

**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

На правах рукопису

**ПАСКАЛОВА АННА ГЕОРГІЇВНА**

УДК 658.15:005.915:637.1/.3 (043.3)

**ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛІНГ В УПРАВЛІННІ  
ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит

дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Науковий керівник:  
Бабяк Наталія Дмитрівна,  
кандидат економічних наук, професор

Київ – 2016

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	4
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ ТА ЙОГО РОЛЬ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ</b> ....	12
1.1. Концептуальні основи управління витратами підприємств .....	12
1.2. Сутність фінансового контролінгу та його роль в управлінні витратами підприємств.....	29
1.3. Особливості використання інструментів оперативного та стратегічного фінансового контролінгу в управлінні витратами .....	45
Висновки до розділу 1 .....	62
<b>РОЗДІЛ 2. ДІАГНОСТИКА ДІЮЧОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ</b> .....	65
2.1. Аналіз галузевих чинників формування витрат молокопереробних підприємств.....	65
2.2. Система збалансованих показників та бенчаркінг в оцінці ефективності управління витратами .....	84
2.3. Бюджетування в системі планування та контролю витрат.....	96
Висновки до розділу 2 .....	120
<b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ АКТИВІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ</b> .....	122
3.1. Інтегрування інноваційних технологій фінансового контролінгу в систему управління витратами .....	122
3.2. Впровадження автоматизованої системи фінансового планування та контролю витрат .....	140
3.3. Напрями підвищення ефективності фінансового контролінгу витрат.....	155
Висновки до розділу 3 .....	167

<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>168</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>171</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>188</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Сучасні умови діяльності вітчизняних підприємств характеризуються такими рисами як складність, мінливість, обмеженість фінансових ресурсів, постійні ризики та загострення конкурентної боротьби. За таких умов постійно існує потреба у вдосконаленні інструментів, методів та підходів до управління підприємством взагалі та його витратами зокрема. Під час створення системи управління витратами виникає низка проблем, зокрема різноманітність видів витрат, їх динамічність, прогнозування витрат і неоднозначність впливу на фінансовий результат суб'єкта господарювання. Все це ускладнює прийняття керівниками ефективних фінансових рішень. Важливим напрямом підвищення результативності діяльності підприємств є застосування новітніх інструментів і технологій управління доходами та витратами, серед яких можна виділити фінансовий контролінг. Розробка комплексу заходів з координації планування, розподілу, аналізу та контролю за витратами підприємств інформаційно та методично забезпечить вчасне прийняття фінансових рішень щодо їх оптимізації.

Фінансовий контролінг як сучасна концепція управління є об'єктом наукового дослідження багатьох науковців. Серед вітчизняних вчених вагомий внесок у розвиток концептуальних основ фінансового контролінгу зробили Бабяк Н.Д., Давиденко Н.М., Давидович І.Е., Данілочкіна Н.Г., Івахненко С.В., Кармінський А.М., Терещенко О.О., Фалько С.Г. та інші. З іноземних фахівців слід відмітити Вебера Й., Кюппера Х., Фольмута Х.Й., Майєра Е., Манна Р., Хана Д., Хорвата П. Теоретико-методологічним аспектам управління витратами присвячено праці таких вчених: Бланка І.О., Бутинця Ф.Ф., Грещак М.Г., Давидовича І.Є., Друрі К., Лебедева В.Г., Мельник К.М., Нападовської Л.В., Петренко С.Н., Савчука В.П., Сухарьової Л.А., Хорнгрена Ч.Г., Цал-

Цалка Ю.С. та інших. Зв'язок фінансового контролінгу та управління витратами досліджують в своїх роботах Гусева І.Б., Пушкар М.С., Одінцева Т.М., Остапенко Т.М., Сабліна Н.В.

Незважаючи на те, що дослідженню змісту фінансового контролінгу останнім часом приділяється все більше уваги, питання ролі фінансового контролінгу саме в управлінні витратами досліджено досить поверхово. Недостатньо опрацьованими як у зарубіжній, так і у вітчизняній літературі залишаються питання сутності та теоретико-методичного інструментарію фінансового контролінгу для управління витратами, розробки різноманітних методичних підходів до оцінки ефективності управління витратами з використанням контролінгового механізму, виявлення можливостей мобілізації резервів зниження витрат на основі застосування новітніх інструментів фінансового контролінгу. Вищенаведене, безумовно, підтверджує актуальність обраної теми дисертаційної роботи і зумовлює її основну мету та завдання дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження виконане в рамках науково-дослідної роботи кафедри корпоративних фінансів і контролінгу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темою: «Фінансове управління інвестиційно-інноваційним розвитком суб'єктів підприємництва» (шифр 0111U007426). Особисто автором розроблено методичні підходи, теоретичні та практичні рекомендації стосовно організації системи фінансового контролінгу з метою підвищення ефективності управління витратами молокопереробних підприємств.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розвиток теоретичних засад фінансового контролінгу та удосконалення його методичних підходів для підвищення ефективності управління витратами підприємств. Поставлена мета зумовила необхідність вирішення наступних завдань:

- поглибити економічну сутність понять «управління витратами», «фінансовий контролінг», «контролінг витрат»;
- обґрунтувати класифікацію витрат для потреб фінансового контролінгу;
- проаналізувати критерії вибору інструментів фінансового контролінгу, придатних для ефективного управління витратами;
- здійснити аналіз витрат молокопереробних підприємств та виявити фактори впливу на витрати;
- оцінити економічну ефективність управління витратами підприємств з використанням збалансованої системи показників та бенчмаркінгу витрат;
- провести діагностику системи контролю та планування витрат на досліджуваних підприємствах;
- здійснити інтегрування новітніх технологій фінансового контролінгу в систему управління витратами;
- визначити напрями підвищення ефективності фінансового контролінгу для удосконалення системи управління витратами.

*Об'єктом дослідження* є система фінансового контролінгу в управлінні витратами на підприємстві.

*Предметом дослідження* є економічні відносини, що виникають в процесі управління витратами при застосуванні методів і технологій фінансового контролінгу.

*Методи дослідження.* Для вирішення поставлених завдань були використані загальнонаукові та специфічні методи. При дослідженні економічної сутності контролінгу витрат, класифікації витрат в системі фінансового контролінгу використано методи теоретичного узагальнення, групування й порівняння. Врахування впливу різних чинників на вибір інструментів контролінгу витрат виявлені за допомогою методу порівняльного аналізу і синтезу. Використання системного методу зумовлює аналіз витрат, їх формування та використання. Особливості

розподілу витрат виявлені за допомогою методу порівняльного та структурного аналізу. Методи статистики і економічного аналізу були використані для дослідження впливу галузевої специфіки молокопереробних підприємств на фактори формування витрат. Економіко-математичні методи, а саме кореляційно-регресійний аналіз та імітаційне моделювання використано для створення системи оцінки ефективності контролінгу витрат. Табличний і графічний методи використані для наочного представлення теоретичних та практичних результатів дисертаційного дослідження.

*Інформаційною базою* дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти, що регулюють діяльність підприємств в Україні, праці вітчизняних і зарубіжних науковців, періодичні видання, інтернет-ресурси, фінансова та управлінська звітність молокопереробних підприємств України.

**Наукова новизна одержаних результатів** дисертаційної роботи полягає в розвитку концептуальних основ фінансового контролінгу та удосконаленні його інструментів для підвищення ефективності управління витратами підприємств. Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

*вперше:*

– обґрунтовано комплексний підхід до оцінки ефективності управління витратами, який є результатом синтезу трьох аналітичних прийомів: кореляційно-регресійного аналізу взаємозв'язків між рівнем витрат та індикаторами фінансового стану підприємств; визначення інтегрального показника управління витратами; прогнозування показників фінансової результативності підприємства на основі імітаційного моделювання. Використання розробленого підходу дозволяє визначити недоліки системи управління витратами і фактори, що їх зумовлюють, та отримати об'єктивну інформацію для корегувальних заходів та прийняття обґрунтованих фінансових рішень;

*удосконалено:*

– класифікацію витрат, яка базується на поєднанні існуючих ознак до їх поділу з елементами управління (планування, облік, аналіз, координація, організація, мотивація, контроль, інформаційне забезпечення). Авторський підхід дозволить сконцентрувати увагу на потрібних для прийняття конкретного фінансового рішення видах витрат, які дадуть змогу підготувати підґрунтя для впровадження стратегічних та оперативних інструментів фінансового контролінгу;

– методичний підхід до селекції інструментів фінансового контролінгу, доцільних для використання в управлінні витратами на підприємстві. Підхід базується на врахуванні впливу на вибір інструментів істотних чинників, пов'язаних з особливостями операційної діяльності підприємств, та побудові матриці визначення вагомості кожного чинника. Використання розробленої бальної шкали дозволить порівняти усю сукупність контролінгових інструментів за різними критеріями з метою визначення раціональності їх використання при управлінні витратами;

*набули подальшого розвитку:*

– трактування поняття «контролінг витрат» як підсистеми фінансового контролінгу, що методично та інформаційно підтримує процес управління витратами шляхом координації планування, обліку, аналізу та контролю за витратами підприємства в цілому, окремих центрів відповідальності та бізнес-процесів, що забезпечує прибутковість та економічний розвиток підприємства в довгостроковій перспективі;

– формулювання функцій фінансового контролінгу (координаційної, методичної, організаційної, консультаційної, інформаційної) з виокремленням конкретних завдань, що вирішуються на певній стадії управління витратами підприємств. Це дозволить створити підґрунтя для процесу підготовки та прийняття ефективних фінансових рішень;

– прагматичні підходи до визначення економічного ефекту впровадження контролінгу витрат та системи ERP як його інформаційно-комунікаційної складової на основі моніторингу рівня покращення показників прибутковості та вартості підприємств у результаті запровадження відповідних інструментів.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в застосуванні запропонованих рекомендацій щодо удосконалення фінансового контролінгу при управлінні витратами та прийняття на його основі фінансових рішень в господарській практиці молокопереробних підприємств України.

Наукові результати й рекомендації автора щодо оптимізації планування та контролю витрат молокопереробних підприємств, запропонована класифікація витрат у системі фінансового контролінгу використовуються Департаментом фінансово-кредитної політики та бухгалтерського обліку Міністерства аграрної політики та продовольства України (довідка № 37-14-4-15/2553 від 24.02.2015).

Методика оцінки ефективності управління витратами підприємства, запропонована у дисертації, прийнята до впровадження ПрАТ «Молочний альянс» (довідка № 281 від 28.11.2014 р.).

Розроблений автором підхід до вибору інструментів фінансового контролінгу в управлінні витратами використовується в практичній діяльності ПАТ «Городенківський сирзавод» (довідка № 220 від 28.11.2014 р.).

Пропозиції дисертанта щодо вдосконалення системи контролінгу витрат підприємств за рахунок впровадження ERP-системи знайшли практичне застосування на ПАТ «Звенигородський сироробний комбінат» (довідка № 208 від 27.03.2015).

Окремі положення та висновки дисертаційної роботи використовуються в навчальному процесі ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», зокрема

при викладанні дисциплін «Фінансовий контролінг», «Управлінський облік в системі контролінгу» та «Внутрішній фінансовий контроль» в процесі підготовки магістрів за програмою «Фінансовий контролінг» (довідка від 23.06.2015 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаною науковою працею здобувача. Наукові рекомендації та пропозиції щодо фінансового контролінгу в управлінні витратами підприємств, викладені в дисертаційній роботі, є особистими розробками автора.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення і результати дослідження були представлені на наукових конференціях: Міжнародній науково-практичній конференції «Можливості та перспективи забезпечення стійкого економічного розвитку України: проблеми та шляхи вирішення» (м. Київ, 17-18 лютого 2012 року), VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасний стан економічної науки: проблеми та перспективи розвитку» (м. Львів, 16-17 березня 2012 року), XI Міжнародній науково-практичній конференції «Економіка України: сучасний стан та перспективи розвитку» (м. Київ, 5 травня 2012 року), III Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми і прогресивні напрямки управління економічним розвитком вітчизняних підприємств» у Криворізькому економічному інституті ДВНЗ "КНУ" (м. Кривий Ріг, 23-24 квітня 2013 року), Міжнародній науково-практичній конференції «Соціально-економічні проблеми сучасності та концепція сталого розвитку в Україні та світі» (м. Дніпропетровськ, 28-29 березня 2014 року), IV Міжнародному конгресі з контролінгу «Контролінг на малих і середніх підприємствах» (м. Прага-Москва, 25 квітня 2014 року), Міжнародній науково-практичній конференції «Інноваційна стратегія і тактика фінансово-економічного розвитку суб'єктів національного господарства» (м. Чернівці, 19-20 грудня 2014 року), Міжнародній науково-практичній

конференції «Економіка в сучасних умовах: стан, проблеми та пошук шляхів їх подолання» (м. Львів, 26-27 червня 2015 року).

**Публікації.** За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 14 наукових праць загальним обсягом 4,3 д.а., з них: 3 – у наукових фахових виданнях, 3 – у наукових фахових виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз, 8 – в інших виданнях.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ ТА ЙОГО РОЛЬ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ

#### 1.1. Концептуальні основи управління витратами підприємств

Будь-яка діяльність підприємства неможлива без витрат певних видів ресурсів. Витрати завжди знаходяться в центрі уваги керівництва. Це пояснюється тим, що маючи інформацію про витрати, приймаються рішення про раціональне використання ресурсів підприємства, зменшення нераціональних витрат, зростання вартості та забезпечення ефективної роботи підприємства.

Важливе значення витрат у діяльності підприємств зумовлюють необхідність з'ясування їхньої сутності. Значну увагу вивченню сутності витрат у своїх працях приділяли наступні вітчизняні та зарубіжні дослідники: Алексєєва А.В., Ананькіна Є.А., Бланк І.О., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Гордополов В.Ю., Грещак М.Г., Данілочкіна Н.Г., Дроздова Т.Г., Друрі К., Ентоні Р., Коцюба О.С., Лебедев В.Г., Нападовська Л.В., Петренко С.Н., Пушкар М.С., Сухарьова Л.А., Хорнгрен Ч.Г., Цал-Цалко Ю.С. та інші.

З огляду на достатню кількість наукових розробок стосовно визначень терміну «витрати» не ставиться за мету винайти особливе трактування, яке буде суттєво відрізнятися від загальноприйнятих. Проте розуміння економічної сутності витрат значною мірою відображається на методичних підходах до дослідження процедур управління ними та визнання їх ролі у формуванні прибутку.

При дослідженні сутності «витрат» Е.А. Аткинсон виділяє дві основні причини відсутності єдиного загальноприйнятого визначення витрат: 1) витрати класифікуються з певною метою; 2) інформація щодо витрат визначає способи розрахунку [1, с. 131].

На нашу думку, одним з факторів, що впливає на наявність такої кількості різних думок щодо сутності «витрат», є інформація, якою прагне володіти менеджер при прийнятті рішень. При всьому розмаїтті трактувань сутності витрат можна виділити два підходи: економічний та бухгалтерський.

Розглянемо економічний підхід до визначення сутності витрат (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Дефініції економічної сутності витрат з економічної точки зору\*

Автори	Визначення витрат
1	2
Є.А. Ананькіна, Н.Г. Данілочкіна	вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, виконання робіт і здійснення послуг [2, с. 15]
І.О. Бланк	виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції [3, с.19]
Ф.Ф. Бутинець	1) грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 2) економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат понесених в процесі господарської діяльності [4, с. 34]
М.Г. Грещак, О.С. Коцюба	обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети [5, с. 16]
К. Друрі	дуже часто використовуване слово, яке відображає грошовий вимірник всіх ресурсів, затрачених для досягнення такої конкретної цілі, як придбання якого-то товару або якоїсь послуги [6, с. 23]
К. Маркс	1) з точки зору суспільства - це дійсні витрати виробництва, які складаються з витрат живої та втіленої в засоби виробництва праці на виробництво продукції; 2) з точки зору капіталіста – це частина вартості товару, яка відшкодовує ціну витрачених засобів виробництва і ціну витраченої робочої сили; це частина вартості товару, яка повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові [7]
В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарів	величина ресурсів, використана з певною метою, виражена в грошах [8, с. 7]
Р. Ентоні, Дж. Ріс	грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою [9, с. 46]
Л.А. Сухарьова, С.Н. Петренко	найбільш невизначене слово в управлінні, яке визначається сумою видатків, зазнаних підприємством на момент придбання товарів або послуг [10, с. 21]
М.С. Пушкар	сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів) [11, с. 389]

Продовж. табл. 1.1

<i>1</i>	<i>2</i>
Ч.Г. Хорнгрен, Дж. Фостер	спожиті ресурси або гроші, які треба заплатити за товари та послуги [12, с. 20]
Ю. С. Цал-Цалко	сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва [13, с. 5]

\*Джерело: складено автором

Проаналізувавши економічний підхід до визначення терміну "витрати" встановлено, витрати являють собою використання трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів в господарській діяльності підприємства для досягнення певної мети. Більшість авторів зазначають, що використання ресурсів здійснюється в грошовому вираженні.

Розглянемо сутність «витрат» з бухгалтерської точки зору (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

### Дефініції економічної сутності витрат з бухгалтерської точки зору\*

<b>Автори</b>	<b>Визначення витрат</b>
<i>1</i>	<i>2</i>
П(С)БО 16 «Витрати»	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 [14, с. 6]
МСФЗ	зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [15, с. 109]
Т.Ю. Бондаренко	достовірно оцінена величина економічних ресурсів, споживання яких в оцінюваному періоді призводить до змін у складі активів і зобов'язань та сприяє досягненню цілей діяльності підприємства [16, с. 8]
С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко	зменшення активів або збільшення зобов'язань в процесі господарської діяльності для отримання вигоди у майбутніх періодах (не спожиті витрати) або для отримання доходів у звітному періоді (спожиті витрати) [17, с. 215]
В.Ю. Гордополов	зменшення активів, яке відбулося в процесі господарської діяльності підприємства, здійснене для отримання підприємством доходу, може бути оцінене в грошовому вимірнику, а його розмір може контролюватися підприємством [18, с. 10]

1	2
Л.В. Нападівська	зменшення економічної вигоди протягом звітної періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу [19, с. 241]
В.П. Савчук	затрати (видатки, витрати) являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства [20, с. 18]
Ю.С. Цал-Цалко	або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [13, с. 17]

\*Джерело: складено автором

При дослідженні бухгалтерського підходу до розуміння авторами сутності витрат встановлено, що витрати – це зменшення активів (грошових коштів, ресурсів) або збільшення зобов'язань підприємства в процесі господарської діяльності. Такий підхід визначено в працях Алексеевої А.В., Бондаренко Т.Ю., Голова С.Ф., Гордополова В.Ю., Єфіменко В.І., Нападівської Л.В., Цал-Цалко Ю.С.

В економічній літературі поряд з терміном «витрати», використовуються і такі, як «затрати», «видатки», які зазвичай вважають синонімами. У російськомовних виданнях спектр цих "споріднених" термінів ще ширше: «затраты», «расходы», «издержки», «выплаты». В сфері розмежування визначень “затрати” та “витрати” важливо усвідомлювати одну ключову особливість. Згідно з П(С)БО 16, витратами звітної періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. В системі МСФЗ не існує окремого стандарту, присвяченого обліку витрат, але окремі питання оцінки та класифікації певних видів витрат розглядаються у МСБО 2 «Запаси», МСБО 11 «Будівельні контракти» та МСБО 23 «Витрати на позики».

Термін “затрати” є більш ширшим та має ключову рису: залежно від певних умов може виступати як актив та знаходити своє відображення в балансі або трансформуватись у витрати періоду. Якщо витрати – це або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, то затрати – це зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшення активів і зобов’язань на одну і ту ж величину. З метою уникнення плутанини, а також, зважаючи на існування П(С)БО – 16 “Витрати”, необхідно вживати термін “витрати”.

На основі проведеного огляду літературних джерел можна виділити основні три підходи до розуміння авторами термінів “витрати” та “затрати” (рис. 1.1). Підхід № 3, на нашу думку, є найближчим до істини.



Рис. 1.1. Існуючі підходи до розуміння термінів «витрати» та «затрати»\*

\*Джерело: [21]

Вивчення економічної літератури показало, що існує досить різне трактування поняття «управління витратами». Дослідження окремих підходів до визначення цієї категорії представлено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Підходи до трактування поняття «управління витратами»\***

<b>Науковець</b>	<b>Точка зору на поняття</b>
Н.Д. Бабяк, О.О. Терещенко	сукупність цілеспрямованих заходів впливу на структуру витрат, їх динаміку та поведінку з метою забезпечення зменшення їх рівня [22, с. 343]
С.Ф. Голов	специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати [23]
М.Г. Грещак	взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня (в межах допустимих відхилень) витрат в усіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт [5, с. 26]
І.Є. Давидович	динамічний процес, який полягає в досягненні високого економічного результату діяльності підприємства та не зводиться лише до зниження витрат, а й поширюється на всі елементи управління [24, с. 5]
С.І. Дерев'янку	взаємопов'язаний комплекс робіт, який впливає на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства і спрямований на досягнення оптимального їх рівня у всіх підсистемах підприємства [25, с. 65]
В.Г. Лебедев	складний, багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства [26, с. 191]
Г.А. Краюхін	виконання усього комплексу функцій управлінського циклу, спрямованих на підвищення ефективності використання виробничих ресурсів на підприємстві. При цьому управління витратами ширше, глибше і складніше від простого поєднання процедур управління ефективністю використання окремих виробничих ресурсів, оскільки враховує їх комплексне використання, ефект синергетики, можливу взаємозамінність і розбіжності у величині і термінах впливу на результати роботи підприємства [27, с. 14]

\* Джерело: складено автором

З табл. 1.3 можна виділити основні теоретичні підходи щодо трактування поняття «управління витратами», а саме: процес забезпечення ефективного використання ресурсів; система відстеження, аналізу та контролю витрат; процес планування, організації, мотивації, контролю та регулювання витрат; заходи впливу на структуру, динаміку та поведінку витрат; процес досягнення високого економічного результату підприємства за рахунок зниження витрат. Більшість фахівців схильні вважати, що управління витратами – це безпосередні дії, спрямовані на зміну структури витрат та їх оптимізацію. Вважаємо, що

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

Багатогранність витрат, що виникають у процесі підприємницької діяльності, а також необхідність створення інформаційної бази прийняття рішень, зумовлюють виникнення класифікації витрат за різними критеріями. Класифікація витрат – це поділ і одночасне об'єднання різних витрат, однорідних за визначеними ознаками [28].

Проблема класифікації витрат досліджувалась багатьма вітчизняними та зарубіжними економістами, зокрема такими як Ананькіна Є.А., Атамас П.Й, Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Данілочкіна Н.Г., Данилюк М.О., Друрі К., Муратова Л.Н., Нападовська Л.В., Сопко Т.П., Прохорова В.В., Цал-Цалко Ю.С. та інші. Проте більшості класифікацій властиві значні недоліки, які не дозволяють отримати всебічну інформацію про об'єкт витрат.

Дослідивши різноманітні підходи до класифікації витрат та узагальнивши досвід провідних науковців, наведемо класифікаційні ознаки витрат, що найчастіше використовуються на практиці (табл.1.4).

Таблиця 1.4

### Класифікаційні ознаки витрат підприємства\*

№ п/п	Класифікаційні ознаки витрат	Науковці
1	2	3
1	<i>Спосіб зарахування до собівартості (прямі та непрямі)</i>	Атамас П.Й [29], Сопко В.В. [30], Мних Є.В. [31], Бутинець Ф.Ф. [32], Голов С.Ф. [23], Домбровський В.М. [33], Цал-Цалко Ю.С. [13], Нападовська Л.В. [34], Лебедев П.В. [8], Муратова Л.Н. [35], Прохорова В.В. [36], Долинська Р.Г. [37], Каверіна О.Д. [38], Карпова Т.П. [39], Ананькіна Є.А. [40], Данілочкіна Н.Г. [40]
2	<i>Відношення до обсягу виробництва (постійні і змінні)</i>	Атамас П.Й. [29], Сопко В.В. [30], Мних Є.В. [31], Бутинець Ф.Ф. [32], Цал-Цалко Ю.С. [13], Друрі К. [6], Голов С.Ф.[23], Домбровський В.М. [33], Лебедев П.В. [8], Долинська Р.Г. [37], Карпова Т.П. [35], Нападовська Л.В. [34], Ананькіна Є.А. [40], Данілочкіна Н.Г. [40]

## Продовж. табл. 1.4

1	2	3
3	Відношення до господарського процесу (основні, накладні)	Бутинець Ф.Ф. [32], Долинська Р.Г. [37], Муратова Л.Н. [35], Прохорова В.В. [36], Карпова Т.П. [39], Лебедев П.В. [8], Друрі К. [6], Сопко В.В. [30], Голов С.Ф. [23]
4	Порядок віднесення на період генерування прибутку (на продукт, на період)	Прохорова В.В. [32], Долинська Р.Г. [37], Бутинець Ф.Ф. [32], Голов С.Ф. [23], Цал-Цалко Ю.С. [13]
5	За видами (елементи витрат, статті калькуляції)	Сопко В.В. [30], Мних Є.В. [31], Лебедев П.В. [8], Муратова Л.Н. [35], Домбровський В.М. [33], Каверіна О.Д. [38], Карпова Т.П. [39], Ананькіна Є.А. [40], Данілочкіна Н.Г. [40]
6	За можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані)	Атамас П.Й [29], Сопко В.В. [30], Мних Є.В. [31], Бутинець Ф.Ф. [32], Голов С.Ф. [23], Прохорова В.В. [36], Долинська Р.Г. [37], Каверіна О.Д. [38], Карпова Т.П. [39], Нападівська Л.В. [34]
7	За економічним змістом (затрати засобів праці, предметів праці, живої праці)	Сопко В.В. [30], Лебедев П.В. [8]
8	За центрами витрат і центрами відповідальності (за окремими видами продукції, послугами, структурними підрозділами, відповідальними особами)	Каверіна О.Д. [38], Муратова Л.Н. [35], Долинська Р.Г. [37], Цал-Цалко Ю.С. [13], Нападівська Л.В. [34], Мних Є.В. [31], Ананькіна Є.А. [40], Данілочкіна Н.Г. [40]
10	За функціями управління (виробничі, комерційні, адміністративні)	Сопко В.В. [30], Мних Є.В. [31], Бутинець Ф.Ф. [32]
11	За роллю в господарському процесі (чисті; додаткові)	Сопко В.В. [30]
12	За доцільністю (продуктивні, непродуктивні)	Сопко В.В. [30], Мних Є.В. [31], Бутинець Ф.Ф. [32], Цал-Цалко Ю.С. [13], Лебедев П.В. [8], Муратова Л.Н. [35]
13	За календарними періодами (поточні, попередніх та майбутніх періодів)	Сопко В.В. [30], Мних Є.В. [31], Лебедев П.В. [8], Прохорова В.В. [36]
14	За стадіями виробничого процесу (на закупівлю, на зберігання, на реалізацію)	Ананькіна Є.А. [40], Данілочкіна Н.Г. [40], Сопко В.В. [30]
15	За залежністю (залежні, незалежні)	Сопко В.В. [30]
16	За охопленими бізнес-планами (заплановані, незаплановані)	Сопко В.В. [30], Домбровський В.М. [33], Лебедев П.В. [8], Нападівська Л.В. [34]
17	За охопленням нормуванням (нормовані, ненормовані)	Сопко В.В. [30], Лебедев П.В. [8]
18	За відношенням до собівартості (що відносяться на собівартість реалізації; що відносяться на фінансові результати або відшкодовуються за рахунок інших джерел покриття)	Сопко В.В. [30], Бутинець Ф.Ф. [32], Цал-Цалко Ю.С. [13], Голов С.Ф. [23]
19	За строком планування (коротко-, середньо- і довгострокові)	Сопко В.В. [30]
20	В залежності від управлінських рішень (релевантні та нерелевантні).	Атамас П.Й [29], Мних Є.В. [31], Бутинець Ф.Ф. [32], Домбровський В.М. [33], Каверіна О.Д. [38], Нападівська Л.В. [34]
21	В залежності від періоду здійснення (вичерпані, невичерпані).	Бутинець Ф.Ф. [32], Долинська Р.Г. [37], Голов С.Ф. [23]
22	В залежності від прийнятого рішення щодо завантаження потужностей (маржинальні, середні)	Бутинець Ф.Ф. [32], Голов С.Ф. [23], Грещак М. [5], Коцюба О. [5]
23	В залежності від реальності здійснення (дійсні та можливі)	Бутинець Ф.Ф. [32], Прохорова В.В. [36], Долинська Р.Г. [33], Каверіна О.Д. [38], Голов С.Ф. [27]

## Продовж. табл. 1.4

1	2	3
24	За можливістю регулювання (регульовані, нерегульовані)	Каверіна О.Д. [34], Домбровський В.М. [33], Ананькіна Є.А. [40], Данілочкіна Н.Г. [40], Атамас П.Й. [29], Карпова Т.П. [39]
25	За календарними періодами (поточні, одноразові)	Мних Є.В. [31], Цал-Цалко Ю.С. [13], Лебедев П.В. [8], Муратова Л.Н. [35]
26	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат (умовно-постійні, умовно-змінні)	Лебедев П.В. [30], Прохорова В.В. [36]
27	В залежності від потужності (обов'язкові, дискреційні)	Бутинець Ф.Ф. [32]
28	За структурою (одноеlementні, комплексні)	Цал-Цалко Ю.С. [13], Лебедев П.В. [8], Муратова Л.Н. [35], Прохорова В.В. [36]
29	За складом (фактичні, планові (прогнозні))	Сопко В.В. [30], Мних Є.В. [31]
30	За видами діяльності (витрати звичайної та надзвичайної діяльності)	Бутинець Ф.Ф. [32], Цал-Цалко Ю.С. [13]

*\* Джерело: складено автором*

Як видно з табл. 1.4, значна кількість науковців (Атамас П.Й., Сопко В.В., Мних Є.В., Бутинець Ф.Ф., Цал-Цалко Ю.С., Голов С.Ф., Лебедев П.В., Муратова Л.Н., Прохорова В.В., Долинська Р.Г., Домбровський В.М., Каверіна О.Д., Карпова Т.П., Нападовська Л.В., Савчук В.П.) вважають, що основними ознаками класифікації витрат є:

- спосіб зарахування до собівартості;
- відношення до обсягу виробництва;
- відношення до господарського процесу,
- елементи витрат, статті калькуляції;
- можливість контролю;
- центри витрат і центри відповідальності.

Серед великої кількості різних підходів щодо класифікації витрат заслуговує на увагу узагальнення класифікаційних ознак залежно від цілей управління, що наводить Голов С.Ф. Він виділяє три ключових ознаки класифікації витрат [23, с. 214] з метою:

- оцінки запасів та визначення фінансового результату (вичерпані та невичерпані; витрати на продукцію та витрати періоду; прямі та непрямі; основні та накладні);

- прийняття рішень (релевантні та нерелевантні; постійні та змінні; маржинальні та середні; дійсні та можливі);
- контролю за виконанням (контрольовані та неконтрольовані).

Більшість вітчизняних вчених економістів виділяють саме ці групи ознак.

На думку К. Друрі, перш за все, необхідно накопичити інформацію про такі витрати: витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати [41, с. 106-107]. Потім узагальнені витрати розподілити за певними ознаками з метою:

- визначення собівартості виготовленої продукції і одержання прибутку;
- планування і прийняття управлінських рішень;
- здійснення процесу контролю і регулювання витратами.

В свою чергу, за кожним із зазначених напрямків здійснюється подальша деталізація витрат залежно від цілей управління.

Комплексний підхід до класифікації витрат знайшов свою підтримку також серед інших економістів. Зокрема, В.І. Бачинський виклав своє бачення класифікації витрат залежно від мети та функції управління [42]:

- класифікація для планування, нормування та прийняття рішень;
- класифікація для обліку і калькулювання;
- класифікація для оцінки і аналізу господарської діяльності;
- класифікація для контролю і регулювання.

Схожий підхід до класифікації витрат пропонує Л.В. Нападовська [43]. Вона деталізує та доповнює класичні цілі класифікації витрат, в результаті чого вони набувають такого змісту:

- калькулювання собівартості виготовленої продукції та визначення величини одержаного прибутку;
- дослідження поведінки затрат та прийняття управлінських рішень;
- планування, прогнозування та здійснення контролю.

Проте запропонована класифікація дає нам лише загальний опис видів витрат.

О. Орлов виділяє такі класифікаційні ознаки витрат [44, с.105-106].:

- економічний зміст витрат (елементи витрат);
- характер виникнення і призначення (статті витрат);
- ступінь залежності від зміни обсягу виробництва (пропорційні, непропорційні);
- спосіб віднесення на собівартість продукції (прямі, непрямі);
- можливість керівників функціональних підрозділів впливати на величину витрат (регульовані, нерегульовані).

Проте дана класифікація є не повною, що зменшує можливість її практичного застосування.

Т.П. Карпова пропонує два підходи до класифікації витрат: за видами діяльності (витрати, пов'язані зі створенням і зберіганням запасів, виробництвом, фінансово-збутовою та організаційною діяльністю) і за цілями обліку (калькулювання і оцінка виробленої продукції; прийняття рішень і планування; контроль і регулювання) [35, с. 51-101].

Ю.С. Цал-Цалко [13] додатково вказує на виділення витрат за такими ознаками як доцільність витрачання (продуктивні, непродуктивні витрати), визначення відношення до собівартості продукції (витрати на продукцію та витрати періоду).

Г.М. Тарасюк та Л.І. Шваб дещо доповнюють та видозмінюють вищенаведені класифікації витрат, а саме, виділяють ще такі класифікаційні ознаки [45, с. 169]: 1) за об'єктами господарської діяльності: витрати на продукцію, роботи, послуги, господарські процеси, замовлення; 2) за характером виробництва: витрати основного, допоміжного та обслуговуючого виробництва; 3) за відношенням до джерел покриття: вхідні витрати (залишок готової продукції на початок звітного періоду), поточні витрати (виробнича собівартість готової продукції звітного періоду), вихідні витрати (собівартість реалізованої

продукції); 4) за можливістю регулювання: регульовані, нерегульовані; 5) за метою формування: визначення собівартості, визначення прибутку, оцінка альтернативного варіанту; 6) за видом діяльності: звичайні, основні, операційні, інвестиційні, фінансові, надзвичайні, виробничі, адміністративні, збутові, постачання, невиробничі.

Вищенаведена класифікація, запропонована Тарасюком Г.М. та Швабом Л.І., по-перше, пропонує ознаку класифікації для розподілу витрат на продукцію, роботи, послуги тощо (за об'єктами господарської діяльності) на відміну від класифікації Цал-Цалка Ю.С, по-друге, не передбачає, що витрати можуть бути ще й частково регульованими; по-третє, існує змішування видів діяльності, що не дає достовірної інформації про витрати за останньою класифікаційною ознакою.

М. Грещак, О. Коцюба доповнюють вказані класифікаційні ознаки такою як методика обчислення на одиницю продукції (граничні, середні) [5, с. 17].

Є.А. Ананькіна, Н.Г. Данілочкіна наголошують на тому, що класифікація витрат є засобом для вирішення задач управління, адже керівник, приймаючи рішення, повинен чітко уявляти собі усі його наслідки. При цьому доцільно виділяти поняття "релевантних витрат" як таких, що будуть змінюватись у результаті прийнятого рішення. Основною метою класифікації витрат є виділення із загальної маси релевантної частини, тому спосіб класифікації залежить насамперед від встановлених цілей та завдань, відповідно класифікація витрат повинна бути чітко пов'язана зі специфікою конкретної проблематики. Автори виділяють таку класифікацію витрат згідно із встановленими завданнями [40, с. 24-27]:

- за динамікою витрат відносно обсягу виробництва: змінні, постійні, змішані (питання, що постають перед керівниками організації - як зміниться прибуток при оцінюванні зміни цін, витрат і обсягу виробництва, які наслідки може мати зміна структури виробництва, яка

оптимальна структура виробництва, яким повинен бути обсяг виробництва, наскільки великий ризик);

- за можливістю віднесення витрат на конкретний об'єкт калькуляції (продукцію): прямі, непрямі (питання, що постають перед керівниками організації - які витрати на виробництво в цілому, які витрати на виробництво конкретного виду продукції чи групи видів продукції, які витрати конкретного підрозділу);

- за рівнем регульованості (повністю регульовані, частково регульовані, слабо регульовані (питання, що постають перед керівниками організації - наскільки великі відхилення фактичних витрат від планових та чим вони викликані, хто відповідає за відхилення, чи є можливість фінансового маневру, у чому полягають резерви економії).

Данилюк М.О. та Лещій В.Р. наголошують на необхідності класифікації витрат залежно від напрямів їхнього обліку і аналізу. При цьому для оцінки запасів та визначення фінансового результату витрати класифікують на виробничі та невиробничі, витрати на продукцію та витрати періоду, прямі та непрямі витрати, операційні та фінансові витрати. Для контролю виконання та оцінки діяльності витрати поділяють на контрольовані і неконтрольовані, планові і фактичні. Для прийняття рішень витрати поділяють на прямі та непрямі, умовно-змінні та умовно-постійні, релевантні та нерелевантні, операційні та інвестиційні, планові та фактичні [46, с. 5-6; 31]. Однак вищенаведена класифікація є суперечливою, оскільки у ній простежується виділення в межах різних класифікаційних ознак аналогічних різновидів витрат.

Попівняк Ю.М. зазначає, що витрати повинні класифікуватись відповідно до потреб управління. Наприклад, з метою оцінювання запасів та визначення фінансового результату виділяють такі групи витрат, як вичерпані та невичерпані, витрати на продукцію та витрати періоду, прямі та непрямі, основні та накладні. Групування витрат для визначення собівартості продукції передбачає такі витрати: вхідні та минулі,

виробничі та невиробничі, основні та накладні, прямі та непрямі, за економічними елементами і за статтями калькуляції. За напрямком прийняття управлінських рішень Попівняк Ю.М. запропоновано класифікувати витрати на релевантні і нерелевантні, постійні та змінні, поворотні та безповоротні, дійсні та альтернативні, інкрементні, маржинальні та середні, минулі та майбутні, можливі та обов'язкові, поточні та одноразові [47, с. 240-245.]. Варто зауважити, що автор не вказує ознаки класифікації та не систематизує цілі групування витрат.

Розглянуті ознаки класифікації витрат є базовими та надають узагальнену інформацію щодо витрат підприємства. Метою класифікації витрат в системі фінансового контролінгу є надання допомоги керівництву в прийнятті правильних та обґрунтованих рішень щодо оптимізації складу витрат та мінімізації їхнього рівня. Тобто процес класифікації витрат полягає в тому, щоб виділити ту частину витрат, на яку може вплинути керівник. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації.

За результатами проведеного аналізу автором запропоновано узагальнену класифікацію витрат, яка базується на поєднанні існуючих ознак до класифікації з елементами управління (планування, облік, аналіз, контроль, інформаційне забезпечення, координація, організація, мотивація) (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

**Класифікація витрат підприємства відповідно до елементів управління витратами \***

<b>Функції фінансового контролінгу</b>	<b>Задачі фінансового контролінгу</b>	<b>Класифікаційна ознака</b>	<b>Види витрат</b>
1	2	3	4
Інформаційне забезпечення	Вирішення поточних та довгострокових завдань, вибору оптимального рішення із сукупності альтернативних	За формальною визначеністю	явні, альтернативні (неявні)

Продовж. табл. 1.5

1	2	3	4
	Врахування впливу фінансового рішення на величину витрат і доходів у майбутньому, скорочення часу на економічні розрахунки	За впливом на прийняття рішення	релевантні, нерелевантні
	Виділення неефективних витрат дозволяє не допустити проникнення витрат в планування і нормування	За ефективністю здійснення	ефективні, неефективні
	Обґрунтування рішення про оптимальний розмір обсягів діяльності, визначення середніх показників	За розрахунком на одиницю продукції	диференціальні, маржинальні
Координація	Оцінка відповідальності та роботи менеджерів в частині контролю за витратами	За можливістю регулювання	регульовані, нерегульовані
Мотивація	Контроль за витратами	За стимулюванням	обов'язкові, заохочувальні
Організація	Здійснення контролю за відповідальними особами та за місцями виникнення витрат	За місцем виникнення	по місцях і сферах виникнення, по функціям діяльності, по центрам відповідальності
Планування	Вдосконалення процесу планування, нормування та контролю	За зв'язком з планом	планові, непланові
	Розробка напрямів діяльності	Стосовно періоду	Короткострокові, середньострокові, довгострокові
Облік	Використання при калькулюванні	За однорідністю витрат	одноеlementні, комплексні
	Здійснення обліку згідно з планом рахунків; визначення потреби в оборотних коштах; показників матеріаломісткості, фондомісткості; порівняння структури різних галузей	За елементами витрат	матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
	Побудова аналітичного обліку витрат на виробництво одиниці продукції, зіставлення планової і фактичної калькуляції собівартості окремих видів продукції	За статтями калькуляції	сировина та матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектувальні вироби; паливо й енергія; основна та додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; загальновиробничі витрати; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; втрати від браку; інші виробничі витрати
	Оптимізація процесу операційної діяльності та аналізу її безбитковості	За формою залежності від обсягів виробництва	постійні, змінні

Продовж. табл. 1.5

1	2	3	4
	Організування обліку в системі рахунків	За економічним змістом	основні, накладні
	Проведення калькуляційних розрахунків	За способом віднесення на продукцію	прямі, непрямі
	Розробка напрямків діяльності	За календарними періодами	поточні, періодичні
Контроль	Оцінка діяльності центрів відповідальності	За ознакою контрольованості	контрольовані, неконтрольовані
	Контроль за економічним використанням ресурсів, організації системи «стандарт-кост»	За відповідністю нормам	нормовані, ненормовані
Аналіз	Прогнозування, регулювання витрат та контролю за нормами і рівнем витрат	За порядком обчислення (складом)	фактичні, прогностні, планові, кошторисні, стандартні, загальні і структурні, повні і часткові

*\*Джерело: розроблено автором*

Наведена в табл. 1.5 класифікація витрат дозволить прискорити процес вибору класифікаційних ознак для прийняття конкретного управлінського рішення, а це в свою чергу дозволить оптимізувати процес управління витратами. Теоретично існує безліч класифікаційних ознак витрат, проте, на практиці всі вони не використовуються. Кожний менеджер на підприємстві використовує тільки ті класифікаційні ознаки, які найбільшим чином задовольняють його потреби у необхідній інформації та достатні для прийняття рішення у конкретний момент часу.

Запропонована класифікація витрат підприємства відповідно елементам управління вирізняється таким:

- враховує особливості різних елементів управління;
- сприяє глибшому розумінню призначення та функціональної ролі різних видів витрат;
- підсилює можливості виявлення резервів підвищення результативності діяльності підприємства, оскільки дозволяє виділити ту частину витрат, на яку може вплинути менеджер своїми рішеннями та

задовільнити його потребу у необхідній та достатній інформації у конкретний момент часу;

- дозволяє знизити непродуктивні витрати, виявити і розширити високорентабельні напрямки діяльності, що підвищує ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства.

Отже, розглянувши суть та підходи до класифікації витрат, можна зробити висновок, що для прийняття відповідного фінансового рішення потрібно використовувати різні класифікаційні ознаки, які б відповідали меті та завданню цих рішень. За допомогою чіткої класифікації витрат можна контролювати рівні витрат, оцінити доцільність та ефективність фінансового рішення.

## 1.2. Сутність фінансового контролінгу та його роль в управлінні витратами підприємств

Основною проблемою розвитку вітчизняних підприємств є недостатність інформації для прийняття фінансових рішень, що, як наслідок, зумовлює несвоєчасне їх прийняття, або прийняття неточних чи невиправданих рішень. Вирішення цієї проблеми є організація інформаційного забезпечення шляхом провадження системи фінансового контролінгу.

Існують різноманітні підходи щодо концепції фінансового контролінгу. Це зумовлює значні протиріччя в його розумінні: контролінг, зорієнтований на функцію контролю; контролінг як інформаційна функція; контролінг як функція координації та інші. Ці підходи зумовлені історичними, економічними та національними особливостями розвитку фінансового контролінгу. Спробуємо дослідити передумови виникнення та генезис системи фінансового контролінгу, що дозволить розкрити його сутність.

Еволюція концепцій контролінгу показує, що в своєму розвитку він проходить стадії від засобу коментування облікової інформації та координації управлінських функцій до системи управління досягненням мети, що балансують інтереси підприємства і його навколишнього середовища. Якщо узагальнити концепції за змістом і часом виникнення, можна систематизувати етапи еволюції поглядів на контролінг (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

### Етапи еволюції поглядів на фінансовий контролінг\*

Концепції	Період	Особливості фінансового контролінгу	Прихильники концепції
1	2	3	4
1. Управлінський облік	1930-ті - 1980-ті рр.	система управління витратами, яка базується на інформаційному забезпеченні	А. Дайле [48], Е. Майєр [49], С. Петренко [10], Р. Манн [49], М. Пушкар [50], Х. Фольмут [51]

Продовж. табл. 1.6

1	2	3	4
2. Інформаційна система	Кінець 1980-х рр.	збір інформації задля планування, формування звітів, контролю, регулювання, оцінки та консультування	Берр [52], Т. Райхман [53], Ч. Хорнгрен [12], Д. Хан [54]
3. Планування й контроль	Початок 1990-х рр.	планування, контроль та інформаційне забезпечення, але він має більш широкий спектр завдань, ніж у концепції з інформаційною орієнтацією	Д. Хан [54], П. Хорват [55], Ю. Вебер [56], О. Дєдов [57], С. Фалько [58], А. Кармінський [58]
4. Координація	1990-ті рр.	нова функція менеджменту, яка забезпечує планування, реалізацію (облік) і управління по зворотньому зв'язку (регулювання)	Х. Кюппер [59], Ю. Вебер [56], С. Фалько [58], А. Кармінський [58]
5. Загальноуправлінська система	Кінець 90-х рр.	метасистема управління, основні функції - планування, бюджетування, структуризація даних, аналіз відхилень, використання методологій структурного системного аналізу	Х. Штайнманн [61], Е. Ананькіна [39], Н. Данілочкіна [39], Н. Оленєв [58], А. Кармінський [58], С. Фалько [58]
6. Координація процесу прийняття рішень	2000-ні рр.	метафункція, забезпечує управління, координацію, узгодження і контроль процесу прийняття управлінських рішень	Х. Штайнман [61], Г. Піч [62], Е. Шерм [62], А. Беккер [63], О. Терещенко [22], Н. Бабяк [22]

*\* Джерело: складено автором на основі [64, с.42].*

Як бачимо з таблиці 1.6, із часом змінювалось розуміння фінансового контролінгу та потреба в ньому – змінювались умови функціонування підприємств, вимоги до ефективності системи управління тощо. Якщо на початку основний акцент фінансового контролінгу робився на системі обліку, то згодом він став містити в собі інформаційну систему управління підприємством, планування й контроль, координацію, загальноуправлінську систему, координацію процесу прийняття рішень.

Відповідно до еволюції фінансового контролінгу перелічені концепції розвивалися в різний час, і тому в рамках кожної концепції він трактується по-різному. Внаслідок того, що в даний час в літературі можна зустріти всі ці концепції, створюється враження плутанини в термінології і відсутність цілісного уявлення про систему контролінгу.

