М., Макаренко С. М. Сучасні методи управління витратами та їх особливості. Соціально-гуманітарний вісник. 2018. Вип. 22. С. 58-59. [URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/sochumj_2018_22_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sochumj_2018_22_46).
5. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. 192 с.
6. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг [Електронний ресурс] / Н.С. Артамонова, Н.М. Доба // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 3 (8). – С. 16–21. – Режим доступу.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n3.html>
7. Голов С. Управлінський облік і контролінг: концепції та застосування / С. Голов // Вісник КНТЕУ. – 2007. – 5. – С. 82-87.
8. Грабовський Б.Є. Економічний аналіз: навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.
9. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами. – КНЕУ, 2008. – 131с.
10. Давидович І.Є. Управління витратами: Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
11. Досвід впровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі[Електронний ресурс]/ О.В.Щипанова, А.В.Галенко//Економічний простір.-2011.-№48/2.- URL:

http://archive.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2011_48_2/statti/37.pdf

12. Економіка та організація торговельних підприємств: практикум. Навч. посібник [М.В. Семикіна, Л.Д. Запирченко, С.С. Матієнко та ін.] / за наук. ред. д.е.н., проф. Семикіної М.В. – Кропивницький: Видавець Лисенко В.Ф., 2020. – 212 с.
13. Економічна теорія / за ред. В.А. Предборського. К.: Кондор, 2003. 492 с.
14. Ковтун С. Управління затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. Х. : Фактор, 2007. 272 с.
15. Когут І.А., Рабченко Н.Г. Концептуальні підходи до управління витратами суб'єктів господарювання. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) №2(26), 2014. С 98 – 102.
16. Колісник Г. М. Обґрунтування оптимальної моделі управління витратами в умовах кошторисного обліку, планування та калькулювання / Г. М. Колісник, Г. Г. Штулер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 158-160. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_1%282%29_36
17. Кононенко Г.М. Концептуальний погляд щодо удосконалення системи управління ефективністю виробництва. Економіка: проблеми теорії та практики. Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. Вип. 222. Т. І. С. 96–102.
18. Корінько М. Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин / М. Д. Корінько, Г. Б. Титаренко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 9. – С. 126-131.
19. Кравченко О.В. Обґрунтування оптимальної моделі управління витратами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/>
20. Крушельницька О.В. Управління витратами: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей. Житомир: ЖДТУ. 2005. 196 с.
21. Кудінов, Е. О. Удосконалювання класифікації витрат підприємств торговельної галузі / Е. О. Кудінов // Торгівля і ринок України / М-во

- освіти і науки України, Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2002. – Вип. 13. – С. 411-417.
22. Кужельний М. В. Фінанси підприємств. — К. : КНЕУ, 2010 . — 334с.
 23. Кузьмінський Ю. Оцінка ефективності впровадження інформаційних технологій у бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 7. С. 27— 31.
 24. Кулаковская Л.П. Фінанси підприємств.-К.:Каравела,2009.-496с.
 25. Лучик С.Д. Особливості автоматизації обліку витрат виробництва. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2014. №. 4. С. 209—218.
 26. Мілаш А.В., Гаркуша Н.М. Управління витратами підприємств роздрібної торгівлі за центрами відповідальності// Проблеми економіки, №4, 2011.- с.113-117.
 27. Механізми та інструменти менеджменту діяльності сучасного підприємства: [монографія] / За ред. С.В. Філіппової та С.К. Харічкова. — К.: «Центр учбової літератури». – 2017. – 176 с.
 28. Недрянко А. О., Аксьонова О. С. Витрати підприємства в системі економічного механізму управління підприємством. Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. праць з проблем торгівлі і громадського харчування. – Донецьк : Вид-во Дон ДУЕТ, 2001. Т. 2, вип. 12. С. 125-131.
 29. Олійник О.В. Поняття витрат в працях вчених-економістів. Механізм господарювання і економічна динаміка в АПК : Міжнародна науково-практична конференція присвячена 185-й річниці заснування Харківського державного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Харків : Вісник ХДАУ, 2001. С. 65–66.
 30. Омельниченко О.С. Напрями оптимізації витрат в системі управління. Ефективна економіка. №4. 2016. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4901>
 31. Онисько С.М., Марич П.М. Фінанси підприємств. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.