Вважаємо за доцільне звернути увагу на визначення даного поняття, які представлені класичними американською і німецькою школами контролінгу. Порівняння німецької та американської концепцій контролінгу наведено в Додатку Г. Представники німецької економічної школи (Й. Вебер, Г. Кюппер, Д. Хан, П. Хорват, К. Штайнле та ін.) під поняттям контролінг здебільшого розуміють систему координації планування та контролю або інформаційної підтримки менеджменту, де управлінський облік - складова контролінгу [65, с. 13]. В американській моделі (Р. Ентоні, Р. Хілтон, Р. Каплан, Ч. Хорнгрен, Д. Янг) контролінг розглядається виключно як підсистема управлінського обліку, а система управлінського обліку визначається як тісно пов'язана з технологіями управління компанією. Американські представники до функцій контролінгу додатково включають задачі фінансового обліку, в той час як в центрі уваги німецьких авторів знаходиться внутрішній (управлінський) облік в різних формах, а зовнішній облік не входить у сферу контролінгу.

З урахуванням напрацювань німецької і американської школи в вітчизняній літературі також сформувалися власні підходи до визначення економічної сутності поняття фінансовий контролінг, які представлені в роботах таких науковців як Ананькіна Е.А., Бабяк Н.Д., Данілочкіна Н.Г., Кармінський А.М., Петренко С.Н., Пушкар М.С., Терещенко О.О., Фалько С. та ін. (Додаток Д).

Велика кількість визначень свідчить про складність і багатогранність концепцій фінансового контролінгу. У визначеннях, наведених в Додатку Д, використовуються наступні поняття: система управління, спрямована на визначення майбутнього фінансового достатку

підприємства та шляхів його досягнення; контролююча система, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності підприємства; система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства, що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг; система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства, основною якої є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку й вартості капіталу при мінімізації ризику та збереженні ліквідності й платоспроможності підприємства. Усі наведені вище визначення поняття "фінансовий контролінг" доповнюють одне одного й розкривають різні його грані.

Однак, на нашу думку, жодне з вищенаведених визначень фінансового контролінгу не відображає сутності поняття повною мірою. Ряд авторів відносять до визначення фінансового контролінгу відразу кілька наукових понять (Кармінський А.М., Оленев Н.І., Приймак А.Г.). Недоліком цих визначень є те, що автори не зазначають взаємозв'язок фінансового контролінгу з іншими підсистемами управління, а також інструменти, що він використовує. Калайтан Т.В. та Зоріна О.А. обмежують функції фінансового контролінгу лише формуванням методологічної бази. Сухарєва С.А., Петренко С.М., Пушкар М.С. застосовують фінансовий контролінг лише до управління цілим підприємством. Давидович І.Є. у своєму визначенні обмежує функції фінансового контролінгу лише спостереженням та збиранням інформації.

На основі проведеного дослідження зроблено висновок, що фінансовий контролінг – це система інформаційної та методичної підтримки фінансового менеджменту, спрямована на координацію стратегічного та оперативного планування, аналізу і внутрішнього контролю з метою підвищення результативності та ефективності діяльності підприємства.

Неузгодженість думок існує з приводу цілей і задач фінансового контролінгу на підприємстві. Ряд з них представлений у Додатку Е. Ананькіна Е.А., Данілочкіна Н.Г., Головіна Т.А., Маслова І.А., Фалько С.Г. та ін. вважають, що цілі фінансового контролінгу впливають з цілей підприємства та направлені на забезпечення його довгострокового функціонування в динамічному зовнішньому середовищі. Однак деякі автори (Аніскін Ю.П., Кармінський А.М., Оленєв Н.І., Примак А.Г., Шевченко Б.І., Цуприк Г.Г.) дотримуються іншої думки та називають головною ціллю контролінгу - забезпечення його методичної та інструментальної бази. Задачі фінансового контролінгу також виділяються по-різному в інтерпретації різних авторів. Більшість з них виділяють задачі по кожній функції управління або в розрізі функцій самого контролінгу (планування, координація, бюджетування, контроль).

Існує багато розбіжностей відносно функціональної спрямованості фінансового контролінгу. Аналіз наукової літератури дав можливість узагальнити функції фінансового контролінгу (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

### Функції фінансового контролінгу за різними авторами \*

Автор \ Функція	Інформаційне забезпечення	Координація	Планування	Облік	Аналіз	Управління	Контроль
1	2	3	4	5	6	7	8
Ананькіна А.Е. [40]	+	-	+	+	-	+	+
Головіна Т.А. [69]	-	-	+	+	+	-	-
Данілочкіна Н.Г. [40]	+	-	+	+	-	+	+
Кармінський А.М. [58]	+	-	+	+	-	+	+
Майєр Е. [49]	+	-	+	-	+	+	+
Манн Р. [49]	+	-	+	-	+	+	+
Оленєв Н.І. [58]	+	-	+	+	+	-	+
Петренко С.Н. [10]	+	-	+	+	+	-	+
Примак Н.І. [58]	+	-	+	+	-	+	+
Пушкар М.С. [50]	-	-	+	+	+	-	-
Стефанюк І.Б. [88]	-	-	+	+	+	-	+
Сторожук О.В. [89]	+	+	+	-	-	-	+
Сухарева Л.А. [10]	+	-	+	+	+	-	+

Продовж. табл. 1.7

1	2	3	4	5	6	7	8
Терещенко О.О. [90]	+	+	+	-	-	-	+
Фалько С. [58]	+	-	+	+	-	+	+
Хан Д. [54]	+	-	+	-	-	-	+
Хорват П. [84]	+	-	+	+	-	-	+
Штрайт Б. [91]	+	-	+	-	-	+	+

*\*Джерело: складено автором на підставі опрацьованої літератури*

Більшість авторів виділяє такі функції фінансового контролінгу як інформаційне забезпечення, планування та контроль. Все це пояснюється тим, що найбільш розповсюджене визначення фінансового контролінгу, суттю якого є інтеграція окремих елементів функцій управління, а саме: планування, контролю та аналізу. Функція координації займає одне з перших та основних місць в системі фінансового контролінгу. Під координацією мається на увазі координація між окремими підсистемами системи фінансового управління, таких як планування, інформаційне забезпечення, організація, контроль, а також координація в рамках окремих підсистем, наприклад, координація стратегії і бюджетування, довгострокових і короткострокових планів [22, с. 188]. Досліджуючи функціональні особливості контролінгу, Одінцова Т.М. вказує, що координація, як функція управління в традиційному розумінні спрямована на узгодження дій по відношенню до операційної системи, а внутрішня міжфункціональна координація субсистем менеджменту або недостатня, або відсутня [92, с. 282]. Як зазначають Піч Г. та Шерм Е., первинна координація виконання управлінських рішень є завданням самої системи управління. Вторинна координація усередині управлінської системи, що розбивається на ряд підсистем, відноситься до контролінгу [62]. Одінцова Т.М. підкреслює, що на відміну від організації, яка є більш статичною і полягає у встановленні структур, адекватних тривалим і повторюваним у часі завданням і робіт, координація в цілому є динамічним процесом і передбачає, крім організації, оперативне реагування та ситуативне управління [92, с. 283].

Островська О.А наголошує, що контролінг виконує функції постачальника та інтерпретатора інформації для керівництва, а також координатора оперативної діяльності підприємства [93, с.6]. Отже, інформаційна функція проявляється у підготовці інформації для управління шляхом трансформації даних, що надходять у відділ контролінгу.

Бабяк Н.Д. та Терещенко О.О. виділяють також консультативно-методичну функцію фінансового контролінгу, яка реалізується в процесі надання консультативної підтримки топ-менеджменту при формуванні стратегії, визначенні цільових показників, складанні бюджетів, при розробленні пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності підприємства і цілому та окремих його підрозділів, при удосконаленні систем мотивації [22, с. 23].

Млинко І.Б. вирізняє серед функцій контролінгу аналітичну та обліково-контролюючу. Аналітична функція забезпечує менеджерів вищої ланки управління аналітичною базою, підготовленою контролерами, яка необхідна для прийняття управлінських рішень, а обліково-контролююча функція реалізується через вчасне виявлення відхилень від запланованих кількісних та якісних показників діяльності [94, с. 278].

Деякі автори додатково виділяють ще такі функції фінансового контролінгу: спостереження (Хан [54]), бюджетування (Хорват [84]), нормування (Стефанюк [88]), моніторинг (Ананькіна А.Е., Данілочкіна Н.Г. [40]), менеджмент (Головіна Т.А. [69]), фінансова стратегія, бюджетування, контролінг ризиків, внутрішній консалтинг і методичне забезпечення (Терещенко О.О. [95, с. 143]).

У той же час в науковій літературі зазвичай мова йде про систему фінансового контролінгу в цілому. Поняття контролінг витрат зустрічається в публікаціях значно рідше і визначено недостатньо чітко. У зв'язку з цим доцільним є проведення дослідження контролінгу витрат

як однієї з найважливіших складових загальної системи контролінгу. Як зазначає Муратова Л.Н. [35, с. 26], особлива концепція контролінгу витрат зумовлена, трьома чинниками:

- 1) економічною природою витрат;
- 2) різним співвідношенням управлінських та виконавчих рішень на різних рівнях управління;
- 3) специфічною управлінською інформацією (звітністю), яку потребує кожний рівень управління.

Спроба сформулювати спільні та відмінні риси контролінгу і контролінгу витрат представлена в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

**Спільні та відмінні риси фінансового контролінгу  
та контролінгу витрат**

<b>Система (підсистема) управління</b>	<b>Фінансовий контролінг</b>	<b>Контролінг витрат</b>
Мета	Максимізація вартості	Оптимізація витрат
Об'єкт	Доходи, витрати, прибуток	Витрати
Повноваження	Центри інвестицій, центри доходів, центри прибутку центри витрат	Центри витрат
Функції	Координація, планування, облік, контроль, аналіз, інформаційне забезпечення, управління, мотивація	Координація, планування, облік, контроль, аналіз, інформаційне забезпечення
Інформація	Інтегрована	Первинна агрегована
Задачі	Забезпечення керівництва необхідною інформацією	Забезпечення керівництва необхідною інформацією про витрати

*Джерело: складено та доповнено автором на основі [35, с. 38]*

З таблиці 1.8 видно, що контролінг витрат як частина контролінгу має спільні з ним завдання, реалізує в процесі управління одні й ті ж функції, використовує загальну інформаційну базу. Проте можна стверджувати, що контролінг витрат є повноцінною системою, яка має власні мету, об'єкт управління та повноваження.

На думку Гусевої І.Б., метою контролінгу витрат є інформаційно-аналітична підтримка менеджменту в сфері управління витратами підприємства [96, с. 161]. Н.В. Сабліна вважає, що основною метою контролінгу витрат є побудова системи прийняття та реалізації управлінських рішень щодо оптимізації рівня витрат підприємства на основі оцінки економічної ситуації для забезпечення ефективної діяльності підприємства та отримання оптимального фінансового результату [97, с. 27].

Оскільки на сучасному етапі розвитку контролінг витрат є новим явищем для більшості українських підприємств, аналіз економічної літератури свідчить про відсутність єдиного підходу до його визначення. У контексті цього розглянемо дане поняття (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

**Підходи до трактування поняття «контролінг витрат»\***

<b>Науковець</b>	<b>Точка зору на поняття</b>
Н.Д. Бабяк, О.О. Терещенко	комплекс заходів з координації планування, розподілу, аналізу та контролю за витратами підприємства в цілому та окремих центрів відповідальності [22, с. 343]
І.Б. Гусева	методична, організаційна, консультаційна, координаційна та інформаційна підтримка менеджменту в галузі оптимізації витрат (технологія управління витратами) [96, с. 161]
К.А. Буханов	сукупність функцій, яка складається з ряду послідовних кроків, що дозволяють отримувати, контролювати і аналізувати інформацію, необхідну для прийняття рішень щодо регулювання рівня витрат в цілому і по окремих напрямках їх формування [98, с. 69]
Т.М. Одінцова	частина системи контролінгу, що забезпечує інформаційну, методичну та організаційно-координуючу підтримку процесу управління витратами всіх функціональних видів діяльності підприємства, спрямовану на досягнення його основних цілей [99, с. 107]
М.С. Пушкарь	система спрямована на ефективне коригування і синтезування управлінських рішень, націлених на досягнення кінцевих цілей підприємства [50, с. 191]
Н.В. Сабліна	відособлена саморегуляційна підсистема ефективного загального управління підприємством на основі планування, обліку і аналізу, контролю, координації, інформаційного забезпечення витрат з урахуванням попиту на продукцію, яка виробляється (надані послуги), що забезпечує стійке економічне функціонування підприємства в стратегічному періоді [97, с. 21]

\* Джерело: складено автором на основі опрацьованої літератури

Як видно з табл. 1.9, у визначеннях "контролінг витрат" використовуються наступні поняття: підтримка менеджменту, частина системи контролінгу, відособлена саморегуляційна система, комплекс заходів, система, сукупність функцій.

Буханов К.А. у своєму визначенні обмежує функції контролінгу витрат отриманням, контролем та аналізом інформації.

Гусева І.Б., Одінцова Т.М. схильні вважати, що завдання контролінгу витрат полягає у методичній, організаційній, консультаційній, координаційній та інформаційній підтримці менеджменту процесу управління витратами.

Пушкар М.С. застосовує контролінг витрат лише до управління підприємством в цілому, не зазначаючи його взаємозв'язок з іншими підсистемами управління.

Лише з визначення Сабліної Н.В. впливає забезпечення контролінгом витрат стійкого економічного функціонування підприємства саме в стратегічному періоді.

На нашу думку, жодне з вищенаведених визначень контролінгу витрат не відображає сутності поняття повною мірою. Недоліком цих визначень є те, що автори не зазначають взаємозв'язок контролінгу витрат з іншими підсистемами управління, а також сучасними інструментами, що використовує фінансовий контролінг та його програмним забезпеченням.

Вивчивши різні підходи до контролінгу витрат, наведемо визначення, яке на наш погляд, найбільш повно відображають сутність даного поняття. На думку автора, "контролінг витрат" – це підсистема фінансового контролінгу, що методично та інформаційно підтримує процес управління витратами шляхом координації планування, обліку, аналізу та контролю за витратами підприємства в цілому, окремих центрів відповідальності та бізнес-процесів, що забезпечує прибутковість та економічний розвиток підприємства в довгостроковій перспективі.

В роботі автором запропонована конкретизація функцій фінансового контролінгу (методична, організаційна, координаційна та консультативна) з акцентом на завдання управління витратами (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

### Функції фінансового контролінгу в сфері управління витратами\*

Завдання упр. витр. Функції фін. контр.	Планування	Облік	Контроль і аналіз	Регулювання
1	2	3	4	5
Методична	Розробка алгоритму планування та бюджетування витрат	Розробка методик обліку витрат; Розробка технологій обліку інформації про витрати	Розробка методик діагностики та аналізу відхилень між плановими та фактичними витратами; Розробка системи показників аналізу та контролю витрат	Розробка форм аналітичних звітів про витрати, що надаються керівникам; Розробка методик оперативного регулювання відхилень витрат від норм
Організаційна	Виділення центрів витрат та відповідальних осіб	Впровадження методик обліку витрат за центрами відповідальності, за місцями виникнення витрат, за носіями витрат, по проектам	Організація та проведення у встановлені терміни контрольних заходів по виявленню відхилень витрат від запланованих; Організація аналітичної роботи щодо витрат у підрозділах	Організація виконання регулюючих процедур та заходів щодо оптимізації витрат, прийнятих керівництвом
Інформаційна та консультативна	Здійснення консультаційної підтримки керівників при формуванні бюджетів витрат	Здійснення консультаційної підтримки щодо ведення обліку витрат за підрозділами та центрами витрат і відповідальності; Збір інформації про фактори впливу на поведінку витрат підприємства	Аналіз відхилень витрат від встановлених та інтерпретація результатів аналізу; Розробка пропозицій щодо усунення відхилень витрат	Надання результатів аналізу інформації про фактори впливу на витрати, причини їх надмірності керівникам всіх рангів; Здійснення консультаційної підтримки керівництва при виборі чи розробці регулюючих заходів щодо оптимізації витрат

Продовж. табл. 1.10

1	2	3	4	5
Координаційна	Проведення процедур узгодження цільових показників для центрів витрат, бюджетів витрат	Координація діяльності обліку витрат по підрозділах	Узгодження проведення службою контролінгу контрольних заходів щодо витрат із загальним розпорядком діяльності підприємства	Узгодження між собою регулюючих процедур та заходів оптимізації витрат, які проводить служба контролінгу з керівниками різних рівнів управління

\* Джерело: розроблено автором

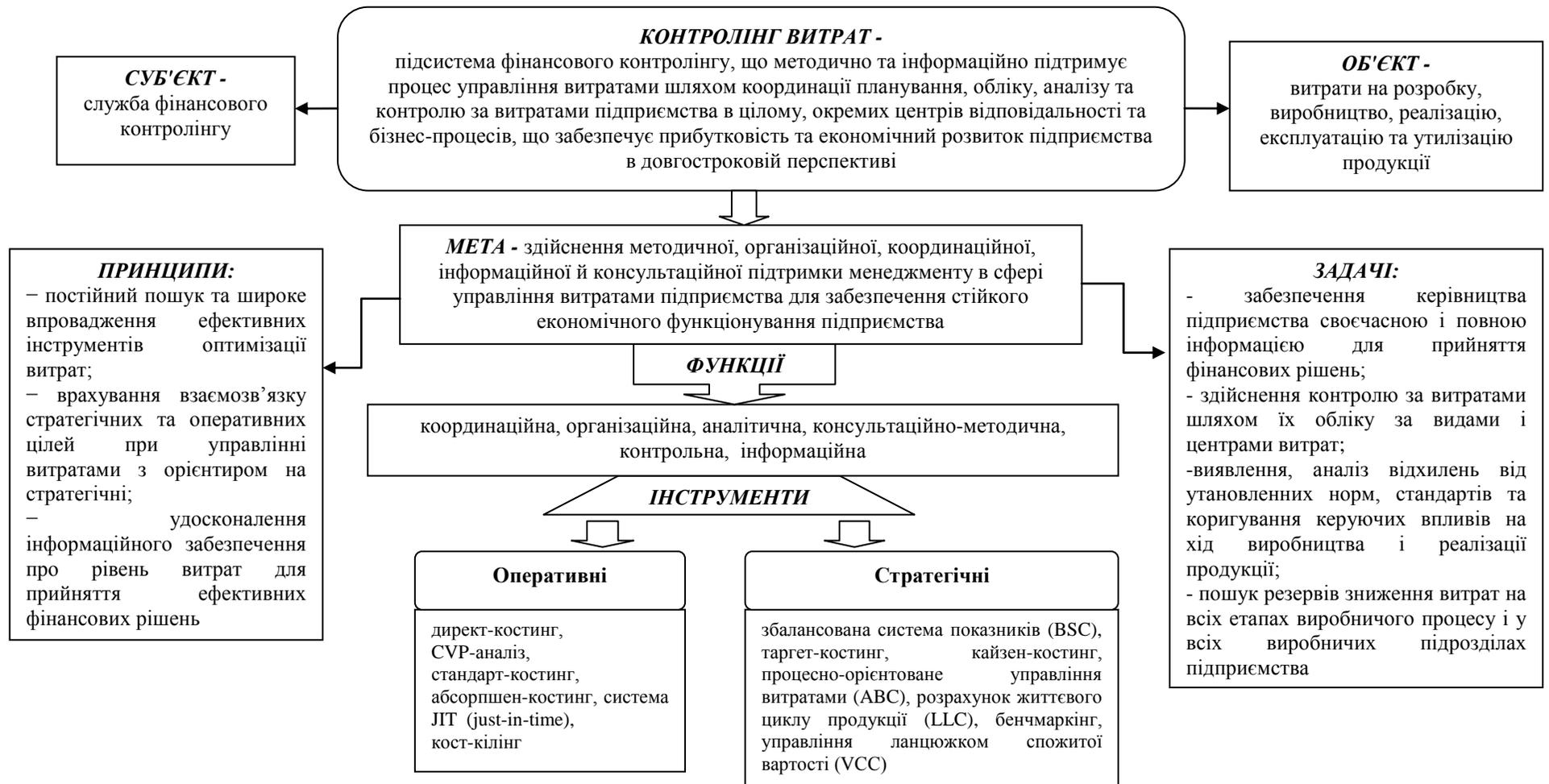
Конкретизація функцій фінансового контролінгу в сфері управління витратами дозволить створити умови для ефективного процесу підготовки та прийняття рішень щодо управління витратами.

Досягнення ефективного розвитку підприємства на основі контролінгу витрат можливе на базі реалізації таких принципів:

- постійний пошук та широке впровадження ефективних інструментів оптимізації витрат;
- врахування взаємозв'язку стратегічних та оперативних цілей при управлінні витратами з орієнтиром на стратегічні;
- удосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат для прийняття ефективних фінансових рішень.

На основі опрацьованої літератури автором були сформовані концептуальні основи контролінгу витрат (рис. 1.2).

Як зазначають Прокопенко О.В., Криворучко Л.Б. [76], Терещенко О.О. [22] до завдань фінансового контролінгу не входить прийняття рішень, його функції обмежуються всебічною підготовкою таких рішень, розробленням та обґрунтуванням його альтернативних варіантів. Контролінг витрат забезпечує вищий менеджмент, керівників і фахівців функціональних підрозділів підприємства інформацією про витрати для прийняття переважно фінансових рішень.



**Рис. 1.2. Функціонал контролінгу витрат\***

\* Джерело: складено автором на основі власних досліджень

Рішення - це вибір альтернативи. Фінансове рішення - це вибір альтернативи, здійснений керівником в рамках його посадових повноважень і компетенцій і спрямований на збільшення вартості підприємства. В економічній літературі наводяться різні класифікації рішень (Додаток И).

Роль контролінгу витрат в процесі прийняття рішень представлена в табл. 1.11.

Таблиця 1.11

**Роль контролінгу витрат в процесі прийняття рішень\***

<b>Процес прийняття рішень</b>	<b>Роль контролінгу витрат</b>
1. Виявлення проблеми, її аналіз	Збір необхідної інформації. Формування інформаційної бази про об'єкт управління (витрати). Аналіз кількісної інформації про внутрішнє середовище підприємства (виручка, витрати, прибуток, їх динаміка, відхилення фактичних значень від планових). Аналіз кількісної інформації про зовнішнє середовище підприємства.
2. Визначення мети і вибір критеріїв. Встановлення значущості («ваги») критеріїв. Процес пошуку й обґрунтування рішення	Розробка та впровадження єдиної в рамках підприємства методики розрахунку показників, що характеризують ступінь досягнення мети.
3. Розроблення можливих альтернатив	Пошук і кількісний аналіз наявних альтернатив.
4. Оцінка альтернатив за обраним критерієм	Розрахунок показників з наданням інформації керівнику.
5. Вибір найкращої альтернативи (підготовка фінансового рішення)	Ранжування варіантів (остаточний вибір проводиться керівником). Вироблення практичних рекомендацій контролером щодо збереження подальшого напрямку роботи підприємства.

*\*Джерело: складено та доповнено автором на основі [35]*

Процес оптимізації фінансових рішень пов'язаний із досягненням максимального ефекту діяльності підприємства за оптимального рівня витрат. Саме в цьому принципі і проявляється прямий вплив контролінгу витрат на фінансові рішення, що в свою чергу призводять до формування загальної фінансової політики підприємства. Оптимізація відповідних рішень на основі контролінгу витрат відбувається через вироблення практичних рекомендацій контролером щодо збереження подальшого напрямку роботи підприємства.

На характер прийнятих рішень величезний вплив справляє ступінь повноти і достовірної інформації, якою володіє менеджер. Головною метою контролінгу щодо інформаційного забезпечення управління витратами підприємства є формування інформаційної бази з різних інформаційних джерел, тобто узгодження інформаційних потоків для досягнення завдань підприємства.

Як зазначає Давиденко Н.М., недосконалість інформаційної бази менеджменту на підприємствах обумовлено тим, що в основі інформаційного забезпечення покладено дані бухгалтерського обліку з орієнтацією на користувачів інформації, які не впливають на прийняття управлінських рішень; по-друге, переважно при поданні оперативної інформації управлінському персоналу відсутня її формалізація й систематизація [101, с. 74].

На думку Остапенко Т.М., інформаційне забезпечення контролінгу витрат включає наявність інформації, яка формує інформаційну базу, персоналу, інформаційних технологій, за допомогою яких відбувається циркуляція інформації про витрати (зменшення економічних вигод) за різними сегментами діяльності підприємства, з метою сприяння управління витратами [102, с. 380].

Аналізуючи роль контролінгу витрат підприємства, можна стверджувати, що контролінг є важливим засобом ефективності підприємства, тому що вчасно забезпечує точною інформацією, необхідною для прийняття фінансових рішень шляхом інтеграції процесів менеджменту, аналізує ступінь досягнення цілей та дозволяє вчасно провести коригуючі дії, підвищує конкурентоспроможність підприємства. Тобто система фінансового контролінгу на підприємстві є інформаційною базою системи управління, яка дозволяє визначити відхилення та їх причини, а також виробити коригувальні дії. В теперішній час фінансовий контролер на багатьох підприємствах наділений функцією радника, а це є принципово новим розумінням ролі фінансового контролінгу. Процес вироблення варіантів фінансових рішень

входить до найбільш трудомісткої та відповідальної частини фінансового контролінгу.

Впровадження фінансового контролінгу дає змогу підвищити рівень координованості процесів планування, контролю, обліку, аналізу на підприємстві, забезпечити їх інформаційною базою, завдяки чому підвищиться якість фінансових рішень та ефективність управління в цілому. На основі дослідження різних аспектів управління витратами можна виділити наступні результати впровадження системи контролінгу витрат на підприємстві:

- планування поточної діяльності підприємства на основі аналізу витрат і прогнозування фінансових результатів, побудова моделі майбутнього фінансового стану підприємства;
- забезпечення поточного контролю й аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства;
- оцінка і контроль фінансових рішень, що впливають на витрати (на стадіях планування, бюджетування і реалізації);
- автоматизація функції обліку, контролю, аналізу витрат і планування діяльності підприємства;
- залучення уваги до стратегічно значущих об'єктів витрат і розрахунок їх собівартості в стратегічному плануванні та аналізі;
- виявлення носіїв витрат та регулювання витратоутворюючих факторів;
- моніторинг відхилень витрат від заданих значень, контроль витрат.

На основі вищевикладеного можна зробити наступний висновок, що контролінг витрат є необхідним інструментом, який дозволяє підвищити якість та оперативність фінансових рішень, що приймаються на підприємстві.

### **1.3. Особливості використання інструментів оперативного та стратегічного фінансового контролінгу в управлінні витратами**

Ефективність діяльності молокопереробних підприємств залежить від правильного підбору найбільш придатних до застосування інструментів фінансового контролінгу в управлінні витратами. Значна кількість інструментів зумовлює менеджерів до вибору таких із них, що забезпечували б контроль, координацію і регулювання діяльності підприємства та дозволили керівникам володіти ситуацією і приймати найбільш ефективні та обгрунтовані рішення.

Необхідно зазначити, що в опрацьованих нами наукових публікаціях зустрічається ототожнення інструментів та методів контролінгу витрат.

В свою чергу, погоджуємося з думкою Русановської О.А., яка підкреслює, що методи фінансового контролінгу – це сукупність дій, організованих для досягнення певної мети, а інструменти фінансового контролінгу – це сукупність дій, організованих для досягнення конкретного завдання. Іншими словами кажучи, методи – це «що» робити, а інструменти – це «як» робити [103, с. 100].

Виходячи з запропонованого автором визначення фінансового контролінгу в управлінні витратами як інформаційної системи, яка за допомогою використання сучасних автоматизованих програм та інноваційних інструментів контролінгу здійснює отримання, обробку та трансформацію інформації про витрати в релевантну шляхом координації планування, розподілу, аналізу та контролю, *під інструментами контролінгу витрат* слід розуміти комплекс способів та прийомів координації планування, обліку, аналізу та контролю витрат.

Розглянемо етапи розвитку найбільш поширених інструментів контролінгу витрат (табл. 1.12).

**Етапи розвитку базових інструментів контролінгу витрат \***

№ з/п	Назва інструменту	Строк виникнення	Засновники	Основні риси інструменту
1	«Дірект-костинг» (Direct-costing)	1936 рік	Джонатан Гаррісон	Базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управлінні умовно-змінними витратами
2	«Стандарт-костинг» (Standart-costing)	1911 рік	Джонатан Гаррісон	Виникає система порівняння фактичних витрат з нормованими. Основна функція – це контроль і регулювання витрат, а не їхній облік
3	Розрахунок життєвого циклу продукції LCC (Life-cycle costing)	60-ті р.р. XX ст.	Міністерств о оборони США	Описує процес управління витратами на виготовлення продукту на всіх стадіях його життєвого циклу
4	Таргет-костинг (Target costing)	1988 рік	Тоширо Хіромото, корпорація Toyota	Концепція ґрунтується на визначенні собівартості виробу, яка розраховується, виходячи з попередньо встановленої ринкової ціни його реалізації
5	Бенчмаркінг витрат (Benchmarking)	70-ті рр. XX ст.	Корпорація Херох	ґрунтується на виявленні, дослідженні, запозиченні та адаптації передового досвіду підприємств-конкурентів з метою підвищення ефективності управління витратами підприємства і зниження загального їх рівня
6	Кайзен-костинг (Kaizen-costing)	80-ті рр. XX ст.	Ясухіро Монден, Сейзо Ікута та ін.	Передбачає поступове зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті чого досягається необхідний рівень собівартості та забезпечується прибутковість підприємства
7	ABC (activity based costing)	1918 рік	Р. Купер, Р. Каплан	Продукція не є причиною виникнення витрат, а є причиною виникнення операцій, у результаті яких виникають витрати.
8	"Just-in-time" (Точно в строк)	Кінець 20 століття	Р.А. Хауелл, З.Р. Соусі	В основу встановлені відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм)

\* Таблиця складена і доповнена на підставі [104, с. 376-377].

Розглянуті в таблиці 1.12 інструменти є базовими при створенні системи контролінгу витрат.

Разом з тим, у вітчизняній літературі досить рідко зустрічається узагальнення інструментарію контролінгу витрат. Спробу узагальнити інструменти контролінгу витрат наведено в таблиці 1.13.

Таблиця 1.13

### Класифікація інструментів контролінгу витрат\*

Класифікаційні ознаки	Можлива класифікація	Інструменти
1	2	3
1. Залежно від періоду дії	1.1. Оперативні	директ-костинг, CVP-аналіз, стандарт-костинг, абсорпшен-костинг, система JIT (just-in-time), кост-кілінг
	1.2. Стратегічні	розрахунок життєвого циклу продукції, таргет-костинг, кайзен-костинг, процесний, функціонально-вартісний розрахунок витрат (Activity Based Costing), нуль-базис бюджетування, аналіз непрямих (накладних витрат), бенчмаркінг, VVC (Value Cost Chain).
2. Залежно від сфери застосування	3.1. Планування	метод «знизу-вгору» («bottom-up»), метод «зверху-вниз» («topdown»), метод зворотних потоків (циркулярний метод узгодження), ковзне планування, таргет-костинг, балансовий метод, нормативний метод, програмно-цільовий метод, граничний аналіз, методи економіко-математичного моделювання (кореляційно-регресійний, метод оптимізації), матриця BCG (Boston Consulting Group); факторний метод
	3.2. Облік	директ-костинг; стандарт-костинг, метод ABC, калькулювання комплексних виробництв, функціонально-вартісний метод; абсорпшен-костинг, попроцесний (попередільний) метод, система JIT, кайзен-костинг, таргет-костинг.
	3.3. Аналіз	факторний аналіз; CVP-аналіз; функціонально-вартісний аналіз; ABC (XYZ)-аналіз; SWOT-аналіз; нуль-базис-бюджетування; аналіз витрат по центрах обліку та звітності; аналіз п'яти сил конкуренції Портера; PEST-аналіз; матриця «якість/витрати»; ресурсний аналіз
	3.4. Контроль	інвентаризація фактичних витрат (а саме: незакінченого капітального ремонту, витрат майбутніх періодів, незавершеного виробництва); аудит фактичних витрат (внутрішній, зовнішній)
3. За потребою калькулювання	4.1. З неповним розподілом витрат	директ-костинг, CVP-аналіз
	4.2. З повним розподілом витрат	стандарт-костинг, ABC-аналіз, «таргет-костинг», система JIT («чітко в строк»), «кайзен-костинг», функціонально-вартісний метод

1	2	3
2. Залежно від ступеня загальності сфери їх застосування	2.1. Загальнометодологічні	спостереження, порівняння, аналіз, синтез, систематизація, історія розвитку, виявлення закономірностей, прогнозування та ін.
	2.1. Загальнонаукові	рахунки обліку витрат і подвійний запис при їх відображенні в інформаційній системі підприємства, документація виникнення витрат, їх розподілу, оцінка (визнання при здійсненні витрат), калькуляція собівартості, інвентаризація витрат, звітність про витрати
	2.2. Специфічні	групування витрат за статтями, економічними елементами, видами діяльності, способом включення в собівартість, періодом виникнення тощо
5. Залежно від впливу на величину собівартості об'єктів витрат	5.1. Залежні від поділу на постійні та змінні	директ-костинг
	5.2. Залежні від поділу витрат на прямі та непрямі	стандарт-костинг, позамовний метод, метод ABC, калькулювання комплексних виробництв, функціонально-вартісний метод
	5.3. Незалежні від поділу витрат	абсорбшен-костинг, попроцесний (попередільний) метод, система JIT, кайзен-костинг, таргет-костинг

\*Джерело: складено автором на основі [105]

Наведемо коротку характеристику найбільш відомих інструментів контролінгу витрат, які є досить різноманітними за своїми цілями, змістом і особливостями застосування. Кожен з інструментів є ефективним в певних економічних умовах в залежності від цілей, поставлених підприємством. Проаналізуємо їх сутність, мету, сфери застосування та можливість використання в молокопереробній галузі.

*Директ-костинг* передбачає поділ усіх витрат на змінні і постійні, а також розрахунок на цій основі суми покриття або маржинального прибутку як різниці між чистим доходом від реалізації продукції і змінними витратами, за рахунок якого покриваються постійні витрати та формується прибуток підприємства [106, с. 74]. Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту: вихід на нові ринки, планування асортименту продукції, оптимізація виробничої програми і ціноутворення. Інструмент доцільно використовувати на підприємствах, де рівень постійних витрат невисокий, тип виробництва дрібносерійний та одиничний і результат роботи

можливо легко визначити і кількісно виміряти (галузь зв'язку). *Використання на молокопереробних підприємствах:* дозволить визначити реальні матеріальні витрати на виробництво, рентабельність готової продукції та шляхи зниження цін на неї. Однак постійні витрати списуються одразу на фінансовий результат, зменшують суму прибутку, що негативно відображається на результатах діяльності підприємства в цілому.

Альтернативою даному інструменту є система *абсорпшен-костинг* (калькулювання за повними витратами). Абсорпшен-костинг передбачає віднесення до собівартості продукції всіх затрат, включаючи і накладні. Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту: участь в ціновій конкуренції або ціна продукції прив'язана до повних витрат. Використовується на підприємствах з випуском одиничних замовлень. *Застосування абсорпшен-костинг на молокопереробних підприємствах* є не доцільним, оскільки до собівартості молочної продукції будуть включатися витрати, які не пов'язані з її виробництвом (наприклад, адміністративні витрати). Внаслідок цього собівартість продукції буде зростати, а конкурентоспроможність - знижуватись.

*Стандарт-костинг* – відомий інструмент контролінгу витрат на основі нормативів. Основним завданням стандарт-костингу є облік витрат і відхилень у прибутку підприємства, приведення фактичних витрат у відповідності до норм за допомогою вмілого управління [107, с. 37]. Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту: оперативне управління виробничим процесом, рішення щодо зменшення собівартості та ціни реалізації продукції, зниження рівня запасів у процесі постачання, виробництва і збуту, підвищення продуктивності та ефективності використання обладнання, підвищення якості виробленої продукції тощо. Застосовується в галузі, де ціни на ресурси стабільні, а самі вироби не змінюються протягом тривалого часу - переважно масове та крупно-серійне виробництво. Широко використовується у практичній діяльності вітчизняних промислових підприємств. *Застосування на*

*молокопереробних підприємствах* даного інструменту ускладнюється через відсутність розроблених норм витрат на виробництво продукції та через існування планової та фактичної собівартості, що ускладнює облік витрат.

*Таргет-костинг* розглядається як інструмент стратегічного контролінгу витрат підприємств. На думку Якутіна Е.М., *target-costing* є цілісною концепцією управління, що підтримує стратегію зниження витрат і реалізує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат і калькулювання цільової собівартості відповідно до ринкових реалій. Коротше кажучи, таргет-костинг – концепція управління за цільової собівартості [108, с. 48]. Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту: вихід на нові ринки, забезпечення цільового рівня витрат, створення і просування нового продукту на ринку, модернізація застарілої продукції, підвищення конкурентоздатності підприємства за рахунок низьких витрат та відповідної їм низької ціни, зростання прибутку у довгостроковому періоді. Інструмент використовується на виробничих підприємствах, особливо в інноваційних галузях (автомобілебудування, електроніка, комп'ютерні, цифрові технології) та сфері обслуговування. Використання на *молокопереробних підприємствах* таргет-костингу не відображає реальної собівартості молочної продукції, оскільки: 1) значну частину витрат молочної продукції складають матеріальні витрати, а ціни на сировину (молоко) в Україні постійно коливаються, що не дозволяє визначити тенденцію ринкових цін на певний період; 2) галузь є сезонною, використання сухого молока в якості сировини призводить до зміни собівартості продукції незалежно від встановлених цін на ринку.

Паралельно з таргет-костингом використовується система *кайзен-костинг* (в перекладі з японської "удосконалення маленькими кроками"). Метою інструменту є поступове зниження витрат на етапі виробництва продукції; означає безперервне накопичення невеликих поліпшень, а не різке поліпшення в результаті інновацій. Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту: закріплення на наявних ринках,

безперервне зниження витрат та їх утримання на заданому рівні, удосконалення виробленої продукції з врахуванням потреб ринку, контроль рівня цільової собівартості. Кайзен-костинг застосовується у сукупності з іншими інструментами на підприємствах різних галузей. *Використання на молокопереробних підприємствах* дозволяє досягти цільову собівартість та передбачає внесення змін і поступове вдосконалення виробничих процесів на етапі виробництва продукції. Внесені зміни призводять до зниження загального рівня витрат на виробництво і, відповідно, собівартості отримання молока.

Діяльність кайзен передбачає широке використання інструменту *ЛІТ* ("*just-in-time*" system). Суть системи ЛІТ зводиться до відмови від виробництва продукції великими партіями. Взамін продукція створюється тільки тоді, коли це потрібно, і тільки в обсязі, на який є попит з боку споживачів. При кожній операції виробляється лише те, що необхідно для здійснення наступної операції. Виробництво не розпочинається, доки не надійде сигнал від наступного процесу про потребу в його здійсненні. ЛІТ фокусується на усуненні втрат шляхом стискання часу та відстані. Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту: зниження зайвих витрат та зростання ефективності використання виробничого потенціалу підприємства шляхом підвищення якості та продуктивності, зменшення терміну замовлення, зменшення запасів, скорочення часу налагодження обладнання, зниження витрат виробництва та підвищення темпів виробництва. *Використання на молокопереробних підприємствах*: може використовуватись на великих молокопереробних підприємствах з безперервними поставками сировини, що дозволяє використовувати її одразу. Але даний інструмент не надає інформації про ресурси, що зберігають на складі (сухе молоко, наповнювачі), що ускладнює контролінг витрат.

Наступним у переліку сучасних інструментів контролінгу витрат є *ABC* (*activity based costing*) - облік витрат за процесами. Цей інструмент

побудований на відстеженні причин виникнення непрямих витрат та їх розподілі між об'єктами обліку на підставі, як правило, природних фізичних вимірників [109]. Головна мета ABC - визначити, яким чином основні виробничі процеси впливають на величину конкретних видів непрямих витрат. Використання activity based costing дає можливість контролювати процеси різного рівня, визначати їх зв'язок з виробленими продуктами, ступінь участі у створенні вартості для споживача, обґрунтовувати довгострокові рішення по номенклатурі і обсягами продукції, що випускається. Систему ABC використовують найбільші японські, американські і європейські підприємства в різних галузях промисловості для вирішення задач управління витратами маркетингу, виробництва, збуту, логістики, технічної підтримки. *Застосування на молокопереробних підприємствах:* можливе, якщо підприємства виготовляють різнорідну продукцію та мають високотехнологічну продукцію виробництва.

Варто згадати про такий інструмент фінансового контролінгу витрат, як «*кост-кілінг*» (*cost-killing*), що спрямований на максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства і погіршення перспектив його розвитку. Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту: швидке скорочення витрат підприємства, зростання прибутку у короткостроковому періоді. Інструмент «кост-кілінг» є універсальним, але особливо підходить для кризових ситуацій. *Застосування на молокопереробних підприємствах:* не рекомендується до застосування через жорсткість інструменту (передбачає в тому числі зменшення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу).

Ще одним інструментом контролінгу витрат є *бенчмаркінг витрат* [110]. Даний інструмент передбачає порівняння стану контролінгу витрат на підприємстві з підприємствами-лідерами для прийняття фінансових рішень. Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту: вихід на нові ринки, закріплення на наявних ринках, визначення напрямків зменшення витрат виробництва, оптимізація їх структури, вибір

стратегії діяльності підприємства, вдосконалення власних виробничих, збутових, фінансових показників, впровадження інноваційних технологій, збільшення якості обслуговування клієнтів; формування витрат виробництва при перепродажу товару; отримання об'єктивної думки про дизайн та якість товару конкретного підприємства; моніторинг патентів та ліцензій з метою уникнення порушень тощо. Інструмент можна застосовувати у всіх сферах діяльності підприємства (виробництві і збуті продукції, маркетингу, логістиці, управлінні персоналом тощо). Однак неправильний вибір підприємства-еталона знижує його ефективність.

Одним з найбільш ефективних і простих інструментів контролінгу витрат є *операційний аналіз або CVP-аналіз*, який передбачає зіставлення витрат підприємства, доходу від реалізації та отриманого прибутку. Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту: скорочення витрат, вихід на нові ринки, обґрунтування маркетингової стратегії, виявлення можливостей запобігання банкрутству підприємства, планування структури витрат таким чином, щоб забезпечити стабільне зростання прибутку. Володіючи інформацією про вплив на фінансові результати підприємства зміни обсягів реалізації і витрат можна: визначити точку беззбитковості підприємства; встановити, як зміна суми реалізації впливає на величину прибутку підприємства; оперативно оцінити вплив величини та структури витрат на прибуток підприємства; проаналізувати залежність величини прибутку від рівня цін і структури реалізації [111, с. 195]. *Використання на молокопереробних підприємствах* дає змогу визначити поведінку витрат, а також дозволяє прогнозувати фінансові результати діяльності підприємства відповідно до реалізації певних фінансових рішень.

*LCC-аналіз (розрахунок життєвого циклу продукції)* передбачає визначення витрат на виробництво і продаж конкретних виробів впродовж усього життєвого їх циклу та порівняння їх із сумою доходів. *Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту:*

вихід на нові ринки, випуск продукції та виведення її на наявні ринки, ефективне використання наявних ресурсів, розгляд планів щодо реалізації нових інвестиційних проектів, проведення тендерів на виконання послуг, виробництво і поставку технічних об'єктів, в основному з великою початковою вартістю і довгим періодом життя. Сфери застосування - авіація, енергетика, нафтова та хімічна промисловість, а також на транспорт і будівництво. *Використання на молокопереробних підприємствах* дозволяє згрупувати всі витрати пов'язані з придбанням, виробництвом та реалізацією молочної продукції та визначити повну собівартість продукції.

*Інструмент VCC (Value Cost Chain або управління ланцюжком споживчої вартості)* застосовується у стратегічному контролінгу витрат. Передбачає аналіз витрат, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства. Фінансові рішення, які можуть бути прийняті на основі наведеного інструменту: вихід на нові ринки, підвищення конкурентоспроможності підприємства за рахунок низьких витрат і відповідної їм низької ціни, ефективне використання наявних ресурсів. Інструмент є переважним до застосування на великих підприємствах та потребує значного обсягу інформації щодо процесів, які призводять до формування витрат, а також детального аналізу формування споживчої вартості. *Використання на молокопереробних підприємствах* ускладнюється потребою створення відповідного інформаційного забезпечення, участі кваліфікованих фахівців.

Отже, жоден з розглянутих інструментів не може вважатися універсальним для всіх підприємств. Це зумовлюється, по-перше, особливостями діяльності підприємств, по-друге, різними стратегіями, яких вони дотримуються. На думку Бунчук Н.А., при визначенні інструментів необхідно враховувати специфіку галузі та ряд факторів, пов'язаних з особливостями виробничої діяльності підприємства (рис.1.3).

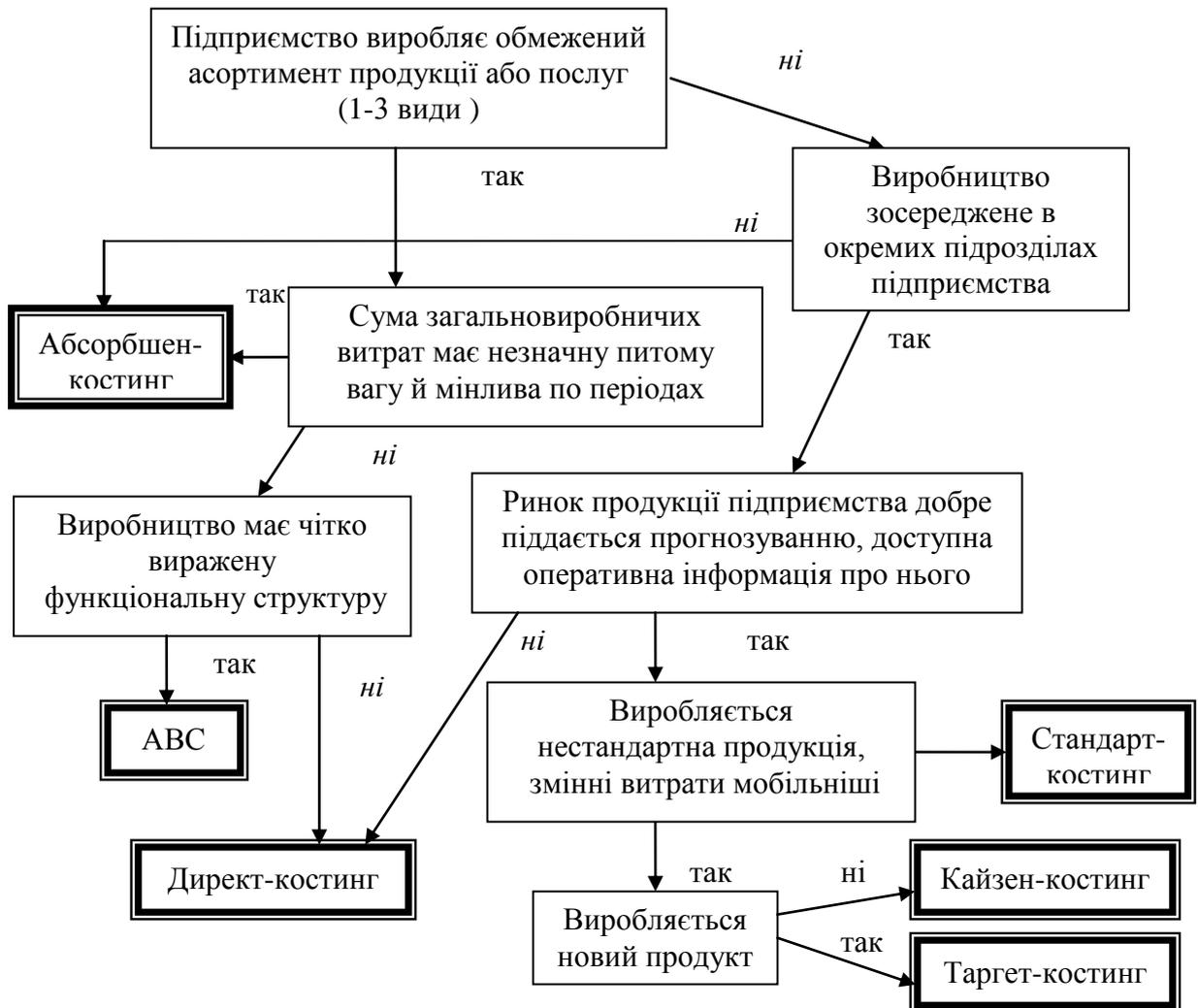


Рис. 1.3. Алгоритм вибору моделі управління витратами у зв'язку з особливостями діяльності підприємства і виробленого товару [112, с. 11]

Отже, сфера застосування тих чи інших інструментів обмежена наявністю умов використання. Дослідження недоліків, що обмежують застосування інструментів контролінгу витрат та їх переваги показано в Додатку К. На думку автора, є необхідність у спробі порівняння усієї сукупності інструментів контролінгу витрат за деякими критеріями з метою визначення найбільш придатних та доцільних для застосування.

За результатами опрацювання літератури, вивчення переваг і недоліків інструментів фінансового контролінгу автором було запропоновано наступний науково-методичний підхід до їх вибору. Найбільш привабливі інструменти контролінгу витрат визначаються за допомогою методу порівняння варіантів, виходячи з 3-бальної шкали з адитивною оцінною функцією:

$$F_i = \sum f_{ij} \times K_j,$$

де  $f_{ij}$  - оцінка і-го варіанта за j-тим критерієм за 3-бальною шкалою;

$K_j$  - середня значимість j-го критерію;

$i=1,n; j=1,n$ .

Оцінку інструментів пропонуємо здійснювати за такими критеріями:

- 1) Надійність і особливості впровадження інструменту;
- 2) Доступність і легкість отримання даних про витрати;
- 3) Складність розрахунків;
- 4) Масштаби підприємства;
- 5) Можливості поєднання з іншими інструментами (табл. 1.14);

Таблиця 1.14

### Поєднання інструментів контролінгу витрат\*

	Direct-costing	Standart-costing	Absorption-costing	Target-costing	Kaizen-costing	CVP-analysis	Activity based costing	Life-cycle costing	Benchmarking
Direct-costing	-	2	1	3	1	2	2	1	1
Standart-costing	2	-	0	1	1	0	0	1	1
Absorption-costing	1	0	-	2	1	3	0	1	1
Target-costing	3	1	2	-	3	0	3	2	3
Kaizen-costing	1	1	1	3	-	0	2	2	3
CVP-analysis	2	0	3	0	0	-	2	1	2
Activity based costing	2	0	0	3	2	2	-	1	3
LLC-аналіз	1	1	1	2	2	1	1	-	2
Benchmarking	1	1	1	3	3	2	3	2	-

\*Джерело: побудовано на основі [113, с. 129]

Чим вище бал, тим більш доцільне і можливе спільне використання інструментів.

б) Наявність змінників;

7) Набір (кількість) функцій [113]:

- direct-costing: планування, нормування, організація, облік, калькулювання собівартості, аналіз;

- standart-costing: планування, нормування, організація, облік, регулювання, координація, калькулювання собівартості, аналіз, контроль, стимулювання і зменшення витрат;
- absorption-costing: планування, нормування, облік, калькулювання собівартості, аналіз;
- target-costing: прогнозування, планування, нормування, організація, облік, регулювання, координація, аналіз, контроль, стимулювання і зменшення витрат;
- kaizen-costing: планування, нормування, організація, регулювання, координація, аналіз, контроль, стимулювання і зменшення витрат;
- CVP-analysis: планування, облік, аналіз, контроль, стимулювання і зменшення витрат;
- activity based costing: планування, організація, облік, калькулювання собівартості, аналіз, контроль
- life-cycle costing: прогнозування, планування, регулювання, координація, аналіз;
- just-in-time: планування, облік, оптимізація витрат;
- benchmarking: Прогнозування, планування, організація, облік, координація, аналіз, контроль;

Набір функцій кожного інструменту оцінюємо порівняно з кількістю функцій інших інструментів.

*8) Потреба у програмному забезпеченні;*

*9) Корпоративна культура;*

*10) Кваліфікація працівників;*

*11) Рекомендації щодо використання інструменту.* Кожна позитивна рекомендація фахівця щодо застосування інструменту на вітчизняних підприємствах оцінювалась в 1 бал.

Вплив постійних та змінних чинників вибору інструментів контролінгу витрат наведено в табл. 1.15.

Таблиця 1.15

**Врахування впливу постійних та змінних чинників на вибір інструментів контролінгу витрат\***

Критерій \ Інструмент	Direct-costing	Standart-costing	Absorption-costing	Target-costing	Kaizen-costing	CVP-analysis	Activity based costing	Life-cycle costing	Just-in-time	Benchmarking
<b>Постійні</b>										
Надійність	+1	+3	+3	+3	+3	+1	+3	+3	+3	+2
Складність обчислення	-1	-3	-3	-2	-3	-1	-2	-2	-2	-3
Залежність від розміру підприємства	-1	-3	-1	-2	-2	-1	-2	-2	-2	-2
Поєднання з іншими інструментами	+2	+2	+1	+3	+3	+2	+3	+2	+2	+2
Наявність замінників	+2	+1	+1	+2	+2	+2	+2	0	0	0
Набір функцій	+2	+3	+2	+3	+3	+2	+3	+2	+1	+2
<b>Змінні</b>										
Проблеми інформаційного забезпечення при впровадженні	-1	-3	-3	-2	-3	-1	-2	-3	-2	-3
Потреба у програмному забезпеченні	-1	-1	-3	-3	-2	-1	-3	-2	-2	-3
Корпоративна культура	0	-1	-1	-2	-2	0	-2	-2	-2	-3
Кваліфікація працівників	-1	-2	-2	-2	-3	-1	-2	-3	-2	-3
Рекомендації щодо використання з боку провідних фахівців	+3	+2	+2	+3	+2	+3	+3	+1	+1	+1

\* «+» - стимулятор; «-» - дестимулятор.

Джерело: власна розробка автора

Встановимо вагомість кожного критерію, порівнюючи їх за 3-бальною шкалою за принципом «критерій рядка до критерію стовпця» та сформуємо матрицю (табл. 1.16).

Таблиця 1.16

**Вагомість критеріїв оцінки інструментів контролінгу витрат\***

	Надійність	Проблеми збору даних	Складність обчислення	Залежність від розміру підприємства	Поєднання з іншими інструментами	Наявність заміників	Набір функцій	Потреба у програмному забезпеченні	Корпоративна культура	Кваліфікація працівників	Рекомендації	К <sub>і</sub>
Надійність	-	2	2	2	2	3	2	2	3	1	3	<b>2,20</b>
Проблеми збору даних при впровадженні	1	-	1,5	1	1	2	2	1,5	2	1,5	2	<b>1,41</b>
Складність обчислення	1	1,5	-	1	1	2	1	1,5	2	1,5	2	<b>1,59</b>
Залежність від розміру підприємства	1	2	2	-	1,5	1	0	1	1,5	1,5	2	<b>1,23</b>
Поєднання з іншими інструментами	1	2	2	1,5	-	2	2	2	2	2	3	<b>1,77</b>
Наявність заміників	0	1	1	2	1	-	1	1	3	1,5	3	<b>1,32</b>
Набір функцій	1	1	2	3	1	2	-	2	2	2	3	<b>1,73</b>
Потреба у програмному забезпеченні	1	1,5	1,5	2	1	2	1	-	2	1,5	3	<b>1,50</b>
Корпоративна культура	0	1	1	1,5	1	0	1	1	-	1	2	<b>0,86</b>
Кваліфікація працівників	1	1,5	1,5	1,5	1	1,5	1	1,5	2	-	3	<b>1,50</b>
Рекомендації фахівців	0	1	1	1	0	0	0	0	1	0	-	<b>0,36</b>

\* Джерело: розраховано автором на підставі власних досліджень

В таблиці 1.17 представлений остаточний аналіз інструментів контролінгу витрат.

**Вибір інструментів фінансового контролінгу витрат за допомогою оцінних критеріїв \***

	Надійність	K <sub>н</sub>	Проблеми	K <sub>п</sub>	Складність	K <sub>с</sub>	Залежність	K <sub>з</sub>	Поєднання	K <sub>н</sub>	Замінники	K <sub>з</sub>	Набір функцій	K <sub>н</sub>	Потреба	K <sub>п</sub>	Корпоративна	K <sub>к</sub>	Кваліфікація	K <sub>к</sub>	Рекомендації	K <sub>р</sub>	Разом
Direct-costing	1	2,20	-1	1,41	-1	1,59	-1	1,23	2	1,77	2	1,32	2	1,73	-1	1,50	0	0,86	-1	1,50	3	0,36	<b>5,69</b>
Standart-costing	3	2,20	-3	1,41	-3	1,59	-3	1,23	2	1,77	1	1,32	3	1,73	-1	1,50	-1	0,86	-2	1,50	2	0,36	<b>-0,68</b>
Absorption-costing	3	2,20	-3	1,41	-3	1,59	-1	1,23	1	1,77	1	1,32	2	1,73	-3	1,50	-1	0,86	-2	1,50	2	0,36	<b>-4,72</b>
Target-costing	3	2,20	-2	1,41	-2	1,59	-2	1,23	3	1,77	2	1,32	3	1,73	-3	1,50	-2	0,86	-2	1,50	3	0,36	<b>3,14</b>
Kaizen-costing	3	2,20	-3	1,41	-3	1,59	-2	1,23	3	1,77	2	1,32	3	1,73	-2	1,50	-2	0,86	-3	1,50	2	0,36	<b>-0,22</b>
CVP-analysis	1	2,20	-1	1,41	-1	1,59	-1	1,23	2	1,77	2	1,32	2	1,73	-1	1,50	0	0,86	-1	1,50	3	0,36	<b>5,69</b>
Activity based costing	3	2,20	-2	1,41	-2	1,59	-2	1,23	3	1,77	2	1,32	3	1,73	-3	1,50	-2	0,86	-2	1,50	3	0,36	<b>3,14</b>
Life-cycle costing	3	2,20	-3	1,41	-2	1,59	-2	1,23	2	1,77	0	1,32	2	1,73	-2	1,50	-2	0,86	-3	1,50	1	0,36	<b>-5,13</b>
Just-in-time	3	2,20	-2	1,41	-2	1,59	-2	1,23	2	1,77	0	1,32	1	1,73	-2	1,50	-2	0,86	-2	1,50	1	0,36	<b>-3,95</b>
Benchmarking	2	2,20	-3	1,41	-3	1,59	-2	1,23	2	1,77	0	1,32	2	1,73	-3	1,50	-3	0,86	-3	1,50	1	0,36	<b>-11,28</b>

\* Розраховано автором на підставі власних досліджень

Як показує таблиця 1.17, найбільш привабливими інструментами контролінгу витрат для застосування на підприємствах, виходячи з запропонованих критеріїв, є: direct-costing, target-costing, CVP-analysis та activity-based costing. Вони є надійними, володіють широким спектром можливостей, поєднуються з іншими інструментами на підприємстві та мають позитивні рекомендації щодо використання з боку провідних фахівців.

Найнижчий бал отримав бенчмаркінг витрат. На нашу думку, основні складності у запровадженні даного інструменту пов'язані з отриманням повної і достовірної інформації про діяльність підприємства-еталона. Використання бенчмаркінгу на молокопереробних підприємствах ускладнюється недостатністю розвитку інформаційних маркетингових систем.

Розглянувши сутність, характерні особливості інструментів контролінгу витрат, нами було виявлено, що кожен інструмент має свої переваги і свої недоліки. Основним завданням, що виникає при виборі інструментів, є розуміння їх характерних особливостей, з метою уникнення притаманних їм негативних сторін, максимально повно використавши наявні у них переваги.

Отже, резюмуючи зазначене вище, можна зробити висновок, що універсальних інструментів контролінгу витрат поки не створено. Кожен інструмент має як свої переваги, так і недоліки, що обмежують його застосування. Оптимальним рішенням є паралельне використання придатних інструментів контролінгу витрат.

## Висновки до розділу 1

Таким чином, у результаті дослідження теоретичних засад системи контролінгу витрат на підприємствах та її ролі у прийнятті фінансових рішень можна зробити такі висновки:

1. В сучасних умовах розвитку економіки, що характеризуються загостренням конкуренції, ускладненням технології та організації виробництва, підприємствам доводиться активно діяти, впроваджувати в практику новітні технології управління, якими є фінансовий контролінг. Дослідження еволюції фінансового контролінгу дозволило виділити основні аспекти трактування даного поняття, а саме: система управління, спрямована на визначення майбутнього фінансового достатку підприємства та шляхів його досягнення; контролююча система, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності підприємства; система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства, що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг; система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства, основною якої є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку й вартості капіталу при мінімізації ризику та збереженні ліквідності й платоспроможності підприємства. Різноманітні підходи до концепції фінансового контролінгу зумовлені історичними, економічними та національними особливостями його розвитку та створюють значні протиріччя в його розумінні. На основі проведеного дослідження зроблено висновок, що фінансовий контролінг – це система інформаційної та методичної підтримки фінансового менеджменту, спрямована на координацію стратегічного та оперативного планування, аналізу і внутрішнього контролю з метою підвищення результативності та ефективності діяльності підприємства.

2. Автором обґрунтовано, що управління витратами підприємства – це сукупність цілеспрямованих заходів впливу на обсяги, рівень, структуру та поведінку витрат з метою пошуків шляхів економії ресурсів, що дозволить знизити собівартість продукції та підвищити прибутковість операційної діяльності суб'єкта господарювання. За результатами проведеного дослідження різнопланових підходів до трактування дефініцій "фінансовий контролінг" та "управління витратами" дисертантом запропоновано авторське визначення контролінгу витрат як підсистеми фінансового контролінгу, що методично та інформаційно підтримує процес управління витратами шляхом координації планування, обліку, аналізу та контролю за витратами підприємства в цілому, окремих центрів відповідальності та бізнес-процесів, що забезпечує прибутковість та економічний розвиток підприємства в довгостроковій перспективі.

3. В роботі дисертантом розширено трактування функцій фінансового контролінгу (методична, організаційна, координаційна, консультаційна та інформаційна) шляхом виокремлення та конкретизації завдань щодо управління витратами підприємств на стадіях планування, обліку, аналізу, контролю і регулювання.

4. За результатами дослідження встановлено, що необхідність створення інформаційної бази прийняття рішень, а також багатогранність витрат обумовлюють виникнення різних критеріїв їх класифікації. Проведене дослідження дозволило систематизувати існуючі ознаки до класифікації витрат та об'єднати їх з елементами управління витратами (планування, облік, аналіз, координація, організація, мотивація, контроль, інформаційне забезпечення). Такий підхід сприяє глибшому розумінню призначення та функціональної ролі різних видів витрат та підсилює можливості виявлення резервів підвищення результативності діяльності підприємства, оскільки дозволяє виділити ту частину витрат, на яку може вплинути менеджер та задовільняє потреби у необхідній та достатній інформації для прийняття рішення у конкретний момент часу.

5. Проведене дослідження великої кількості різноманітних інструментів контролінгу витрат та їх особливостей сприяло розробці авторського методичного підходу до відбору інструментів фінансового контролінгу, доцільних для використання в управлінні витратами підприємств. Запронований підхід базується на врахуванні впливу постійних та змінних факторів-стимуляторів та дестимуляторів, пов'язаних з особливостями діяльності досліджуваних підприємств, на вибір інструментів, побудові матриці визначення вагомості кожного чиннику та оцінюванні інструментів на основі використання бальної шкали з адитивною оцінною функцією. Це дозволило порівняти усю сукупність інструментів контролінгу витрат за запронованими критеріями з метою визначення найбільш доцільних та привабливих для використання.

Основні результати дослідження, описані в даному розділі, відображені у наукових працях автора [114], [115], [116], [117], [118], [119], [120], [121].

## РОЗДІЛ 2

### ДІАГНОСТИКА ДІЮЧОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ

#### 2.1. Аналіз галузевих чинників формування витрат молокопереробних підприємств

Діяльність будь-якого підприємства залежить від багатьох факторів, які взаємодіють між собою та є специфічними для кожної галузі. Визначення факторів, що впливають на формування витрат молокопереробних підприємств дозволить здійснити вибір критеріїв показників оцінки ефективності контролінгу витрат та сприятиме виявленню можливостей їх оптимізації.

Молокопереробна промисловість є однією з провідних галузей агропромислового комплексу України та займає важливе місце в забезпеченні населення продуктами харчування першої необхідності (Додаток Б). Питома вага молокопереробної галузі в загальних обсягах харчової та переробної промисловості складає більше 13 %, що є одним з найвищих серед інших галузей (рис. 2.1).

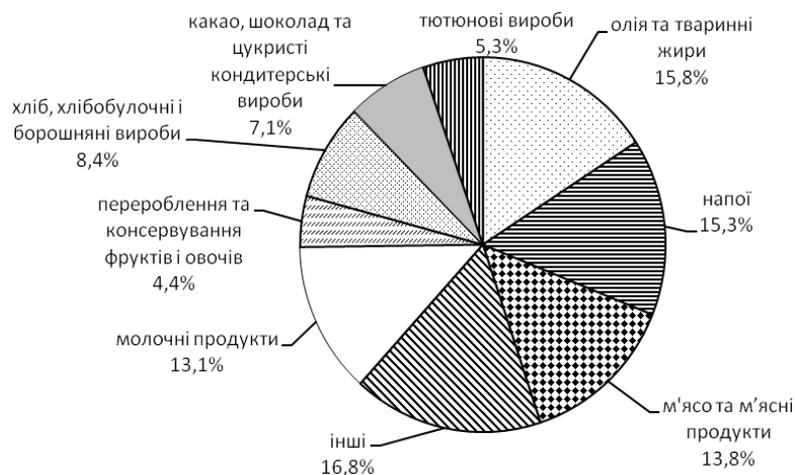
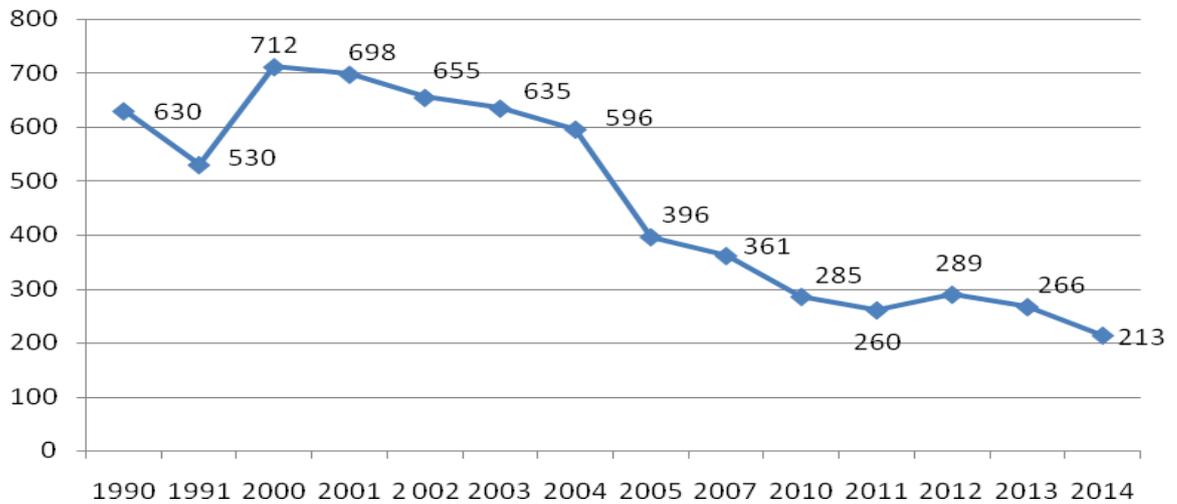


Рис. 2.1. Виробництво основних видів харчових продуктів у 2014 році\*

\* Джерело: побудовано автором на основі даних Держкомстату [122]

В Україні нині працює близько 200 молокопереробних підприємств, їх кількість з 1990 роком скоротилась більше ніж вдвічі (рис. 2.2).



*Рис. 2.2. Кількість молокопереробних підприємств України у 1990-2014 роках\**

*\*Джерело: побудовано автором на основі [123;124;125;126;127]*

Зменшення чисельності молокопереробних підприємств пояснюється, по-перше, ліквідацією внаслідок банкрутства (за даними Національної асоціації молочників України у 2014 році половина молокопереробних підприємств були збитковими [128]), але й приєднанням до великих підприємств. Великі підприємства скуповують більш дрібні заводи.

Серед працюючих на молокопереробному ринку України близько 200 молокопереробних підприємств більше 50 % загального обсягу виробництва належить 10 крупним компаніям (рис. 2.3).

Аналітичну базу дисертаційного дослідження складають 10 лідерів-виробників молочної продукції України: ПАТ "Вімм Білль Данн Україна", ПАТ «Яготинський маслозавод» (Молочний альянс), ВАТ "Галактон" (Данон), ПАТ «Вінницький молочний завод «Рошен», ВАТ «Житомирський маслозавод» (Рудь), ПрАТ «Галичина», ВАТ «Ковельмолоко», ТОВ «Молочний дім» (Лакталіс), ПАТ «Дубномолоко» (ВМГ Вест Мілк Лімітед),

ПАТ «Бель Шостка Україна» (Шостка), які були відібрані за критерієм основний вид діяльності – перероблення молока та виробництво сиру.

У Додатку А представлена коротка характеристика даних підприємств.

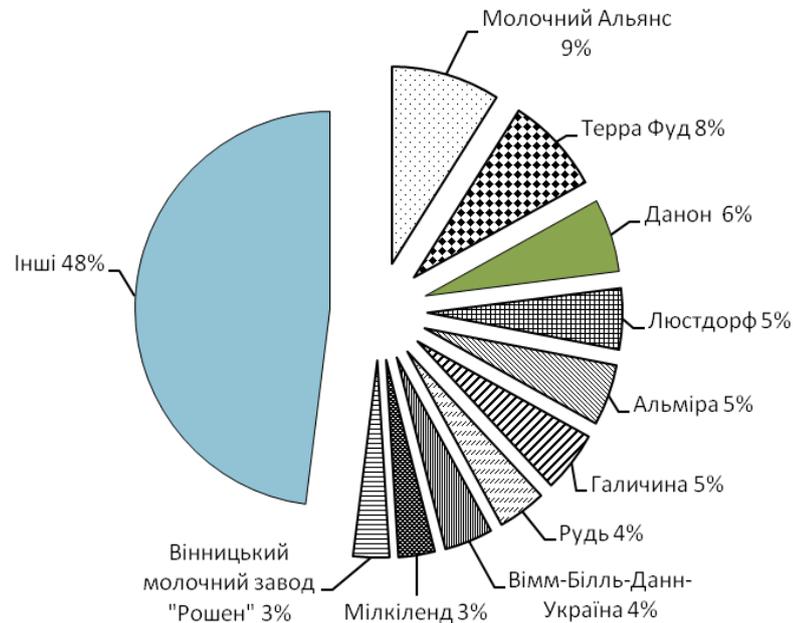


Рис. 2.3. Розподіл ринку підприємств молокопереробної галузі в Україні 2014 р. \*

\*Джерело: [129]

В процесі дослідження були визначені основні фактори, що впливають на доходи та витрати молокопереробних підприємств. Виявлено п'ять факторів, зміст яких буде досліджений нижче:

- 1) *Обсяг виробництва, кількість великої рогатої худоби;*
- 2) *Сильна ринкова влада, закупівельні ціни на молоко;*
- 3) *Якість сировини та асортимент продукції;*
- 4) *Попит на продукцію та купівельна спроможність населення;*
- 5) *Сезонність виробництва.*

Обсяги виробництва молока в Україні протягом 1990-2015 років вказують на нестабільність розвитку галузі ( рис. 2.4).

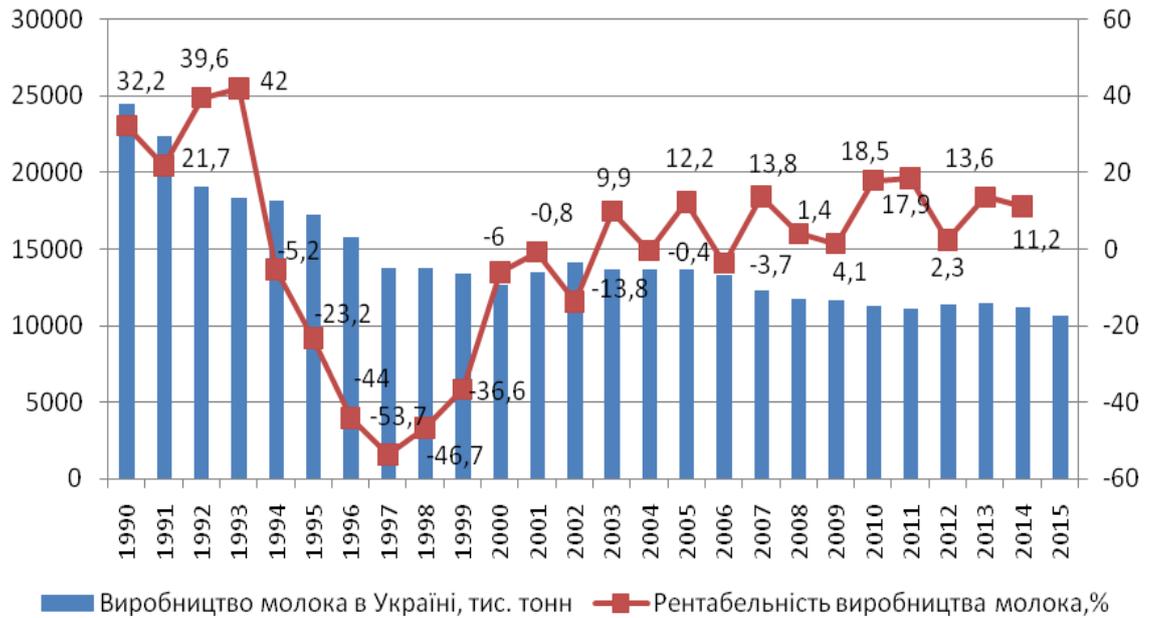


Рис. 2.4. Динаміка виробництва та рентабельності молока в Україні за 1990-2015 роки \*

\* Джерело: побудовано автором на основі даних Держкомстату [122]

Як показує рис. 2.4, обсяги виробництва молока в Україні протягом 1990-2015 рр. скоротилися більш ніж у два рази, тобто, якщо у 1990 році вироблялося 24508,3 тис.т. молока, то станом на кінець 2015 р. обсяг виробленого молока всіма категоріями господарств становив лише 10682,4 тис. т. Постійне зменшення обсягів виробництва молока пов'язане з скороченням поголів'я великої рогатої худоби (рис. 2.5).

Так, у 1990 р. в Україні у господарствах усіх категорій налічувалося близько 8 млн. 378 тис. корів, а станом на кінець 2015 р. дана цифра зменшилася більш ніж втричі і становила лише 2 млн. 172 тис. корів. Як показує рис. 2.5, незважаючи на скорочення поголів'я корів, їх продуктивність починаючи з 2005 року характеризується постійним поліпшенням (якщо в 2005 році продуктивність однієї корови, становила лише 3,49 тис. кг молока на рік, то в 2015 році - на 54,72% більше, або 5,40 тис. кг на рік).

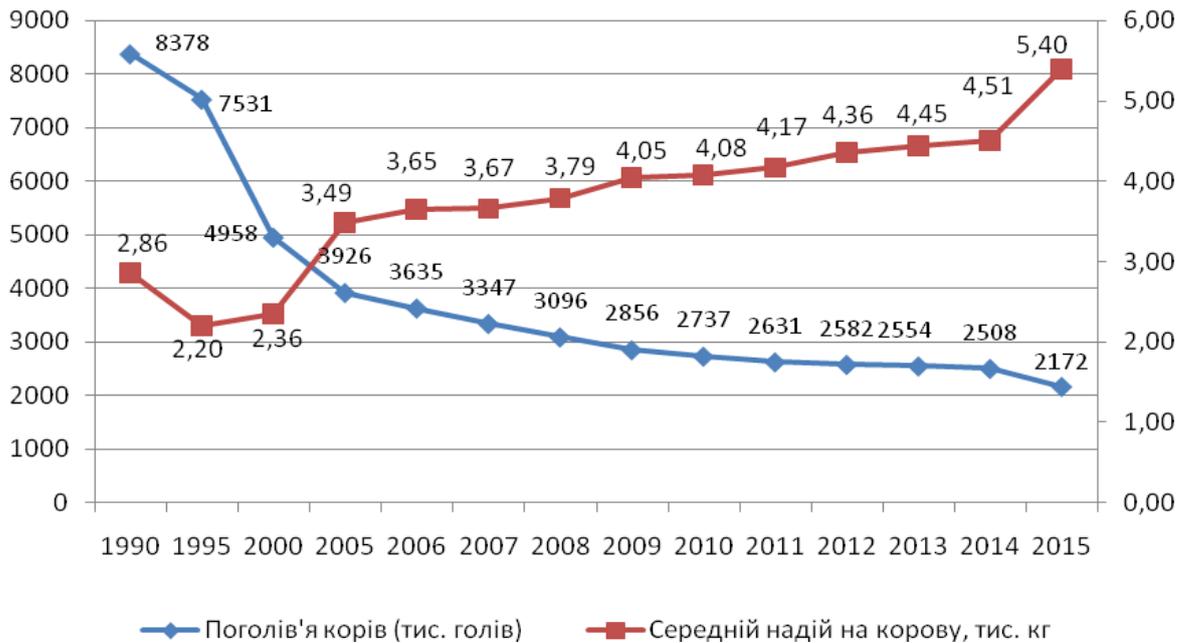


Рис. 2.5. Динаміка поголів'я корів в 2004-2015 рр.\*

\* Джерело: побудовано автором на основі даних Держкомстату [122]

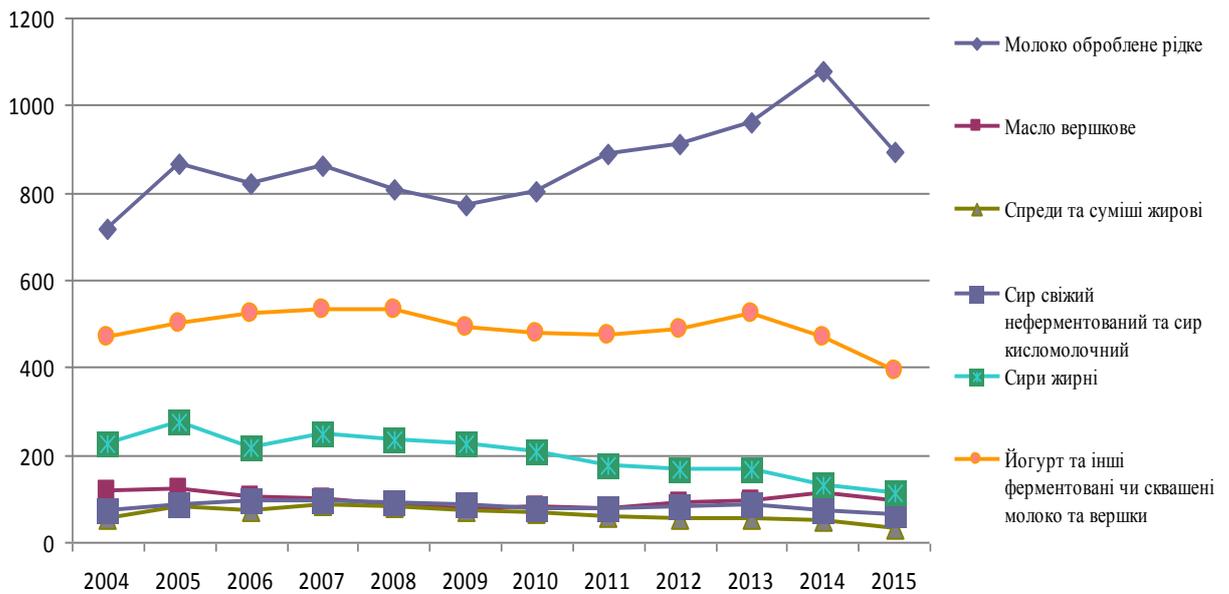
## 2) Сильна ринкова влада, закупівельні ціни на молоко

Зменшення рентабельності виробництва молока пов'язане зі зниженням закупівельних цін на молоко. Молокопереробні підприємства мають сильну ринкову владу в тому розумінні, що таких підприємств мало, а виробників багато, тому перші можуть сильно знижувати ціну на молоко (заготівельну ціну). Селяни починають вирізати тварин, тоді молокопереробні підприємства підвищують ціну.

"Ціновий бардак" у молокопереробних підприємств відбувається тому, що молоко не можна зберігати довго.

## 3) Якість сировини та асортимент продукції

Як видно з рис. 2.6, протягом 2004-2015 років виробництво всіх видів молочних продуктів в Україні, крім рідкого обробленого молока, поступово зменшувалось.



*Рис. 2.6. Динаміка виробництва молочної продукції  
молокопереробними підприємствами за 2004-2015 роки\**

*\*Джерело: побудовано автором на основі даних Держкомстату [122]*

Значний вплив на широту асортименту молочної продукції та формування її ціни має якість сировини, що в значній мірі залежить від того якого гатунку виробляється і поступає на молокопереробні підприємства молоко. Сировину, що поступає на переробку поділяють на: екстра, молоко першого гатунку, молоко другого гатунку. Слід зазначити, що в Європі для закупівлі приймається лише молоко класу “екстра”, молоко I і II сорту не є предметом закупівлі. В Україні молоко гатунку «екстра» займає лише 9,8 % в усьому обсязі прийнятого молока, вищого гатунку - 34%, першого гатунку – 51%, другого – 5%, решта молока приймається як негатурне (див. рис. В.1 Додатку В).

Значна частина молока, що поступає на переробку, це молоко від населення (табл. 2.1), воно за якістю є другого гатунку, яке іде лише на виготовлення масла.

**Надходження молока та молочної продукції на молокопереробні підприємства за 1990-2014 роки, тис. т.\***

Показник	Рік								
	1990	1995	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014
Надійшло всього	17958,4	6065,7	3334,8	5689,0	4793,2	4615,1	4716,4	4793,2	4646,6
у т. ч. від									
сільсько-господарських підприємств	17942,9	5910,7	1789,7	1797,1	1890,4	2030,1	2277,7	2325,1	2428,3
частка в загальному обсязі молока, %	99,91	97,44	53,67	31,59	39,44	43,99	48,29	48,51	52,26
господарств населення	15,5	155,0	1515,2	3814,3	2544,2	2155,3	2007,2	1824,0	1737,0
частка в загальному обсязі молока, %	0,09	2,56	45,44	67,05	53,08	46,70	42,56	38,05	37,38
інших господарських структур	-	-	29,9	77,6	302,6	361,6	406,7	396,2	451,7
частка в загальному обсязі молока, %	-	-	0,90	1,36	6,31	7,84	8,62	8,27	9,72

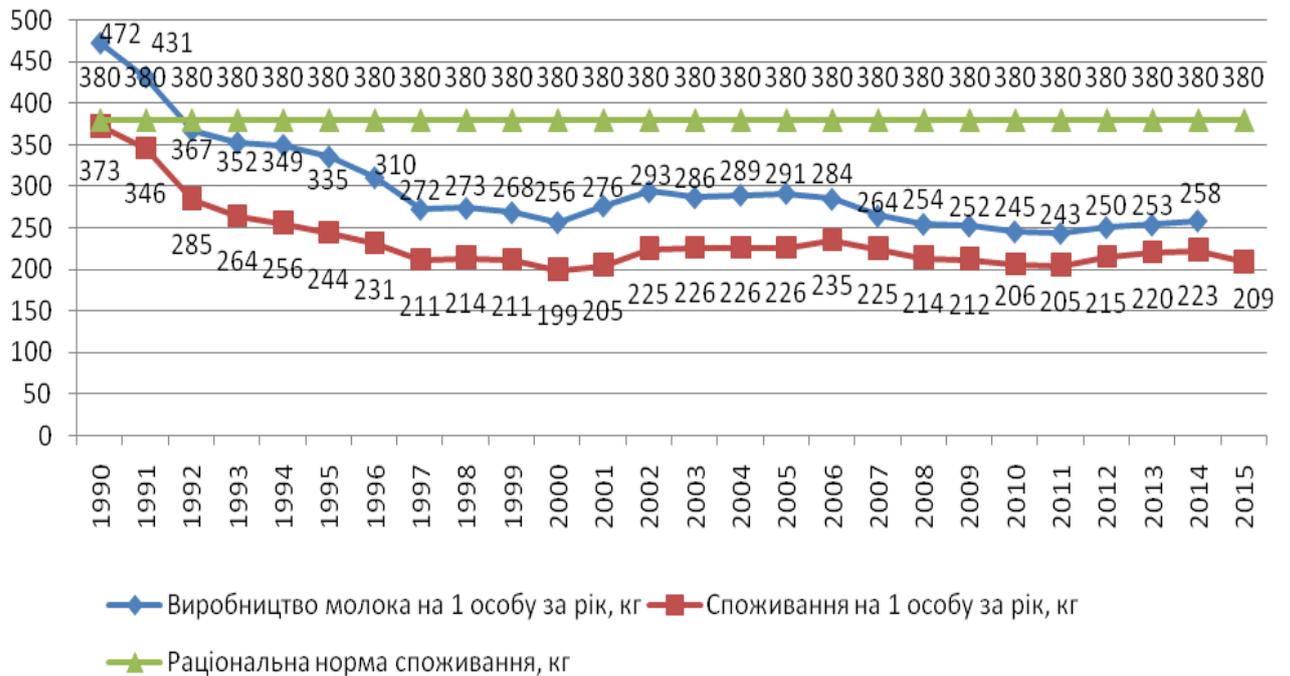
\* Джерело: побудовано автором на основі даних Держкомстату [122]

Переробка молока низької якості призводить до фінансової кризи, оскільки покупці віддають перевагу продуктам високої якості, а продукцію, вироблену з неякісного молока, важко реалізувати.

*4) Попит на продукцію та купівельна спроможність населення*

Дотримуючись рекомендацій Міністерства охорони здоров'я, мінімальна річна норма споживання молока та молочних продуктів однією особою становить 341 кг, а фізіологічна - 380 кг [133].

Як показує рис. 2.7, виробництво молока та молочної продукції на 1 особу у 2014 році становило 258 кг, а споживання - 223 кг.



*Рис. 2.7. Динаміка виробництва та споживання молока та молочних продуктів на одну особу в Україні за 1990-2015 роки, кг\**

\* Джерело: побудовано автором на основі даних Державної служби статистики України [122]

Споживання молока та молокопродуктів наразі складає майже половину від фізіологічної норми споживання. Для більшості населення країни недосяжна мінімальна норма споживання молокопродуктів. Як показує рис. 2.8, з 2009 по 2015 роки ціни на молочну продукцію зросли майже в 2 рази.

Попри те, що ціна молочних продуктів в Україні є досить високою та постійно зростає (див рис. 2.8), рентабельність виробництва молока низька. Якщо на початку 1990-х рр. рентабельність виробництва сягала 32,2 %, то у 2014 році вона була на рівні 11,2 % (рис. 2.4).

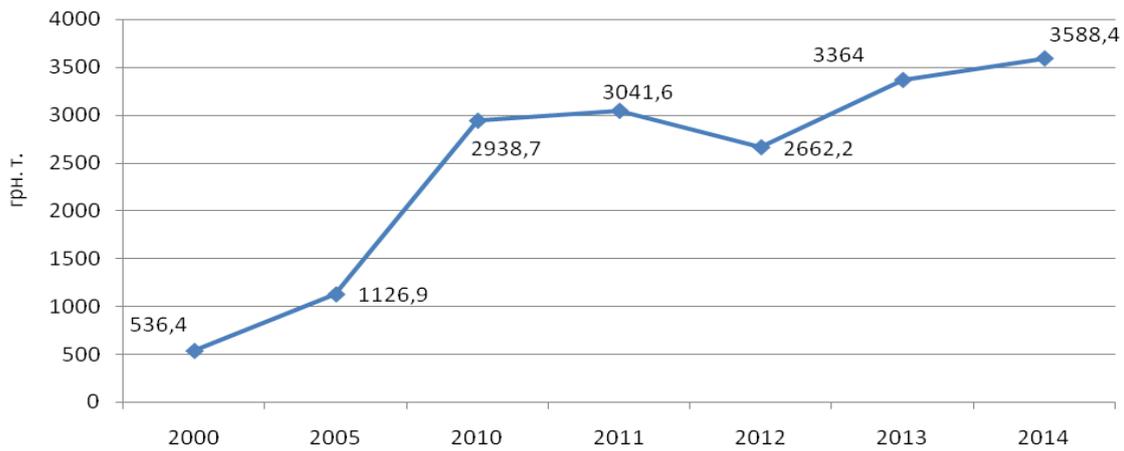


Рис. 2.8. Середні ціни реалізації молочних продуктів у 2000-2015 рр., т. грн.\*

\*Джерело: [128;130, с. 125]

### 5) Сезонність виробництва

Ще однією специфікою діяльності молокопереробних підприємств, що значно впливає як на доходи, витрати, так і фінансові результати є сезонний характер виробництва. Це проявляється у достатньо великих перепадах поставки молока на переробку, а значить у зменшенні грошових надходжень. Збільшення обсягів надходження сировини відбувається з січня по травень щорічно, а з червня по грудень обсяги сировини зменшуються (див. рис. В.2 Додатку В). У зв'язку з нестачею цільного молока в зимовий період, більшість молочної продукції виготовляється з сухого молока, собівартість якого є вищою. Зниження продуктивності праці через нерівномірне надходження сировини та необхідність створення допоміжних холодильних камер та складських приміщень впливає на зростання собівартості готової продукції. Отже, сезонні перепади поставки молока створюють труднощі у визначенні собівартості продукції.

Аналіз даних Державної служби статистики України щодо розподілу підприємств за рівнем рентабельності виробництва молока наглядно демонструє пряму її залежність від собівартості (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Групування підприємств України за рівнем рентабельності  
виробництва молока (2012 р.)

Підприємства з рівнем рентабельності, %	У % до		Рівень рента- бельнос- ті, %	Собівартість виробництва реалізованої продукції, грн за 1 т
	Загальної кількості підприємств	Загального обсягу чистого доходу (виручки)		
0–5,0	15,8	13,5	2,2	2385,4
5,1–10,0	7,9	8,7	7,1	2336,4
10,1–15,0	6,3	5,9	12,3	2211,7
15,1–20,0	3,8	5,1	17,4	2119,2
20,1 і вище	16,6	27,8	36,9	1961,2
-0,1– -10,0	15,7	20,3	-5,4	2529,9
-10,1– -20,0	10,4	7,8	-15,0	2635,3
-20,1– -35,0	12,5	8,4	-26,0	2915,3
-35,1– -50,0	6,3	2,2	-40,2	3526,1
-50,1– -65,0	3,2	0,3	-55,0	4166,1
-65,1– -70,0	0,6	0,0	-66,5	5248,4
-70,1 і нижче	0,9	0,0	-76,0	6963,5
У середньому	100,0	100,0	2,3	2381,8

Джерело: [134]

Як показує табл. 2.2, у групі підприємств із мінімальним рівнем рентабельності виробництва молока 0-5 % загальний обсяг виручки 13,5 % виявився нижчим порівняно до групи із рівнем збитковості від 0,1 до 10 % (20,3 %). Проте, за рахунок нижчої собівартості молока, виробництво виявилось прибуткове саме в першій групі, а не в порівнювальній, при майже однаковій їх частці у загальній кількості підприємств і вищій питомій вазі обсягу одержаного чистого доходу.

Отже, у молочному бізнесі основним фактором прибуткового виробництва є низька собівартість продукції, що потребує додаткової уваги. Собівартість молочної продукції залежить не лише від продуктивності тварин, якості продукції, але і від рівня витрат.

Аналіз динаміки структури та структурних зрушень витрат, які формують фінансовий результат від операційної діяльності молокопереробних підприємств представлений у Додатках Н та Додатках П.

Розглянемо структуру операційних витрат досліджуваних молокопереробних підприємств за елементами за 2010-2014 роки (див. табл. 2.3).

**Структура операційних витрат молокопереробних підприємств  
України за елементами у 2010–2014 рр., %\***

Молокопереробні підприємства	Роки	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизаційні відрахування	Інші операційні витрати
ПАТ "Вімм Білль Данн Україна"	2010	64,75	8,97	3,07	3,44	19,77
	2011	69,87	5,62	2,91	3,5	18,1
	2012	58,1	9,2	2,99	4,86	24,85
	2013	70,60	7,29	2,50	6,16	13,44
	2014	76,75	7,10	2,40	3,34	10,42
ПАТ "Галактон"	2010	78,72	6,41	1,87	1,91	11,09
	2011	71,6	5,99	1,81	2,09	18,51
	2012	72,11	6,41	2,12	2,92	16,44
	2013	65,44	4,54	1,47	1,90	26,65
	2014	68,55	10,09	3,14	3,76	14,46
ПАТ «Яготинський маслозавод»	2010	81,49	8,04	2,52	2,66	5,28
	2011	78,95	6,99	2,23	1,76	10,08
	2012	74,18	7,06	2,28	1,89	14,6
	2013	74,80	5,70	2,17	2,75	14,58
	2014	78,68	4,90	1,68	2,65	12,10
ПАТ «Вінницький молочний завод «Рошен»	2010	88,52	4,7	1,69	1,34	3,76
	2011	84,94	4,21	1,5	4,47	4,88
	2012	84,86	4,53	1,63	2,69	6,28
	2013	84,66	4,11	1,50	1,95	7,78
	2014	80,15	3,64	1,35	7,50	7,36
ПрАТ «Галичина»	2010	79,95	5,00	1,8	4,74	8,52
	2011	87,45	4,98	1,8	3,79	1,99
	2012	84,41	5,09	1,85	4,02	4,64
	2013	78,15	4,51	1,65	3,17	12,52
	2014	76,11	5,83	2,13	3,62	12,32
ПАТ «Ковельмолоко»	2010	71,74	6,21	2,22	7,18	12,65
	2011	72,13	5,74	2,02	7,82	12,29
	2012	55,77	8,13	2,64	9,14	24,32
	2013	54,65	6,15	2,22	8,33	28,66
	2014	57,66	6,86	2,32	8,35	24,81
ТОВ «Молочний дім» (Лакталіс)	2010	82,6	5,26	1,81	8,28	2,05
	2011	72,69	4,35	1,49	6,91	14,57
	2012	62,39	4,3	1,7	3,34	28,27
	2013	77,44	4,66	1,47	3,26	13,16
	2014	77,83	4,44	1,42	3,44	12,86
ПАТ «Житомирський маслозавод»	2010	73,05	8,68	3,17	3,07	12,03
	2011	71,59	8,67	3,24	2,85	13,64
	2012	74,18	7,06	2,28	1,89	14,6
	2013	66,06	8,64	2,95	5,95	16,39
	2014	68,95	8,08	2,75	6,34	13,88
ПАТ «Дубномолоко»	2010	94,46	2,29	0,86	2,28	0,11
	2011	92,23	3,31	1,23	3,07	0,16
	2012	62,39	4,3	1,7	3,34	28,27
	2013	64,78	4,30	1,38	2,58	26,96
	2014	70,71	4,26	1,51	2,63	20,89
ПАТ «Бель Шостка Україна»	2010	62,51	7,49	2,15	2,27	25,58
	2011	66,28	7,06	2,35	2,37	21,94
	2012	58,07	7,58	2,46	1,97	29,91
	2013	61,11	9,31	2,75	2,08	24,74
	2014	64,88	10,29	3,81	2,64	18,37

\*Джерело: складено автором на основі звітності підприємств

Як свідчать дані, представлені в табл. 2.3, значну частину витрат молочної продукції складають матеріальні витрати – сировина, компоненти та енерговитрати. Порівняно з ними на оплату праці витрачається майже у 10 разів менше. Решта включає відрахування на соціальні заходи, амортизацію обладнання та інші операційні витрати.