- 32.Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В. М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
33. Партин Г.О., Ясінська А. І. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства : монографія. Львів : ЗУКЦ, ППНВФ «Біапр», 2011. 200 с.
- 34.Паскалова А. Г. Класифікація витрат підприємства відповідно до функцій та завдань контролінгу. Бізнес Інформ. 2019. № 2. С. 212–217.
- 35.Погорєлов І. М., Сахно А. В. Фінансовий контролінг як основа ефективного управління фінансами. Збірник наукових праць "Вісник НТУ "ХПІ": Технічний прогрес та ефективність виробництва. 2019. № 34. С. 173–177.
36. Погорєлов Ю.С., Христенко Л. М., Алєйніков А. А., Макухін Г. А. Управління витратами підприємства: навч. посібник / заг. ред Г. В. Козаченко. Луганськ: Вид-во «Ноулідж», 2011. 628 с.
- 37.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Мініфіну України від 31.12.1999 р. № 318 ; зареєстровано в Мініюсті України від 19.01.2000 р. за № 27/4248 // Бухгалтерський облік і аудит. — 2000. — № 2. — С. 3–7.
- 38.Распопова В.А. Оцінка ефективності управління поточними витратами підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://trade.donnuet.dn.ua/download/2012/34/Raspopov.pdf>
- 39.Савчук, В. П. Практична енциклопедія. Фінансовий менеджмент / В. П. Савчук. – 3-е изд. – К. : Companion Group, 2008. – 880 с.
- 40.Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 120с.
- 41.Управління витратами : навч. посібник / Н. М. Матвєєва, О. І. Славута; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2020. – 157 с.
- 42.Управління затратами підприємства: монографія / Г. В. Козаченко, Ю.С. Погорєлов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін. — К.: Лібра, 2007. — 320 с.

43. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2013. 656 с.
44. Цимбалюк Л. Г. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун // Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 3(15). – С. 88-95.
45. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.1: Монографія. –Х.: ВД «ІНЖЕК», 2008. – 368с.
46. Чорна М.В. Смірнова П.В., Бугріменко Р.М. Управління витратами: навч. посіб. Харків, 2017. 166 с.
47. Чубірка Г.І. Методи оптимізації витрат підприємства в ринкових умовах/ Г.І.Чубірка // Науковий вісник Мукачівського державного університету, 2016.- Серія Економіка. Випуск 2(6).-с.118-124.
48. Шквір В.Д., Загородній А.Г., Височан О.С. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті : [підручник]. Львів : Львівська політехніка, 2012. 400 с.
49. Як правильно реалізувати програми зі скорочення витрат? За даними аналітики консалтингової компанії «Ернест енд Янг» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ey.com/UA/uk/Newsroom/PRactivities/Articles>.
50. Brown, A. Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia / A. Brown, P. Booth, F. Giacobbe. Accounting & Finance. 2004. Vol. 44, No. 3, P. 205–258.