Калькуляція витрат продукції підприємства, розподіл їх на прямі й непрямі, постійні та змінні наведена в Додатках Р та С на прикладі підприємства ВАТ «Вімм-Білл-Данн Україна».

Дослідження структури витрат молокопереробних підприємств показало, що частка непрямих витрат (до яких належать переважно загальновиробничі та адміністративні витрати) складає приблизно 20 % від їх сукупного обсягу. Таким чином, контролінг витрат має бути сконцентрованим на виявленні резервів відносного вивільнення ресурсів для фінансового забезпечення операційної діяльності, перш за все за рахунок скорочення непрямих та постійних витрат.

Виявимо резерви зниження витрат шляхом аналізу собівартості продукції за статтями калькуляції на прикладі підприємства ПрАТ «Галичина» (табл. 2.4).

Як показує таблиця 2.4, за статтями калькуляції за даними ПрАТ «Галичина» впродовж аналізованого періоду (крім 2013 року) спостерігається стійка тенденція до збільшення повної собівартості продукції підприємства.

Для ПрАТ "Галичина" характерне зростання як прямих, так і непрямих витрат. Оскільки молокопереробне підприємство є сировинним та матеріалоемним, найбільший вплив на формування собівартості продукції має вартість сировини, адже в структурі собівартості молокопродуктів вона займає до 70%. Забезпеченість сировиною залежить від: кількості виробників сировини, продуктивності стада, яка, в свою чергу, забезпечується якісним утриманням і якісними кормами.

Таблиця 2.4

## Аналіз собівартості продукції ПАТ «Галичина» за статтями калькуляції за 2009-2013 рр.

№	Статті калькуляції	2009	2010	абсол. відх.	відх. від баз. знач., (%)	2011	абсол. відх.	відх. від баз. знач., (%)	2012	абсол. відх.	відх. від баз. знач., (%)	2013	абсол. відх.	відх. від баз. знач., (%)
1	Сировина матеріали і	194217,5	213816,1	19598,58	10,09	319876,4	106060,27	49,60	408586,3	88709,93	0,28	364267,4	-44318,9	-0,11
2	Транспортно-заготівельні витрати	18203,33	19638,08	1434,75	7,88	32919,4	13281,32	67,63	46211,67	13292,27	0,40	14612,4	-31599,3	-0,68
3	Допоміжні матеріали (каталізатори)	57638,16	61973,24	4335,08	7,52	89315,13	27341,89	44,12	125473	36157,83	0,40	73062	-52411	-0,42
4	Заробітна плата	9697,2	14286,9	4589,70	47,33	11565,3	-2721,60	-19,05	18632,2	7066,9	0,61	16206,2	-2426	-0,13
5	Паливо і енергія	2288,41	4109,31	1820,90	79,57	8857,16	4747,85	115,54	9863,8	1006,64	0,11	7865,2	-1998,6	-0,20
6	Загально-виробничі витрати	1998,06	3914,04	1915,98	95,89	8751,46	4837,42	123,59	13876,6	5125,14	0,59	4814,4	-9062,2	-0,65
7	Інші виробничі витрати	1571,32	3809,31	2237,99	142,43	8912,18	5102,87	133,96	9865,5	953,32	0,11	7543,4	-2322,1	-0,24
8	<b>Виробнича собівартість</b>	285614	321547	35933,00	12,58	480197	158650,00	49,34	633295	153098	0,32	488371	-144924	-0,23
9	Адміністративні витрати	21253	21664	411,00	1,93	26136	4472,00	20,64	26929	793	0,03	18608	-8321	-0,31
10	Витрати на збут	17208	12139	-5069,00	-29,46	22339	10200,00	84,03	69370	47031	2,11	4069	-65301	-0,94
11	Інші операційні витрати	5300	8968	3668,00	69,21	65944	56976,00	635,33	14120	-51824	-0,79	38827	24707	1,75
12	Комерційні витрати всього	43761	42771	-990	-2,26	114419	71648	1,68	110419	-4000,00	-0,03	61504	-48915	-0,44
13	<b>Повна собівартість продукції</b>	329375	364318	34943	0,11	594616	230298	0,63	743714	149098,00	0,20	549875	-193839	-0,26

Аналіз структури матеріальних витрат на виробництво молока показує, що в сільськогосподарських підприємствах найбільшу частку займає вартість кормів (рис. 2.10).

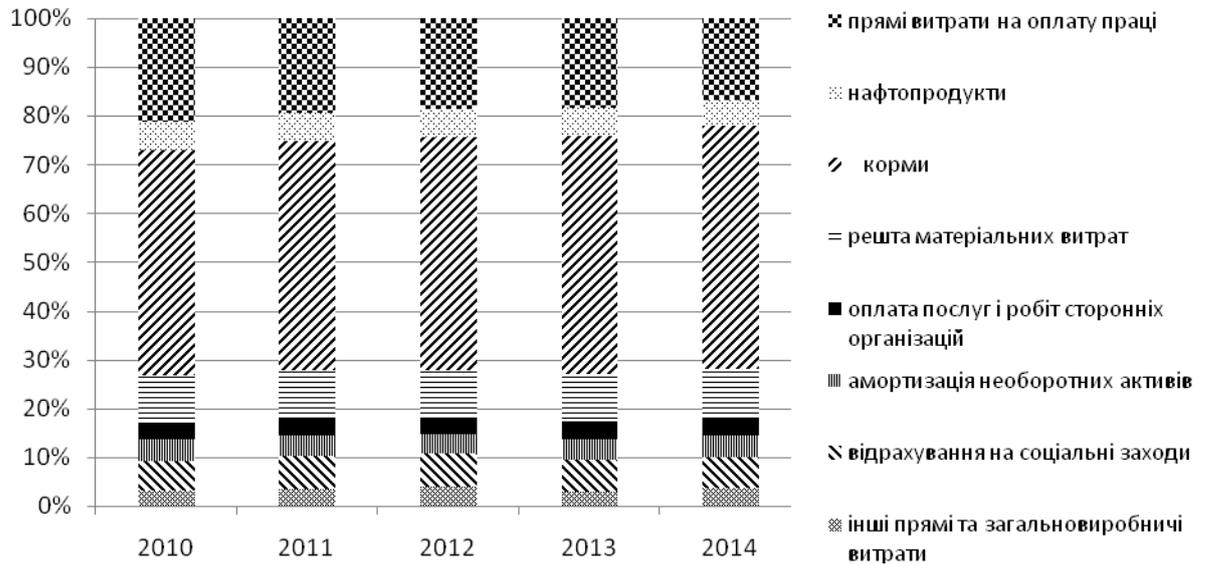


Рис. 2.10. Структура витрат на виробництво молока в сільськогосподарських підприємствах України у 2010-2014 роках\*

\* Джерело: побудовано автором на основі даних Держкомстату [122]

Вартість кормової одиниці є одним із вагомих факторів формування витрат виробництва молока. Дешева кормова одиниця забезпечує нижчу собівартість виробництва молока, а отже, впливає на конкурентну перевагу.

Необхідно зазначити, що ціноутворення на ринку молока та молокопродуктів залежить також від витрат на паливо та електроенергії, які протягом аналізованого періоду мають тенденцію до зростання (табл. 2.4). Підвищення зазначених витрат впливає як на собівартість молокозаводу, що забирає молоковозами молоко з ферм (часом це сотні кілометрів), так і на собівартість заготівлі кормів господарством.

Комерційні витрати ПрАТ «Галичина» мали тенденцію до скорочення протягом аналізованого періоду (крім 2011 року) за рахунок зменшення витрат на збут, що вплинуло на зменшення повної собівартості.

Необхідність зменшення собівартості є необхідною умовою, що дозволить як молокопереробній галузі в цілому, так і аналізованим підприємствам вийти з кризового стану.

Таким чином, витрати на підприємстві ПАТ «Галичина» збільшились, а обсяги виробництва молочної продукції та прибутковість галузі зменшилась через недостатність сировини та скорочення та кількості великої рогатої худоби, високу вартість кормової одиниці та електроенергії, невисоку якість кінцевої продукції, зниження попиту на продукти переробки у зв'язку із низькою купівельною спроможністю населення, високим рівнем конкуренції з боку потужних підприємств, оснащених сучасним обладнанням і технологіями.

Проведений у дисертації аналіз специфіки молокопереробних підприємств дозволив визначити особливості формування витрат на виробництво молокопродукції: висока питома вага матеріальних витрат, сезонність виробництва та нерівномірність надходження сировини, короткий строк зберігання сировини, наявність значного асортименту випуску продукції, низька якість та закупівельна ціна молочної сировини, що має визначальний вплив на формування собівартості готової продукції тощо.

Систематизуємо досліджені фактори формування витрат молокопереробних підприємств та визначемо систему взаємодії між ними та їх взаємозв'язок з прибутком (рис. 2.11).

Як видно з рис. 2.11, окрім факторів, залежних від сільськогосподарських підприємств, можна виділити внутрішні фактори (залежні від роботи молокопереробного підприємства) та зовнішні фактори (не залежні від роботи молокопереробного підприємства). Вплив різних факторів на собівартість та витрати неоднаковий: деякі з них впливають на зміну декількох елементів витрат, а інші - на один чи два; одні фактори діють постійно, інші - тимчасово.

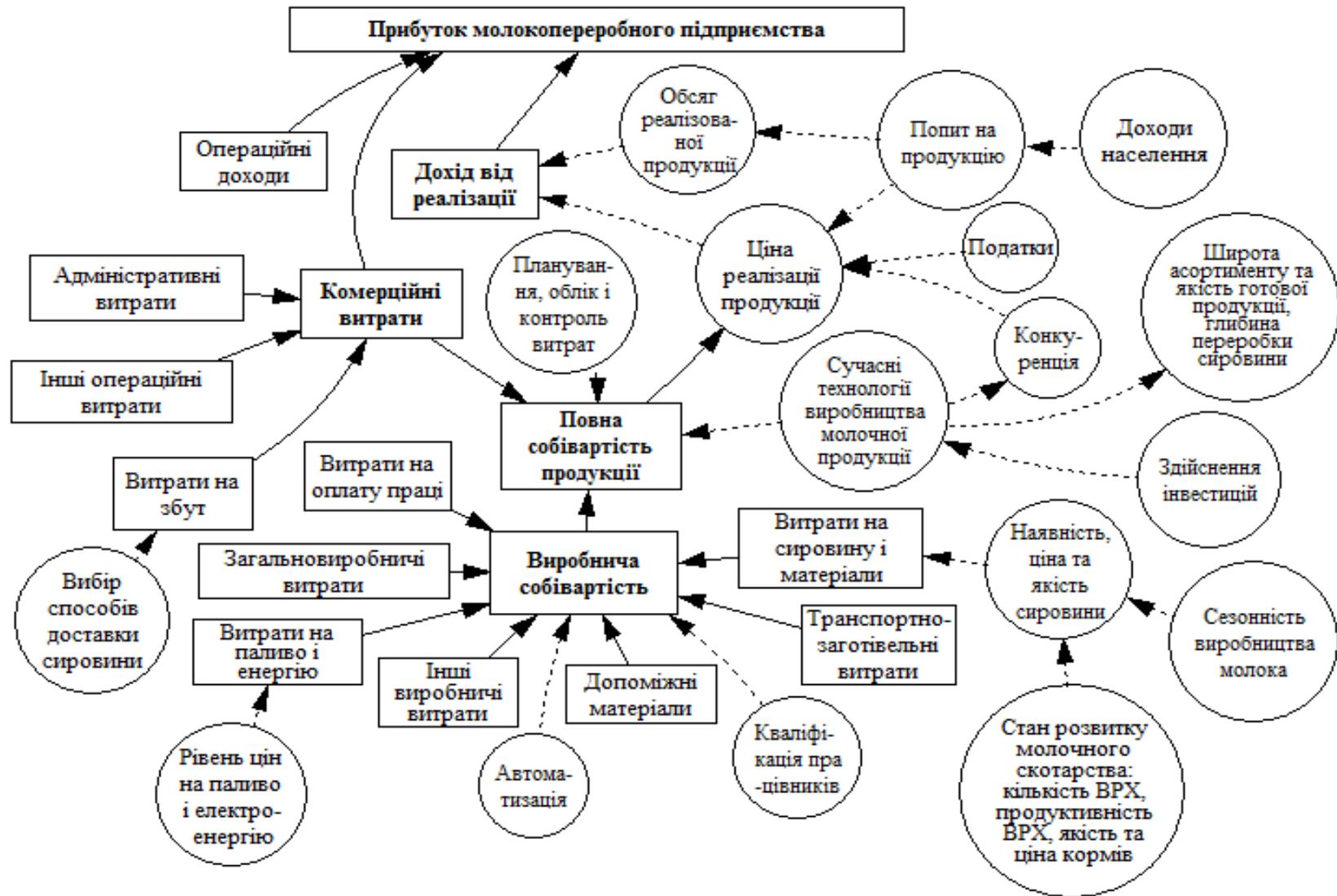


Рис. 2.11. Взаємозв'язок факторів формування виробничих витрат та прибутку на молокопереробних підприємствах\*

\* Джерело: побудовано автором на підставі власних досліджень

Проаналізуємо ступінь впливу зазначених факторів на формування витрат шляхом їх поділу на внутрішні, зовнішні та залежні від сільськогосподарських підприємств (табл. 2.5)

Таблиця 2.5

### Аналіз впливу факторів на формування витрат\*

Фактори	залежні від с/г підприємств	внутрішні	зовнішні	Рейтинг
сезонність виробництва молока	√			<b>1</b>
якість та ціна молочної сировини	√			<b>1</b>
рівень цін на паливо та електроенергію			√	<b>2</b>
планування, облік і контроль витрат		√		<b>3</b>
кваліфікація працівників		√		<b>3</b>
вибір способів доставки сировини	√			<b>1</b>
попит на продукцію та купівельна спроможність населення			√	<b>2</b>
автоматизація та компютеризація		√		<b>3</b>
сучасні технології виробництва молочної сировини		√		<b>3</b>
короткі строки зберігання сировини	√			<b>1</b>
якість та асортимент продукції		√		<b>3</b>
рівень продуктивності праці		√		<b>3</b>
обсяг виробництва	√			<b>1</b>
рівень цін на засоби виробництва			√	<b>2</b>
ринкова влада, закупівельні ціни на молоко		√		<b>3</b>
стан розвитку молочного скотарства, кількість та продуктивність ВРХ	√			<b>1</b>

\* Джерело: складено автором на підставі власних досліджень

Найбільший вплив на формування витрат мають фактори, залежні від сільськогосподарських підприємств, потім - зовнішні і внутрішні. Ступінь впливу зазначених факторів на формування витрат повинен враховуватись при виборі критеріїв показників оцінки ефективності контролінгу витрат та сприятиме виявленню можливостей їх оптимізації (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

### Взаємозв'язок між факторами формування витрат молокопереробних підприємств, напрямками оптимізації витрат та проєкціями збалансованої системи показників

Фактор формування витрат	Ціль	Проєкція ЗСП	Ступінь впливу факторів
1	2	3	4
сезонність виробництва молока	забезпечення рівномірного надходження сировини та створення допоміжних холодильних камер та складських приміщень	бізнес-процеси	1

Продовж. табл. 2.6

1	2	3	4
якість та ціна молочної сировини	зменшення собівартості продукції через підвищення якості закупівельної сировини та оптимізації закупівельної ціни	фінанси	1
рівень цін на паливо та електроенергію	зменшення собівартості продукції через встановлення оптимальних цін та паливо і електроенергію	фінанси	2
планування, облік і контроль витрат	створення ефективної системи планування, обліку і контролю витрат	бізнес-процеси	3
кваліфікація працівників	підвищення кваліфікації персоналу	розвиток персоналу	3
вибір способів доставки сировини	створення ефективної системи логістики, оптимізація транспортних витрат та витрат на збут	бізнес-процеси	1
попит на продукцію та купівельна спроможність населення	підвищення попиту на продукцію	фінанси	2
автоматизація та комп'ютеризація	впровадження інформаційних технологій; створення умов роботи для працівників	бізнес-процеси, розвиток персоналу	3
сучасні технології виробництва молочної сировини	використання сучасних технологій виробництва молочної сировини, залучення інвестицій	бізнес-процеси	3
короткі строки зберігання сировини	створення ефективної системи логістики, оптимізація транспортних витрат	бізнес-процеси	1
якість та асортимент продукції	підвищення якості та збільшення асортименту продукції; збереження і розширення клієнтської бази; підвищення ступеня задоволення клієнтів	клієнти	3
рівень продуктивності праці	підвищення продуктивності праці	розвиток персоналу	3
обсяг виробництва	збільшення обсягу виробництва, зростання продажів	фінанси	1
рівень цін на засоби виробництва	встановлення оптимальних цін на засоби виробництва	фінанси	2
ринкова влада, закупівельні ціни на молоко	встановлення оптимальних закупівельних цін на молоко та мінімізація собівартості продукції	клієнти	3
стан розвитку молочного скотарства, кількість та продуктивність ВРХ	збільшення кількості та продуктивності ВРХ	фінанси	1

*\*Джерело: побудовано автором на основі власних досліджень*

Таким чином, аналіз впливу специфіки молокопереробної галузі на формування витрат дозволив зробити такі висновки:

- зростання кількості збиткових підприємств та зниження обсягів реалізації продукції пов'язане зі скороченням пропозиції сирого молока, невисокою якістю кінцевої продукції підприємств молочної промисловості;

обмеженістю можливості широкої диференціації асортименту через низьку якість сировини; зниженням попиту на продукти переробки в зв'язку із низькою купівельною спроможністю населення; високим рівнем конкуренції з боку потужних підприємств, оснащених сучасними технологіями;

- аналіз специфіки молокопереробних підприємств дозволив визначити особливості формування витрат на виробництво молокопродукції: висока питома вага матеріальних витрат, сезонність виробництва та нерівномірність надходження сировини, короткий строк зберігання сировини, наявність значного асортименту випуску продукції, низька якість та закупівельна ціна молочної сировини, що має визначальний вплив на формування собівартості готової продукції тощо;

- молокопереробне підприємство є сировинним та матеріалоемним, найбільший вплив на формування собівартості продукції має вартість сировини, адже в структурі собівартості молокопродуктів вона займає до 70%. Необхідність зменшення собівартості продукції є необхідною умовою, що дозволить як молокопереробній галузі в цілому, так і аналізованим підприємствам вийти з кризового стану;

- визначення системи взаємодії між факторами формування витрат та їх взаємозв'язок з прибутком дозволить здійснити вибір критеріїв показників оцінки ефективності контролінгу витрат та сприятиме виявленню можливостей їх оптимізації.

Подальших досліджень потребує питання оцінки ефективності контролінгу витрат на молокопереробних підприємствах та відбору необхідних показників.

## **2.2. Система збалансованих показників та бенчаркінг в оцінці ефективності управління витратами**

Ефективність управління витратами вимірюється розміром прибутку і позначається на всіх, без винятку, показниках діяльності підприємства. Оцінка ефективності відображає певний підхід до визначення ключових факторів та критеріїв ефективності та в залежності від їх вибору може давати різні результати.

У наш час все більшого розповсюдження набуває система збалансованих показників (СЗП) як один з стратегічних інструментів фінансового контролінгу. СЗП розроблена професорами Гарвардського університету Д. Нортоном і Р. Каптаном (США) в 1992 році [135]. Саме вони запропонували оцінювати ефективність бізнесу з точки зору не лише фінансових, але і нефінансових показників, що дало можливість управляти реалізацією довгострокової стратегії.

Під збалансованою системою показників розуміється система управління, що забезпечує планомірну реалізацію стратегічних планів підприємства, їх інтерпретацію на мову операційного управління і контроль над здійсненням стратегії на основі ключових показників діяльності [136, с. 246].

При застосуванні збалансованої системи показників стратегія зазвичай розглядається за чотирма перспективами: фінанси, клієнти, бізнес-процеси, навчання та розвиток персоналу. Кожен з аспектів мусить містити інформацію про:

- 1) цілі організації;
- 2) показники, за допомогою яких можна виміряти успішність досягнення цілей;
- 3) цільові значення показників, які свідчать про рівень досягнення поставлених цілей;

4) стратегічні ініціативи, спрямовані на ліквідацію розриву між фактичними значеннями показників та їхніми цільовими значеннями. Кожна стратегічна ініціатива має бути забезпечена достатньою кількістю людських, фінансових, технічних ресурсів. Стратегічні ініціативи мають бути визначені для кожного показника та сприяти досягненню цільового показника. Реалізація стратегії здійснюється шляхом реалізації ініціатив.

Погорелов І.М. зазначає, що СЗП можна розглядати як метод, який дозволяє розширити можливості вимірювання, оцінки і контролю ефективності діяльності як на рівні стратегічного управління компанією, так і операційного, при цьому склад та структура СЗП можуть досить легко модифікуватися [137, с. 98]. За останні двадцять років система збалансованих показників набула значного розвитку та різних модифікацій [138].

Автором запропоновано методичний підхід до оцінки ефективності управління витратами на основі збалансованої системи показників та бенчмаркінгу, що дозволяє інтегрувати оперативний та стратегічний рівні управління, пов'язати між собою ключові показники та повністю описати всі бізнес-процеси. На нашу думку, ефективність повинна враховувати як фінансові, так і нефінансові показники та включати всі напрямки діяльності підприємства: фінанси, клієнти, бізнес-процеси, навчання та розвиток персоналу.

Обґрунтування критеріїв вибору показників, які включаються в сферу збалансованої системи показників повинно бути продумано з позиції специфіки діяльності молокопереробних підприємств. При формуванні системи показників ефективності управління витратами пропонується використовувати наступний критерій їх вибору: взаємозв'язок факторів формування витрат підприємств із напрямками їх оптимізації, представлений в попередньому підрозділі (табл. 2.6). Стратегічна картка молокопереробного підприємства для побудови ефективності управління витратами представлена на рис. 2.12.

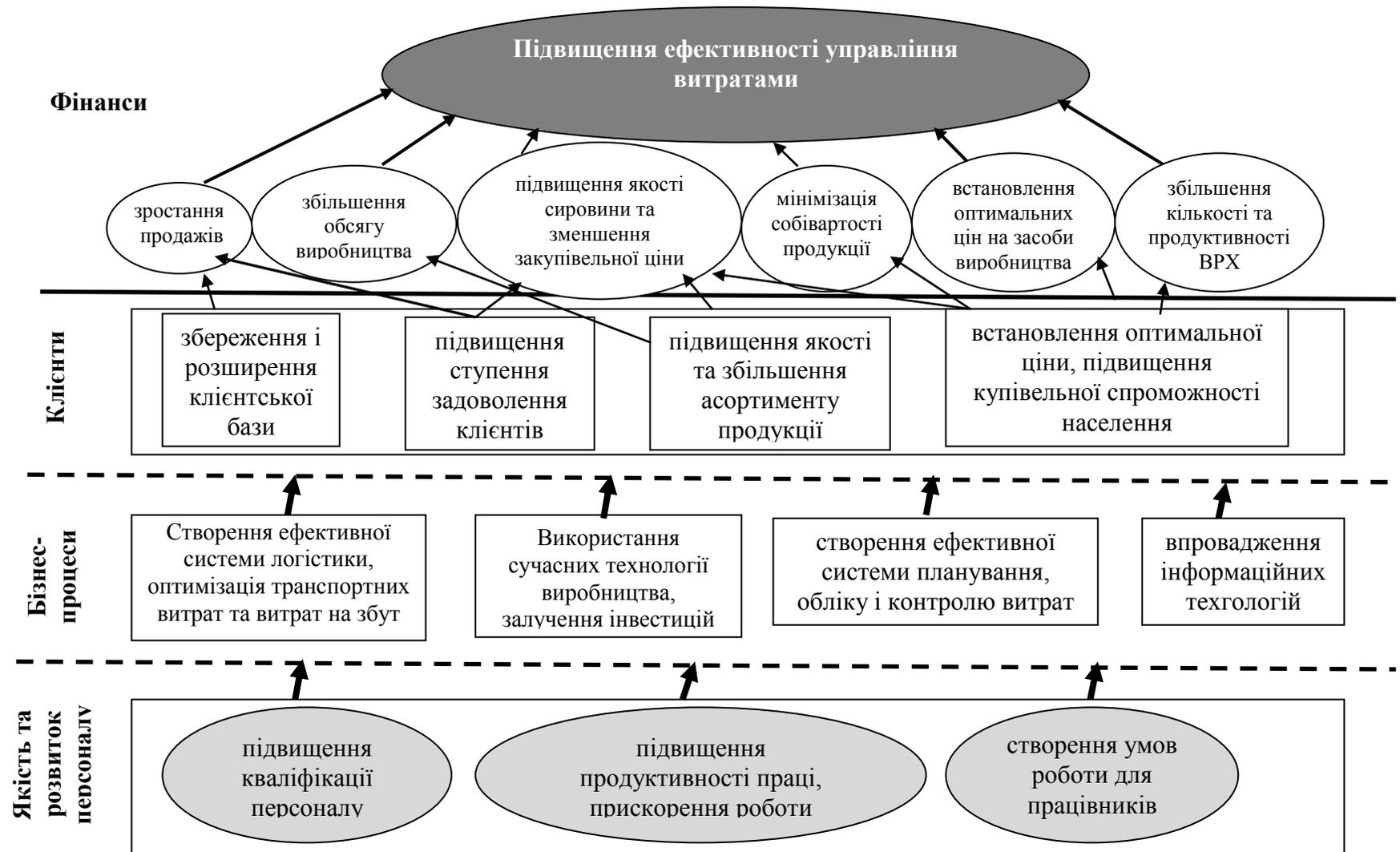


Рис. 2.12. Стратегічна картка збалансованої системи показників оцінки ефективності управління витратами молокопереробних підприємств

\*Джерело: Розроблено автором на основі власних досліджень

В дисертаційній роботі запропоновано комплексний підхід до оцінки ефективності управління витратами з використанням збалансованої системи показників (BSC) та бенчмаркінгу, який реалізується за такими етапами (рис. 2.13):

<b>I.</b> Формування сукупності факторів впливу на витрати підприємств
<b>II.</b> Встановлення причинно-наслідкових зв'язків між напрямками оптимізації витрат та проєкціями збалансованої системи показників (BSC)
<b>III.</b> Виявлення взаємозв'язків між індикаторами витрат та групами показників оцінки фінансового стану підприємств за допомогою кореляційно-регресійного аналізу
<b>IV.</b> Обчислення інтегрального показника ефективності управління витратами на основі BSC
<b>V.</b> Визначення причин надмірності витрат підприємства
<b>VI.</b> Виявлення резервів зниження витрат на основі бенчмаркінгу
<b>VII.</b> Розробка фінансових рішень щодо оптимізації витрат на основі імітаційного моделювання

Рис. 2.13. Авторський алгоритм оцінки ефективності управління витратами підприємств\*

\* Джерело: розроблено автором

Для розробки авторського підходу оцінки ефективності управління витратами на молокопереробних підприємствах та відбору необхідних показників було застосовано кореляційно-регресійне моделювання, що дало можливість обґрунтувати значний вплив витрат (факторної ознаки) на фінансові результати досліджуваних підприємств (результативної ознаки).

На першому етапі було здійснено розрахунки фінансових показників досліджуваних молокопереробних підприємств за чотирма групами, а саме: показники ліквідності; показники фінансової стійкості; показники рентабельності та показники ділової активності (Додаток Т).

Застосуємо метод кореляційного аналізу для вивчення тісноти зв'язку між показниками витрат та фінансовими показниками діяльності молокопереробних підприємств за 2009-2014 роки. В якості результативного фактора були обрані фінансові показники (L - показники ліквідності; F -

показники фінансової стійкості; А - показники ділової активності; R - показники рентабельності), в якості фактора-ознаки - показники витрат (X).

У табл. 2.7 представлені розраховані коефіцієнти парної кореляції між показниками витрат та показниками оцінки фінансового стану досліджуваних підприємств за допомогою числового редактору Excel вбудованої функції КОРРЕЛ (категорія - статистичні). Значення коефіцієнта кореляції змінюється в межах від  $-1$  до  $+1$ . Чим більше значення коефіцієнтів кореляції, тим тісніше зв'язок між показниками. Від'ємні показники кореляції показують, що залежність є оберненою: збільшення однієї величини пов'язано зі зменшенням другої.

Таблиця 2.7

**Коефіцієнти парної кореляції між показниками витрат та групами показників оцінки фінансового стану молокопереробних підприємств за 2008-2015 роки\*\***

Показники <i>I</i>	Коефіцієнти кореляції							
	2	3	4	5	6	7	8	9
Показники фінансової стійкості	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015*
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	-0,16	-0,20	-0,62	-0,46	-0,32	-0,22	-0,41	-0,38
Коефіцієнт фінансування	0,56	0,14	-0,71	-0,60	-0,79	0,24	0,42	-0,41
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	-0,01	-0,54	-0,26	-0,17	-0,30	-0,03	-0,04	0,24
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,42	-0,19	0,73	0,61	0,82	0,55	0,48	0,47
<b>Ліквідності</b>								
Коефіцієнт покриття	-0,04	-0,42	-0,21	-0,11	-0,15	-0,11	-0,09	0,12
Коефіцієнт швидкої ліквідності	-0,35	-0,35	-0,35	-0,21	-0,25	0,18	-0,07	-0,11
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,09	0,12	0,31	0,23	0,23	0,19	-0,47	-0,26
<b>Ділової активності</b>								
Коефіцієнт оборотності активів	0,05	0,04	-0,06	0,26	0,52	0,65	0,80	0,89
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	-0,17	0,00	0,25	0,25	0,55	0,54	0,59	0,63
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	-0,18	0,00	0,36	0,54	0,83	0,69	0,61	0,63
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	0,01	-0,25	-0,35	-0,22	0,11	0,37	0,58	0,49
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	-0,18	-0,34	-0,16	0,04	0,07	0,29	0,79	0,57
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,49	0,25	0,24	-0,73	-0,77	0,63	0,29	-0,30
<b>Рентабельності</b>								
Рентабельність майна (активів)	-0,52	-0,07	-0,39	-0,12	-0,14	0,47	0,46	0,46

Продовж. табл. 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Рентабельність власного капіталу	-0,51	0,18	-0,57	0,81	-0,30	0,59	0,61	0,33
Рентабельність основних засобів	-0,47	-0,21	-0,36	-0,09	-0,18	0,17	0,07	0,20
Рентабельність діяльності	-0,14	0,02	-0,14	0,23	0,00	0,34	-0,44	-0,21
Рентабельність продукції	-0,28	-0,14	-0,38	-0,59	-0,28	0,43	0,86	0,79

*\*Прогнозні значення*

*\*\* Джерело: побудовано автором на основі фінансової звітності підприємств*

Як видно з табл. 2.7, існує тісний зв'язок між показниками витрат та показниками фінансового стану молокопереробних підприємств. Найбільший вплив показники витрат мають на показники рентабельності. На основі такої залежності можливо виявити причини надмірності витрат, оцінити ефективність їх фінансового контролінгу та розробити заходи щодо скорочення.

Оцінку ефективності управління витратами пропонується здійснювати шляхом обчислення інтегрального показника ефективності управління витратами ( $Z_{ув}$ ), який є сумою значень часткових показників, скоригованих на вагу коефіцієнтів:

$$Z = a_{ф} * K_1 + a_{к} * K_2 + \dots + a_n * K_n, \text{ де}$$

$Z$  - інтегральний показник;

$K_1 \dots K_n$  - значення коефіцієнтів;

$a_{ф}, a_{к}, a_{бп}, a_{нр}$  - вага коефіцієнтів (по проєкціям ЗСП).

Кожна проєкція характеризується певним набором показників, що представлені в табл. 2.6. Часткові оперативні та стратегічні показники сумуються по проєкціям та множаться на відповідну вагу коефіцієнтів, сума яких має становити 1.

В залежності від ступеню впливу факторів на формування витрат, проаналізованих в попередньому підрозділі (табл. 2.8), найвищу пріоритетність в оцінці ефективності управління витратами, і відповідно найбільшу величину ваги коефіцієнтів (0,075) мають часткові показники проєкції фінанси та проєкції бізнес-процеси. Відповідно, вага коефіцієнтів

при часткових показниках проєкцій клієнти, навчання та розвиток персоналу становлять 0,05.

За розрахунковим показником продуктивності праці підприємство отримує оцінку в балах: 1 бал - при зростанні продуктивності праці у поточному році порівняно з попереднім роком, 0 балів - відповідно при зменшенні продуктивності праці.

Розрахунок здійснюється за 5 (і більше) років.

Таблиця 2.8

**Збалансована система показників оцінки ефективності  
управління витратами молокопереробних підприємств\***

<b>Проекція</b>	<b>Цілі</b>	<b>Ключові індикатори</b>	<b>Цільове значення</b>	<b>Вага</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Фінанси	зростання продаж, збільшення обсягу виробництва, підвищення якості сировини, мінімізація собівартості продукції	рентабельність діяльності	Max	0,075
		рентабельність витрат діяльності	Max	0,075
		коефіцієнт маневреності власного капіталу	Max	0,075
		рентабельність власного капіталу	Max	0,075
		коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Max	0,075
		коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Max	0,075
Клієнти	розширення клієнтської бази, підвищення ступеня задоволення клієнтів та якості сировини, збільшення асортименту продукції	чиста рентабельність продаж	Max	0,05
		рентабельність витрат на збут	Max	0,05
Бізнес-процеси	створення ефективної системи логістики, оптимізація транспортних витрат та витрат на збут, використання сучасних технологій виробництва	рентабельність операційних витрат	Max	0,075
		рентабельність управління виробничими процесами	Max	0,075
		оборотність коштів у розрахунках	Max	0,075
		рентабельність адміністративних витрат	Max	0,075
Якість та розвиток персоналу	підвищення кваліфікації персоналу, підвищення	рентабельність персоналу	Max	0,05
		продуктивність праці	Max	0,05

Продовж. табл. 2.8

1	2	3	4	5
	продуктивності праці, створення умов роботи працівників	рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком	Max	0,05

\*Джерело: складено автором на підставі власних досліджень

Характеристику часткових показників оцінки ефективності управління витратами надано в Додатку Х та Додатку Ц.

Розрахунок часткових та узагальнюючих ключових індикаторів ефективності управління витратами досліджуваних молокопереробних підприємств представлено в Додатку Ш. Як показує табл. Ш.1 Додатку Ш, протягом аналізованого періоду низькі як часткові, так і загальні індикатори ефективності управління витратами мали підприємства ПАТ "Молочний дім" (Лакталіс), ПАТ «Бель Шостка Україна», ПАТ «Дубномолоко», ПАТ "Ковельмолоко", ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна". Часткові показники управління витратами деяких підприємств мають від'ємні значення протягом аналізованого періоду та впливають на узагальнюючий показник управління витратами, який набуває від'ємних значень, що свідчить про неефективність управління витратами на молокопереробних підприємствах.

Як показує Додаток Ш, від'ємні показники рентабельності діяльності молокопереробних підприємств (ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна" у 2008-2011 роках, ПрАТ "Галичина" у 2008-2009 роках, ПАТ "Молочний дім" у 2008-2011 та 2013-2014 роках, ПАТ "Ковельмолоко" у 2010-2014 роках, ПАТ "Галактон" у 2008-2009 роках, ПАТ "Дубномолоко" у 2008 та 2010-2013 роках, ПАТ "Бель Шостка Україна" у 2008-2014 роках) свідчать про неефективність роботи підприємства та недоліки операційного управління витратами. Від'ємні значення показника ефективності використання основних засобів (ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна" у 2008 та 2010-2011 роках, ПрАТ "Галичина" у 2008-2009 роках, ПАТ "Молочний дім" у 2008, 2010-2011 та 2013-2014 роках, ПАТ "Ковельмолоко" у 2010-2012 та 2014 роках, ПАТ "Галактон" у 2008-2009 роках, ПАТ "Дубномолоко" у 2008 та

2011-2013 роках, ПАТ "Бель Шостка Україна" у 2008-2014 роках) свідчать про прорахунки на етапі контролю експлуатації виробничого устаткування та недоліки у кадровій політиці молокопереробних підприємств.

У деяких періодах молокопереробні підприємства (ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна" у 2008-2011 роках, ПрАТ "Галичина" у 2008-2009 роках, ПАТ "Молочний дім" у 2008-2011 та 2013-2014 роках, ПАТ "Ковельмолоко" у 2010-2012 та 2014 роках, ПАТ "Галактон" у 2008-2009 роках, ПАТ "Дубномолоко" у 2008 та 2010-2013 роках, ПАТ "Бель Шостка Україна" у 2008-2014 роках) мають негативні показники рентабельності продажів, тобто працюють збитково. Від'ємні значення показника рентабельності управління виробничими процесами ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна" у 2008-2010 роках, ПАТ "Молочний дім" у 2009-2011 та 2013 роках, ПАТ «Дубномолоко» у 2008 та 2010-2013 роках, ПАТ "Бель Шостка Україна" у 2008-2014 роках свідчать про потребу кардинальних змін менеджменту, в тому числі й посилення жорсткості фінансового контролінгу за дотриманням цільових параметрів й результативності на рівні виробничих операцій. Негативні значення показників рентабельності персоналу (ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна" у 2008-2013 роках, ПАТ "Молочний дім" у 2009-2011 та 2013 роках, ПАТ "Ковельмолоко" у 2008 та 2011 роках, ПАТ "Дубномолоко" у 2008 та 2010-2013 роках, ПАТ "Бель Шостка Україна" у 2008-2014 роках) та від'ємні показники рентабельності витрат на зарплату за операційним прибутком (ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна" у 2008-2012 роках, ПАТ "Молочний дім" у 2008-2011 та 2013 роках, ПАТ "Ковельмолоко" у 2008 та 2011 роках, ПАТ "Дубномолоко" у 2008 та 2010-2013 роках, ПАТ "Бель Шостка Україна" у 2008-2014 роках) свідчать про неефективність витрат на оплату праці.

Таким чином, за допомогою запропонованої методики були розраховані показники ефективності управління витратами молокопереробних підприємств. Розроблена методика необхідна для бенчмаркінгу витрат, тобто порівняння фактичних показників діяльності молокопереробних підприємств з еталонними значеннями. Вона дає змогу чітко визначити недоліки системи управління витратами, фактори, що їх зумовлюють та напрями вдосконалення.

Таблиця 2.9

## Формування бенчмаркінгу витрат молокопереробних підприємств за 2008-2014 роки\*

Показник	Внутрішній еталон										Зовн. еталон
	ВБД	Ягот	Галич	Лакт	Ков	Галак	Вінн	Жит	Дубно	Шостка	
рентабельність діяльності	0,379	0,142	0,038	0,075	0,003	0,355	0,404	0,154	0,029	-0,094	<b>0,379</b>
рентабельність витрат діяльності	0,183	0,042	0,039	0,053	0,009	0,173	0,109	0,079	0,073	-0,052	<b>0,183</b>
коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,455	0,249	0,086	0,116	0,005	0,79	1,181	0,196	0,044	-0,133	<b>1,181</b>
рентабельність власного капіталу	1,709	0,402	0,465	1,138	0,024	0,94	1,256	0,219	4,601	-0,041	<b>4,601</b>
коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	0,898	2,184	-0,573	1,188	1,354	1,043	9,201	2,202	1,363	1,213	<b>9,201</b>
коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	0,729	0,618	0,507	0,744	0,696	0,498	0,664	0,671	0,729	0,491	<b>0,744</b>
чиста рентабельність продаж	0,163	0,048	0,031	0,051	0,01	0,149	0,099	0,072	0,028	-0,054	<b>0,163</b>
рентабельність витрат на збут	7,087	2,112	14,249	1,581	44,148	33,455	21,797	0,813	15,872	-0,091	<b>44,148</b>
рентабельність операційних витрат	0,256	0,123	0,119	0,071	0,166	0,279	0,152	0,126	0,03	-0,015	<b>0,279</b>
показник рентабельності управління виробничими процесами	3,869	1,692	6,003	0,765	5,111	6,003	6,424	0,67	4,862	-0,07	<b>6,424</b>
показник оборотності коштів у розрахунках	12,803	1,199	4,021	10,49	1,206	35,614	20,571	11,957	5,903	6,024	<b>35,614</b>
рентабельність адміністративних витрат	8,52	8,522	3,116	1,48	5,78	7,316	9,341	4,101	7,008	-0,311	<b>8,522</b>
рентабельність персоналу	269,01	92,545	67,853	86,5	49,519	290,249	197,9	68,284	22,316	-6,988	<b>290,249</b>
продуктивність праці	1299,3	906,215	883,9	1298,95	542,59	2125,93	1615,41	803,966	916,01	770,08	<b>2125,93</b>
рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком	2,742	1,263	1,393	0,916	1,949	3,27	2,693	1,115	0,94	-0,134	<b>2,742</b>
<b>Інтегральний показник</b>	<b>15,962</b>	<b>5,275</b>	<b>4,956</b>	<b>5,283</b>	<b>5,716</b>	<b>18,012</b>	<b>12,715</b>	<b>4,912</b>	<b>3,157</b>	<b>0,126</b>	<b>18,012</b>

\* Джерело: розраховано автором

Внутрішній еталон визначається за максимальним значенням узагальнюючих показників за аналізований період. Зовнішній еталон встановлюється на підставі часткових максимумів, досягнутих підприємствами-конкурентами (табл. 2.9). На підставі еталонних значень визначається міра відхилень від точки еталону за величиною відхилення показників. Внутрішній (оперативний) резерв знайдемо на основі формули [97, с. 122]:

$$R_j^{\text{опер}} = \frac{\sum_{j=1}^n (Y_{\text{ет}} - Y_j)}{n},$$

де  $R_j$  – оперативний резерв ефективності управління витратами;  $Y_{\text{ет}}$  – еталонне значення узагальнюючого показника ефективності управління витратами підприємства;  $Y_j$  – фактичне значення узагальнюючого показника ефективності управління витратами за  $j$ -й період;  $n$  - кількість періодів в аналізованому часовому інтервалі.

Зовнішній (стратегічний) резерв знаходиться на підставі формули [97, с. 122]:

$$R_j^{\text{стр}} = \frac{\sum_{j=1}^n (Y_{\text{макс}} - Y_j)}{n},$$

де  $R_j$  – стратегічний резерв ефективності контролінгу витрат;  $Y_{\text{макс}}$  – максимальне значення узагальнюючого показника ефективності управління витратами підприємства-конкурента;  $Y_j$  – фактичне значення узагальнюючого показника ефективності управління витратами за  $j$ -й період;  $n$  - кількість періодів в аналізованому часовому інтервалі.

Результати розрахунків резервів ефективності управління витратами для досліджуваних підприємств наведені у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

**Резерви ефективності оперативного та стратегічного управління витратами молокопереробних підприємств\***

Підприємство	Інтегральний показник (2014 рік)	Еталон внутрішній	Еталон зовнішній	Оперативний резерв	Стратегічний резерв
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
ПАТ «Вімм-Білл-Данн-Україна»	2,585	15,962	18,012	12,922	14,972

*Продовж. табл. 2.10*

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
ПАТ «Яготинський маслозавод»	2,757	5,275	18,012	2,062	14,799
ПрАТ «Галичина»	1,822	4,956	18,012	2,831	15,887
ПАТ «Галактон»	-0,934	5,283	18,012	11,790	11,790
ПАТ «Ковельмолоко»	0,380	5,716	18,012	5,254	17,570
ТОВ «Молочний Дім» (Лакталіс)	5,333	18,012	18,012	6,244	18,973
ПАТ «Вінницький молочний завод «Рошен»	7,456	12,715	18,012	4,021	9,318
ПАТ «Житомирський маслозавод»	3,261	4,912	18,012	1,128	14,228
ПАТ «Дубномолоко»	0,308	3,157	18,012	2,783	17,638
ПАТ «Бель Шостка Україна»	-1,077	0,126	18,012	1,360	19,246

*\*Джерело: розраховано автором*

Чим вище значення обчисленого резерву, тим більш віддалені фактичні показники даного підприємства від еталонних, а отже управління витратами є слабшим та потребує більше зусиль для удосконалення.

Таким чином, запропонований підхід до діагностики ефективності управління витратами молокопереробних підприємств на основі системи збалансованих показників та бенчмаркінгу витрат дозволяє порівняти фактичні показники діяльності молокопереробних підприємств з еталонними значеннями, оцінити прихований виробничий та управлінський потенціал підприємства та розробити шляхи його активізації. Менші значення резерву управління витратами характеризують наближення фактичного значення до еталонного і навпаки - чим вище величина обчисленого показника, тим слабшим є управління витратами. Розроблений підхід дає змогу чітко визначити недоліки системи управління витратами, фактори, що їх зумовлюють та розробити напрями вдосконалення. Аналіз виявлених відхилень може сприяти виявленню слабких сторін в управлінні витратами, які будуть згодом враховані в роботі підрозділу системи контролінгу.

### 2.3. Бюджетування в системі планування та контролю витрат

Впровадження системи фінансового контролінгу в управлінні витратами на підприємстві є основою створення ефективної системи внутрішнього контролю, за допомогою якої можна виявити слабкі та сильні сторони організації управління витратами на молокопереробному підприємстві.

У деяких джерелах прогресивну комплексну систему внутрішнього контролю, що застосовується у великих компаніях із розгалуженою мережею називають "фінансовим контролінгом". На нашу думку, фінансовий контролінг є складовою системи внутрішнього фінансового контролю.

Згідно з Національними нормативами аудиту під терміном «система внутрішнього контролю» слід розуміти усі внутрішні правила і процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети.

Бабяк Н.Д., Терещенко О.О. під системою внутрішнього контролю розуміють політику і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації [22, с. 383].

Внутрішній фінансовий контроль забезпечує можливість прийняття ефективних фінансових рішень шляхом своєчасної підготовки надійної та достовірної інформації.

Оскільки ефективність внутрішнього контролю підприємства багато в чому залежить саме від чіткого поділу функцій, повноважень і відповідальності, здійснено аналіз функціональних обов'язків структурних підрозділів молокопереробного підприємства на предмет дублювання функцій (Додаток М). Проведене дослідження дозволило зробити висновки

щодо проблем дублювання функцій та відсутності координації дій працівників.

На основі Додатку М здійснено ідентифікацію функцій фінансового контролінгу, необхідних на молокопереробних підприємствах та визначимо фахівців, що виконують ці функції (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

**Аналіз функціональних обов'язків структурних підрозділів у розрізі компетенцій фінансового контролера\***

Функції фінансового контролінгу	Контрольно-плановий відділ	Центральна бухгалтерія	Відділ управління корпоративними проектами	Цех виробництва	Сектор оперативного керування	Відділ головного технолога	Служба маркетингу та реклами	Відділ продажу у регіонах	Відділ по роботі з клієнтами	Група аналітики	Відділ постачання	Служба сировини	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Координація			+		+								2
Планування	+			+	+		+	+					5
Контроль	+		+										2
Бюджетування	+												1
Зовнішній аналіз та бенчмаркінг						+	+	+	+				4
Оцінка проектів			+										1
Аналіз	+		+							+			3
Облік		+											1
Управління витратами	+					+				+	+	+	5
Інформаційне забезпечення			+										1
<b>Всього</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>-</b>

\*Складено автором на основі власних досліджень

Проведене дослідження функціональних обов'язків структурних підрозділів молокопереробного підприємства дозволило зробити такі висновки:

- служби фінансового контролінгу як відокремленого підрозділу на досліджуваних молокопереробних підприємствах не існує;

- компетенції контролінгу розподіляються між окремими структурними одиницями, значна їх частина покладена на фінансовий відділ – фінансового

директора, контрольно-плановий відділ, центральну бухгалтерію, відділ управління корпоративними проектами, відділ аналітики і т.д.;

- найбільше уваги приділяється таким функціям як контроль, планування, аналіз, зовнішній аналіз та бенчмаркінг, управління витратами, найменше - координації, обліку та інформаційному забезпеченню. Координація повинна займати одне з перших та основних місць в системі фінансового контролінгу, її відсутність призводить до зниження ефективності бізнесу та зайвих витрат;

- наявні проблеми дублювання функцій різними підрозділами (наприклад, функцію планування здійснюють одразу декілька відділів - контрольно-плановий відділ, цех виробництва, сектор оперативного керування, служба маркетингу та реклами, відділ продажу у регіонах), що призводить до неможливості оперативної роботи з інформацією, її дублювання та викривлення.