Додаток А

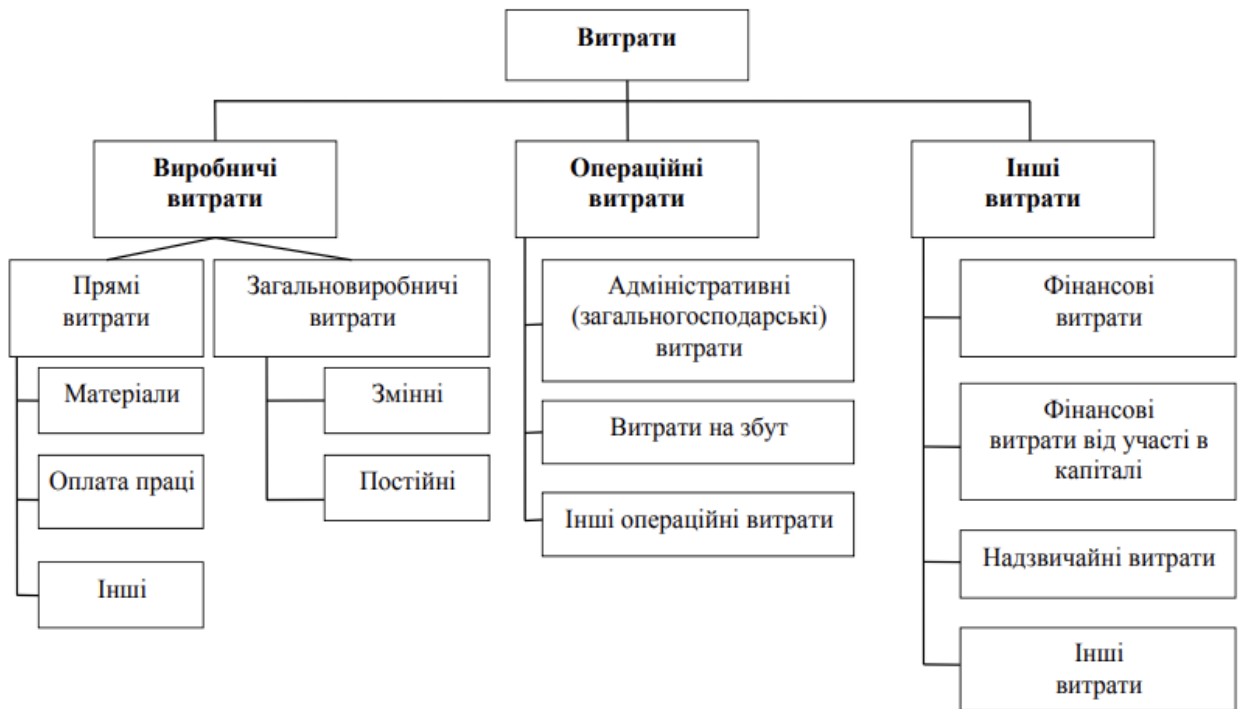


Рис. А.1. Класифікація витрат підприємства згідно П(С)БО 16

Додаток Б

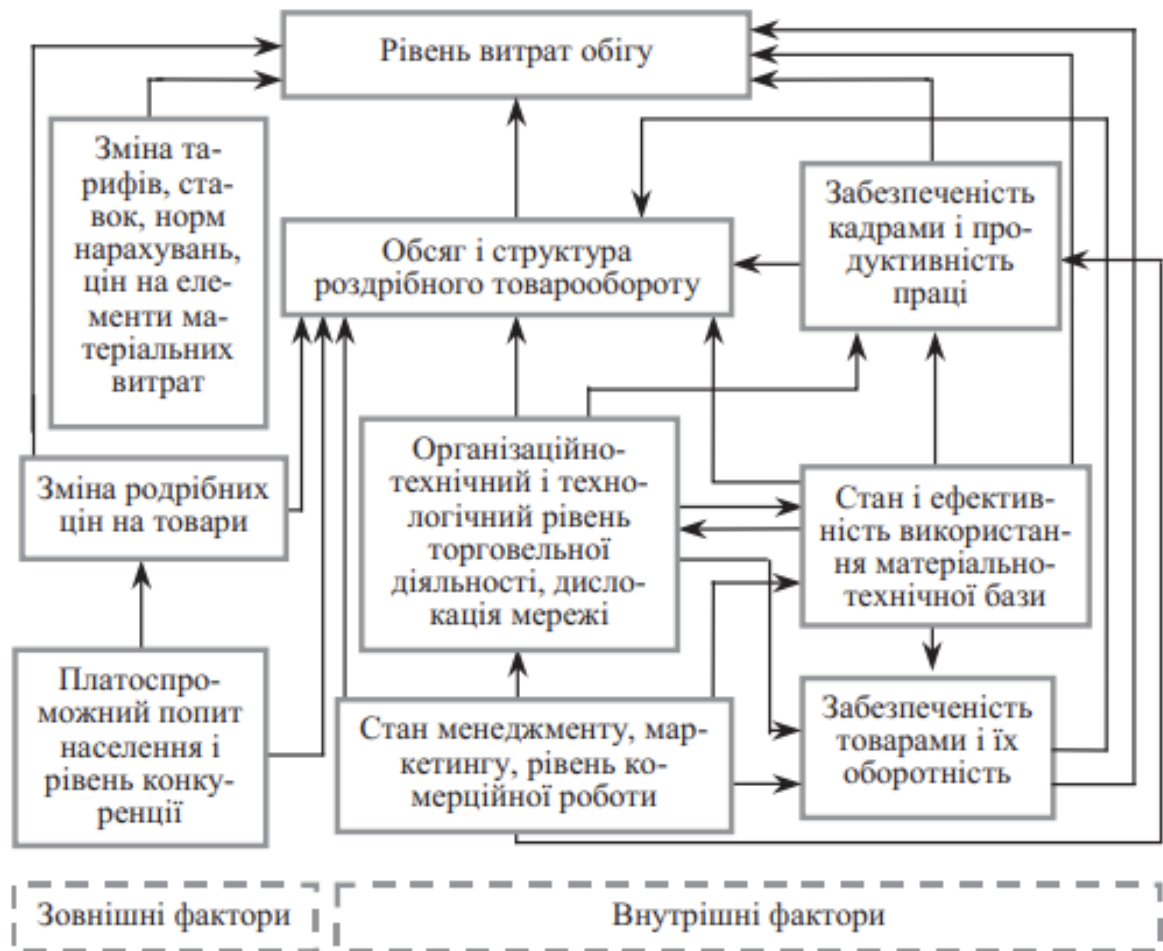


Рис. Б.1. Схема взаємозв'язку факторів, під впливом яких формується рівень витрат обігу торговельного підприємства

Додаток В

Таблиця В.1. Вимоги до формування інформаційно-аналітичної бази витрат підприємства

Вимоги до формування інформаційно-аналітичної бази витрат підприємства	Характеристика вимог до формування інформаційно-аналітичної бази витрат підприємства
Повнота даних	необхідність формування інформації про витрати за центрами відповідальності, центрами витрат (підрозділами, цехами, переділами тощо), за статтями та елементами витрат з метою проведення на їх основі детального аналізу витрат
Достовірність даних	необхідність дотримання адекватності, інформація повинна відповідати дійсному стану речей, реально відображати стан об'єкта; документальне підтвердження реальних значень та дат (термінів); перевірка за допомогою методів контролю, бухгалтерських перевірок, періодичних ревізій, аудиторських висновків, системи ефективності відповідальності
Оперативність	готовність для використання в економічному аналізі в будь-який момент; досягається негайним відображенням господарських операцій на носіях облікової інформації; скорочення процесу обробки інформації та подання її в необхідному вигляді та з необхідним рівнем деталізації завдяки автоматизації економічної роботи
Порівнянність планових і показників минулих періодів	незмінність способу калькулювання та методики облікових процедур; можливість опрацьовувати інформацію про загальновиробничі витрати, її аналіз і забезпечує достовірність оцінки показників
Безперервність інформації	управління організацією загальновиробничих процесів, їх документування; необхідність скорочення часу між виникненням негативних відхилень та їх усуненням
Адаптованість інформації	зведення відповідних показників загальновиробничих витрат за структурними підрозділами підприємства та періодами
Оптимізація інформаційних потреб	мінімізація витрат на збір, передачу та інтерпретацію інформації та максимальну результативність аналітичних обґрунтувань, висновків і пропозицій щодо витрат
Єдність інформаційної моделі та суб'єкта господарювання	забезпечення комплексності дослідження загальновиробничих витрат, виключення можливості дублювання та багатоаспектної інтерпретації одних і тих же явищ і показників
Максимальна алгоритмізація	формування інформації шляхом кодування, передачі та обробки інформаційних ресурсів за допомогою комп'ютерної техніки з використанням новітнього програмного забезпечення, що дає змогу підвищити раціональність аналітичного процесу