Зазначені проблеми свідчать про необхідність створення окремого відділу чи посади контролера на підприємстві з метою виконання вказаних функцій, зокрема координації. При чому варто розуміти, що принципова відмінність служби фінансового контролінгу від інших фінансово-економічних служб полягає у вирішенні стратегічних завдань поліпшення роботи підприємства [139].

На основі аналізу функціональних обов'язків підрозділів молокопереробного підприємства та функцій фінансового контролінгу, спробуємо запропонувати перелік компетенцій фінансового контролера у сфері фінансового контролінгу в управлінні витратами:

1) координація (виявлення відхилень між плановими та фактичними результатами, прийняття термінових управлінських рішень, виявлення та усунення недоліків у роботі окремих структурних підрозділів підприємства);

2) планування (оперативне та стратегічне планування та прогнозування витрат, проведення аналітичних досліджень);

- 3) контроль (виявлення відхилень від запланованих рішень і завдань, контроль виконання бюджету);
- 4) аналіз (проведення оцінки ефективності використання різних виробничих витрат, формування аналітичних показників для прийняття управлінських рішень та підготовки бюджетів);
- 5) облік (підготовка інформації для прийняття фінансових рішень);
- 6) інформаційне забезпечення (забезпечення керівництва повною та достовірною інформацією для прийняття фінансових рішень).

Ефективність контролю витрат також багато в чому залежить і від правильної регламентації обсягу інформації. Сформувати та надати потрібну об'єктивну та достовірну інформацію може лише система фінансового контролінгу, в якій буде формуватися релевантна інформація для управління витратами. Реалізація функцій фінансового контролінгу здійснюється за допомогою інструментів, серед яких важливе місце займає бюджетування.

*Бюджетування* – це процес планування майбутніх операцій фірми й оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів. Бюджет – це план діяльності підприємства чи підрозділу в кількісному вираженні (переважно в грошовому). Бюджети охоплюють всі сфери фінансово-господарської діяльності підприємства: виробництво, реалізацію продукції, діяльність допоміжних підрозділів, керування фінансовими потоками [140, с. 45].

Основне завдання бюджетування як одного з оперативних інструментів контролінгу – підготовка відповідної інформації для менеджменту підприємства, яка необхідна для прийняття раціональних рішень, направлених на досягнення довгострокових й короткострокових завдань підприємства, підвищення ефективності його діяльності.

Розглянемо процес бюджетування молокопереробного підприємства на прикладі ДП «Лакталіс-Україна». Бюджет підприємства ДП «Лакталіс-Україна» на рік являє собою підготовку операційного бюджету, який відображає в собі показники діяльності компанії, а саме отримані доходи та

понесені витрати в результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Для контролю результатів діяльності компанії готується місячний звіт, показники якого зрівнюються з бюджетом компанії, який затверджується на рік з деталізацією помісячно.

З року в рік процес бюджетування проходить наступні етапи:

- 1) визначення нових цілей та завдань керівництвом компанії;
- 2) на основі отриманих цілей та завдань відбувається підготовка операційних бюджетів підрозділами;
- 3) всі показники операційних бюджетів перевіряються фінансовим департаментом та узгоджуються з вищим керівництвом компанії. На цьому етапі проходить також коригування попередньо представлених даних;
- 4) консолідація операційних бюджетів фінансовим департаментом та підготовка бюджету для презентації;
- 5) презентація бюджету керівникам регіону, який включає в себе країни СНГ, до якого входить і Україна;
- б) затвердження бюджету.

Етап підготовки бюджету починається із збору даних за перше півріччя поточного року, на основі яких готуються прогнозні дані на наступний рік. На підготовку прогнозних даних впливають визначені нові цілі керівництвом компанії на наступний рік. Підготовлені бюджетні дані обговорюються, затверджуються і консоліднуються до одного цілісного операційного бюджету. В грудні поточного року бюджет по компанії презентується та затверджується керівниками.

Проведемо аналіз операційного бюджету підприємства – розпис на плановий період доходів і витрат підприємства. Формується на основі планів реалізації, матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших планів, які відрізняються значним рівнем деталізації даних і мають вартісне вираження. Процес бюджетування на підприємстві починається з серпня і триває до листопада року, що передує бюджетному періоду.

Першим важливим кроком при побудові бюджет компанії є закладення макроекономічних показників, які мають суттєвий вплив на цілі компанії на наступний рік в цілому (Додаток Ж, табл. Ж.5). Компанія ДП «Лакталіс-Україна» прогнозує суттєву девальвацію валюти в 2015 році в порівнянні з фактом 2014 року на 17% і на 57% в порівнянні з бюджетом 2014 року. Також було закладено зменшення ВВП по країні, що має суттєвий вплив на прогнози об'ємів продаж через купівельну спроможність споживачів на ринку.

Важливим елементом бюджету реалізації є визначення оптимальних цін, від яких в значній мірі, залежить обсяг реалізації, а як наслідок і обсяг виробництва, величина витрат на одиницю продукції з врахуванням отриманого ефекту від масштабу виробництва. Сума постійних витрат на одиницю продукції й відповідно – середні витрати на її виробництво, зменшуються зі зростанням обсягу виробництва внаслідок збільшення обсягу реалізації, який визначається новим рівнем цін.

Наступним важливим етапом підготовки річного бюджету є підготовка прогнозних об'ємів продаж за сегментами та каналами реалізації. Процес підготовки цих даних на ДП «Лакталіс-Україна» – це збалансована діяльність окремих функціональних підрозділів компанії: відділів маркетингу та трейдмаркетингу разом з комерційний департаментом. Вони координують та узгоджують дані обсягів продажу за напрямками, регіонами та каналами збуту. Зміни у бюджетних прогнозах одного підрозділу обов'язково знайдуть відображення в прогнозних об'ємах продаж по компанії в цілому. При складанні бюджетів продаж, обов'язково враховується стратегія підприємства на наступний рік в цілому.

В ході бюджетного процесу прогнозування об'ємів продаж, керівник разом з регіональними керівниками комерційного відділу погоджує поставлені цілі із супервайзерами регіонів, які відповідальні за поточне та оперативне виконання бюджетів, а також впливають на забезпечення їх

виконання, а також несуть відповідальність за виконання стратегічних завдань поставлених перед ними на рік.

При підготовці бюджету продаж, комерційний директор дотримується принципу «узгодження цілей», поставленого перед ним вищим керівництвом компанії для досягнення їх в бюджетному році. Завдяки дотриманню принципу цілеузгодженості, до початку розробки бюджетів, комерційний директор інформує регіональних керівників комерційного відділу, про стратегічні плани, тактичні цілі та завдання, які встановлені вищим рівнем менеджменту на новий бюджетний рік. Далі регіональні керівники, дотримуючись цього ж принципу цілеузгодженості в підготовці бюджетів, за участю місцевих супервайзерів готують початкові бюджети, з подальшим затвердженням на найвищому рівні управління. Таким чином в компанії ДП «Лакталіс-Україна» процес бюджетування відбувається за направленістю - «знизу до верху».

Бюджет об'ємів продаж в компанії готується в різних розрізах та з різними порівняльними індексами для аналізу (Додаток Ж). На основі підготовлених бюджетів продаж компанія переходить до підготовки бюджету витрат. Консолідований бюджет витрат представлено в Таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Консолідований бюджет витрат «Лакталіс-Україна» за 2013-2015 рр., тис. грн.\*

	2013	2014	2014	2015	Ф14/Ф13		Ф14/Б14		Б15/Ф14	
	Факт	Бюджет	Факт	Бюджет	абс.	%	абс.	%	абс.	%
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
Затрати на оплату праці	25654	30 762	32665	28547	7 011	27%	1 903	6%	-4 118	-13%
Відрядження	899	446	387	248	-513	-57%	-59	-13%	-139	-36%
Транспортні засоби	272	846	795	420	523	192%	-51	-6%	-375	-47%
Оренда	1 862	1 472	1 576	1 654	-286	-15%	104	7%	78	5%
ІТ	2 214	1 548	1 326	1 241	-888	-40%	-222	-14%	-85	-6%
Послуги від компаній групи	1 293	600	498	456	-794	-61%	-102	-17%	-42	-8%
Телефон та пошта	786	274	376	354	-410	-52%	102	37%	-22	-6%
Податки	703	346	142	214	-561	-80%	-204	-59%	72	50%
Страховання	364	214	230	215	-135	-37%	16	7%	-15	-6%
Амортизація	1 708	1 264	1 438	1 563	-270	-16%	174	14%	125	9%
Технічні затрати	1 156	341	388	378	-768	-66%	47	14%	-10	-2%
Канцтовари	275	241	307	312	32	11%	66	27%	5	2%
Інформаційно-консультаційні послуги	1 663	987	1 081	1 021	-582	-35%	94	10%	-60	-6%

Продовж. табл. 2.12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Пошук персоналу (агентство)	97	17	27	11	-70	-72%	10	56%	-16	-59%
Інше	1 249	684	972	654	-277	-22%	288	42%	-318	-33%
<b>Разом адміністративні витрати</b>	<b>40196</b>	<b>40 042</b>	<b>42207</b>	<b>37288</b>	<b>2 011</b>	<b>5%</b>	<b>2 165</b>	<b>5%</b>	<b>-4 919</b>	<b>-12%</b>
Затрати на оплату праці	5 423	4 251	3 783	3 895	-1 640	-30%	-468	-11%	112	3%
Відрядження	94	32	36	24	-58	-61%	4	13%	-12	-33%
Телефон та пошта	34	10	13	13	-21	-61%	3	30%	0	0%
Транспортні засоби	97	54	52	50	-45	-46%	-2	-4%	-2	-4%
ІТ	20	2	-	-	-20	-100%	-2	-100%	0	
Інше	656	19	31	24	-624	-95%	12	64%	-7	-23%
<b>Разом витрати маркетингового відділу</b>	<b>6 323</b>	<b>4 368</b>	<b>3 915</b>	<b>4 006</b>	<b>-2 408</b>	<b>-38%</b>	<b>-453</b>	<b>-10%</b>	<b>91</b>	<b>2%</b>
Затрати на оплату праці	39980	40 584	40731	35 917	751	2%	147	0%	-4 814	-12%
Відрядження	1 328	324	443	224	-885	-67%	119	37%	-219	-49%
Транспортні засоби	3 429	2 854	2 684	2 784	-745	-22%	-170	-6%	100	4%
Телефон та пошта	933	513	479	584	-453	-49%	-34	-7%	105	22%
ІТ	241	124	139	124	-102	-42%	15	12%	-15	-11%
Оренда	2 671	2 014	1 866	-	-805	-30%	-148	-7%	-1 866	-100%
Амортизація	1 156	438	484	540	-672	-58%	46	11%	56	12%
Безпека	198	-	120	-	-78	-39%	120		-120	-100%
Склад постачання	-	-	183	-	183		183		-183	-100%
Інше	3 014	4 572	1 588	1 652	-1 426	-47%	-2 984	-65%	64	4%
<b>Разом витрати комерційного відділу</b>	<b>52 950</b>	<b>51 423</b>	<b>48 718</b>	<b>41 825</b>	<b>-4 232</b>	<b>-8%</b>	<b>-2 706</b>	<b>-5%</b>	<b>-6 893</b>	<b>-14%</b>
<b>Всього витрати</b>	<b>99 469</b>	<b>95 833</b>	<b>94 840</b>	<b>83 119</b>	<b>-4 629</b>	<b>-5%</b>	<b>-993</b>	<b>-1%</b>	<b>-11721</b>	<b>-12%</b>
<b>в т.ч.</b>										
<b>всього витрати на оплату праці</b>	<b>71 057</b>	<b>75 597</b>	<b>77 179</b>	<b>68 359</b>	<b>6 122</b>	<b>9%</b>	<b>1 582</b>	<b>2%</b>	<b>-8 820</b>	<b>-11%</b>
<b>Всього ІТ</b>	<b>2 476</b>	<b>1 674</b>	<b>1 465</b>	<b>1 365</b>	<b>-1 011</b>	<b>-41%</b>	<b>-209</b>	<b>-12%</b>	<b>-100</b>	<b>-7%</b>
<b>Всього відрядження</b>	<b>2 321</b>	<b>802</b>	<b>866</b>	<b>496</b>	<b>-1 455</b>	<b>-63%</b>	<b>64</b>	<b>8%</b>	<b>-370</b>	<b>-43%</b>
<b>Всього транспорт</b>	<b>3 798</b>	<b>3 754</b>	<b>3 531</b>	<b>3 254</b>	<b>-266</b>	<b>-7%</b>	<b>-223</b>	<b>-6%</b>	<b>-277</b>	<b>-8%</b>
<b>Всього оренда</b>	<b>4 533</b>	<b>3 486</b>	<b>3 442</b>	<b>1 654</b>	<b>-1 091</b>	<b>-24%</b>	<b>-44</b>	<b>-1%</b>	<b>-1 788</b>	<b>-52%</b>
<b>Всього амортизація</b>	<b>2 864</b>	<b>1 702</b>	<b>1 922</b>	<b>2 103</b>	<b>-941</b>	<b>-33%</b>	<b>220</b>	<b>13%</b>	<b>181</b>	<b>9%</b>
<b>Всього інші операційні та фінансові витрати</b>	<b>77 490</b>	<b>26 983</b>	<b>253166</b>	<b>164569</b>	<b>175676</b>	<b>227%</b>	<b>226183</b>	<b>838%</b>	<b>-88 597</b>	<b>-35%</b>
Інші операційні	50 593		226138	100000	175545	347%	226138		-76 138	-34%
Фінансові витрати	26 897	26 983	27 028	14 569	131	0%	45	0%	-12 459	-46%
<b>Витрати на збут</b>	<b>295284</b>	<b>475 971</b>	<b>312009</b>	<b>282238</b>	<b>16 725</b>	<b>6%</b>	<b>-163962</b>	<b>-34%</b>	<b>-29 771</b>	<b>-10%</b>
- акції, компенсації, знижки	65 937	129 439	81 654	51 452	15 717	24%	-47785	-37%	-30 202	-37%
- бонуси за об'єм продаж	85 965	162 866	100906	87 541	14 941	17%	-61960	-38%	-23 365	-23%
- логістичні затрати	83 197	115 767	93 994	86 224	10 797	13%	-21772	-19%	-7 770	-8%
- маркетинг	60 185	67 900	35 454	37 021	-24730	-41%	-32446	-48%	1 567	4%
<b>Разом операційні і фінансові витрати</b>	<b>472243</b>	<b>598 787</b>	<b>660015</b>	<b>449920</b>	<b>187772</b>	<b>40%</b>	<b>61 227</b>	<b>10%</b>	<b>-130088</b>	<b>-20%</b>

*\*Джерело: складено автором на підставі внутрішньої звітності*

Логістичні витрати компанії у 2014 році склали на 13% більше ніж у 2013 році, але на 19% менше ніж планували у 2014 році. Зменшення витрат на логістику зумовлено зміною логістичного провайдера та зменшенням логістичних тарифів. На 2015 рік заплановано витратити на логістику на 8% менше, ніж було витрачено у 2014 році. Для стимулювання продажів

продукції ДП «Лакталіс-Україна» важливе місце посідає робота маркетологів та трейдмаркетологів. Витрати на маркетинг у 2014 році склали на 41% менше ніж у 2013 році. Більш детальний бюджет витрат на маркетингову діяльність розглянуто у Таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

**Бюджет витрат на маркетингову діяльність підприємства ДП «Лакталіс-Україна» за 2013-2015 роки, тис. грн.**

	Факт2013		Бюджет 2014		Факт 2014		Бюджет 2015		Відхилення, тис.грн, %			Відхилення, %		
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	Ф14/ Ф13	Ф14/ Б14	Б15/ Ф14	Ф14- Ф13	Б14- Ф14	Б15- Ф14
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	<i>13</i>	<i>14</i>	<i>15</i>
<b>Затрати на рекламу</b>	44 378	73,7	45 331	66,8	13 073	36,9	24 021	64,9	29	29	184	-36,9	30	28,0
<b>Затрати на медіа рекламу по брендам</b>	38 289	63,6	35 996	53,0	10 914	30,8	21 792	58,9	29	30	200	-32,8	22	28,1
Реклама на ТВ	36 605	60,8	34 413	50,7	10 425	29,4	20 938	56,6	28	30	201	-31,4	21	27,2
Реклама (радіо, супермаркети)	1 684	2,8	1 583	2,3	489	1,4	854	2,3	29	31	175	-1,4	1	0,9
<b>Комісії агентствам за розміщення</b>	937	1,6	1 032	1,5	311	0,9	667	1,8	33	30	214	-0,7	1	0,9
<b>Затрати на розробку дизайнів, промо-упаковок</b>	5 152	8,6	8 302	12,2	1 849	5,2	1 563	4,2	36	22	85	-3,3	7	-1,0
<b>затрати на акції</b>	2 082	3,5	7 709	11,4	9 297	26,2	5 208	14,1	446	121	56	22,8	-15	-12,2
Проведення акцій	2 082	3,5	7 709	11,4	9 297	26,2	5 208	14,1	446	121	56	22,8	-15	-12,2
<b>Затрати на маркетингові дослідження</b>	5 804	9,6	7 333	10,8	5 777	16,3	3 417	9,2	100	79	59	6,7	-5	-7,1
Дослідження через цільові аудиторії	3 515	5,8	5 528	8,1	4 995	14,1	1 292	3,5	142	90	26	8,2	-6	-10,6
Дослідження ринку (бази даних)	1 999	3,3	1 456	2,1	516	1,5	1 958	5,3	26	35	380	-1,9	1	3,8
Комісії агентствам	290	0,5	350	0,5	267	0,8	167	0,5	92	76	63	0,3	0	-0,3
<b>Затрати на упаковку</b>	7 921	13,2	7 527	11,1	7 306	20,6	4 375	11,8	92	97	60	7,4	-10	-8,8
<b>Разом бюджет маркетингу</b>	60 185	100,0	67 900	100,0	35 454	100,0	37 021	100,0	59	52	104	0,0	0	0,0
Чистий оборот після скидки та бонусів	123522 <sup>1</sup>		1449561		1152105		1122641		93	79	97			
Маржинальний дохід до маркетингових затрат	146910		191466		96 661		86 669		66	50	90			
Маржинальний дохід після маркетингових затрат	86 725		123566		61 206		49 648		71	50	81			

Продовж. табл. 2.13

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
% маржі до маркетингових затрат	11,9%		13,2%		8,4%		7,7%					-3,5	4,8	-0,7
% затрат маркетингу від чистого товарообороту за мінусом знижок	4,9%		4,7%		3,1%		3,3%					-1,8	1,6	0,2

*\*Джерело: складено автором на підставі внутрішньої звітності*

Витрати на маркетинг ДП «Лакталіс-Україна» виділяє наступні: витрати на рекламу, в тому числі на медіа-рекламу на телебаченні та радіо; рекламні борди, стопери в торгових точках, комісія агентствам за розміщення такої реклами; затрати на розробку дизайнів, промо-упаковок; затрати на проведення акцій; важливими є витрати на маркетингові дослідження, що дають змогу аналізувати ринок молочних продуктів та приймати правильні стратегічні маркетингові рішення; витрати на упаковку. Найвагоміше місце серед маркетингових витрат займає реклама на телебаченні - її частка в витратах у 2013 році складала майже 74%. У 2014 році відмічено зменшення витрат на даний вид реклами на 29%, на наступний 2015 рік плануються витрати у розмірі 24 021 тис. грн, що на 84% більше, ніж було витрачено у 2014 році. Планується підтримка продуктів дитячого харчування ТМ «Локо Моко». Також планується зменшити рівень витрат на розробку дизайнів на 15% від 2014 року, що дозволить зменшити загальну суму маркетингових витрат у 2015 році. Витрати на організацію проведення акцій у 2014 році зросли у 4,5 рази. Частка витрат на проведення акцій у місцях продажу збільшилась у 2015 році порівняно з 2013 роком на 23 пункти. У 2015 році планують активно проводити акції в торгових точках та заплановані витрати у розмірі 5208 тис. грн. Затрати на маркетингові дослідження складають в середньому 10% від загальних маркетингових витрат. На 2015 рік планують зменшити дану статтю витрат на 41%. Дослідження проводять через дослідження ринку, за допомогою баз даних, що консолідує рейтингові та статистичні агентства. Витрати на упаковку у 2015 році планують зменшити шляхом використання більш дешевших альтернатив на 40%.

Проаналізувавши бюджет витрат на маркетингову діяльність, ми дійшли до загального висновку: маркетингова стратегія на 2015 рік передбачає збільшення витрат, що на думку маркетологів ДП «Лакталіс-Україна», найбільше впливають на стимулювання збуту, а саме - реклама на телебаченні та акції в місцях продажу. При підготовці даних для бюджету витрат всі витрати структуруються та деталізуються, зокрема:

1) Бюджети витрат на оплату праці складаються з врахуванням витрат робочого часу, необхідного для забезпечення виконання бюджету продаж, а також зміни чисельності та планових ставок заробітної плати. Бюджетування витрат на оплату праці, проводять окремо за працівниками структурних підрозділів компанії. Складені бюджети за підрозділами узагальнюються в консолідованому бюджеті витрат на заробітну плату, при цьому консолідується бюджет витрат з оплати праці за всіма категоріями співробітників. Фонд оплати праці залежить від планової чисельності та окладів, з врахуванням додаткових виплат (премії, інші заохочення). Витрати на оплату праці у 2014 році склали 77 719 тис. грн, що на 9% більше ніж у 2013 році. Однак у 2015 році заплановане часткове скорочення персоналу у зв'язку з реорганізацією структури підприємства. Витратити на оплату праці заплановано у 2015 році на 11% менше ніж було у 2014 році. Скорочення працівників, а від так і суми оплати праці, планується у комерційному відділі, а також серед працівників адміністративного персоналу на 12% та 11% відповідно.

2) Бюджет витрат на відрядження базуються на прогнозованому плані відряджень. До складу витрат згідно політики компанії включається: добові за час перебування у відрядженні, вартість проїзду до місця призначення і назад та витрати по найму жилого приміщення. Також згідно політики компанії до складу витрат на відрядження відносяться витрати, не підтвержені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням за кордон однак не вище 2000 грн за одне таке відрядження.

Витрати на відрядження у 2015 році планують зменшити на 43%. У 2014 році витрати на відрядження склали 866 тис. грн, що на 64% більше ніж у 2013 році.

3) Бюджет витрат на авто включає в себе вартість компенсації використання автомобілів окремими працівниками компанії. У 2014 році витрати на транспортні засоби склали 3 351 тис. грн. У 2015 році планують дещо зменшити дану суму витрат на 8% за рахунок зменшення лімітів використання палива, а також зменшення автопарку компанії.

4) Бюджет оренди приміщень включає в себе вартість затрат з оренди житлових та не житлових приміщень. Витрати на оренду планують значно зменшити у 2015 році - на 52% менше порівняно з 2014 роком. Таке зменшення витрат на оренду зумовлене зміною того, що 2 офіси, які знаходяться в Києві, планують переїхати в одне приміщення, що дозволить зменшити суму загальних орендних платежів.

5) Бюджет страхування включає в себе вартість медичної страховки, яку компанія оплачує працівникам щорічно. Також до цієї суми включається вартість затрат страхування автомобілів (каско та цивільне страхування). Компанія ДП «Лакталіс-Україна» забезпечує працівників медичною страховкою. Сума витрат на страхування у 2014 році склали 230 тис. грн, на 2015 рік планують дещо зменшити витрати на страхування за рахунок скорочення кількості персоналу.

Слід відмітити значне збільшення інших операційних витрат у 2014 році в 3,5 рази. До інших операційних витрат компанія відносить курсову різницю в зв'язку з девальвацією національної валюти. На наступний 2015 рік заклали прогноз на курсову різницю у розмірі 150 тис. грн.

Здійснивши аналіз основних статей бюджету витрат компанії ДП «Лакталіс-Україна», ми дійшли до наступних висновків: загальна сума витрат у 2014 році зросла на 40% або на 187 тис. грн, що негативно вплинуло на фінансовий результат по підприємству в цілому. На 2015 рік заплановано зменшити витрати на 27% порівняно з 2014 роком за рахунок

зменшення виплат бонусів торговим мережам, зменшення суми компенсацій акцій та знижок для клієнтів, зменшення витрат на оплату праці, витрат на страхування та інших адміністративних витрат, що змінить фінансовий результат компанії на позитивний.

Основним бюджетом для компанії, за результатами якого приймаються стратегічні маркетингові та фінансові рішення є Зведений бюджет доходів і витрат. Проаналізуємо зведений бюджет доходів і витрат ДП «Лакталіс-Україна», щоб зробити висновок про ефективність управління витратами компанії за допомогою фінансового планування та бюджетування (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Зведений бюджет доходів та витрат ДП «Лакталіс-Україна»  
за 2013-2015 рр., тис. грн.**

	Факт	Бюджет	Факт	Бюджет	Відхилення, %		
	2013	2014	2014	2015	Ф14/Ф13	Ф14/Б14	Б15/Ф14
<i>I</i>	2	3	4	5	6	7	8
Об'єм продаж (тони)	52 281	52 290	45 655	41 405	87%	87%	91%
<b>Виручка</b>	<b>1 317 913</b>	<b>1 579 000</b>	<b>1 346 193</b>	<b>1 194 092</b>	<b>102%</b>	<b>85%</b>	<b>89%</b>
Ціна за кг (всього продукти)	25,21	30,20	29,49	28,84	117%	98%	98%
- акції, компенсації, знижки	65 937	129 439	81 654	51 452	124%	63%	63%
	5,0%	8,2%	6,1%	4,3%	121%	74%	71%
<b>Чистий оборот після знижки</b>	<b>1 251 976</b>	<b>1 449 561</b>	<b>1 264 539</b>	<b>1 142 640</b>	<b>101%</b>	<b>87%</b>	<b>90%</b>
Ціна 1 кг після знижки (/kg)	23,95	27,72	27,70	27,60	116%	100%	100%
- бонуси за об'єм продаж	85 965	162 866	100 906	77 541	117%	62%	77%
	6,9%	11,2%	8,0%	6,8%	116%	71%	85%
<b>Чистий оборот після знижки та бонусів</b>	<b>1 166 011</b>	<b>1 286 695</b>	<b>1 163 633</b>	<b>1 065 099</b>	<b>100%</b>	<b>90%</b>	<b>92%</b>
Ціна за 1 кг після скидки та бонусів	22,30	24,61	25,49	25,72	114%	104%	101%
<b>Разом собівартість</b>	<b>1 060 694</b>	<b>926 079</b>	<b>1 002 215</b>	<b>912 016</b>	<b>94%</b>	<b>108%</b>	<b>91%</b>
в т.ч. повернення	<b>37 913</b>	<b>36 027</b>	<b>38 533</b>	<b>29 258</b>	<b>102%</b>	<b>107%</b>	<b>76%</b>
<b>Собівартість 1 кг</b>	<b>20,29</b>	<b>17,71</b>	<b>21,95</b>	<b>22,03</b>	<b>108%</b>	<b>124%</b>	<b>100%</b>
валовий прибуток на 1 кг	4,92	12,49	7,53	6,81	153%	60%	90%
<b>Чистий прибуток після акцій та бонусів</b>	<b>105 317</b>	<b>360 617</b>	<b>161 418</b>	<b>153 084</b>	<b>153%</b>	<b>45%</b>	<b>95%</b>
<b>Логістичні затрати</b>	<b>83 197</b>	<b>115 767</b>	<b>93 994</b>	<b>86 224</b>	<b>113%</b>	<b>81%</b>	<b>92%</b>
Логістичні затрати за 1 кг	1,59	2,21	2,06	2,08	129%	93%	101%
% логістичних затрат від чистого товарообороту за мінусом скидок	7,1%	9,0%	8,1%	8,1%	113%	90%	100%
<b>Маркетинг</b>	<b>60 185</b>	<b>67 900</b>	<b>35 454</b>	<b>37 021</b>	<b>59%</b>	<b>52%</b>	<b>104%</b>
% затрат маркетингу від чистого товарообороту за мінусом скидок	5,6%	5,4%	3,7%	4,0%	67%	69%	107%

Продовж. табл. 2.14

1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Прибуток без логістики та маркетингу</b>	<b>113 837</b>	<b>469 254</b>	<b>214 529</b>	<b>180 853</b>	<b>188%</b>	<b>46%</b>	<b>84%</b>
Прибуток на 1 кг	2,18	8,97	4,70	4,37	216%	52%	93%
% прибутку від чистого товарообороту за мінусом знижок	9,8%	36,5%	18,4%	17,0%	189%	51%	92%
<b>Фінансові затрати</b>	<b>26 897</b>	<b>26 983</b>	<b>27 028</b>	<b>14 569</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>54%</b>
<b>Курсова різниця</b>	<b>50 593</b>		<b>226 138</b>	<b>100 000</b>	<b>447%</b>		<b>44%</b>
<b>Адміністративні затрати</b>	<b>99 469</b>	<b>94 840</b>	<b>94 840</b>	<b>83 112</b>	<b>95%</b>	<b>100%</b>	<b>88%</b>
<b>Витрати на збут</b>	<b>295 284</b>	<b>475 971</b>	<b>312 009</b>	<b>252 238</b>	<b>106%</b>	<b>66%</b>	<b>81%</b>
<b>Разом витрати</b>	<b>472 243</b>	<b>597 794</b>	<b>660 015</b>	<b>449 920</b>	<b>140%</b>	<b>110%</b>	<b>68%</b>
% від чистого товарообороту за мінусом знижок	40,5%	46,5%	56,7%	42,2%	140%	122%	74%
<b>Інші операційні доходи</b>	47 208	0	189 891	156 214	402%		82%
<b>Інші фінансові доходи</b>	1 120		12 967	15 478	1158%		119%
<b>Доходи (-)/ затрати(+)</b>	<b>-166 696</b>	<b>55 127</b>	<b>-113 179</b>	<b>3 849</b>	<b>68%</b>	<b>-205%</b>	<b>-3%</b>

*\*Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності*

Як видно з таблиці 2.14, у 2015 році заплановане зменшення об'ємів продажів, а від так зменшиться виручка від реалізації. Зменшення виручки швидшими темпами, ніж обсягів реалізації прогнозується в зв'язку з девальвацією гривні, а також прогнозується, що ринок «преміальної» продукції, якою торгує компанія зменшиться на користь більш дешевого сегменту.

У 2014 році компанія не виконала план продажів за рік у зв'язку з припиненням роботи на території АР Криму, частини Луганської та Донецької областей в зв'язку з політичним конфліктом в країні. Завдяки цьому, виручка від реалізації у 2014 році склала лише 85% запланованої суми. У 2014 році спостерігається збільшення показника середньої вартості 1 кг загальної продукції за рахунок підвищення цін на традиційні продукти такі, як сметана та творог, а також дитячі продукти.

За рахунок прийняття оперативного рішення про зменшення витрат у 2014 році на компенсації акцій та бонусів компанії, чистий прибуток після вирахування витрат на акції, компенсації знижок та бонусів клієнтам склав 1 163 633 тис. грн, що є ідентичним показнику в 2013 році, хоча на 10% більше, ніж планували у 2014 році. Ціна за 1кг продукції з урахуванням

витрат на просування продукції збільшилась у 2014 році на 14%. Тобто, вигода з продажів з 1кг продукції у 2014 році на 14% більше, ніж у 2013 році.

Серед витрат на собівартість, компанія окремо розглядає повернення продукції, що не реалізувались з точок продажів у зв'язку з закінченням терміну придатності та браком якості. Повернення у 2014 році склали 38 533 тис. грн, що на 2% більше, ніж у 2013 році та на 7% більше, ніж було заплановано. Таке зростання повернень продукції пов'язане з просуванням новинок компанії та забезпечення великою кількістю товаром мережі супермаркетів, для якнайкращого представлення їх споживачам. У 2014 році планувалась собівартість 1 кг продукції на рівні 17,71 грн/кг, однак фактична вартість склала 21,95 грн, на 24% більше запланованого, та на 8% більше, ніж у попередньому році. У 2015 році планується збільшення собівартості 1кг продукції на 8 копійок.

За рахунок невиконання планів по реалізації, а також незапланованим підвищенням собівартості продукції, чистий прибуток після виплат бонусів, знижок на компенсацій склав на 55% менше, ніж планувалось. При цьому інші витрати, такі як логістичні, компанія оперативно протягом 2014 року зменшила на 9%, ніж було заплановано. В 2014 році показник вартості логістичних затрат на 1кг збільшився на 29% та склав 2,06 грн/кг. У 2015 році планується утримати даний показник на тому ж рівні. Як розглядалось детальніше вище, витрати на маркетинг також зменшились у 2014 році порівняно з 2013 роком на 41%, що складає 52% від планових маркетингових витрат. Прибуток з вирахуванням всіх витрат на збут склав у 2014 році 214 529 тис. грн, що на 88% більше ніж у 2013 році, однак на 54% менше, ніж було заплановано. Частка такого прибутку у чистому прибутку (за вирахуванням скидок, компенсацій) склала у 2014 році 18,4%, однак планували частку на рівні 36,5%. На 2015 рік запланований даний показник у розмірі 17%. Після вирахування всіх витрат на збут прибуток на 1кг продукції становив у 2014 році 4,70 грн, що на 48% менше ніж було

заплановано, однак на більше ніж у 2 рази від такого ж показника у 2013 році.

Курсова різниця у 2014 році погіршила фінансовий результат компанії. Ціна на іноземну валюту (компанія прив'язана до євро, оскільки внутрішні розрахунки з материнською компанією здійснюються у валюті) зростала протягом 2014 року вищими темпами, аніж ціни на продукцію. У 2015 році планують, що курс на валюту дещо стабілізується, однак витрати на курсову різницю все ж таки планують у розмірі 100 000 тис грн.

Адміністративні витрати у 2014 році зменшились на 5%, планується подальше їх зменшення ще на 12%. Разом витрати на збут, що компанія включає до таких витрати на маркетинг, витрати на логістику, компенсації акцій та надання знижок збільшились у 2014 році на 6%, однак цей показник на 44% менший ніж планували. На 2015 рік компанія планує їх зменшення ще на 19%.

Нестабільна політична та економічна ситуація в країні вплинула на фінансові показники діяльності компанії ДП «Лакталіс-Україна». Завдяки підвищенню цін зменшився попит на продукцію, а відповідно і обсяг реалізації та виручка від реалізації, збільшилась собівартість продукцію. Протягом року менеджментом компанії було прийнято рішення про зменшення витрат на збут: на маркетинг, логістику, надання знижок та компенсацій клієнтам, а також відбулося значне збільшення витрат, пов'язаних з курсовою різницею. В зв'язку з цим компанія отримала збиток у розмірі 113 179 тис грн. У 2015 році планується зменшення витрат на адміністративні потреби, скорочення персоналу, а відтак і зменшення витрат на оплату праці та медичного страхування працівників, зменшення витрат на компенсацію акцій, але збільшення витрат на маркетинг.

На засадах проведених досліджень діючої системи бюджетування молокопереробного підприємства рекомендуємо розвинути «бюджетний контроль» та управління ризиками на основі підвищення ефективності роботи внутрішнього контролю у бюджетній сфері, з подальшою розробкою

доскональної методики бюджетного контролю, при цьому сформувавши класифікацію бюджетного контролю за низкою незалежних та істотних ознак, а саме: за етапами контролю бюджетних процесів, рівнем охоплення об'єктів, періодичністю проведення заходів контролю, рівнем централізації бюджетного управління, формами здійснення.

Сучасний підхід до організації системи фінансового контролінгу в управлінні витратами на молокопереробному підприємстві має базуватись на використанні центрів відповідальності.

Концепцію центрів відповідальності вперше було сформовано Джоном А. Хіггінсом. На початку 50-х років вона поширюється в США, а згодом і в інших країнах [44].

Виділення центрів фінансової відповідальності дозволяє підвищити ефективність прийняття управлінських рішень на основі узагальнення інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності.

Розглядаючи питання щодо визначення центрів відповідальності на виробничому підприємстві, необхідно зупинитись на уточненні понять "центр відповідальності", "центри витрат" та "місця виникнення витрат", так як до цього часу немає чіткого визначення та межі між цими категоріями. Ряд вчених розрізняють ці поняття, інші - ототожнюють. Так, Голов С.Ф. ототожнює ці поняття, вважаючи, що центр витрат - це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестиції в активи центру [23, с. 407].

На думку Мілаш І.В., Гаркуші Н.М., термін «центр відповідальності» є більш широким поняттям, ніж місце виникнення витрат. Останнє припускає тільки контроль і відповідальність за станом витрат. Система ж центрів відповідальності припускає не лише контроль за станом витрат і результатів, а також розподіл, делегування обов'язків і відповідальності між керівниками різних центрів відповідальності [141, с. 114].

Цал-Цалко Ю.С. підтримує ієрархію розглянутих понять (знизу-вверх): «місця виникнення витрат – центри витрат – центри відповідальності» [13, с. 255].

На наш погляд, центри відповідальності, центри витрат та місця виникнення витрат є різними поняттями. Вважаємо, що центри відповідальності - це підрозділи підприємства, керівники яких мають повноваження самостійно приймати рішення та відповідають за наслідки прийняття рішень і за результати роботи цих підрозділів.

Під центром витрат слід розуміти структурну одиницю, яка розглядається з точки зору використання цією структурною одиницею ресурсів [142, с. 26].

Погоджуємося з думкою професора Бутинця Ф.Ф., який під місцем виникнення витрат розглядає сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати, при цьому під сегментом діяльності слід розуміти економічну та інформаційну одиницю, в рамках якої регулярно порівнюються можливості та фактична їх реалізація по витратах [143, с. 42].

В залежності від специфіки діяльності підприємства, кожен центр відповідальності може складатись з декількох центрів витрат, але водночас місця виникнення і центри витрат можуть повністю збігатися (цех, бригада). Тому в системі фінансового контролінгу важливим є відокремлення центрів відповідальності та центрів витрат.

На молокопереробних підприємствах при формуванні системи внутрішнього контролю потрібно враховувати особливості його діяльності, організаційну структуру підприємства та технології виробництва.

Приклад визначення центрів відповідальності молокопереробного підприємства представлений на рис. 2.14.

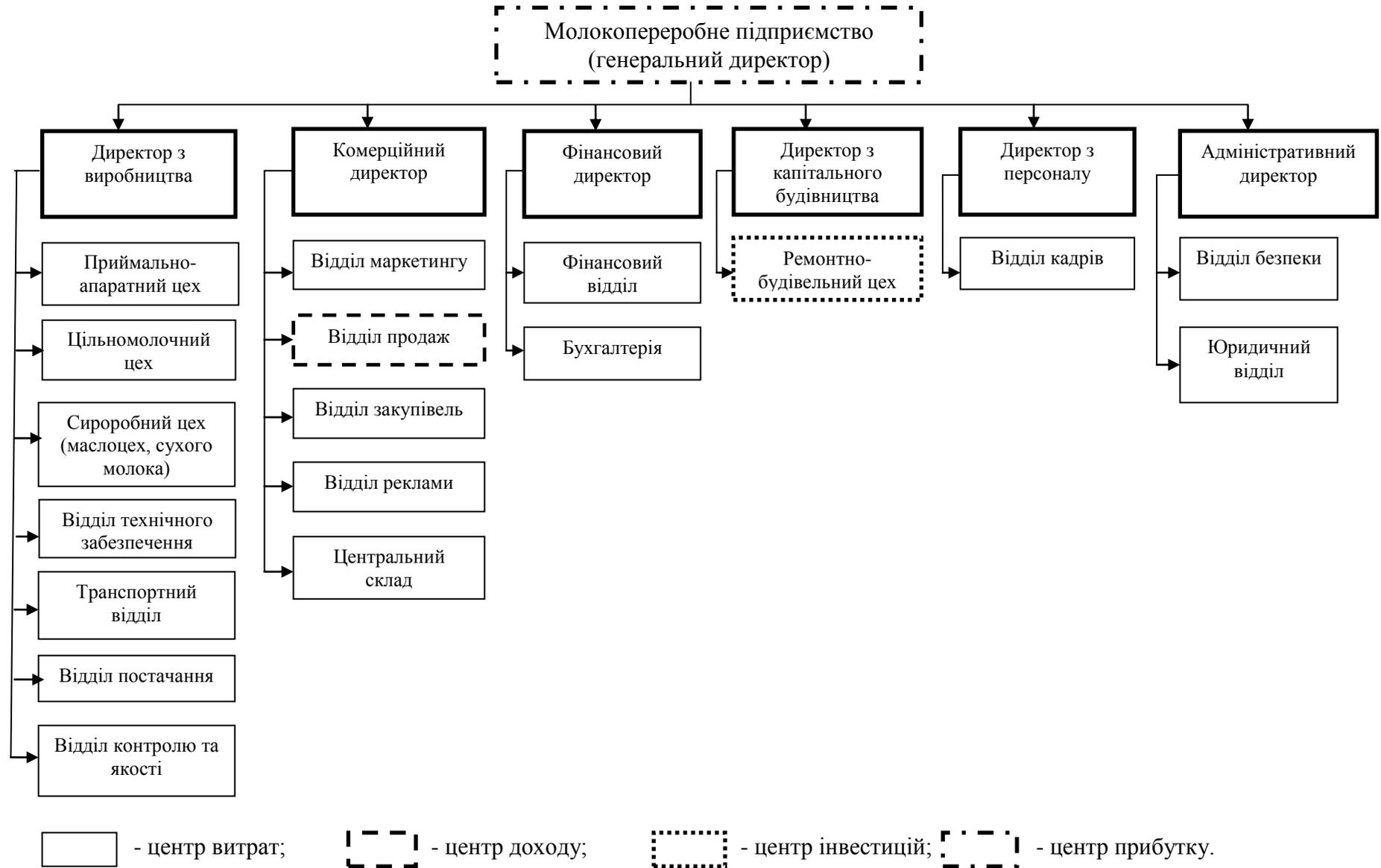


Рис. 2.14. Центри відповідальності в структурі молокопереробного підприємства\*

\*Джерело: складено автором на підставі власних досліджень

Як видно з рис. 2.14, центрами витрат молокопереробного підприємства є: цехи виробництва (приймально-апаратний цех, цільномолочний цех, сироробний цех, маслоцех, сухого молока), відділ технічного забезпечення, транспортний відділ, відділ постачання, відділ контролю та якості, відділ маркетингу, відділ закупівель, відділ реклами, центральний склад, відділ кадрів, служба фінансів та адміністративна служба.

Кожен центр відповідальності має очолювати керівник, який приймає на себе відповідальність за виконання його бюджету. Розподіл сфери повноважень і відповідальності менеджерів кожного центра та одночасне закріплення певних бюджетів підприємства за центрами відповідальності дозволяє підвищити якість фінансового контролінгу. Климкович Н.І. підкреслює, що звітність за центрами відповідальності повинна бути досить оперативною для здійснення впливу на динаміку результатів діяльності підрозділів, містити інформацію про відхилення від бюджету, які могли б бути віднесені на відповідальну особу і надавати доступ до цієї інформації для подальшого аналізу [144].

Таким чином, основою створення системи фінансового контролінгу має бути правильне визначення центрів витрат, які забезпечують надання керівництву інформації про витрати, необхідної для прийняття ефективних фінансових рішень.

На основі виділених центрів відповідальності спробуємо провести діагностику системи внутрішнього фінансового контролю витрат на молокопереробному підприємстві. Використаємо наступні елементи системи внутрішнього контролю на підприємстві, запропоновані українськими науковцями Н. Д. Бабяк та О. О. Терещенко: середовище контролю, процедури контролю, оцінювання ризиків, інформація та комунікація, моніторинг, повноваження щодо здійснення контролю [22]. Автором дисертації додано ще один елемент - об'єкт контролю.

Опис ідентифікованих контролей наведено в табл. 2.15.

Таблиця 2.15

## Система внутрішнього фінансового контролю витрат на молокопереробному підприємстві за центрами відповідальності

№	центр витрат (повноваження)	моніторинг	середовище контролю	об'єкт контролю	процедури контролю	оцінювання ризиків	інформація та комунікація
1	2	4	5	6	7	8	9
1	Відділ закупівель, відділ постачання, склад сировини та матеріалів	Комерційний директор	Склади, пункти прийому сировини та перевезення Інформаційна система 1С	витрати на придбання молока та допоміжних матеріалів, на збереження якості матеріальних ресурсів, транспортно-заготівельні	наступний контроль	високий	Взаємоперевірка якості та правильності відображення в Накладній на внутрішнє переміщення молочної сировини та матеріалів і накопичення інформації для складання звітів і робочих документів.  Дані передаються керівникам центрів відповідальності для складання звітів центрів витрат.
2	Транспортний відділ			витрати на перевезення сировини, готової продукції, на утримання, ремонт, придбання транспортних засобів	наступний контроль	високий	
3	Цехи виробництва (цільномолочний цех, маслоцех, сироробний цех тощо)	Директор з виробництва	Інформаційна система 1С	витрати на матеріальні ресурси на виробництво кожного виду готової продукції, на оплату праці та соціальне страхування, амортизацію виробничого обладнання, приміщень	наступний контроль	високий	
4	Відділ технічного забезпечення	Технічний директор	Інформаційна система 1С	витрати на аналіз складу та технологічних властивостей готової продукції, на виявлення причин браку та відхилень від встановлених норм, на розробку нових видів готової продукції	наступний контроль	високий	
5	Фінансовий відділ	Фінансовий директор	Первинні документи, звітність, Інформаційна система 1С,	всі статті витрат	поточний контроль	середній	Перевірка звітів центрів відповідальності та їх співставлення. Виявлення причин та винуватців відхилень від норм витрат, впливу цих відхилень на фінансові результати, резервів зниження витрат. Передача інформації контролюю-плановому відділу
6	Відділ бухгалтерії	Головний бухгалтер		всі статті витрат	поточний контроль	середній	
7	Контрольно-плановий відділ	Фінансовий директор	Інформаційна система 1С, звітність	всі статті витрат	попередній, наступний контроль	середній	Співставлення даних бухгалтерського обліку з нормативами, проведення аналізу відхилень, розробки рекомендацій щодо їх усунення. Дані передаються фінансовому директору
8	Відділ маркетингу, відділ реклами	Начальник служби маркетингу та реклами	Інформаційна система 1С	витрати на маркетинг та рекламу, собівартість продукції, розмір партії придбаних основних і допоміжних матеріалів, норми сировини, матеріали та трудові витрати	попередній контроль	середній	Вивчення попиту та пропозиції на ринках збуту молочної продукції з метою планування собівартості продукції, визначення оптимального розміру партії придбаних основних і допоміжних матеріалів, розробка норм сировини, матеріалів, складання кошторисів накладних витрат окремих підрозділів із закріпленням відповідальності за виконання кошторисів за керівництвом цих підрозділів

\* Джерело: розроблено автором на підставі власних досліджень

Діагностика системи внутрішнього контролю витрат показала, що на молокопереробних підприємствах функції фінансового контролінгу в управлінні витратами в основному зводяться безпосередньо до контрольної функції, яка представляє собою наступний контроль фактичної собівартості, відпускних цін, тобто перевитратам ресурсів неможливо запобігти. Контроль здійснюється через деякий період часу після здійснення операцій з витратами за результатами фінансово-господарської діяльності з метою виявлення фінансових недоліків, прийняття фінансових рішень щодо виправлення ситуації.

Зазначена характеристика тісно пов'язана з оцінкою ризику контролю. Відсутність попереднього та поточного контролів знижують ефективність контролю та, відповідно, підвищують ризик. Як зазначає Сіра Ю.В. [145], контроль, який ведеться після закінчення звітного періоду, не дає можливості попередити економічно недоцільні дії, адже інформація про відхилення надходить надто пізно (через 10-30 днів після встановлення відхилення), що, враховуючи короткий цикл виробництва більшості молокопродуктів (2-5 дні), не дозволяє приймати коригуючі рішення з метою зниження непродуктивних витрат і втрат.

Необхідно зазначити, що на молокопереробних підприємствах відсутня єдина служба, яка займається фінансовим контролінгом, плануванням виробничих показників, аналізом, внаслідок чого втрачається оперативність управлінських даних. У зв'язку з цим на молокопереробних підприємствах доцільно було б запровадити службу фінансового контролінгу як структурний підрозділ або ввести посаду контролера. Водночас їх необхідно забезпечити повноцінною матеріальною базою – спеціальними програмними інформаційними системами.

Проведене дослідження дозволило зробити такі висновки:

- служби фінансового контролінгу як відокремленого підрозділу на досліджуваних молокопереробних підприємствах не існує;

- компетенції фінансового контролінгу розподіляються між окремими структурними одиницями, значна їх частина покладена на фінансовий відділ - фінансового директора, контрольно-плановий відділ, центральну бухгалтерію, відділ управління корпоративними проектами, відділ аналітики і т.д.;

- найбільше уваги приділяється таким функціям як контроль, планування, аналіз, зовнішній аналіз та бенчмаркінг, управління витратами, найменше - координації, обліку та інформаційному забезпеченню. Координація повинна займати одне з перших та основних місць в системі фінансового контролінгу, її відсутність призводить до зниження ефективності бізнесу та зайвих витрат;

- наявні проблеми дублювання функцій різними підрозділами (наприклад, функцію планування здійснюють одразу декілька відділів - контрольно-плановий відділ, цех виробництва, сектор оперативного керування, служба маркетингу та реклами, відділ продажу у регіонах), що призводить до неможливості оперативної роботи з інформацією, її дублювання та викривлення;

- існує необхідність створення окремого відділу чи посади контролера на молокопереробних підприємствах з метою виконання вказаних функцій, зокрема координації. При чому варто розуміти, що принципова відмінність служби фінансового контролінгу від інших фінансово-економічних служб полягає у вирішенні стратегічних завдань поліпшення роботи підприємства;

- діагностика ефективності контролю витрат молокопереробних підприємств показала, що функції фінансового контролінгу в управлінні витратами в основному зводяться безпосередньо до контрольної функції, яка представляє собою ретроспективний (наступний) контроль фактичної собівартості, відпускних цін, тобто витратам і перевитратам ресурсів неможливо запобігти. Ризик викривлення даних дуже високий. Відсутність поточного і попереднього контролів знижують ефективність контролю та, відповідно, підвищують ризик. Контроль, який ведеться після закінчення

звітнього періоду на основі аналізу відхилень, не дає можливості попередити незаконні та економічно недоцільні дії, адже інформація про відхилення надходить надто пізно;

- сучасний підхід до організації системи фінансового контролінгу в управлінні витратами на молокопереробному підприємстві має базуватись на використанні центрів відповідальності, що забезпечить відображення, накопичення, оперативний контроль та надання інформації про витрати і результати діяльності, а також дозволить оцінювати роботу менеджерів і трудових колективів.

## Висновки до розділу II

У результаті аналізу системи контролінгу витрат на молокопереробних підприємствах, нами зроблено такі висновки та пропозиції:

1. Аналіз обсягів, структури та складу витрат молокопереробних підприємств дозволив визначити особливості їх формування та виявити та систематизувати чинники впливу на них: висока питома вага матеріальних витрат, сезонність виробництва та нерівномірність надходження сировини, короткий строк зберігання сировини, низька закупівельна ціна та якість молочної сировини, що має визначальний вплив на формування собівартості готової продукції тощо. Необхідність зменшення собівартості продукції є необхідною умовою, що дозволить як молокопереробній галузі в цілому, так і аналізованим підприємствам вийти з кризового стану. Дослідження структури витрат молокопереробних підприємств показало, що частка непрямих витрат (до яких належать переважно загальновиробничі та адміністративні витрати) складає приблизно 20 % від їх сукупного обсягу. Таким чином, контролінг витрат має бути сконцентрованим на виявленні резервів відносного вивільнення ресурсів для фінансового забезпечення операційної діяльності, перш за все за рахунок скорочення непрямих та постійних витрат.

2. З метою визначення недоліків контролінгу витрат, факторів, що їх зумовлюють та отримання об'єктивної інформації для корегувальних заходів та прийняття обґрунтованих фінансових рішень автором запропонований методичний підхід до оцінки ефективності управління витратами на основі збалансованої системи показників та бенчмаркінгу. Розроблений підхід дозволяє порівняти фактичні показники діяльності молокопереробних підприємств з еталонними значеннями та дає змогу оцінити прихований виробничий та управлінський потенціал підприємства.

3. Результати діагностики системи внутрішнього фінансового контролю витрат свідчать про проблеми дублювання функцій та відсутності

координації дій працівників. Компетенції фінансового контролінгу розподіляються між окремими структурними одиницями, значна їх частина покладена на фінансовий відділ. Найбільше уваги приділяється таким функціям як контроль, планування, аналіз та бенчмаркінг, найменше - координації та інформаційному забезпеченню. Наявні проблеми дублювання функцій різними підрозділами призводять до неможливості оперативної роботи з інформацією, її дублювання та викривлення. Автором обгрунтовано необхідність створення окремого відділу чи посади фінансового контролера на підприємствах з метою виконання вказаних функцій.

Для організації ефективної системи контролю витрат на молокопереробних підприємствах в роботі доведено необхідність формування центрів фінансової відповідальності, що забезпечить відображення, накопичення, оперативний контроль та надання релевантної інформації про витрати і результати діяльності для прийняття керівництвом ефективних рішень, а також дозволить оцінювати роботу менеджерів та підрозділів.

Основні результати дослідження, описані в даному розділі, відображені у наукових працях автора [146], [147], [148].

### РОЗДІЛ 3

## НАПРЯМКИ АКТИВІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ

### 3.1. Інтегрування інноваційних технологій фінансового контролю в систему управління витратами

Узагальнюючи проведені дослідження в першому і другому розділах роботи, можна визначити основні напрямки створення та розвитку системи контролю витрат на молокопереробних підприємствах. До них, в першу чергу, відносяться імплементація інструментів контролю витрат та впровадження інформаційного забезпечення системи фінансового контролю.

Вибір інструментів контролю витрат повинен відповідати інтересам прийняття рішення, а можливість їх вибору залежить від цілей управління і рішень керівника та оцінюється їх ефективністю.

Серед вітчизняних вчених-економістів немає єдиної думки щодо доцільності використання деяких інструментів фінансового контролю в Україні, їх позиції коливаються від повної відмови до беззастережного схвалення конкретного інструменту.

В результаті проведеного дослідження у другому розділі було встановлено, що на більшості вітчизняних молокопереробних підприємств основна увага зорієнтована саме на оперативному, а не на стратегічному контролі витрат. Воно спрямоване на визначення короткострокових факторів впливу на рівень витрат, їх структуру та поведінку.

Посилення значення нових технологій на молокопереробних підприємствах потребує перегляду багатьох існуючих інструментів контролю витрат та зумовлює необхідність розробки нових. Перед кожним досліджуваним підприємством стоїть питання про вибір оптимальних

інструментів контролінгу витрат, що дозволить збільшити ефективність діяльності підприємства.

Як показало дослідження у першому розділі, найбільш привабливими інструментами контролінгу витрат для застосування на молокопереробних підприємствах, виходячи з запропонованих критеріїв, є: direct-costing, target-costing, CVP-analysis та Activity-based costing.

Оскільки визначити якийсь окремих інструмент як найкращий для молокопереробних підприємств неможливо, спробуємо здійснити апробацію CVP-аналіз, Activity Based Costing та таргет-костинг для дієвого фінансового контролінгу в управлінні витратами. Таке поєднання дозволить отримати менеджменту достатню кількість інформації для операційного і стратегічного фінансового контролінгу та дасть найбільший ефект у досягненні цілей підприємства.

Перейдемо до апробації інструментів контролінгу витрат на ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна".

Перш за все, здійснимо апробацію методики CVP-аналізу та визначимо можливість прийняття на її основі управлінських рішень в концепції контролінгу. Слід зазначити, що Costs-Volume-Profit аналіз є одним з найбільш простих та ефективних інструментів прийняття грамотних управлінських рішень є який дає можливість встановити залежність зміни фінансового результату діяльності підприємства від величини його витрат і суми реалізації, отриманої від продажу певного обсягу продукції.

З використанням інструментарію CVP-аналізу розрахуємо точку беззбитковості ПАТ "Вімм Білл Данн Україна" в розрізі видів продукції, за умови виробництва і реалізації декількох видів продукції (оптимістичний, песимістичний варіант і усереднене значення). Візьмемо, наприклад, серед основних видів продукції кефір, масло, йогурт, творожну масу, реалізація яких відбувається в тонах (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Розрахункові дані для CVP-аналізу ПАТ «Вімм Білль Данн -Україна» в розрізі видів продукції \***

Продукт	Об'єм реалізації, тон	Ціна, грн/од.	Чиста виручка, тис. грн.	Змінні витрати	
				На одиницю продукції	Всього, тис. грн.
Кефір	88020	6,8	598536	4,5	396090,0
Масло	54017	8,6	616294	5,8	313298,6
Йогурт	86802	7,1	464546	4,3	373248,6
Творожна маса	38017	4,3	163473	3,2	121654,4
Всього	266856	-	1842849	-	1204291,6

*\*Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності*

Визначимо найбільш рентабельні види продукції в плановому році, розрахувавши коефіцієнт маржинального прибутку по кожному з продуктів.

Таблиця 3.2

**Рентабельність продукції ПАТ «Вімм Білль Данн - Україна»\***

Продукт	Виручка, тис. грн.	Доля в реалізації	Змінні витрати	Маржинальний прибуток (МП)	Коефіцієнт МП	Ранг КМП
Кефір	1032271	32,5	0,381642	202446,0	0,34	2
Масло	1000012	33,5	0,210387	302995,4	0,49	1
Йогурт	612910,7	25,0	0,246165	91297,4	0,20	4
Творожна маса	580652,3	9,0	0,142913	41818,6	0,26	3
Всього	3225846	100,0	1204291,6	638557,4	0,34	-

*\*Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності*

Як показує Таблиця 3.2, найбільш прибутковими продуктами, згідно з коефіцієнтом маржинального прибутку, є масло та кефір. Ці ж продукти займають найбільшу частину в обсягах реалізації і є переважними продуктами спеціалізації. Особливу увагу слід приділити найменш рентабельному виду продукції - йогурту. Саме тому визначимо доцільність виробництва і реалізації продукту йогурту на сьогоднішній день.

Розрахуємо оптимістичний варіант CVP-аналізу, при якому спочатку реалізуються більш рентабельні товари, а потім менш рентабельні. Оптимістичний варіант припускає, що ринок дає нам можливість вибрати, який товар продавати і в якій кількості. Тому ми продаємо в першу чергу ті

товари, які мають найбільший коефіцієнт маржинального прибутку (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

### Оптимістичний та песимістичний варіанти СVP-аналізу

#### ПАТ «Вімм Білль Данн - Україна» \*

Продукт	Виручка, тис. грн.	Виручка нарастаючим підсумком	Змінні витрати	Маржинальний прибуток	Коефіцієнт МП	Прибуток нарастаючим підсумком. Постійні витрати =164003
Оптимістичний варіант						
Масло	616294	616294	313298,6	302995,4	0,49	138992,4
Кефір	598536	1214830	396090,0	202446,0	0,34	341438,4
Творожна маса	163473	1378303	121654,4	41818,6	0,26	383257,0
Йогурт	464546	1842849	373248,6	91297,4	0,20	474554,4
Всього	1842849	-	1204291,6	638557,4	0,34	-
Песимістичний варіант						
Йогурт	464546	464546	373248,6	91297,4	0,20	-72705,6
Творожна маса	163473	628019	121654,4	41818,6	0,26	-30887,0
Кефір	598536	1226555	396090,0	202446,0	0,34	171559,0
Масло	616294	1842849	313298,6	302995,4	0,49	474554,4
Всього	1842849	-	1204291,6	638557,4	0,34	-

\*Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності

Таким чином, згідно з оптимістичним варіантом, точка беззбитковості = 616294 тис. грн. Підприємство покриває свої постійні витрати і отримує прибуток в розмірі 138992,4 тис. грн. при реалізації такої одиниці продукції, як масло. Від продажів продукції кефір, творожна маса, йогурт можна взагалі відмовитися.

Песимістичний варіант припускає, що ринкова кон'юнктура складеться таким чином, що підприємство зможе продавати тільки товари з найменшим коефіцієнтом маржинального доходу. Спочатку реалізуються менш рентабельні товари, а потім більш рентабельні. Точка беззбитковості при песимістичному варіанті =  $628019 * (91297,4/41818,6) = 1371076,5$  тис. грн. При песимістичному варіанті, як бачимо, підприємству вже потрібно

реалізувати 3 види продукції для отримання прибутку та покриття всіх витрат. Такими видами продукції є йогурт, творожна маса і кефір, які покривають постійні витрати в розмірі 38 тис. грн. і приносять прибуток у 2410 тис. грн.

У свою чергу, точка беззбитковості за методом середньозваженого коефіцієнта маржинального прибутку становить 9590,3 тис. грн. (постійні витрати / середній коефіцієнт МП =  $2973/0,314$ ).

Таким чином:

- Якщо виручка від реалізації складе менше 11070 тис. грн., то підприємство матиме збитки;

- Якщо виручка від реалізації складе більше 17160 тис. грн, то підприємство отримає прибуток;

- Якщо виручка від реалізації складе від 11070 тис. грн. до 17160 тис. грн., то підприємство може як отримати прибуток, так і понести збитки.

Скористаємося даними ПАТ «Вімм Білль Данн-Україна» для практичної реалізації CVP-аналізу як основи підвищення результативності фінансової діяльності. Ключовими елементами операційного аналізу є: операційний важіль, точка беззбитковості (пори́г рентабельності) і запас фінансової міцності.

Розрахунки порогу рентабельності і запасу фінансової міцності підприємства ПАТ «Вімм Білль Данн - Україна» представлені в Додатку У.

Як показує табл. У.1 Додатку У, підприємству потрібно реалізувати продукцію на суму 9590,3 тис. грн., щоб покрити всі витрати, при цьому прибуток = 0. Виручка від реалізації склала 17160 тис. грн., запас фінансової міцності - 7569,7 тис. грн. або 44,1%. Запас фінансової міцності має позитивне значення.

Для моделювання змін економічних показників підприємства потрібно використовувати показник операційного важеля, застосовуючи різні сценарії розвитку подій. Для операційного важеля виявляється в тому, що будь-яка зміна виручки від реалізації продукції призводить до зміни прибутку в

більшу або меншу сторону. Цей ефект обумовлений різним ступенем впливу динаміки постійних і змінних витрат на формування фінансових результатів при зміні обсягу виробництва. Чим більше рівень постійних витрат, тим більше сила операційного важеля. Сила впливу операційного важеля 2,23 тис. грн. означає, що при можливому збільшенні виручки від реалізації, припустимо на 3%, прибуток збільшиться на  $3\% * 2,23 = 6,69\%$ ; при зниженні виручки від реалізації на +10% прибуток зменшиться на  $10\% * 2,23 = 22,3\%$ . Таблиця Ф.1 Додатка Ф демонструє: змінюється сума виручки підприємства - змінюється величина операційного важеля. Можна стверджувати, що при зменшенні величини виручки на 10% прибуток зменшиться на 22,3%, а при скороченні виручки зростає показник операційного важеля, що свідчить про підвищення ризиків для підприємства «ВБД - Україна». Тобто, чим більше операційний важіль, тим більше сила його впливу на зміну майбутнього прибутку при запланованій зміні суми реалізації. Збільшення рівня операційного важеля збільшує ймовірність втрати підприємством прибутку в найближчій перспективі. При зростанні операційного важеля до 2,58 запас фінансової міцності підприємства зменшився до 37,9%.

У Додатку Ф відображено як буде змінюватися величина операційного важеля зі зміною структури витрат підприємства. Для цього запропоновано два варіанта зміни структури витрат: у першому варіанті у підприємства зменшилася сума постійних витрат на 10%, що склало 297,3 тис. грн., а сума змінних витрат збільшилася на 297,3 тис. грн., при цьому загальна сума витрат залишилася незмінною. Прибуток не змінилася, а операційний важіль знизився до 2,11.

У Таблиці Ф.2 Додатка Ф ситуація зворотна: сума постійних витрат збільшилася на 10%, а змінні витрати зменшилися на 297,3 тис. грн., операційний важіль збільшився до 2,35. На підставі даних цього прикладу можна зробити висновок, що операційний важіль може істотно змінитися при зміні структури витрат підприємства. Тому керівництву для досягнення високої ефективності необхідно постійно вивчати структуру витрат

підприємства, і розробляти заходи, спрямовані на перерозподіл витрат у бік їх змінної частини.

Оскільки CVP-аналіз - це метод виявлення оптимального розподілу ресурсів за видами операційної діяльності та видами продукції з метою прийняття управлінських рішень з точки зору вибору, його доцільно застосовувати не тільки при плануванні та прогнозуванні прибутку, а й використовувати для оптимізації структури витрат, що дозволить ефективно управляти фінансово-господарською діяльністю підприємства.

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

Використання інструментарію контролінгу витрат дозволить підприємству оптимізувати витрати, затратообразуючих фактори та забезпечити реалізацію стратегії його сталого збалансованого розвитку та конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі.

Ще одним стратегічним інструментом контролінгу витрат, який може бути запропонований на "Вімм Білль Данн-Україна" є система target costing.

За допомогою інструменту таргет-костинг на молокопереробному підприємстві можна досягти наступні цілі: зменшення рівня витрат; оптимізація їх структури; приведення у відповідність процесу виробництва потребам ринку, споживачів; підвищення якості найважливіших параметрів продукції.

Для успішного впровадження таргет-костингу в організації повинна бути налагоджена тісна взаємодія між різними підрозділами та працівника-

ми;; колектив повинен бути єдиною командою, яка є досвідченою та сприймає мету своєї спільної праці.

Як уже зазначалось, найпершим в системі ТС є визначення цільових показників витрат. Для цього використаємо метод «*Marcet into Company*». За даним методом цільові показники витрат розраховуються як різниця між цільовими цінами реалізації та цільовими показниками валового прибутку.

При використанні методу «*Marcet into Company*», базою для розрахунку цільової величини витрат є ринкова ціна відповідної продукції, що визначається на основі дослідження ринку, а також цільовий обсяг прибутку, що визначається виходячи з цільових орієнтирів підприємства, середньої величини показника рентабельності продаж.

Розглянемо «зворотню калькуляцію» на прикладі розробки йогурту (персик, об'єм 125 г, жирність 2,5%) ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна".

На першому етапі визначимо цільову ціну. На "Вімм-Білл-Данн-Україна" цільова ціна визначається шляхом порівняння з цінами та умовами конкурентів (бенчмаркінг) та через маркетингове дослідження (опитування потенційних покупців і дилерів підприємства).

На другому етапі визначимо важливість функцій продукту. На основі маркетингових досліджень виявлено важливість окремих характеристик продукту для споживача, що представлено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Функціональна структура "йогурту" ПАТ "ВБД-Україна"\*

\*Джерело: побудовано автором

З рис. 3.1 видно, що основними для покупців є корисність та смакові властивості товару. Тому одразу зрозуміло, що заміна сировини на більш дешеву може бути лише в разі зберігання відповідної якості.

Побудуємо аналітичну матрицю розподілу цільових витрат на забезпечення окремих функцій товару (табл. 3.4). Для аналізу візьмемо основні компоненти, якими можна буде управляти при зменшенні витрат. Наприклад, за таку функціональну складову продукту як «смак» на 30% відповідає молоко, з якого виготовлений йогурт, на 1% - йогурт на закваска, на 68% - наповнювач, на 1% - стабілізаційна система.

Таблиця 3.4

Аналіз загального вкладу компонентів продукту "йогурту" 125 г

ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна"\*

Компоненти	Характеристика продукту					Частка окремого компонента
	Смак	Доступність	Корисність	Зовнішній вигляд упаковки	Пізнавальність бренду	
Молоко	30	40	15	0	0	21,25
Йогуртна закваска	1	47	2	0	0	7,02
Наповнювач (фрукти, смакові добавки, цукор)	68	6	68	0	0	45,66
Стабілізаційна система (ацетильованого крохмалю адипат, желатин, пектин)	1	7	15	0	0	5,07
Пластиковий стаканчик	0	0	0	50	95	14,55
Етикетка	0	0	0	50	5	6,45
Разом	100	100	100	100	100	100

\*Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності

Визначивши частки кожного компонента, визначимо індекс цільового показника витрат, який розраховується відношенням фактичної частки витрат до відносного значення компонента. Даний показник надає можливість підприємству поглянути на витрати з точки зору кінцевих споживачів продукції, оскільки він зіставляє функціональні характеристики

товару, утворених за ринковими запитами споживачів, з урахуванням необхідних для цього витрат. Отже, даний індекс дозволяє вказати шляхи превентивного зниження собівартості за рахунок коригування властивостей продукту, яким споживачі не приділяють особливої уваги при виборі товару.

Для розрахунку фактичної частки витрат компонентів, визначимо їх частку в загальній собівартості продукту (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Розрахунок питомої витратоємності компонентів продукту "йогурт" 125 г  
ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна"\*

Компоненти	Витрати на одиницю продукції, грн.	Фактична частка витрат
Молоко	0,75	24,04
Йогуртна закваска	0,58	18,59
Наповнювач (фрукти, смакові добавки, цукор)	0,68	21,79
Стабілізаційна система (ацетильованого крохмалю адипат, желатин, пектин)	0,37	11,86
Пластиковий стаканчик	0,24	7,69
Етикетка	0,50	16,03
Разом	3,12	100,00

*\*\*Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності*

Розрахунок цільового показника витрат подано в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Розрахунок індексу цільового показника витрат для продукту  
"йогурт" 125 г ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна"\*

Компоненти	Фактична частка витрат	Відносне значення компонента	Індекс цільового показника витрат
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Молоко	24,04	21,25	1,13
Йогуртна закваска	18,59	7,02	2,65
Наповнювач (фрукти, смакові добавки, цукор)	21,79	45,66	0,48
Стабілізаційна система (ацетильованого крохмалю адипат, желатин, пектин)	11,86	5,07	2,34

Продовж. табл. 3.6

1	2	3	4
Пластиковий стаканчик	7,69	14,55	0,53
Етикетка	16,03	6,45	2,48

*\*Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності*

В ідеальному випадку індекс цільових витрат повинен бути рівний 1, що означало б повну відповідність понесених на компонент витрат його функціональної корисності, визнаної споживачами.

Після визначення індексу цільових витрат можна починати аналіз продукції в рамках концепції таргет-костинга. Позначимо:  $y_i$  - частка компонента в собівартості всього продукту, в %;  $x_i$  - частка корисності компонента, в % (до спільної оцінки покупців). Проте, у тому, щоб полегшити цей процес і зробити його наочним на підприємстві використовують спеціальний інструмент - діаграму цільових витрат, що у єдиної координатної площині протиставляє корисність і витратність компонентів (рис. 3.2).

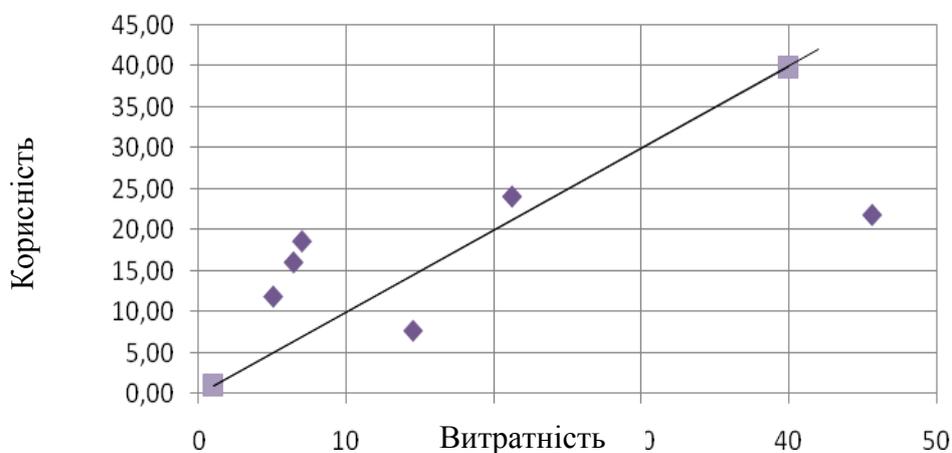


Рис. 3.2. Діаграма цільових витрат для продукту  
"йогурт" 125 г ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна"\*

*\*Джерело: розраховано автором на підставі внутрішньої звітності*

Якщо компонент виробу міститься вище ідеальної лінії (зони цільових витрат), він переоцінено, його слід скорочувати (потенціал зниження собівартості). Робити це потрібно до того часу, поки що відповідний індекс

цільових витрат не наблизиться до одиниці. Якщо ж компонент виявився нижче ідеальної лінії, слід перевірити, чи на належному рівні реалізована його функціональна частина, оскільки такий компонент видається споживачеві занадто простим (необхідність удосконалення компонента).

Отже компонентами, витрати на які слід зменшити, є стабілізаційна система, етикетка і закваска, оскільки їх витратність значно більша, ніж корисність.

На діаграмі витрат також можемо побачити, що молоко знаходиться вище ідеальної лінії, однак його витратоємність не набагато вища корисності, тому молоко не першочерговий об'єкт для зниження собівартості йогурту за рахунок зниження на нього витрат.

На основі маркетингового дослідження було визначено, що ціна продукту (для оптових покупців) має становити 4 грн. Компанія прийняла рішення, що норма прибутку має складати 25%. Отже цільова собівартість продукції має складати:  $4 - 4 * 0,25 = 3$  грн. За фактичними розрахунками собівартість склала 3,12 грн. Отже, за рахунок зниження витрат на стабілізаційну систему, етикетку і закваску собівартість можна довести до цільової.

Таким чином для досягнення поставленої мети товариства виділимо основні способи зменшення вище наведених витрат:

1. *Витрати на упаковку.* Єдиним шляхом у даному питанні може бути прийняте фінансове рішення щодо пошуку нових постачальників сировини на більш вигідних умовах.

2. *Витрати на маркетинг та рекламу.* Проведений аналіз витрат виявив, що в 2014 році товариство збільшивши витрати на рекламу по телебаченню, провівши додаткову СМС-акцію, удосконаливши формат упаковок не змогло досягти обсягу реалізації рівня 2012 року. Таким чином управління даними витратами необхідно навіть без впровадження системи Target Costing.

Запропонуємо основні шляхи оптимізації витрат на маркетинг:

– *рекламні акції безпосередньо на місцях продаж*. Така рекламна компанія є в 5-7 раз дешевша від реклами на телебаченні, проте її ефективність, на сьогоднішній день значно вища;

– *реклама в інтернеті, зокрема в соціальних мережах*. Оскільки основні покупці продукції це діти та підлітки, які проводять 70% вільного часу в мережі інтернет, даний вид реклами збільшить впізнавальність продукту та попит на неї.

Таким чином, автором було здійснено апробацію найбільш привабливих інструментів фінансового контролінгу в управлінні витратами, виходячи з запропонованих критеріїв, для застосування на ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна". На основі практичних розрахунків обгрунтовано доцільність використання таргет-костингу та Activity Based Costing, що дозволить отримати менеджменту достатню кількість інформації для операційного і стратегічного контролінгу витрат та дасть найбільший ефект у досягненні цілей підприємства.

Здійснено апробацію стратегічного інструменту ABC-costing на прикладі ПАТ "Вімм-Білл-Данн-Україна" та визначимо можливості прийняття на її основі фінансових рішень в концепції фінансового контролінгу.

Як зазначалося у попередніх розділах, діяльність ПАТ «Вімм Білл Данн - Україна» нині пов'язана з жорсткою конкуренцією на молочному ринку, в рамках якої компанія не може собі дозволити збільшувати власний прибуток за рахунок зростання цін та значного розширення діяльності. Тому одним із основних шляхів отримання конкурентних переваг нині стає зниження собівартості власної продукції. Суттєвий вплив на величину витрат досягається здебільшого через певний період після прийняття відповідних рішень. Саме тому, заходи в рамках управління витратами мають носити переважно стратегічний характер.

В результаті переходу до застосування Activity Based Costing ПАТ «Вімм Білл Данн - Україна» отримає можливість об'єктивно визначити

розмір відповідних витрат, які мають відноситися на окремі продукти на основі заздалегідь визначених кост-драйверів.

Можна запропонувати наступні етапи імплементації Activity Based Costing на ПАТ «Вімм Білль Данн - Україна» [149]:

1. Визначення витрат на структурний підрозділ та виокремлення бізнес-процесів;
2. Розподіл витрат по структурному підрозділу на окремі процеси (чи операції);
3. Виявлення кост-драйверів, факторів, що зумовлюють непрямі витрати: кількісних величин, за допомогою яких можна виміряти продуктивність окремого місця виникнення витрат;
4. Об'єднання певної сукупності операцій в окремі фази бізнес-процесів (часткові процеси);
5. Виявлення обсягів кост-драйверів (кількісних показників, за якими можна оцінити обсяг часткових процесів);
6. Розрахунок витрат на один кост-драйвер, які генеруються частковими процесами;
7. Об'єднання певної сукупності часткових процесів у головні бізнес-процеси та визначення кост-драйверів;
8. Розрахунок витрат на один кост-драйвер, які генеруються головними процесами;
9. Визначення витрат на виробництво та реалізацію продукту.

Виокремлення бізнес-процесів — це процес ідентифікації усіх бізнес-процесів, які забезпечуються окремими місцями виникнення витрат (структурними підрозділами), зокрема тими, які генерують непрямі витрати.

Перш з все, виділимо основні та допоміжні процеси бізнес-процеси на ПАТ «ВБД - Україна». Основні процеси – це процеси поточної діяльності, результатом яких є створена цінність як для зовнішніх, так і для внутрішніх споживачів. Допоміжні процеси забезпечують існування основних процесів. В окрему підгрупу виділяють процеси управління організацією (табл. 3.7).

## Характеристика основних типів бізнес-процесів ПАТ «ВБД - Україна»\*

Типи процесів	Характерні ознаки	Клієнти	Назва бізнес-процесу
Основні процеси	Призначення процесів - створення основних продуктів; - результат - основний продукт чи напівфабрикат для його виготовлення; - процеси лежать на шляху створення основних продуктів; - процеси додають до продукту споживчу вартість	1. Зовнішні клієнти 2. Кінцеві споживачі 3. Внутрішні клієнти - інші процеси організації	<ul style="list-style-type: none"> <li>• процес маркетингу;</li> <li>• процес закупівлі;</li> <li>• процес логістики;</li> <li>• продаж готової продукції;</li> <li>• торгівля матеріалами та продуктами;</li> <li>• зберігання товарів та продукції;</li> <li>• забезпечення виробництва;</li> <li>• забезпечення якості;</li> <li>• транспортування</li> </ul>
Допоміжні процеси	Призначення процесів - забезпечення діяльності основних процесів; - результат - ресурси для основних процесів; - діяльність процесів не стосується основних продуктів; - процеси додають до продукту споживчу вартість	1. Внутрішні клієнти - інші процеси організації	<ul style="list-style-type: none"> <li>• обслуговування виробництва;</li> <li>• технологічне забезпечення;</li> <li>• процес бухгалтерського обліку;</li> <li>• управління фінансами;</li> <li>• ІТ-обслуговування;</li> <li>• кадрове забезпечення;</li> <li>• управління зовнішніми зв'язками</li> </ul>
Процеси управління організацією	Призначення процесів - управління діяльністю всієї організації; - результат - діяльність всієї організації	1. Власники (інвестори) 2. Споживачі (клієнти) 3. Постачальники та субпідрядники 4. Суспільство (зовнішнє середовище)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• управління компанією</li> </ul>

\*Джерело: побудовано автором

Для реалізації інструменту Activity Based Costing далі слід встановити кост-драйвери кожного процесу. Кост-драйвер – кількість одиниць процесу, завдяки якій можна виміряти обсяги процесу чи діяльності структурного підрозділу. Кост-драйвери співпадають із кількісними факторами впливу на обсяги непрямих витрат. Виявлення кост-крайверів здійснюється через ідентифікацію факторів, що впливають на величину непрямих витрат.

Враховуючи всі вищенаведені припущення та особливості діяльності компанії нами були виділені бізнес-процеси в рамках окремих ЦФВ та запропоновані наступні кост-драйвери для ПАТ «ВБД-Україна» Табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Рекомендовані кост-драйвери для окремих бізнес-процесів  
«ВБД-Україна»\***

Підрозділ	Процес	Кост-драйвер
ЦЕХ 1	Підготовка молочної сировини, тис. грн.	Машино-години на весь обсяг продукції
ЦЕХ 2	Молочнокисле бродіння, тис. грн.	Машино-години на весь обсяг продукції
ЦЕХ 3	Розлив продукції, тис. грн.	Машино-години на весь обсяг продукції
Склад сировини та матеріалів	Складування сировини	Маса сировини та матеріалів
Адміністрація та збут	Обробка замовлень клієнтів	Кількість замовлень
Відділ маркетингу	Просування товарів	Кількість промо-акцій та рекламних компаній на весь обсяг реалізації
Відділ закупок	Здійснення закупівлі сировини	Кількість замовлень
Відділ логістики	Транспортування продукції	Кількість відвантажень
Відділ контролю та якості	Перевірка якості продукції	Кількість взятих проб

\* Джерело: побудовано автором

Знаючи величину конкретних кост-драйверів можна рознести накладні витрати по окремих об'єктах калькуляції (видах продукції). На кожен об'єкт калькуляції відноситься сума витрат, еквівалентна потребі у відповідному процесі. В Таблиці 3.9 наведено розрахунок ставки витрат на одиницю кост-драйвера.

При складанні табл. 3.9 були дотримані вищенаведені етапи реалізації інструменту Activity based Costing: визначені витрати на структурні підрозділи та розподілені на окремі бізнес-процеси, встановлені кост-драйвери, які зумовили непрямі витрати, розраховані витрати на 1 кост-драйвер та на основі всіх вищеописаних операцій розраховані витрати на виробництво та реалізацію продукції.

## Розрахунок ставки витрат на одиницю кост-драйвера\*

Підрозділ	Процес	Кост-драйвер	Молоко "Домик в деревне" 2,5%	Кефір "Слов'яночка" 2,5 % жиру	Йогурт Чудо "Вишня"	Творог Веселый Молочник Классический	Творожный десерт Чудо Коллекция	Сметана Вим-Билль-Данн Домик в деревне 15%	Кефір Славяночка 2,5 % жиру	Десерт сирковий "Машенька"	Всього витрат, тис. грн.	Витрати на 1 кост-драйвер
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
ЦЕХ 1	Приймально-апаратний цех	Машино-годин на весь обсяг продукції	506,8	420	1418,8	1271	1191,2	1391,2	734	330	33 116,80	9,12
ЦЕХ 2	Цільномолочний цех	Машино-годин на весь обсяг продукції	253,4	202,4	709,4	635,6	595,6	695,6	312	165	27 744,53	6,34
ЦЕХ 3	Цех сухого молока	Машино-годин на весь обсяг продукції	1267	1012	3547	3178	2978	3478	2257	825	48 861,34	7,27
Склад сировини та матеріалів	Складування сировини	Маса сировини та матеріалів	1067	986	2978	2345	1967	2678	1164	789	13 293,00	1,90
Адміністрація та збут	Обробка замовлень	Кількість замовлень	2564	2365	6567	5637	4534	5647	1145	1018	155271,36	5,27
Відділ маркетингу	Просування товарів	Кількість промо-акцій та рекламних кампаній	23	32	154	123	122	167	67	34	10663,1	29,54
Відділ закупок	Здійснення закупівлі сировини	Кількість замовлень	384,6	354,75	985,05	845,6	680,1	847,05	171,75	152,7	26796,06	12,12
Відділ логістики	Транспортування продукції	Кількість відвантажень	212,8	512	1313,4	1127	906,8	1129,4	229	112	68258	12,31
Відділ контролю та якості	Перевірка якості продукції	Кількість взятих проб	2332	2768	6790	5673	3967	5234	1463	1839	797,2	0,05

\* Джерело: побудовано автором

Власна розробка розрахунку собівартості продукції на основі ABC-костингу представлена в Додатку Щ.

Використання інструменту Activity Based Costing дозволяє не тільки розраховувати собівартість окремих видів продукції. Завдяки інформаційній основі, яка формується в процесі калькулювання на основі Activity Based Costing ПАТ «Вімм Білль Данн-Україна» зможе:

- визначати вартість окремих процесів (видів діяльності);
- ефективно управляти ресурсами і бізнес процесами;
- покращити менеджмент непрямих витрат;
- забезпечити прозорість процесів і витрат ресурсів, зокрема, по підрозділах, які генерують непрямі витрати;
- мотивувати персонал, оскільки мотивація побудована на спільному використанні фінансових показників та значенні кост-драйверів;
- порівнювати витрати на виконання видів діяльності з аналогічними показниками на інших підприємствах;
- виявляти та усувати чи реорганізовувати бізнес-процеси, які не створюють додану вартість;
- приймати рішення щодо удосконалення процесів, їх ліквідації чи створення нового процесу;
- не лише констатувати рівень прибутку, але й визначати саме за рахунок чого він отриманий;
- більш обґрунтовано встановлювати ціни на товари та послуги;
- знаходити та скорочувати надлишкові витрати.

Перспективою подальшого дослідження може буде практичний аналіз інструментів, які застосовуються за кордоном, але не поширені в Україні, з метою виявлення їх переваг та недоліків та визначення економічного ефекту від їх впровадження на підприємстві.

### 3.2. Впровадження автоматизованої системи фінансового планування та контролю витрат

Одним з напрямів удосконалення фінансового контролінгу в управлінні витратами підприємств є впровадження ефективної системи інформаційного забезпечення для прийняття фінансових рішень. У сучасних умовах ведення бізнесу успішна реалізація інформаційної функції фінансового контролінгу неможлива без використання автоматизованих систем управління. Впровадження ERP-систем забезпечує якісну технічну обробку інформації, швидку її інтерпретацію, удосконалення доступу до інформації всіх підрозділів підприємства та дозволяє пришвидшити бізнес-процеси. Це дає можливість в стислий період часу отримувати необхідну оперативну інформацію та створює передумови спрощення процедури прийняття управлінських рішень топ-менеджментом підприємства.

Термін «ERP-система» (Enterprise Resource Planning System — Система планування ресурсів підприємства) вперше був введений аналітичною компанією Гартнер (Gartner Group) у 1990 році [150]. У табл. 3.10 наведені визначення автоматизованої (комп'ютерної) інформаційної системи управління підприємством.

Таблиця 3.10

#### Визначення автоматизованої інформаційної системи\*

Джерело	Визначення
1	2
Грицунов О.В. [151, с. 7]	<b>Автоматизована інформаційна система</b> – сукупність інформації, економіко-математичних методів і моделей, технічних, програмних, технологічних засобів і фахівців, призначених для автоматизованої обробки інформації та прийняття управлінських рішень.
Гужва В.М. [152, с. 25]	<b>Автоматизована інформаційна система управління організацією</b> є взаємопов'язаною сукупністю даних, обладнання, програмних засобів, персоналу, стандартів процедур, призначених для збору, опрацювання, розподілу, зберігання, видачі (надання) інформації відповідно до вимог, що впливають з діяльності організації.

1	2
Іванова Т.В., Баранов В.В. [153]	<b>Автоматизована інформаційна система</b> – це взаємозв’язана сукупність даних, обладнання, програмних засобів, персоналу, стандартних процедур, які призначені для збору, обробки, розподілу, зберігання, представлення інформації у відповідності з вимогами, які випливають з цілей організації.
Івахненко С.В., Мелих О.В. [72]	<b>Автоматизована інформаційна система</b> – це сукупність інформації, методів, моделей технічних, програмних засобів та рішень, а також спеціалістів, які займаються обробкою інформації і прийняттям управлінських рішень в межах підприємства.
Купалова Г.І. [154]	<b>Автоматизовані інформаційні системи</b> – це системи для пошуку, збирання, зберігання, накопичення, обробки, передачі інформації за допомогою використання обчислювальної техніки, засобів і каналів зв’язку, комп’ютерних інформаційних мереж.
Ушакова І.О., Плеханова Г.О. [155]	<b>Автоматизована інформаційна система (АІС)</b> – система, що реалізує інформаційні технології у сфері управління при сумісній роботі управлінського персоналу та комплексу технічних засобів.

\* Джерело: складено автором

В свою чергу, погоджуємося з думкою авторів, які під терміном автоматизована інформаційна система розуміють не тільки її апаратну і програмну частини, але і інформацію, яка в ній міститься, методи її обробки, передачі, а також фахівців, які взаємодіють з цією системою.

ERP системи – це набір інтегрованих програм, які комплексно, в єдиному інформаційному просторі підтримують усі основні аспекти управлінської діяльності підприємств – планування ресурсів (фінансових, людських, матеріальних) для виробництва товарів (послуг), оперативне управління виконанням планів (у тому числі постачання, збут, ведення договорів), усі види обліку, аналіз результатів господарської діяльності [22, с. 72]. Основною задачею ERP-системи є допомога менеджерам в управлінні організацією як системою. Використання ERP системи дозволяє використовувати єдину інтегровану програму замість декількох розрізнених, яка може управляти обробкою, логістикою, дистрибуцією, запасами, витратами, доставкою, виставлянням рахунків, бухгалтерським обліком, податковим обліком тощо.

Характеристика програмних рішень в області автоматизації управління підприємствами, представлені на українському ринку наведена в Додатку Ю.

Як показує дослідження (рис. 3.3), сумарна частка трьох провідних постачальників ERP-систем у 2012 році становила 88 %. Лідером ринку була компанія "SAP", частка якої становила 49%. Другу і третю позиції в списку ТОП-3 займали, відповідно, компанії "1С" (частка 31%) і НПП "Інформаційні Технології" (8%).

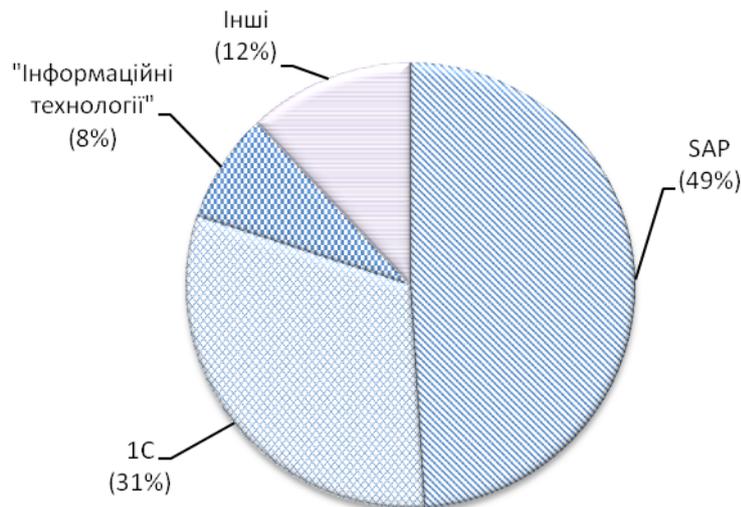


Рис. 3.3. Частка основних постачальників ERP-систем на українському ринку у 2012 році\*

\*Джерело: побудовано автором з використанням [156]

Локальні системи, насамперед, характеризуються низьким діапазоном вартості і невеликими термінами впровадження. Фактично підприємство може самостійно провести настройку та впровадження системи. При цьому найчастіше локальні системи є відокремленими програмами. Мінусами даних рішень є їх слабка або повна відірваність від усього інформаційного простору компанії. Дані в систему заводяться вручну, вони не можуть бути вивантажені з інших програм і використовуватися іншими інформаційними системами.

Саме з цієї причини подібні програми не рекомендуємо застосовувати на середніх і великих підприємствах, де інформаційні потоки достатньо великі і потрібна єдина інформаційна середа для забезпечення життєдіяльності підприємства.

Фінансовий відділ ПАТ «Вімм Білль Данн Україна» у своїй роботі використовує програмне забезпечення «1С: Бухгалтерія» (версія 7.7) та Excel для формування бюджетів, управлінської звітності, аналізу результатів діяльності компанії.

На нашу думку, дана схема управління та моніторингу інформації є прийнятною для малого бізнесу. В свою чергу виробниче підприємство з номенклатурою продукції більше 80 одиниць та кількістю працюючих – 1410 осіб потребує впровадження комп'ютерних інформаційних систем, адже їх відсутність, призводить ще до таких проблем як:

1. Збільшення кількості помилок, які пов'язані з людським фактором.

2. Неможливість одночасно працювати з одним і тим же файлом декільком користувачам. Це призводить до збільшення термінів підготовки управлінської звітності, особливо при закритті періоду. Часто порушується послідовність роботи з одним і тим же файлом. Усе це в результаті приводить до необхідності витрачання додаткового часу на перевірку та уточнення достовірності даних.

3. Необхідність додаткової обробки даних в Excel із бухгалтерської програми для управлінських потреб. Даний факт також не оптимізує терміни підготовки необхідної менеджменту інформації, а значить, зменшує обсяг часу, необхідний для прийняття рішень.

5. Обмеження по об'єму даних. Для того, щоб опрацювати дані по звітності багаточисельні зв'язки між листами лише ускладнюють роботу з інформацією і приводять до додаткових помилок.

Таким чином, для впровадження інформаційної системи в підрозділі контролінгу молокопереробного підприємства, на нашу думку, слід провести такі підготовчі заходи:

1) провести аналіз варіантів ІС з метою вибору оптимальних для конкретного підприємства;

2) здійснити підбір персоналу, здатного впроваджувати та обслуговувати обрану ІС.

З метою вирішення вищезазначених проблем запропонуємо деякі види корпоративних інформаційних систем, що можуть бути застосовані на ПА «Вімм Білль Данн Україна»:

1. *Система управління ресурсами підприємства*. MRP (Material Requirements Planning) – планування матеріальних потреб; MRPII (Manufacturing Resource Planning) – планування ресурсів виробництва; ERP (Enterprise Resource Planning) – планування ресурсів підприємства;

2. *Система управління логістикою* (SCM, Supply Chain Management – управління ланцюжками постачання);

3. *Система управління даними про вироби на промислових підприємствах* (PDM, Product Development Management – управління складанням виробів).

4. *Система надання даних для аналізу керівництву* (MIS, Management Information Systems).

Івахненко С.В. зазначає, що «в українських реаліях найбільш актуальними є такі концепції КІСП, як MRPII і ERP, зокрема йде зростаюча тенденція саме до впровадження ERP-систем в діяльність різних компаній» [72].

У результаті дослідження ринку послуг ERP-систем в Україні, враховуючи розмір, особливості діяльності та річний оборот ПАТ «Вімм Білль Данн Україна» для цілей підприємства було обрано – AP Business All-in-One (SAP ERP).

SAP Business All-in-One – це ERP-система світового класу для управління бізнес-процесами компанії, налаштована з урахуванням галузевої специфіки і підтримуюча постійне зростання підприємства. Дана система призначена для компаній з річним оборотом від 20 млн. євро і штатом співробітників від 50 чоловік. Дана інформаційна система призначена для потреб середнього бізнесу та автоматизує всі бізнес-процеси компанії, в тому числі:

– управлінський облік;

- автоматизація казначейства та бюджетування;
- збут і розподіл;
- постачання та обробка закупок;
- управління запасами та складами;
- управління виробництвом: планування і виконання виробництва;
- аналітика і корпоративний портал.

Таким чином, використовуючи AP Business All-in-One можна здійснювати аналіз доходів та витрат компанії в розрізі клієнтів і продукції, що дозволить повніше оцінити, наскільки ефективно працює компанія. Є можливість централізувати й посилити контроль за платоспроможністю підприємства, а також поліпшити загальну грошову позицію товариства та зменшення дебіторської заборгованості. Також централізований аналіз в режимі реального часу надає можливість максимально ефективно використовувати грошові кошти та підвищити доходи компанії.

Інформаційною базою та бізнес-платформою для здійснення фінансового контролінгу в управлінні витратами є один з модулів SAP Business All-in-One — модуль «контролінг» (CO). Модуль CO орієнтований на надання керівництву всього переліку необхідної управлінської інформації. Даний модуль дозволяє виконувати наступні операції:

- планування та облік витрат по окремих структурних одиницях підприємства, місцями виникнення витрат, центрам фінансової відповідальності;
- використання різних методів обліку і калькулювання витрат;
- оцінка дохідності окремих видів діяльності;
- визначення планової і фактичної собівартості окремих видів продукції;
- складання бізнес-плану підприємства й іншої управлінської звітності.

У цілому модуль CO забезпечує керівництву підприємства умови для швидкого вироблення якісних управлінських рішень і для оперативного реагування на зміни умов ринку.

Враховуючи значну кількість переваг при впровадженні ERP-системи, основним аспектом все ж є спрощення процедури прийняття управлінських рішень топ-менеджментом молокопереробних підприємств, що досягається за рахунок удосконалення доступу до інформації всіх підрозділів підприємства та можливості швидкої реакції на зміни в бізнес-процесах, а також ринкових умов.

Отже, спробуємо удосконалити контролінг витрат на молокопереробних підприємствах шляхом формування відділу контролінгу та встановлення ERP-системи на підприємстві ПАТ «Вімм Білль Данн Україна».

На сайті компанії SAP [157], за допомогою спеціального модуля було розраховано запровадження вартість даної системи на ПАТ «Вімм Білль Данн Україна». При розрахунку вартості враховувалась конфігурація програми для промислового виробництва, загальна кількість працюючих товариства та користувачів програми. Таким чином вартість даного інформаційного забезпечення для аналізованого підприємства становила від 129,2 тис. євро.

Оскільки нині відділ контролінгу на підприємстві відсутній, основні функції фінансового контролінгу покладено на інших працівників фінансово-економічного відділу, до того ж його робота здійснюється без використання автоматизованої інформаційної системи, а усі аналізи проводяться з використанням редактора електронних таблиць Excel, пропонуємо створити службу контролінгу у такому складі: ризик-менеджер, аналітик консолідованої інформації, начальник служби контролінгу.

Спробуємо визначити доцільність та ефективність впровадження служби контролінгу та ERP-системи на ПАТ «Вімм Білль Данн Україна» оскільки створення нового структурного підрозділу повинне бути економічно обґрунтованим.

В науковій літературі не виявлено єдності підходів щодо розрахунку ефективності впровадження служби контролінгу та автоматизованої системи

управління на підприємстві. З урахуванням означеного, у дисертаційній роботі запропоновано методику розрахунку показника ефективності впровадження ERP-системи та служби контролінгу за такою формулою:

$$E = EP/V, \quad (3.1)$$

де  $E$  - ефективність впровадження автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу;

$EP$  - щорічна економія від оптимізації комунікацій та максимально результативного використання інвестованого менеджментом часу і уваги на основі використання автоматизованої системи управління та функціонування служби контролінгу, грн.

$V$  - витрати на впровадження та функціонування автоматизованої системи управління та служби контролінгу, грн.

З точки зору корпоративного управління ефективність менеджменту визначається максимально результативним використанням менеджерами найбільш рідкісного з усіх ресурсів - кількості інвестованого ними часу і уваги. Отже, менеджери повинні розподіляти свій час і увагу надзвичайно розумно. Час і увага є обмеженим ресурсом.

При впровадженні автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу важливо домогтися, щоб ці системи були цінним інструментом використання такого рідкісного ресурсу як час і увага менеджменту. Необхідно концентрувати увагу на тому, яким чином ці впровадження зможуть поліпшити ефективність менеджменту та оптимізувати комунікацію.

Основним ефектом впровадження автоматизованої системи управління та функціонування служби контролінгу є інформація:

- ефект від урахування додаткової інформації (внаслідок впровадження облікових інформаційних систем). Підвищення ефективності рішень, що приймаються на основі більш достовірної інформації;

- скорочення часу, що витрачається співробітниками на збір, обробку, пошук, передачу інформації;

- зниження ризиків через своєчасний доступ до інформації;
- зниження ризику помилок.

Максимізувати ефективність впровадження автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу необхідно намагатися шляхом збільшення чисельника (економії від оптимізації комунікацій та максимально результативного використання інвестованого менеджментом часу і уваги) і зменшення знаменника (витрати на впровадження та функціонування та автоматизованої системи управління і служби контролінгу). Використання цієї формули ПАТ «Вімм Білль Данн Україна» дасть можливість забезпечити керівництво якісною інформацією, скоротити кількість помилкових рішень (не призводить до втрати часу) та визначити конкурентоспроможність підприємства.

Витрати на впровадження та функціонування автоматизованої системи управління служби контролінгу пропонуємо розраховувати за формулою:

$$B = 3B + 3П + ПЗ + ІВ, \quad (3.2)$$

де 3B - загальногосподарські (сукупні) витрати підприємства;

3П - витрати, пов'язані з виплатою та відрахуваннями із заробітної плати працівникам контролінгової служби;

ПЗ - витрати, пов'язані із придбанням та підтримкою програмного забезпечення;

ІВ - інші витрати, пов'язані з діяльністю відділу контролінгу.

При розрахунку ефективності служби контролінгу необхідно спочатку розрахувати наступні статті витрат, пов'язані з її створенням:

– заробітну плату та нарахування на заробітну плату працівників відділу контролінгу;

– витрати на придбання обладнання та програмного забезпечення для служби контролінгу;

– інші витрати, пов'язані з діяльністю служби контролінгу.

Впровадження системи вимагає великих інвестицій на початкових етапах її впровадження. До початкових інвестицій на створення служби

контролінгу відносяться всі витрати, пов'язані з організаційною діяльністю служби. Для ефективної діяльності кожного з працівників потрібно забезпечити персональним комп'ютером. Відповідно до системних вимог, які висуваються до комп'ютерів використанням автоматизованої інформаційної системи (розмір оперативної пам'яті – 4 Gb та двоядерний процесор), було обрано оптимальний за співвідношенням ціна-якість комп'ютер. Телефони для працівників служби вирішено не купувати, оскільки на складі є резервні апарати, які можна встановити для забезпечення внутрішнього та міського зв'язку. Замість принтера та факсу окремо для користування вирішено придбати багатофункціональний пристрій. До вартості офісних меблів включено три стільця, шафу та тумбу під папери. Додаткові столи можна взяти з інших відділів. Початкові інвестиції – витрати на придбання обладнання для забезпечення діяльності служби контролінгу. Підсумовуючи всі витрати можна скласти зведену таблицю річних витрат на створення служби контролінгу на ПАТ «ВДБ Україна» (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

**Загальна сума загальногосподарських витрат, пов'язаних зі створенням служби контролінгу на ПАТ «Вімм Білл Данн Україна», грн.\***

№ п/п	Назва	Вартість, грн	Кількість одиниць	Загальна сума витрат, грн
1	2	3	4	5
<b>1</b>	<b>Початкові (разові інвестиції на створення служби), у тому числі</b>	х	х	<b>1340100</b>
1.1	Витрати на придбання обладнання			
1.1.1	Комп'ютер з встановленою операційною системою	4569	3	13707
1.1.2	Монітор (17 "ViewSonic E100 VB278B)	2980	3	8940
1.1.3	БФП	4899	1	4899
1.1.4	Придбання офісних меблів	5860	1	3860
1.1.5	Придбання програмного забезпечення MS Office	2898	3	8694
	Всього витрати на придбання обладнання	х	х	40 100
<b>2</b>	<b>Заробітна плата та нарахування на заробітну плату за рік, у тому числі</b>	х	х	<b>401737</b>
	Начальник служби контролінгу	х	х	178550
	Ризик-менеджер	х	х	115727

Продовж. табл. 3.11

1	2	3	4	5
	Аналітик консолідованої інформації	x	x	107461
<b>3</b>	<b>Інші витрати на забезпечення діяльності служби, у тому числі</b>			<b>9538</b>
3.1	Канцелярські витрати	x	x	820
3.2	Місцеві переговори (абонентська плата)	x	x	718
3.3	Підвищення кваліфікації працівників	x	x	8000
	<b>Загальногосподарські витрати всього</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>1 751 375</b>

\* Джерело: розраховано автором на підставі власним досліджень

Нарахування на заробітну плату працівників служби контролінгу проведені з розрахунку 37,77%, яке відповідає 34 класу ризику, присвоєного даному підприємству. Розрахунок проведено з врахуванням цін, дійсних станом на 28.02.2014 року в електронному магазині «Rozetka» [158]. До інших витрат, пов'язаних з діяльністю служби контролінгу протягом року, можна віднести канцелярські витрати (офісний папір, канцелярське приладдя); витрати на місцеві переговори та підтримку інформаційного забезпечення служби (встановлення антивірусу, сервісна підтримка); витрати на участь працівників у тренінгах, конференціях, оплата відпусток.

Для розрахунку ефективності впровадження автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу визначимо спочатку щорічний ефект від оптимізації комунікацій (рис 3.4).



Рис. 3.4. Вартість 1 години топ-менеджерів компаній FMCG-сектору в 2014 році, \$ за годину\*

\* Джерело: розраховано автором за даними Forbes.ua [159]

Економія часу Ради Директорів на засіданнях складе 1 годину на тиждень. Економія часу директорів на щоденних рішеннях складе 4 години на тиждень.

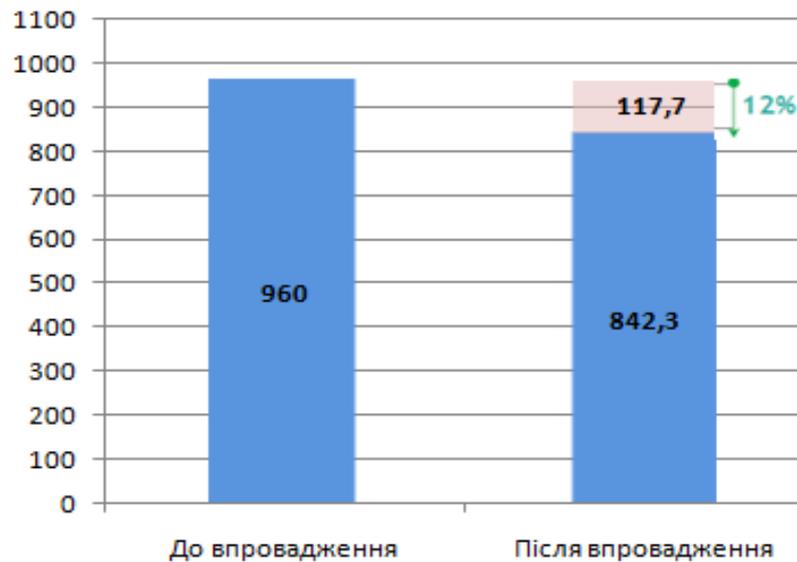


Рис. 3.5. Загальний річний ефект<sup>\*</sup>, тис. грн.

<sup>\*</sup>Джерело: побудовано автором за даними [159]

За даними Forbes.ua (2014), річний дохід 7 директорів компаній FMCG-сектора в середньому складає 960 тис. дол. Як показує рис. 3.2, річна економія на трудозатратах директорів складе 117,7 тис. дол. або 12 % (220 годин).

З метою визначення впливу щорічної економії на показник рівня ефективності впровадження та функціонування автоматизованої системи управління підприємством і служби контролінгу, проведемо відповідні розрахунки (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Розрахунок ефективності впровадження автоматизованої системи управління підприємством та служби контролінгу на підприємстві

ПАТ «Вімм Білль Данн Україна»<sup>\*</sup>

Щорічна економія		Вартість проекту	
1	2	3	4
Економія від оптимізації комунікацій		Витрати на покупку програмного забезпечення, грн.	1292000

Продовж. табл. 3.12

1	2	3	4
Економія часу на щорічних засіданнях на тиждень, година	1		
Економія часу на щоденних рішеннях на тиждень, година	4	Заробітна плата служби контролінгу, грн.	401737
Річна економія на трудозатратах директорів, годин	220		
Кількість директорів	7	Навчання персоналу, грн.	26667
Вартість 1 години часу 7 топ-менеджерів, грн.	5350	Супроводження, грн.	48889
Всього за рік, грн.	1177000	Інші витрати на забезпечення діяльності служби, грн.	9538
<b>Підготовка МСФО</b>		<b>Разом</b>	<b>1778831</b>
Вартість 1 години аудитора, грн.	750		
Трудозатрати, годин	50		
Кількість аудиторів	1		
Всього за рік, грн.	150000		
<b>Разом на компанію за рік</b>	<b>1327000</b>		

*\*Джерело: розраховано автором на основі власних досліджень*

Таким чином, за результатами розрахунків визначено, що при можливому впровадженні системи AP Business II-in-One (SAP ERP) та служби контролінгу на підприємстві ПАТ «Вімм Білль Данн Україна» рівень ефективності використання автоматизованої системи становить  $E = 1327000/1778831 = 0,74$ . Орієнтовна окупність становить приблизно 1,5 року.

Розрахунок термінів окупності для подібних програмних систем є завжди питанням досить складним. Це залежить від вибору критеріїв оцінки економічної ефективності самих автоматизованих процесів. Впровадження інформаційної системи дозволяє збільшити об'єм продажів не менше ніж на 15-30%, а економічний ефект від зниження втрат окупає всі витрати на систему вже через 9-12 місяців після початку її роботи в повному контурі.

Отже, виходячи з аналізу отриманих даних, можна зробити висновки, що впровадження контролінгової діяльності на підприємстві буде доцільним та економічно обґрунтованим.

Розробка контролерами рекомендацій щодо скорочення затрат, підвищення прибутковості та рентабельності підприємства дозволить скоротити час прийняття управлінських рішень керівництвом.

Разом з тим, за допомогою фінансового контролінгу не лише будуть прийматися управлінські рішення, але й постійно проводитиметься їх оцінка, з метою відбору найбільш ефективних рішень та використання отриманих даних при подальшій розробці пропозицій. Але ці переваги вдасться забезпечити лише у тому випадку, якщо у штат служби будуть набрані кваліфіковані, ініціативні співробітники. Недостатність знань спеціалістів-контролерів може спричинити зниження оперативності та якості обробки інформації.

SAP Business All-in-One дозволяє оперативніше реагувати на зменшення купівельного попиту, шляхом підвищення якості роботи з клієнтом, а отже й посилювати свою конкурентоспроможність. Визначимо основні можливості при спланованому впровадженні системи AP Business All-in-One (SAP ERP) (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

**Ефективність впровадження AP Business All-in-One, визначена працівниками компанії SAP на основі проведених досліджень\***

<b>Сфера проблеми</b>	<b>Сутність проблем</b>	<b>Ефект від впровадження AP Business All-in-One для товариства</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<b>ФІНАНСИ</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ріст простроченої дебіторської заборгованості;</li> <li>- Дефіцит власних грошових коштів;</li> <li>- Необхідність пошуку додаткових засобів</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Зменшення розміру простроченої дебіторської заборгованості на 10-15%</li> </ul>
<b>ВИРОБНИЦТВО</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Збільшення загально виробничих витрат;</li> <li>- Нераціональне збільшення запасів ГП;</li> <li>- Відсутність матеріалів для виробництва</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Зменшення загально виробничих витрат на 5-10%;</li> <li>- Скорочення часу на розробку нових продуктів на 5-10%;</li> <li>- Збільшення продуктивності планування на 10-25%</li> </ul>
<b>ЗБУТ</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Зменшення обсягів реалізації;</li> <li>- Зниження рентабельності;</li> <li>- Відсутність інформації про закупки та виробництво продукції</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Збільшення обсягів реалізації на 10-15%;</li> <li>- Збільшення ефективності процесу реалізації на 30-40%;</li> </ul>

1	2	3
<b>ЛОГІСТИКА</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Затоварення складів;</li> <li>- Пересорт продукції;</li> <li>- Збільшення собівартості зберігання</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Зменшення рівня запасів на 5-10%;</li> <li>- Зменшення неліквідних товарів на 30-40%;</li> <li>- Зменшення складських витрат на 5-20%</li> </ul>
<b>ПОСТАЧА- ННЯ</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Витрати від «випадкових» покупок</li> <li>- Неоптимальні закупочні ціни;</li> <li>- Затримки поставок</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Зниження цін на закупку до 10-15%</li> </ul>

\* Складено автором на основі матеріалів сайта SAP [157]

Проте, при прийнятті рішення інтеграції ERP-системи в процес управління молокопереробного підприємства необхідно пам'ятати, що система сама по собі не збільшить прибутковість компанії, це інструмент, який допомагає співробітникам підвищувати ефективність і якість бізнес-процесів, а підприємству розвиватись більш динамічно та успішно.

Отже, перспективи розвитку автоматизованих інформаційних систем на молокопереробних підприємствах України полягають у застосуванні ERP-систем, не дивлячись на складності, пов'язані з їх впровадженням та значні витрати часу і коштів. Головним результатом використання зазначених систем є скорочення часу на пошук інформації та прийняття якісних управлінських рішень.

Система фінансового контролінгу в управлінні витратами на підприємстві використовує сучасні інформаційні технології, що дозволяє своєчасно представляти інформацію для його внутрішнього управління, оперативно контролювати витрати та оцінювати результати його діяльності. Тому, на нашу думку, систему фінансового контролінгу обов'язково слід поєднувати з інформаційно-комунікаційними технологіями та програмними продуктами.

### **3.3. Напрями підвищення ефективності фінансового контролінгу витрат**

Запропонований у попередньому розділі підхід до діагностики ефективності управління витратами молокопереробних підприємств на основі збалансованої системи показників та бенчмаркінгу дозволив оцінити їх прихований виробничий та управлінський потенціал. Спробуємо розробити шляхи його активізації.

Побудова імітаційної моделі дозволяє моделювати та прогнозувати ефективність заходів щодо оптимізації витрат підприємств. На основі прикладної програми Vensim PLE [161] проведемо серію імітаційних експериментів та побудуємо модель, за допомогою якою можна прокручувати різні сценарії розвитку. Vensim – це набір спеціалізованих програмних засобів для побудови і аналізу моделей системної динаміки.

Проведення імітаційного моделювання дозволяє зробити певні висновки стосовно подальшої діяльності підприємства щодо управління витратами. Основна задача планування імітаційного експерименту - із усіх припустимих обрати такий план, який дозволив би отримати найбільш вірогідні значення функції відгуку при фіксованій кількості випробувань.

Експериментування з побудови та апробації різних сценаріїв управління витратами може надати базу щодо прийняття управлінських рішень. Застосування саме сценарного підходу в процесі управління витратами обумовлено тим, що в умовах високої невизначеності та швидких змін навколишнього середовища розробляти стратегію, що базується лише на одному імовірнісному прогнозі, є занадто ризикованим. В нестабільному оточенні існує багато варіантів майбутнього. Використання сценарного підходу несе в собі побудову, створення різноманітних й однаково схожих на правду варіантів розвитку майбутнього, які є добре структурованими та логічними [162, с. 26].

Для моделювання прийняття фінансових рішень використовуються такі дані: початок моделювання - 2008 рік, кінець моделювання - 2015 рік, крок моделювання - рік.

Перш за все за допомогою програми Vensim побудуємо імітаційні зв'язки (рис. 3.6, 3.8) та дерево причинно-наслідкових зв'язків формування собівартості продукції та інтегрального показника ефективності управління витратами (рис. 3.7, 3.9).

Модель формування собівартості наведена на рис. 3.6. Змінними індикаторами, які характеризують складові собівартості підприємства є: 1) виробнича собівартість (сировина та матеріали, транспортно-заготівельні витрати, допоміжні матеріали, витрати на оплату праці, витрат на паливо і енергію, загальновиробничі витрати та інші виробничі витрати; 2) комерційні витрати (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати); 3) повна собівартість продукції (виробнича собівартість та комерційні витрати).



Рис. 3.6. Імітаційна модель формування собівартості\*

\*Джерело: побудовано автором

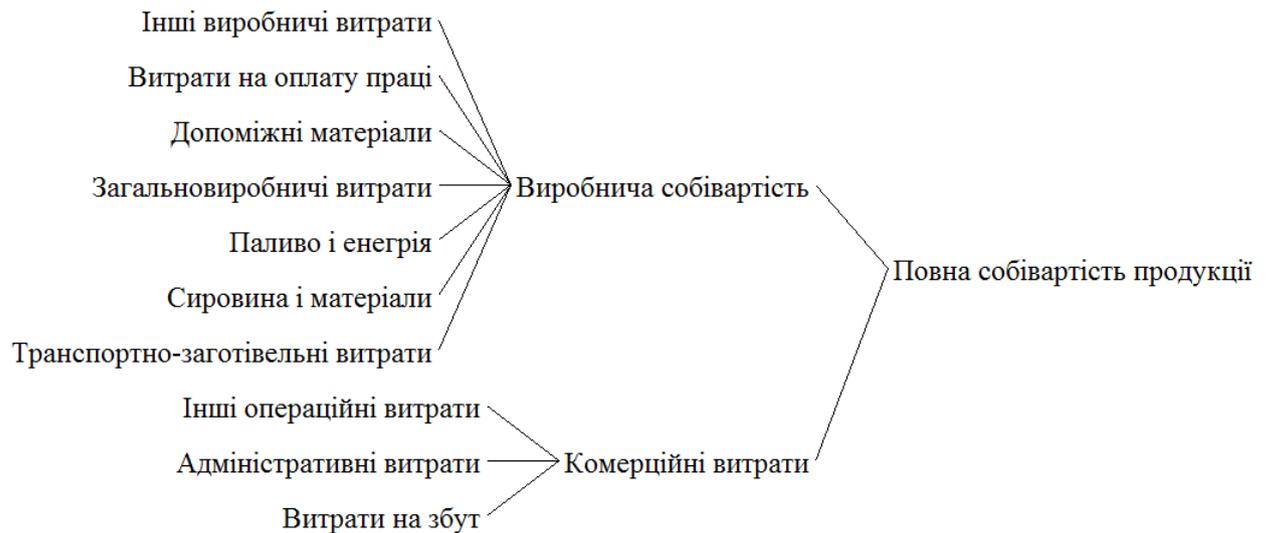


Рис. 3.7. Дерево причинно-наслідкових зв'язків формування собівартості\*

\*Джерело: побудовано автором

Імітаційна модель оцінки ефективності управління витратами молокопереробного підприємства наведена на рис. 3.8.

Згідно з рис. 3.8, до множини моделювання входять 15 коефіцієнтів, які формують інтегральний показник ефективності управління витратами, що були описані у розділі 2. Узагальнюючий показник ефективності управління витратами моделюється за формулою:

Узагальнюючий показник управління витратами = рентабельність діяльності\*0,075 + рентабельність витрат діяльності\*0,075 + коефіцієнт маневреності власного капіталу\*0,075 + рентабельність власного капіталу\*0,075 + коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості\*0,075 + + коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості\*0,075 + чиста рентабельність продаж\*0,005 + рентабельність витрат на збут\*0,005 + + рентабельність операційних витрат\*0,075 + рентабельність управління виробничими процесами\*0,075 + рентабельність основних засобів\*0,075 + + рентабельність адміністративних витрат\*0,075 + рентабельність персоналу\*0,005 + продуктивність праці\*0,005 + рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком\*0,005.



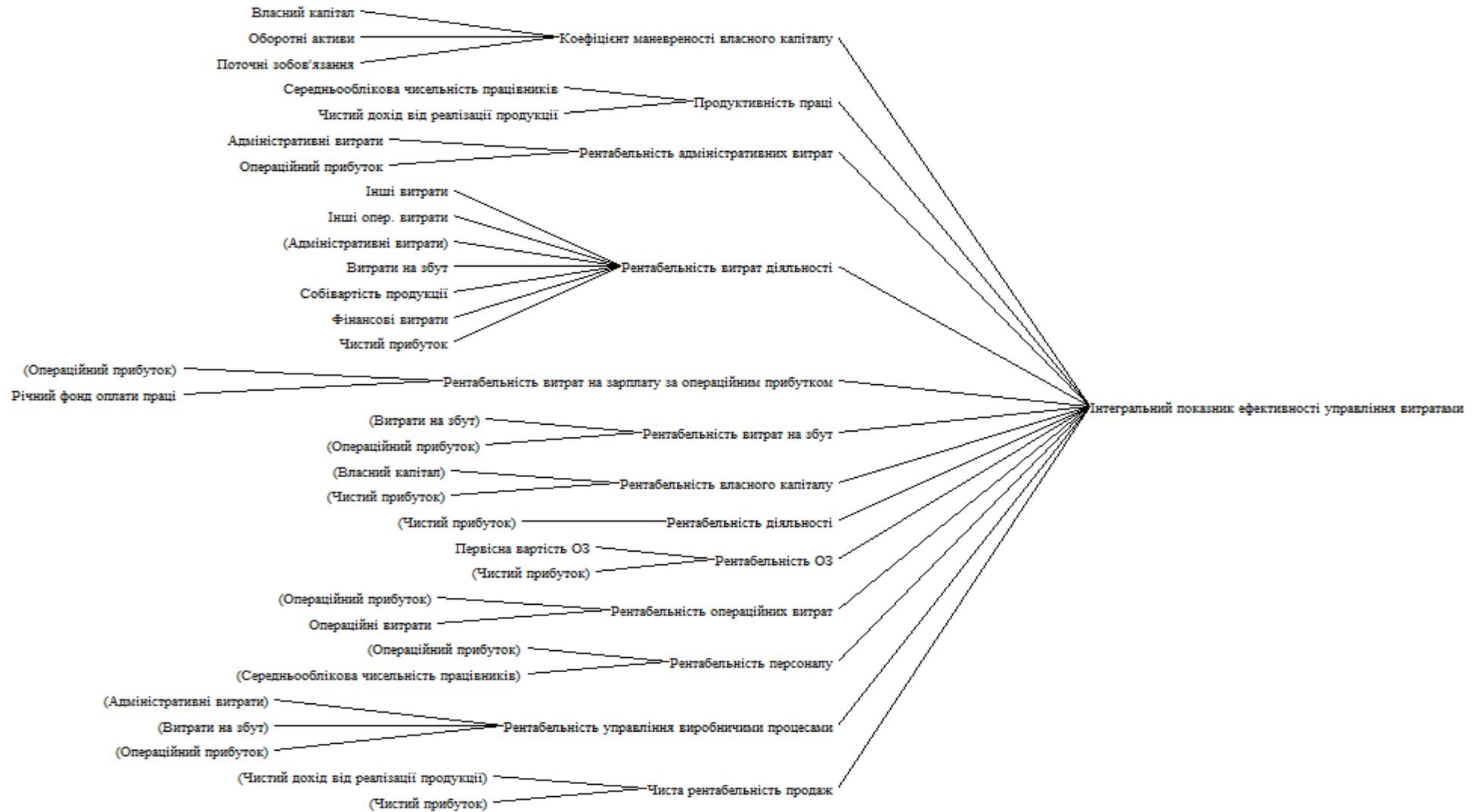


Рис. 3.9. Дерево причинно-наслідкових зв'язків формування інтегрального показника ефективності управління витратами\*

\*Джерело: побудовано автором

Змінними та константами, які характеризують складові управління витратами підприємства є:

- чистий дохід від реалізації продукції;
- собівартість продукції.
- власний капітал;
- оборотні активи;
- необоротні активи;
- інші витрати;
- інші доходи;
- фінансові витрати;
- інші операційні витрати;
- вартість основних засобів;
- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;

*Константи:*

- грошові кошти;
- довгострокові зобов'язання;
- поточні зобов'язання;
- векселі видані;
- векселі одержані;
- середньооблікова чисельність працівників.

*Потік: виручка, витрати.*

«Time» - допоміжна змінна, яка повертає номер року на кожному кроці моделювання, рік.

*Вбудована функція WITH LOOKUP (A, B):*

A - змінна часу;

B - значення змінної для заданого моменту часу.

Використовуючи результати проведеного у другому розділі дисертації аналізу діяльності підприємств проведемо імітаційні експерименти щодо зниження витрат для молокопереробних підприємств. Як показав аналіз

собівартості підприємства у попередньому розділі, для молокопереробних підприємств характерне зростання як прямих, так і непрямих витрат.

Пропонується проаналізувати наступні сценарії маніпулювання витратами для оцінки їх впливу на ефективність управління витратами. Будемо використовувати темпи зниження показників до 10 %. У якості відгуку будемо розглядати показники управління витратами, собівартості продукції, валового прибутку та чистого прибутку.

Для моделювання управлінських впливів, проводимо 13 імітаційних експериментів для молокопереробного підприємства (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

## Сценарії оптимізації витрат підприємства\*

Сценарії	Компоненти сценарію				
	витрати на сировину і матеріали	витрати на паливо та електроенергію	загально-виробничі витрати	транспортно-заготівельні витрати	комерційні витрати
Прогноз 1	↓ 10%	0	0	0	0
Прогноз 2	0	0	0	0	0
Прогноз 3	0	↓ 10%	0	0	0
Прогноз 4	↓ 8%	↓ 8%	0	0	0
Прогноз 5	0	0	↓ 8%	↓ 8%	0
Прогноз 6	0	0	0	↓ 8%	↓ 8%
Прогноз 7	0	0	↓ 8%	0	↓ 8%
Прогноз 8	0	0	↓ 5	↓ 5	↓ 5
Прогноз 9	↓ 5	↓ 5	↓ 5	↓ 5	↓ 5

\*Джерело: побудовано автором

За результатами імітаційних експериментів оберемо найбільш ефективні заходи на основі зростання узагальнюючих показників управління витратами. Для цього обчислемо відхилення базових показників та показників отриманих у результаті імітаційних експериментів та оберемо максимальні значення.

Для експериментів оберемо підприємства з найнижчим рівнем ефективності управління витратами, розрахованим у розділі 2 - ПАТ "Бель Шостка Україна" та ПАТ "Молочний дім".

Зведемо результати імітаційних ПАТ "Бель Шостка Україна" експериментів в табл. 3.15.

**Моделювання сценаріїв оптимізації витрат  
ПАТ "Бель Шостка Україна" на 2015 рік\***

Сценарії	Змінна				Відхилення
	Собівартість	Валовий прибуток	Чистий прибуток	Інтегральний показник управління витратами	
Базовий	439919	98372	-29226	-0,549	-
Прогноз 1	468663	101974	4676	0,509	1,058
Прогноз 2	444756	98463	1657	0,396	0,945
Прогноз 3	448685	99145	2965	0,458	1,007
Прогноз 4	455657	99432	4268	0,496	1,045
Прогноз 5	449886	98453	3657	0,409	0,958
Прогноз 6	439985	98398	-1785	0,285	0,834
Прогноз 7	445373	99465	3864	0,396	0,945
Прогноз 8	444689	100433	-809	0,298	0,847
Прогноз 9	451648	100754	3979	0,462	1,011
Оптимальний	468663	101974	4676	0,509	1,058

*\*Джерело: побудовано автором*

Таким чином, за критеріями зростання узагальнюючого показника витрат найбільш ефективним є прогноз 1 (зниження матеріальних витрат на сировину і матеріали на 10 %), другий за значущістю - прогноз 4 (скорочення витрат на сировину та матеріали та витрат на паливо і енергію на 8 %), третій - прогноз 9 - скорочення витрат одночасно за всіма вказаними статтями.

Отже, підприємству ПАТ "Бель Шостка Україна" слід спрямувати свої зусилля на скороченні витрат за статтю "матеріальні витрати" і такі заходи будуть найбільш ефективними.

Аналогічно побудуємо імітаційні моделі за даними ПАТ "Молочний дім".

Результати імітаційних оптимізації витрат наведено в табл. 3.16.

**Моделювання сценаріїв оптимізації витрат  
ПАТ "Молочний дім" (Лакталіс) на 2015 рік\***

Сценарії	Змінна				Відхилення
	Собівартість	Валовий прибуток	Чистий прибуток	Інтегральний показник управління витратами	
Базовий	233938	23823	-22313	-4,837	-
Прогноз 1	256745	26975	6430	0,305	5,142
Прогноз 2	234986	23935	-10879	-2,268	2,569
Прогноз 3	238664	24789	3769	0,175	5,012
Прогноз 4	259808	28879	7456	0,378	5,215
Прогноз 5	249678	25086	5684	0,276	5,113
Прогноз 6	238667	24675	-8964	0,245	5,082
Прогноз 7	234422	24890	2435	0,188	5,025
Прогноз 8	248665	25997	4764	0,307	5,144
Прогноз 9	249865	25864	4586	0,275	5,112
Оптимальний	259808	28879	7456	0,378	5,215

*\*Джерело: побудовано автором*

Результати обчислень показують, що найбільш ефективним заходом щодо скорочення витрат є одночасне скорочення витрат на сировину і матеріали та витрат на паливо та електроенергію (експеримент 4), другим за значущістю виявилось зниження витрат на сировину і матеріали на 10 % (експеримент 1). Скорочення витрат на сировину і матеріали на 10 % буде найбільш оптимальним варіантом, адже сприятиме максимальному значенню показника ефективності управління витратами.

Отже, можна зробити висновок, що для отримання найбільшого ефекту підприємству варто спрямовувати зусилля на скорочення витрат за деякими статтями, а не розсіювати свої зусилля на зниження витрат за усіма статтями (витрати на сировину і матеріали, витрати на паливо та електроенергію, загально-виробничі витрати, транспортно-заготівельні витрати, комерційні витрати).

Визначимо фінансові рішення за найбільш ефективними імітаційними експериментами. Залежно від стану управління витратами сформуємо

наступні можливі фінансові рішення щодо оптимізації витрат для молокопереробних підприємств (табл. 3.17):

Таблиця 3.17

### Формування можливих фінансових рішень щодо оптимізації витрат\*

Стаття витрат	Заходи
1	2
Витрати на сировину і матеріали	<ul style="list-style-type: none"> <li>• поглиблена переробка молока;</li> <li>• використання вторинної сировини та реалізація її як самостійної готової продукції;</li> <li>• запобігання фактам порушень норм сировини і нераціональних заміни матеріалів;</li> <li>• ліквідація перевитрат;</li> <li>• розширення спеціалізації підприємств;</li> <li>• раціональне використання використання матеріальних ресурсів, дотримання найсуворішого режиму економії на всіх ділянках виробничо-господарської діяльності підприємства;</li> <li>• чітке дотримання технологічної дисципліни, що призводить до скорочення витрат від браку;</li> <li>• оптимізація асортименту продукції</li> </ul>
Витрати на оплату праці	<ul style="list-style-type: none"> <li>• удосконалення нормування праці;</li> <li>• введення організаційно-технічних заходів, спрямованих на підвищення продуктивності праці;</li> <li>• застосування принципів раціональної організації праці;</li> <li>• збільшення продуктивності праці за рахунок збільшення перевиконання встановлених норм виробітку;</li> <li>• контроль оплати праці простоїв;</li> <li>• посилення контролю за співвідношенням темпів зростання продуктивності праці та заробітної плати</li> </ul>
Паливо та енергія	<ul style="list-style-type: none"> <li>• впровадження енергозберігаючих технологій, а також використання альтернативних джерел енергії;</li> <li>• впровадження датчиків денного – нічного споживання енергії</li> </ul>
Комерційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> <li>• зміна чисельності управлінського персоналу, скорочення адміністративно-управлінських витрат;</li> <li>• оптимізація схем доставки товару</li> </ul>
Транспортно-заготівельні витрати	<ul style="list-style-type: none"> <li>• створення окремих приймальних пунктів під існуючий автомобільний парк;</li> <li>• організація зберігання таким чином, щоб скоротити витрати на транспортування від виробника сировини на склад доставки;</li> <li>• зміни обсягів та вартості ремонтних робіт;</li> <li>• скорочення витрат на утримання й ремонт транспортних засобів; скорочення запасів;</li> <li>• безперервність постачання матеріальних ресурсів, що запобігає простоям у виробництві і забезпечує ритмічне, рентабельне використання обладнання</li> </ul>

1	2
Загальнови-робничі витрати	<ul style="list-style-type: none"> <li>• усунення зайвих витрат та збитків;</li> <li>• зниження витрат на проміжне зберігання;</li> <li>• зміна вартості послуг за опалення, економія споживання води,</li> <li>• зміна обсягу і вартості ремонтних робіт;</li> <li>• здача в оренду приміщень не виробничого характеру, що використовуються не повністю;</li> <li>• продаж або здача в оренду невикористаного обладнання; впровадження нової та удосконалення технології, що застосовується;</li> <li>• механізація та автоматизація виробничих процесів;</li> <li>• рентабельне використання обладнання, своєчасне проведення техобслуговування</li> <li>• зниження витрат на Інтернет і телефонію шляхом контролю витрат;</li> <li>• оптимізація рекламних витрат</li> </ul>

*\*Джерело: побудовано автором на підставі власних досліджень*

Результати проведеного аналізу вказують на необхідність постійного пошуку можливостей оптимізації витрат на виробництво і реалізацію продукції з метою отримання більш достовірної інформації для прийняття оптимальних фінансових рішень.

Однак будь-яке зниження собівартості не повинно призводити до погіршення якості продукції, це є економічно невиправданим. Тому зниження ціни продукції має відбуватися не за рахунок погіршення її якості, а завдяки використанню інших виявлених резервів зниження витрат.

Слід зазначити, що планування витрат та управлінські рішення щодо їх оптимізації здійснюються в умовах невизначеності щодо майбутніх параметрів зовнішнього середовища, у якому функціонує підприємство. У цьому контексті мова може йти про некоректні прогнози, що ґрунтуються на помилкових першопочаткових припущеннях та на невірній оцінці вихідної ситуації. Тому однією з причин, пов'язаних з наявністю значних відхилень фактичних показників від планових зумовлена неточностями у планових розрахунках витрат. Використання саме імітаційного моделювання в процесі управління витратами дозволить розробити різноманітні варіанти логічних сценаріїв управління витратами в умовах високої невизначеності та швидких змін навколишнього середовища.

Розробка імітаційних моделей формування собівартості продукції, оцінки управління витратами і проведення на їх основі імітаційних експериментів, що полягали у формуванні управлінських впливів щодо оптимізації витрат підприємств, дозволили отримати прогностні оцінки їх ефективності. За результатами імітації були обрані найбільш ефективні.

Відповідно до отриманих результатів імітаційного моделювання були запропоновані можливі заходи оптимізації витрат для молокопереробних підприємств.

### Висновки до розділу III

На основі дослідження можливостей вдосконалення контролінгу витрат молокопереробних підприємств, нами було сформульовано такі висновки та пропозиції:

1. З метою вдосконалення фінансового контролінгу в управлінні витратами на підприємстві автором здійснено апробацію інноваційних інструментів контролінгу, найбільш привабливих для застосування, виходячи з запропонованих критеріїв. На основі практичних розрахунків обгрунтовано доцільність використання CVP- аналізу, таргет-костингу та Activity Based Costing, що дозволить отримати менеджменту достатню кількість інформації для прийняття оперативних і стратегічних рішень, які сприятимуть підвищенню прибутковості продукції, окремих бізнес-процесів та підприємства в цілому.

2. У дисертаційній роботі запропоновано інтеграцію автоматизованої інформаційної системи фінансового планування та контролю витрат з метою удосконалення системи внутрішньої звітності та інформаційного забезпечення прийняття фінансових рішень. Доведено, що не дивлячись на високу вартість запровадження зазначеної інформаційної системи, термін її окупності відносно невеликий, що досягається в тому числі за рахунок постійного доступу до необхідної інформації та можливості її якісного аналізу, а також щорічної економії часу на підготовку управлінської звітності від оптимізації комунікацій.

3. Прийняття фінансових рішень в системі контролінгу витрат повинно базуватись на використанні певних економіко-математичних методів та моделей. Проведене прогнозування показників фінансової результативності підприємства на основі імітаційного моделювання спрогнозувати наслідки множини фінансових рішень щодо зниження витрат на молокопереробних підприємствах та визначити на їх основі найбільш ефективні.

Основні результати дослідження, описані в даному розділі, відображені у наукових працях автора [163], [164], [165].

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення і нове практичне розв'язання наукового завдання, що полягає у розвитку теоретико-методичних підходів до управління витратами підприємств на основі впровадження інструментарію фінансового контролінгу. Результати проведеного дослідження дають підстави зробити такі висновки і пропозиції:

1. За результатами проведеного дослідження різнопланових підходів до трактування дефініції обґрунтовано авторське тлумачення сутності контролінгу витрат як підсистеми фінансового контролінгу, що методично та інформаційно підтримує процес управління витратами шляхом координації планування, обліку, аналізу та контролю за витратами підприємства в цілому, окремих центрів відповідальності та бізнес-процесів, що забезпечує прибутковість та економічний розвиток підприємства в довгостроковій перспективі.

2. Проведене дослідження дозволило систематизувати існуючі ознаки до класифікації витрат та об'єднати їх з елементами управління витратами (планування, облік, аналіз, координація, організація, мотивація, контроль, інформаційне забезпечення). Такий підхід сприяє глибшому розумінню призначення та функціональної ролі різних видів витрат та підсилює можливості виявлення резервів підвищення результативності діяльності підприємства, оскільки дозволяє виділити ту частину витрат, на яку може вплинути менеджер та задовільняє потреби у необхідній та достатній інформації для прийняття рішення у конкретний момент часу.

3. Результати апробації запропонованого підходу до визначення набору інструментів фінансового контролінгу в управлінні витратами підприємств засвідчили важливість використання CVP-аналізу, таргет-костингу та Activity Based Costing та були імплементовані в діяльність молокопереробних підприємств.

4. Проведений у дисертації аналіз специфіки діяльності молокопереробних підприємств дозволив визначити особливості формування витрат на

виробництво молокопродукції: сезонність виробництва, низька якість молочної сировини висока питома вага матеріальних витрат, короткий строк зберігання сировини, низька купівельна спроможність населення, що має визначальний вплив на формування собівартості готової продукції та фінансовий результат діяльності. Дослідження структури витрат молокопереробних підприємств показало, що значною є частка непрямих витрат. Таким чином, контролінг витрат має бути сконцентрованим на виявленні резервів зниження ресурсів на забезпечення операційної діяльності підприємств, перш за все - скорочення непрямих та постійних витрат.

5. Проведена комплексна оцінка ефективності управління витратами молокопереробних підприємств з використанням запропонованої збалансованої системи показників засвідчила, що протягом аналізованого періоду більше половини молокопереробних підприємств мали низькі як окремі ключові, так і інтегральні показники ефективності управління витратами. За допомогою бенчмаркінгу автором встановлено, що на молокопереробних підприємствах основна увага зорієнтована саме на оперативному, а не на стратегічному управлінні витратами, тобто спрямована на визначення короткострокових факторів впливу на рівень витрат, їх структуру та поведінку.

6. Результати діагностики діючої системи контролю та планування витрат на досліджуваних підприємствах свідчать про проблеми відсутності координації дій працівників та дублювання функцій різними підрозділами, що призводить до ризику викривлення інформації та негативно впливає на результативність діяльності. На молокопереробних підприємствах найбільш затребуваними компетенціями є аналіз, контроль, планування та оптимізація витрат, найменш - інформаційне забезпечення, мотивація, розробка стратегії. Автором обґрунтовано необхідність створення окремого відділу чи посади фінансового контролера та запропоновано перелік його функцій. Для організації ефективної системи контролю витрат на молокопереробних підприємствах в роботі обґрунтовано необхідність формування центрів

фінансової відповідальності, що забезпечить надання релевантної інформації про витрати і результативність діяльності менеджерів та підрозділів.

7. У дисертаційній роботі обґрунтовано доцільність впровадження автоматизованої інформаційної системи для фінансового планування та контролю витрат з метою удосконалення системи внутрішньої звітності. Доведено, що не зважаючи на високу вартість рекомендованої ERP-системи для молокопереробних підприємств, доцільність її впровадження досягається через відносно вивільне коштів за рахунок прискорення обміну інформації та економії часу на підготовку управлінської звітності.

8. Прийняття фінансових рішень в системі контролінгу витрат повинно базуватись на використанні економіко-математичних методів та моделей. Проведене прогнозування показників фінансової результативності підприємства на основі імітаційного моделювання дозволило спрогнозувати наслідки множини фінансових рішень щодо зниження рівня витрат на молокопереробних підприємствах та визначити на їх основі найбільш раціональні.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аткинсон Е.А. Управленческий учет. – 3-е изд.: пер. с англ. / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Янг Марк С. – М.: ИД «Вильямс», 2005. – С. 878.
2. Ананькина Е.А. Управление затратами: конспект лекцій / Е.А. Ананькина, Н.Г. Данилочкина. – М.: ПРИОР, 1998. – 64 с.
3. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К.: «Ника – Центр», 1998. – 480 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
5. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами : навч.-метод. посіб. [для самостійного вивчення дисциплін]. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ. яз./ Учебник. – М.: ЮНИТИ-Дана, 2003. – 1071 с.
7. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Том 1 – Государственное издательство политической литературы, 1952. – 794 с.
8. Лебедев В. Г. Управление затратами на предприятии : учеб. пособ. / В. Г. Лебедев [и др.] / под ред. проф. Краюхина Г.А. – СПб . : Бизнес–пресса, 2004. – 256 с.
9. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; пер. с англ. / под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 557с.
10. Сухарева Л. А. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева, С.Н. Петренко. – К. : Ольга; Ника-центр, 2002. – 208 с.
11. Пушкар, М.С. Фінансовий облік [Текст]: підручник / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
12. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет : управленческий аспект /Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

13. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. /Ю. С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. – К., 1999. – 6 с.
15. Воронцова А.С. Порівняльна характеристика визнання та оцінки витрат як елементу фінансової звітності у національній та міжнародній практиці // Молодіжний економічний дайджест: наук. електронний журн. - № 1. - с. 108-113. - [Електронний ресурс]: - Режим доступу: <http://med.kneu.edu.ua/wp-content/uploads/2014/05/MED-KNEU-2014-1.pdf>.
16. Бондаренко Т.Ю. Облік і контроль загальнопромислових витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т.Ю. Бондаренко – К., 2009. – С. 19.
17. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
18. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.Ю. Гордополов. – К., 2009. – С. 20.
19. Нападовська Л.В. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / [Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р.Матезіч та ін.]; за заг.ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
20. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий : прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций / В. П. Савчук. – К. : Изд. дом «Максимум», 2001. – 600 с.
21. Лозинський Д.Л. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2009\\_4/21.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/21.pdf).
22. Терещенко О.О. Фінансовий контролінг: навч. посіб. / О.О. Терещенко, Н.Д. Бабяк; - К.: КНЕУ, 2013. - 407 с.
23. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник – К.: Лібра, 2004. – 704 с.

24. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посіб. / І.Є. Давидович. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Тернопіль: економічна думка, 2004.- 228 с.
25. Дерев'янка С.І. Основні аспекти управління витратами на підприємствах України // // Економічний вісник університету . - 2013. - Вип. 20 (1). - С. 64-66.
26. Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии: учебник / [В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев и др.]; под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2006. – 275 с.
27. Лебедев В.Г., Дроздов Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на производстве / под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: “Издательский дом “Бизнес-пресса”, 2000. – 277 с.
28. Скригун Н.П., Цимбалюк Л.Г., Черноус Л.В. Класифікація витрат та її практичне значення в системі управління витратами. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dSPACE.nuft.edu.ua/bitstream/123456789/1818/1/9.pdf>.
29. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навч. посіб. – 2-ге вид. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 440 с.
30. Сопко В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
31. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. – К. : Центр навч. літ., 2003. – 412 с.
32. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 1 (22). – 2012. – С. 11-18.
33. Домбровський В. М. Управлінський облік : навч. посіб. / В. М. Домбровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. – К. : КНЕУ, 2005. – 278 с.
34. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л. В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : Київ. нац. торг-екон. ун-т. – 2010. – 648 с.
35. Муратова А.С., Муратова Л.Н. Контроллинг затрат на предприятии. – Кемерово: Кузбассвузиздат, 2001. – 124 с.

36. Великий Ю.М., Прохорова В.В., Саблина Н.В. Управління витратами підприємства: монографія. – Х.: ВД «ИНЖЕК», 2009. – 192 с.
37. Долинская Р.Г., Мищенко В.А. Контроллинг в действии: Учебное пособие. – Х. ИД «ИНЖЭК», 2008. – 472 с.
38. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
39. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т. П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
40. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 279 с.
41. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособ. – М.: Аудит, 1997. – 557 с.
42. Бачинський В. І. Облік і контроль виробничих витрат у системі управління підприємством (на прикладі м'ясопереробних виробництв споживчої кооперації України): Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Укоопспілка, Львівська комерційна академія. - Львів, 1998. - 16 с.
43. Нападовська, Л. В. Управлінський облік [Текст] : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
44. Орлов О.А. Планування діяльності промислового підприємства: Підручник. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.
45. Тарасюк Г.М. Планування діяльності підприємства: [навч. посіб.] / Г.М. Тарасюк, Л.І. Шваб. – К.: «Каравелла», 2003. – 432 с.
46. Данилюк М.О. Управління витратами на промислових підприємствах: науково-практичний посібник [наукове видання] / М.О. Данилюк, В.Р. Лещий – Івано-Франківськ: ПП. Супрун, 2006. – 172 с.
47. Попівняк Ю.М. Класифікація витрат підприємства як передумова ефективного управління / Ю.М. Попівняк // Менеджмент та підприємство в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2007. - № 276. – С. 240-245.

48. Дайле А. Практика контроллинга : пер. с нем. / А. Дайле. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 336 с.
49. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. / Под ред. В.Б. Ивашкевича. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
50. Пушкар М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар – Тернопіль: Карт – бланш, 2004. – 370 с.
51. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я. Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича и Е. Н. Тихоненковой. М.: Финансы и статистика, 1998. - 288 с.
52. Берр Х. Контроллинг в сфере исследований и разработок. - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [www.nw.-imioventions.ru](http://www.nw.-imioventions.ru).
53. Reichmann T. Controlling mit Kennzahlen / Reichmann T. – 2 Aufl. – Muenchen: Vahlen Verlag, 1990. – 384 s.
54. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Хан Д., пер. с нем.; под ред. и с предисл. Турчака А. А., Головача Л. Г., Лукашевича М. Л. – М. : Финансы и статистика. – 1997.
55. Концепция контроллинга, Управленческий учет, Система отчетности, Бюджетирование / Horvarth & Partners; пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
56. Weber J. Einführung in das Controlling / Weber J. – 7 Aufl. – Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1998. – 410 s.
57. Дедов О. А. Организационно-методические решения комплексной задачи модернизации управления промышленным предприятием / О. А. Дедов // Контроллинг. – 2006. – № 1. – С. 32–47.
58. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.
59. Kupper H.-U., Weber J., Zund A. Zum Verstandis und Selbstverstandnis des Controlling. Thesen zur Konsensbildung. Muenchen, 1990.

60. Скоробогатова Н.Є. Ліквідність як фактор управління фінансовим розвитком промислових підприємств // Вісник КНУТД. - №2. - 2012. - С. 149-157.
61. Штайнманн Х. Проблемы обоснования предпринимательской этики // Проблемы теории и практики управления. - 2005. - № 4. - с. 101-107.
62. Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки // Проблемы теории и практики управления. — 2001. — № 3. — С. 102—107. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.masters.donntu.edu.ua/2009/fem/dorohov/library/article4.htm>.
63. Беккер В. Взаимодействие менеджмента и контроллинга: опыт Германии и России. Контроллинг / В. Беккер, Б. Бальтцер, Л. Гончарова. — 2010. — № 3 (36). — С. 20–29.
64. Малышева Л.А. Контроллинг организационных изменений: как не утонуть в море популярных концепций. Учебное пособие. Екатеринбург: ООО «Издательство УМЦ УПИ», 2010. - 386 с.
65. Терещенко О.О. Концепція фінансового контролінгу в Україні // Формування ринкової економіки: Зб. наук. Праць. Спец. випуск, присвяч. Міжнар. наук.-практ. Конф. «Контролінг у бізнесі: теорія і практика». – К.: КНЕУ, 2008. – С. 12-19.
66. Басанцов І.В. Впровадження системи державного фінансового контролінгу на стратегічних підприємствах України / І.В. Басанцов, О.М. Галайко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Mre/2011\\_2/4\\_1.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Mre/2011_2/4_1.pdf).
67. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. – К.: Ника-центр, Эльга, 2001. – 528 с.
68. Григораш І.О. Контролінг як сучасна система управління підприємством // Актуальні проблеми економіки. - №11(113). - 2010. - С. 96-107.
69. Попова, Л.В. Контроллинг: учебное пособие [Текст] / Л.В. Попова, Р.Е. Исакова, Т.А. Головина. – Москва: «Дело и Сервис». - 2003. - 191 с.

70. Зоріна О.А. Місце контролінгу в системі управління підприємством // Науковий вісник Національного університету ДПС України. - № 2(49). – 2010. – С. 59-66. - [Електронний ресурс]: - Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Nvudpsu/2010\\_2/Zorina.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvudpsu/2010_2/Zorina.pdf)
71. Давидович І.Є. Контролінг / І.Є. Давидович. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 552 с.
72. Івахненко С.В. Мелих О.В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології. Наукове видання. – К.: Знання, 2009. – 319 с.
73. Калайтан Т.В. Проблеми термінології. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vlca/Ekon/2009\\_30/11.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca/Ekon/2009_30/11.pdf).
74. Контроллинг: учебник / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага и др.; под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 336 с.
75. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях [Текст] / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. - М. : Финансы и статистика, 1998. - 256 с.
76. Прокопенко О.В., Криворучко Л.Б. Економічна суть контролінгу, його місце в системі управління підприємством // Вісник СумДУ. Серія "Економіка". - №4. – 2011. – С. 27-34.
77. Папп В.В., Бошота Н.В. Фінансовий контролінг як основа ефективного управління фінансами підприємства // Молодий вчений. - № 11(14). - 2014. - С. 90-92.
78. Погорелов І.М., Сахно А.В. Фінансовий контролінг як основа ефективного управління фінансами // Збірник наукових праць "Вісник НТУ "ХП": Технічний прогрес та ефективність виробництва. - №34. - 2009. - С. 173-177.
79. Терещенко О.О. Фінансовий контролінг у «вузькому» та «широкому» розумінні // Бюджетно-податкові чинники активізації розвитку фінансових ринків та фінансового посередництва: матеріали науково-практичної

конференції. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2008. – С. 322-325.

80. Фалько С., Расселл К., Левин Л. Контроллинг в России. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.cfin.ru/management/controlling/controlling.shtml>.

81. Зоріна О.А. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та практики // Фінансовий вісник.–№ 4. – 2009. - С. 350-355.

82. Полозова А.Н., Евсева С.В. Сущность и содержание контроллинга в промышленных организациях. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.lerc.ru/?part=bulletin&art=28&page=4>.

83. Бутиріна В.М., Чемко В.П. Дослідження економічної сутності контролінгу. - [Електронний ресурс]: - Режим доступу:

[http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/inek/2011\\_1/109.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_1/109.pdf).

84. Шевченко Б.И., Цуприк Г.Г. Служба контроллинга на предприятиях промышленности. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

[http://www.economicarggu.ru/2011\\_2/shevchenko.pdf](http://www.economicarggu.ru/2011_2/shevchenko.pdf).

85. Королева Л.П. Цели и задачи контроллинга в системе управления организацией. - [Електронний ресурс]: - Режим доступу:

<http://sisupr.mrsu.ru/2008-1/pdf/14-koroleva.pdf>.

86. Фалько, С. Г. Контроллинг для руководителей и специалистов [Текст] / С. Г. Фалько. - М. : Финансы и статистика. 2008. - 272 с.

87. Фалько, С. От конкуренции к конкордации [Текст] / С. Фалько // Экономика и жизнь. - 2007. - № 33. - С. 25.

88. Стефанюк Н.Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу // Фінанси України. – 2005. - № 2. – 146-153.

89. Сторожук О.В. Застосування системи фінансового контролінгу у діяльності вітчизняних підприємств: Тези доповідей Всеукраїнської студентської наукової конференції 30-31 березня 2006р. / О.В. Сторожук. – Київський національний торговельно-економічний університет. – 2006. – С. 56-59.

90. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. посіб. / Терещенко О.О. – К.: КНЕУ, 2003. – 554 с.
91. Штрайт Б. Контролінг і управління підприємством / Б. Штрайт, О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. –1995. – № 5. – с. 32-35.
92. Одінцева Т.М. Функціональні особливості контролінгу та проблеми його інституціоналізації // Фінанси, облік і аудит. - Випуск 1 (21). - 2013. - С. 276-286.
93. Островська О.А. Інноваційний ресурс контролінгу в антикризовому управлінні фінансами підприємств // Фінанси України, 2013. – С. 100-113.
94. Млинко І.Б. Функції контролінгу маркетингової діяльності підприємства // Маркетинг та логістика в системі менеджменту: тези доповідей ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 8–10 листопада 2012 р.)– Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 278–279.
95. Терещенко О.О. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці // Фінанси України. - № 8. – 2006. – С. 137-145.
96. Гусева И.Б., Гусев Н.М. Методологические аспекты формирования системы контроллинга затрат // Формування ринкової економіки : зб. наук. праць. Спец.-вип., присвяч. Міжнар. наук.-практ. конф. "Контролінг у бізнесі: теорія і практика". – К. : Вид-во КНЕУ, 2008. – 512 с.
97. Сабліна Н.В. Контролінг в управлінні витратами підприємств [Текст] : Монографія / В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна ; Укр. держ. акад. залізн. трансп. - Х. : УкрДАЗТ, 2010. - 263 с.
98. Буханов К.А. Контроллинг в системе управления затратами // Научно-технический вестник Санкт-Петербургского государственного университета информационных технологий, механики и оптики. – № 12. - 2004. – С. 69-70.
99. Одінцева Т.М. Контролінг витрат у системі забезпечення збалансованого сталого розвитку підприємства // Вісник Університету Банківської Справи Національного Банку України - № 1 (13). – 2012. – С. 106-109.

100. Асаул А.Н. Теория и практика принятия решений по выходу организаций из кризиса / А. Н. Асаул, И. П. Князь, Ю. В. Коротаева; под ред. засл. Строит. РФ, д-ра экон. наук, проф. А.Н. Асаула. АНО «ИПЭВ», 2007. -224с.
101. Давиденко Н.М. «Моделирование финансовой стратегии развития предприятий» (подраздел 1.7) // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: [колективна монографія за ред. П.Й. Атамас]. – Дніпропетровськ: «Герда», 2013. – Т.1. – С. 69-80.
102. Остапенко Т.М. Інформаційне забезпечення контролінгу витрат // Проблеми економіки. - № 4. - 2013. - С. 375-383.
103. Русановська О.А. Інструменти та методи стратегічного контролінгу на підприємстві // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2013. - № 769. - С. 96-107.
104. Грінченко А.В. Концептуальні основи управління витратами підприємства // Теоретичні та прикладні питання економіки. - № 24. – 2011. - С. 375-381.
105. Остапенко Т.М. Класифікація інструментів (методів) контролінгу витрат // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 5 (10). – С. 125-130.
106. Бабяк Н.Д. Система директ-костинг як інструмент оперативного контролінгу витрат // Формування ринкової економіки: Зб. наук. Праць. Спец. випуск, присвяч. Міжнар. наук.-практ. Конф. «Контролінг у бізнесі: теорія і практика». – К.: КНЕУ, 2008. – С. 71-83.
107. Бородина Н.М., Экова В.А. Методы управления затратами, используемые на российских предприятиях. - [Электронный ресурс]: - Режим доступа: [http://www.gramota.net/articles/issn\\_1993-5552\\_2009\\_3\\_11.pdf](http://www.gramota.net/articles/issn_1993-5552_2009_3_11.pdf).
108. Якутин Е.М. Система таргет-костинг в стратегическом управлении затратами // Научные записки НГУСУ. – №4. – 2006. – С. 44-51.
109. Титова Н.А. Сущность и методы управления затратами на предприятии. - Материалы. IV Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Научный потенциал студенчества в XXI веке» Том третий.

- Економика.. г.Ставрополь: СевКавГТУ, 2010. - 592 с. - [Електронний ресурс]: - Режим доступу: [science.ncstu.ru/conf/past/2010/sc-potential/...pdf/file\\_download](http://science.ncstu.ru/conf/past/2010/sc-potential/...pdf/file_download).
110. Фещур Р.В., Яворська Н.Р., Меренюк Т.В. Бенчмаркінг як ефективний засіб зниження витрат виробництва // Вісн. Нац. ун-ту "Львів. політехніка". - 2007. - № 605. -с. 43-49.
111. Клементьева О., Золотарьова О. СVP-аналіз у системі управління витратами підприємств ресторанного господарства // Економічний аналіз. – Випуск 8. - Частина 2. - 2011. – С. 195-199.
112. Бунчук Н.А. Разработка алгоритма выбора модели управления затратами предприятия // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. Вип. 109/2010. Серія: Економіка і фінанси. — Севастополь, 2010.- С. 8-11.
113. Управління витратами підприємства: навчальний посібник / Ю.С. Погорелов, Л.М. Христенко, А.А. Алейніков, Г.А. Макухін; за заг. ред. Г.В. Козаченко. - Луганськ: Вид-во "Ноулідж" , 2011. – 628 с.
114. Паскалова А.Г. Теоретичні підходи до трактування поняття «витрати» підприємства / А.Г. Паскалова // Актуальні проблеми і прогресивні напрямки управління економічним розвитком вітчизняних підприємств. Матеріали III Всеукр. наук.-практ. конференції. - 23-24 квітня 2013 р. - Том 2. – Кривий Ріг: КЕІ КНУ, 2013. – С. 161-165.
115. Паскалова А.Г. Класифікація витрат підприємства відповідно до функцій та завдань контролінгу / А.Г. Паскалова // Бізнес Інформ. – 2013. – №2. – С. 212-217.
116. Паскалова А.Г. Поняття «контролінг» у теорії і практиці / А.Г. Паскалова // Сталий розвиток економіки. – 2012. – №7 (17). – С. 294-300.
117. Паскалова А.Г. Зміст контролінгу витрат та його роль у прийнятті фінансових рішень / А.Г. Паскалова // Ринок цінних паперів України // Український інститут розвитку фондового ринку. – К.: КНЕУ, 2012. – №7. – С. 57-63.
118. Паскалова А.Г. Варіація поглядів на сутність поняття «контролінг» / А. Г. Паскалова // Економіка України: сучасний стан та перспективи розвитку.

Матеріали XI Міжн. наук.-практ. конференції. - 5 травня 2012 р.– Київ: Аналітичний центр «Нова економіка», 2012. – С. 48-50.

119. Паскалова А.Г. Аналіз доцільності використання сучасних інструментів контролінгу витрат на молокопереробних підприємствах / А.Г. Паскалова // Економіст. - 2014. – №12. - С. 71-73.

120. Паскалова А.Г. Формування системи стратегічного контролінгу витрат підприємства / А.Г. Паскалова // Сучасний стан економічної науки: проблеми та перспективи розвитку. Матеріали VIII Міжн. наук.-практ. конференції. - 16-17 березня 2012 р. – Львів: «Львівська економічна фундація», 2012. - Ч. II. – С. 125-126.

121. Паскалова А.Г. Сутність та необхідність контролінгу витрат на підприємстві / А.Г. Паскалова // Можливості та перспективи забезпечення стійкого економічного розвитку України: проблеми та шляхи вирішення. Матеріали Міжн. наук.-практ. конференції. - 17-18 лютого 2012 р. – Київ: «Київський економічний науковий центр», 2012. - Ч. II. – С. 66-67.

122. Державний комітет статистики України. Офіційний сайт - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

123. Коваль А. Інноваційний чинник розвитку молокопереробної промисловості - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://intkonf.org/koval-nv-innovatsiyniy-chinnik-rozvitku-molokopererobnoyi-promislovosti/>

124. Блохтур А. Минагрополітики: в Україні осталося 266 молокопереробляючих підприємств. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.unn.com.ua>.

125. Галак І. Основні тенденції розвитку молокопереробної галузі в умовах конкурентного середовища: аналіз національного і регіонального рівня // Вісник львівського університету. Серія економічна - Вип. 37(1). - 2007. - С. 267-271.

126. Качан Є.П. Регіональна економіка. Харчова промисловість як основна переробна ланка АПК - К.: НУХТ, 2011. – 125 с.

127. Інформаційно-аналітичний портал про молоко і молочне скотарство. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.milkua.info/uk/news/5570/>.
128. Асоціація молочників України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.ukrmlprom.kiev.ua/ua/>.
129. Інвестиційний портал Inventure. Офіційний сайт. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [https://inventure.com.ua/analytics/investments/rynok\\_moloka\\_i\\_molokoproduktov\\_ukrainy](https://inventure.com.ua/analytics/investments/rynok_moloka_i_molokoproduktov_ukrainy)
130. Дубовик К.С. Інвестиції – основне джерело економічного розвитку молочної галузі в Україні // Вісник НТУ «ХПІ». - № 37(1080). - 2014. - С. 125-140.
131. Український журнал "Економіст" - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-ekonomist.com/5715-nadhodzhennya-moloka-atunku-ekstra-na-pererobn-pdpriyemstva-zroslo-na-88.html>
132. Кундеева Г.О. Проблеми розвитку харчової промисловості: молочна галузь України - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/17111/1/12.Pdf>
133. Кернасюк Ю. Молочний сектор: реалії і перспективи // Газета "Агробізнес сьогодні". - №6 (301) березень. - 2015. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.agro-business.com.ua/ekonomichniy-gektar/2805-molochnyi-sektor-realii-i-perspektyvy.html>.
134. Кернасюк Ю. Рентабельність виробництва молока // Агробізнес сьогодні. - № 21 (268). - 2013. - [Електронний ресурс]: - Режим доступу: <http://www.agro-business.com.ua/2012-07-07-14-39-23/1896-2013-11-25-08-38-43.html>
135. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. – ЗАО «Олимп-бизнес», Москва, 2003. – 214 с.
136. Мілаш І.В., Красноусов А.В. Методичний інструментарій оцінки результативності стратегічного управління витратами торговельного підприємства // Бізнес Інформ. – 2014. – №4. – С. 245–250.

137. Погорелов І.М., Сиром'ятникова О.В., Бондаренко Я.В. Основні складові BSC, її переваги та недоліки // Вісник НТУ «ХПІ». - № 37(1080). -2014 - с. 92-100.
138. Буратчук Н.Ю. Еволюція збалансованої системи показників // Економічний аналіз. - 2013. - № 12. - С.62-66.
139. Белова А.І. Управління фінансовою санацією підприємства: Навчально-методичний посібник для самостійної та індивідуальної роботи студентів економічних спеціальностей денної та заочної форм навчання / К.: ДЕТУТ. – 2010. – 271 с.
140. Білик М.Д. Бюджетування діяльності суб'єктів господарювання: Навчальний посібник. / М.Д. Білик. –К.: КНЕУ, 2013 – 689 с.
141. Мілаш І.В., Гаркуша Н.М. Управління витратами підприємств роздрібною торгівлі за ценрами відповідальності // Проблеми економіки. - № 4. - 2011. - С. 113-117.
142. Руденко О.О. Визначення понять "центр витрат" і "центр відповідальності" в діяльності виробничих підприємств / О.О. Руденко // Управління розвитком. - 2013. - №23. - С. 24 - 27.
143. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів./Ф.Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП ”Рута”, 2005. – 480 с.
144. Климкович Н.И. Центры ответственности как инструмент контроллинга // International Business in the World Economic System: International Collection of the Scientific Works. – Tbilisi: Publishing House «Universal», 2013. – С. 111–123.
145. Сіра Ю.В. Контроль за виробничими витратами в системі управління молокопереробними підприємствами. - [Електронний ресурс]: - Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/14.NTP\\_2007/Economics/21823.doc.htm](http://www.rusnauka.com/14.NTP_2007/Economics/21823.doc.htm).

146. Бабяк Н.Д., Паскалова А.Г. Збалансована система показників в оцінці ефективності управління витратами молокопереробного підприємства // А.Г. Паскалова // Інноваційна економіка. – 2015. – №4 (59). – С. 91-98.
147. Паскалова А.Г. Ідентифікація компетенцій контролера в системі внутрішнього фінансового контролю / А.Г. Паскалова // Інноваційна стратегія і тактика фінансово-економічного розвитку суб'єктів національного господарства. Матеріали Міжн. наук.-практ. конференції // Буковинський державний фінансово-економічний університет – 19-20 грудня 2014 р. - Чернівці, 2014. – Ч 3. – С. 55-56.
148. Паскалова А.Г. Формування центрів відповідальності як основа побудови системи контролінгу / А.Г. Паскалова // Економіка та підприємництво: зб. наук. праць. – К.: КНЕУ. – 2013. – Вип. 31. – С. 180-188.
149. Іванюта П.В., Лугівська О.П. Управління ресурсами і витратами: навч. посіб. / [П.В. Іванюта, О.П. Лугівська та ін.] за ред. д.е.н., проф. Іванюти С.М. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 320 с.
150. Юдин Т. Н. Анализ комплексных программных решений, реализующих планирование ресурсов предприятия [Текст] / Т. Н. Юдин // Молодой ученый. — 2013. — №11. — С. 53-57.
151. Грицунов О.В. Інформаційні системи та технології: навч. посіб. для студентів за напрямом підготовки «Транспортні технології» / О. В. Грицунов; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 222 с.
152. Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: Навч. посібник / Гужва В.М. — К.: КНЕУ, 2001. — 400 с.
153. Іванова Т.В., Баранов В.В. Сучасний стан розвитку інформаційних систем // Наукові записки. - № 10. Частина 1. - 2010. - с.224-227.
154. Купалова Г.І.: Навч. посіб. - К.: Знання, 2008. - 639 с. [http://pidruchniki.ws/18421120/ekonomika/suchasni\\_avtomatizovani\\_informat\\_siyi\\_sistemi\\_vikoristannya\\_ekonomichnomu\\_analizi\\_upravlinni](http://pidruchniki.ws/18421120/ekonomika/suchasni_avtomatizovani_informat_siyi_sistemi_vikoristannya_ekonomichnomu_analizi_upravlinni).

155. Інформаційні системи та технології на підприємстві: конспект лекцій / І.О. Ушакова, Г.О. Плеханова. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 128 с.  
<http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/>
156. Український ринок систем EAS в 2012 р. / Режим доступу:  
<http://innovations.rbc.ua/ukr/ukrainskiy-rynok-sistem-eas-v-2012-g-vyros-na-33-4--15072013132300>.
157. Офіційний сайт компанії SAP [Електронний ресурс] – Режим доступу:  
[http:// http://www.sap.com](http://www.sap.com).
158. Інтернет-супермаркет Rozetka [www.rozetka.ua](http://www.rozetka.ua).
159. Офіційний сайт фінансово-економічного журналу "Forbes-Україна"  
<http://forbes.ua/magazine/forbes/1357404-rejting-zarplat-2013>
160. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України. Офіційний сайт - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [www.smida.gov.ua](http://www.smida.gov.ua).
161. Офіційний сайт Vensim [Електронний ресурс]. – Режим доступу::  
<http://www.vensim.com>
162. Механізми і методи управління кризовими ситуаціями: монографія / за ред. Т.С. Клебанова. - Х.: ВД «ИНЖЕК», 2007. - 200 с.
163. Паскалова А.Г. СVP-анализ как инструмент оперативного контроллинга затрат [Електронний ресурс] / А.Г. Паскалова // Контроллинг на малых и средних предприятиях: Сборник трудов IV Международного конгресса по контроллингу / Под науч. ред. С.Г. Фалько. – М.: НП «Объединение контроллеров», 2014. – С. 247-254. – Режим доступу до журн.:  
<http://controlling.ru/files/59.pdf>.
164. Паскалова А.Г. Імплементация activity based costing в систему управління підприємством / А.Г. Паскалова // Економіка в сучасних умовах: стан, проблеми та пошук шляхів їх подолання». Матеріали Міжн. наук.-практ. конференції. - 26-27 червня 2015 р. – Львів: «Львівська економічна фундація», 2015. - Ч.2. – С. 95-97.
165. Паскалова А.Г. ERP-системи на ринку України: тенденції та перспективи розвитку / А.Г. Паскалова // Соціально-економічні проблеми сучасності та

концепція сталого розвитку в Україні та світі. Матеріали Міжн. наук.-практ. конференції. - 28-29 березня 2014 р. - Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2014. - Ч.2. – С.84-87.

## ДОДАТКИ

## Додаток А

## Лідери-виробники молокопереробних підприємств в Україні\*

Підприємство	Адреса	Вид продукції	Торгова марка	Середня кількість працівників (2014 рік)
ПАТ «Вімм-Білл-Данн-Україна»	Київська обл., м. Вишневе, вул. Промислова, 7	кисломолочні продукти	«Слов'яночка» «Веселий молочник», «Домик в деревне», «Рижий АП», «Чудо»	956
ПАТ «Яготинський маслозавод»	Київська обл., Яготинський р-н, м. Яготин, вул. Шевченка, б.213	вершкове масло	«Яготинське»	1047
ПрАТ «Галичина»	Львівська обл, м. Радехів, вул. Б.Хмельницького, 120	кисломолочні продукти, спред, вершкове масло	«Галичина», «Мої корівки», «12 вітамінів»	866
ПАТ «Галактон», Данон-Юнімилк	м.Київ Дніпровський р-н, вул. М. Раскової, 4	кисломолочні продукти, вершкове масло	«Галактон»	208
ПАТ «Ковельмолоко»	Волинська обл., м.Ковель, вул. Ватутіна, буд.114	вершкове масло	"Молочна родина", "Гурманіка"	491
ТОВ «Молочний Дім», Лакталіс	Дніпропетровська обл., м. Павлоград, вул. Харківська, 1в	кисломолочні продукти, вершкове масло	«President», Дольче, Лактонія, Локо Моко, Galbani, Lactel, Фанні	263
ПАТ «Вінницький молочний завод «Рошен»	Вінницька обл., Бершадський район, с.Флорине, вул. Комарова, 147	вершкове масло, сухе молоко та вершки, казеїн	"Солодковершкове", "Селянське", "Бершадські", "Селянське", Roshen	438
ПАТ «Житомирський маслозавод», Рудь	Житомирська обл. Корольовський р-н, м. Житомир. І. Гонти, 4	вершкове масло, спред, морозиво	Рудь, "Пустунчик", "Єралаш"	1248
ПАТ «Дубномолоко»	Рівненська обл., м. Дубно, вул. Грушевського, буд. 117А	сир твердий та плавлений, суха сироватка	«Комо»	766
ПАТ «Бель Шостка Україна»	Сумська обл, м. Шостка, вул. П.Комуни, 27 А	сир твердий та плавлений, вершкове масло	«Шостка», «Весела корівка»	658

\*Джерело: побудовано автором на основі [160]

## Додаток Б

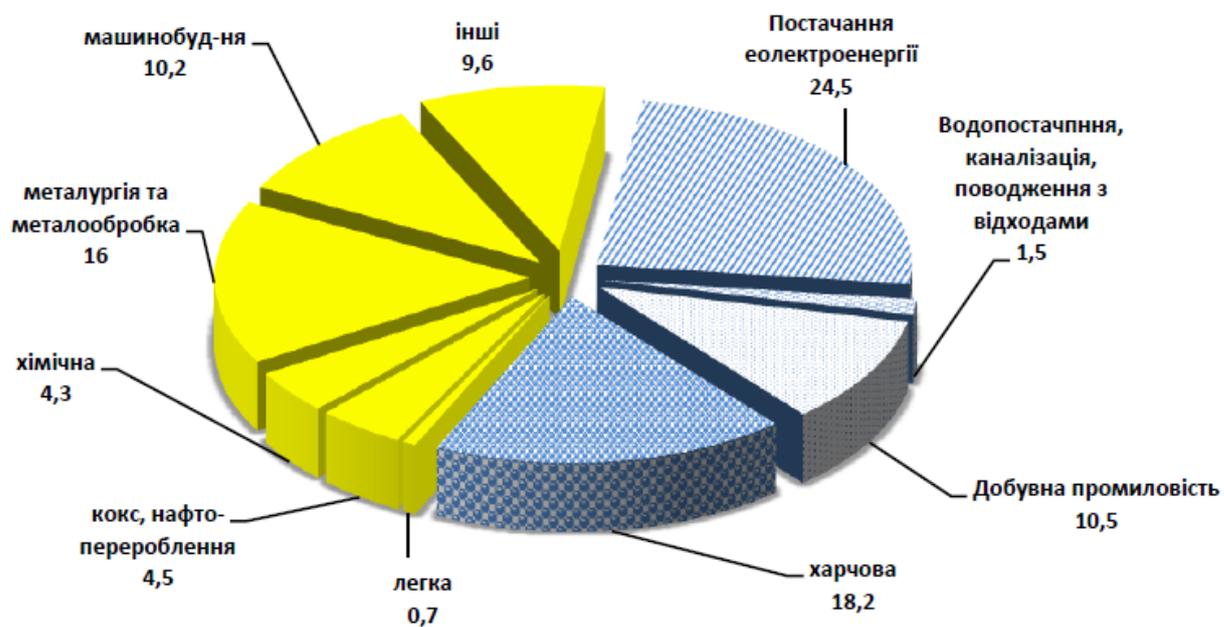


Рис. Б. 1. Структура реалізованої промислової продукції у 2014 році\*

\*Джерело: [130, с. 129]

## Додаток В

## Якість та сезонне коливання виробництва молока в Україні

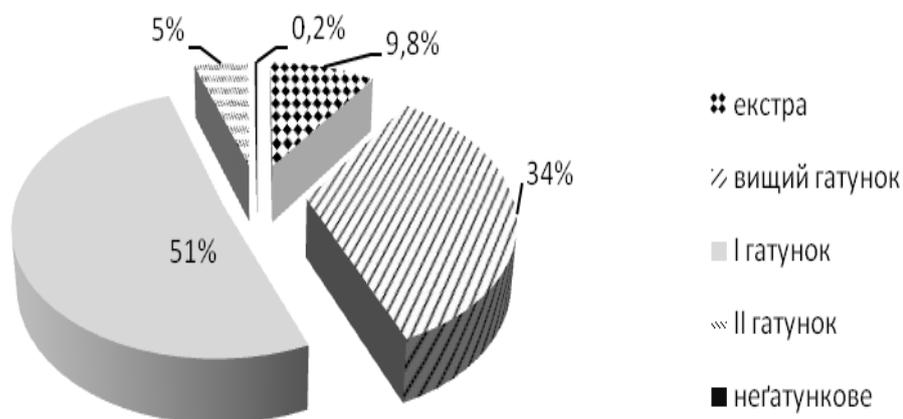


Рис. В.1. Якість молока від сільськогосподарських підприємств України у 2014 році\*

\*Джерело: [131]

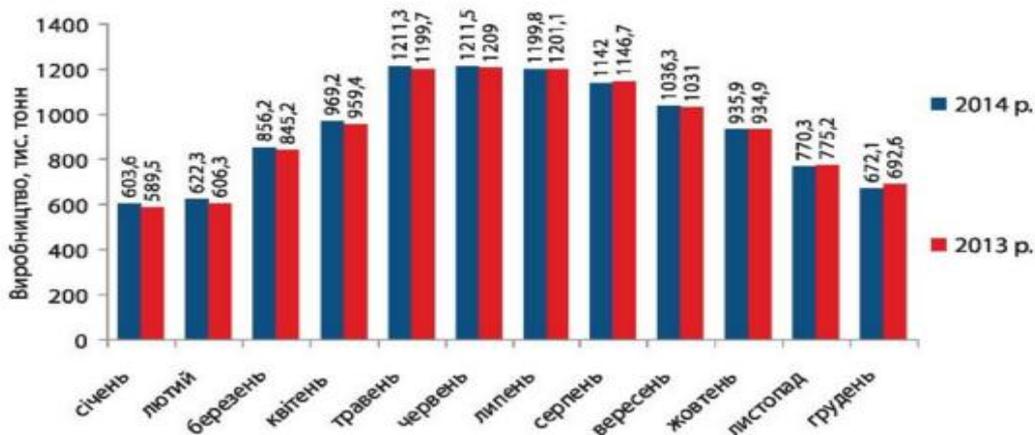


Рис. В.1. Сезонне коливання виробництва молока в Україні\*

\*Джерело: [133]

## Додаток Г

**Порівняння німецької та американської концепцій фінансового контролю [60, с. 153]**

<b>Критерії</b>	<b>Німецька концепція</b>	<b>Американська концепція</b>
Визначення фінансового контролю	Комплекс завдань з планування, регулювання і спостереження за результатами діяльності підприємства, що може інтерпретуватися як інформаційне забезпечення орієнтованого на результат управління підприємством.	Інформаційна система управління доходами і затратами (тобто прибутком) підприємства, що включає такі підсистеми як планування, контроль, аналіз і регулювання витрат і доходів.
Мета (завдання)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– попереднє планування цілей і ресурсів;</li> <li>– розробка варіантів управлінських рішень;</li> <li>– облік та інтерпретація даних контролю;</li> <li>– впровадження результатів, отриманих в процесі контролю, в наступний процес планування.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– визначення, збір та інтерпретація інформації для вироблення стратегії;</li> <li>– планування і контроль поточної діяльності;</li> <li>– розрахункове обґрунтування управлінських рішень, зворотній зв'язок;</li> <li>– визначення поточних фінансових результатів.</li> </ul>
Функції	<ul style="list-style-type: none"> <li>– вимірювальна – розробка підсистеми підконт-рольних показників оцінки діяльності підприємства, його окремих підрозділів, співробітників, моніторинг діяльності і стану підприємства;</li> <li>– внутрішній контроль діяльності підприємства, підрозділів, працівників;</li> <li>– координація діяльності всіх ланок підприємства;</li> <li>– корегування – використання механізмів зворотного зв'язку при прийнятті корегуючих управлінських рішень;</li> <li>– сервісна – формування необхідної для управління інформації.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– формування необхідної інформації для оперативної і обґрунтованої підготовки управлінських рішень;</li> <li>– формування методології прийняття управлінських рішень та їх координації;</li> <li>– внутрішній контроль витрат на здійснення господарської діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів</li> </ul>
Підсистеми (складові)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– планування і контроль;</li> <li>– інформаційна;</li> <li>– організаційна;</li> <li>– управління персоналом.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– планування і контроль;</li> <li>– аналіз доходів і витрат,</li> <li>– регулювання доходів і витрат</li> </ul>

## Додаток Д

Таблиця Д.1

**Підходи до трактування поняття «фінансовий контролінг»<sup>\*</sup>**

Науковець	Точка зору на поняття
1	2
Ананькіна Е.А., Данілочкіна Н.Г.	Функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень [40, с. 6].
Басанцов І.В.	Постійно діюча система контролю, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках економічної діяльності підприємств, своєчасне виявлення відхилень фактичних її результатів від запланованих і прийняття управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію [66].
Бланк І.О.	Контролююча система, що забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності підприємства, своєчасне виявлення відхилення фактичних її результатів від передбачених та прийняття оперативних управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію [68, с. 55].
Вебер Ю.	Певна функція всередині системи управління такого підприємства, яке координує систему виконання переважно за допомогою планів. Контролінг виконує функцію координації. Ця функція охоплює структури усіх управлінських підсистем, всі процеси узгодження між ними, а також координацію всередині таких підсистем» [137, с. 100].
Головіна Т.А., Маслова І.А.	Цілісна концепція управління підприємством, спрямована на виявлення шансів і ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку [69].
Зоріна О.А.	Спеціальна саморегулююча система методів і інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства і включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль, аналіз і внутрішній консалтинг [139, с. 60].
Давидович І.Є.	Система дослідження траєкторії стратегічного розвитку підприємства на підставі певної мети підприємства, відстеження тенденцій розвитку господарських процесів, явищ і результатів на основі планування, обліку, аналізу й контролю економічних показників, що забезпечує інформацією прийняття управлінських рішень [71, с.17].
Івахненко С., Мелих О.	Інтегрована підсистема прийняття управлінських рішень щодо пріоритетних напрямків фінансової діяльності підприємства, яка базується на комплексному аналізі даних бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та передбачає узгодження (інтеграцію) фінансових аспектів функціонування усіх підрозділів підприємства» [72, с. 95].
Калайтан Т.В.	Сукупність методів і процедур із координації обліку, контролю, аналізу, планування з метою інформаційно-консультаційного забезпечення управлінських рішень [73].

## Продовж. табл. Д.1

1	2
Кармінський А.М., Оленів Н.І., Примаєв А.Г.	Нова концепція управління підприємством, функція підтримки управління підприємством, яка виконується контролерами [74]; Філософія і образ мислення керівників, які орієнтовані на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства (організації) в довгостроковій перспективі [58, с. 12]; Система, яка, зокрема, служить для надання інформації, а також методичної та інструментальної підтримки керівництва підприємства [75, с. 28].
Майер Є., Манн Р.	Система забезпечення виживання підприємства у двох аспектах: у короткостроковому - оптимізація прибутку, у довгостроковому - збереження й підтримка гармонічних відносин і взаємозв'язків підприємства з навколишніми його сферами: природною, соціальною, господарською [49, с. 20].
Пап В.В., Бошота Н.В.	Мистецтво управління (система управління), спрямоване на визначення майбутнього фінансового достатку підприємства і шляхів досягнення його [77, с. 90].
Петренко С.Н., Сухарева Л.О.	Обліково-аналітична система, яка реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування та забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства [10, с. 8]
Погорелов І.М., Сахно А.В.	Саморегулююча система методів і інструментів, провідною метою фінансового контролінгу є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку та вартості капіталу власників при мінімізації ризику, збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства [78, с. 174].
Пушкар М.С.	Концепція ефективного управління економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі [11, с. 12].
Терещенко О.О.	Спеціальна система методів і інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства, що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг [79].
Фалько С.	Філософія і образ мислення керівників, орієнтовані на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства в довгостроковій перспективі. Орієнтована на довгостроковий і ефективний розвиток система інформаційно-аналітичної, методичної та інструментальної підтримки керівників підприємства по досягненню поставлених цілей, що забезпечує реалізацію циклу управління по всім функціональним сферам і процесам за допомогою вимірювання ресурсів і результатів діяльності [80].
Хан Р.	Елемент управління соціальною системою, виконуючи свою головну функцію підтримки керівництва в процесі рішення ним загальної задачі координації системи управління з упором перш за все на задачі планування, контролю і інформування [54, с. 113].
Хорват П.	Підсистема управління, що координує підсистеми планування, контролю й інформаційного забезпечення, підтримуючи тим самим системоутворюючу та системопов'язуючу координацію [81, с. 352].

\* Джерело: складено автором

## Додаток Е

**Цілі та задачі фінансового контролінгу за різними авторами\***

<i>Автор</i>	<i>Цілі</i>	<i>Задачі</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Ананькіна Е.А., Данілочкіна Н.Г. [40, с. 23]	орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей підприємства	планування; організація; стимулювання; контроль і регулювання; аналіз рішень, інформаційні потоки
Головіна Т.А., Маслова І.А. [82]	орієнтація управлінського процесу на досягнення цілей, що стоять перед підприємством	1) ув'язка оперативних фінансово-економічних розрахунків і стратегічних рішень; 2) орієнтація фінансово-економічних розрахунків на ухвалення економічно обгрунтованих рішень; 3) новий зміст таких традиційних функцій управління, як планування, контроль, інформаційне забезпечення; 4) новий психологічний зміст ролі планово-економічних служб
Андропова А.К., Печатнова О.Д. [83]	здійснення вторинної координації	як найповнішою визнається управлінська концепція контролінгу, в якій завдання розглядаються в розрізі планування, контролю, аналізу.
Аніскін Ю.П. [82]	попередження виникнення кризових ситуацій	- виявлення проблем і коректування діяльності організації до того, як ці проблеми переростуть в кризу; - інформаційний супровід процесу планування; - контроль і регулювання для успішної реакції на зміни, які відбудуться в середовищі.
Хорват П. [84]	координація систем планування, контролю і інформаційного забезпечення	«сортування» наявних складових елементів цілого, перевірка їх на придатність, доробка і об'єднання в систему
Кармінський А.М., Оленев Н.І., Примак А.Г. [75]	забезпечення методичної та інструментальної бази для підтримки основних функцій менеджменту	виділяються в розрізі функцій: облік, планування, контроль і регулювання, інформаційно-аналітичне забезпечення, спеціальні функції
Шевченко Б.І., Цуприк Г.Г. [84, с. 3-4]	інформаційно-аналітична та методична підтримка керівників усіх рівнів управління підприємством	1) організація та методична підтримка процесів планування і бюджетування, системи обліку витрат і доходів; 2) розробка системи діагностування відхилень системи аналізу відхилень; 3) надання аналітичної інформації керівникам усіх рівнів забезпечення ефективного управління підприємством в цілому і його структурними підрозділами; 4) інформаційно-аналітична та методична підтримка інвестиційних проектів та інноваційних процесів

1	2	3
Попченко Е.Л., Ермасова Н.Б. [85]	впливають з цілей організації і можуть виражатися в економічних термінах, наприклад, у досягненні певного рівня прибутку, рентабельності при заданому рівні ліквідності	виділяються по кожній техніко-економічній функції
Фалько С. [86, 87]	забезпечує технологію ефективного управління, координацію управлінської діяльності щодо постановки (уточнення) і ефективного досягнення стратегічних та оперативних цілей підприємства	1) підготовка рішень щодо стратегічного планування - завдання формулювання місії, визначення мети розвитку, стратегії досягнення мети, розробки ССП; 2) бюджетування на підприємстві, що включає розробку регламенту бюджетування, координацію робіт підрозділів підприємства в процесі розробки фінансового плану; 3) реінжиніринг бізнес-процесів, 4) підготовка рішень з управління ресурсами підприємства; 5) підготовка рішень по інвестиційному розвитку підприємства завдання управління проектами

\* Джерело: складено автором

## Додаток Ж

## Бюджет об'ємів продаж ДП «Лакталіс-Україна» в різних розрізах

Таблиця Ж.1

**Бюджет продажів ДП «Лакталіс-Україна» за сегментами консолідовано  
за 2013-2015 роки, т. та тис. грн.**

Категорії	2013	2014	2014	2015	Відхилення, %			2013	2014	2014	2015	Відхилення, %		
	Факт	Бюджет	Факт	Бюджет	Ф14/ Ф13	Ф14/ Б14	Б15/ Ф14	Факт	Бюджет	Факт	Бюджет	Ф14/ Ф13	Ф14/ Б14	Б15/ Ф14
Сир	2 159	2 324	1 310	853	61%	56%	65%	196 009	237 138	135 801	103 551	69%	57%	76%
Масло	1 116	1 151	544	378	49%	47%	70%	76 978	88 350	48 262	38 661	63%	55%	80%
Творог	6 974	7 408	7 177	6 852	103%	97%	95%	291 381	345 317	316 171	331 456	109%	92%	105%
Сметана	11 526	11 514	10 259	9 212	89%	89%	90%	267 771	297 430	250 255	257 152	93%	84%	103%
Молоко	8 128	5 353	6 322	5 720	78%	118%	90%	66 030	51 610	56 868	56 385	86%	110%	99%
Інші молоч	22 379	24 541	20 043	18 389	90%	82%	92%	432 989	559 155	420 868	406 887	97%	75%	97%
Разом по Україні	52 281	52 290	45 655	41 405	87%	87%	91%	1 331 158	1 579 000	1 228 226	1 194 092	92%	78%	97%

Таблиця Ж.2

**Структура об'ємів продажів ДП «Лакталіс-Україна» по категоріям  
за 2013-2015 роки**

Категорії	Доля в кг	Доля в грн
Сир	3%	11%
Масло	1%	4%
Творог	16%	26%
Сметана	22%	20%
Молоко	14%	5%
Інші молочні продукти	44%	34%
<b>Всього</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Таблиця Ж.3

**Бюджет продажів ДП «Лакталіс-Україна» по каналам реалізації за  
2013-2015 роки, т. та тис. грн.**

Канали продажів	кг				Відхилення, %			грн				Відхилення, %		
	13 Факт	14 Бюджет	14 факт	15 Бюджет	Ф14/ Ф13	Ф14/ Б14	Б15/ Ф14	13 Факт	14 Бюджет	14 факт	15 Бюджет	Ф14/ Ф13	Ф14/ Б14	Б15/ Ф14
Роздрібна торгівля	12 576	12 690	6 855	6 230	55	54	91	249 330	265 487	171 952	146 159	69	65	85
Мережі супермаркетів	23 042	22 521	21 532	19 383	93	96	90	632 541	698 412	585 750	556 487	93	84	95
Дистриб'ютори	16 664	17 078	17 268	15 791	104	101	91	449 287	615 101	470 524	491 446	105	76	104
<b>Всього</b>	<b>52 281</b>	<b>52 290</b>	<b>45 655</b>	<b>41 405</b>	<b>87</b>	<b>87</b>	<b>91</b>	<b>1 331 158</b>	<b>1 579 000</b>	<b>1 228 226</b>	<b>1 194 092</b>	<b>92</b>	<b>78</b>	<b>97</b>

## Продовження Додатку Ж

Таблиця Ж.4

**Бюджет продажів ДП «Лакталіс-Україна» по брендам  
за 2013-2015 роки**

Торгові марки	кг				Відхилення, %			грн				Відхилення, %		
	13 Факт	14 Бюджет	14 Факт	15 Бюджет	Ф14/Ф13	Ф14/Б14	Б15/Ф14	13 Факт	14 Бюджет	14 Факт	15 Бюджет	Ф14/Ф13	Ф14/Б14	Б15/Ф14
	Білосвіт	2 153	1 247	721	660	33	58	92	25 836	17 358	9 133	9 196	35	53
Дольче	11 538	11 586	8 385	6 608	73	72	79	326 840	383 193	265 536	230 188	81	69	87
Фанні	3 280	2 772	4 473	4 344	136	161	97	65 600	64 310	74 434	80 882	113	116	109
Гальбані	399	449	247	198	62	55	80	17 955	23 438	11 733	10 346	65	50	88
Імун +	89	0	0	0	0			1 335	0	0	0	0		
Лактель	8 063	5 883	4 385	3 873	54	75	88	185 759	163 783	111 091	107 932	60	68	97
Лактонія	6 331	6 298	6 373	6 411	101	101	101	113 958	131 320	121 092	133 996	106	92	111
Локо Моко	1 230	4 641	2 363	2 241	192	51	95	44 280	193 808	89 798	93 678	203	46	104
Президент	18 082	18 276	15 428	13 845	85	84	90	532 870	582 006	493 615	474 368	93	85	96
Приватні торгові марки мереж (Private label)	1 115	1 137	3 271	3 072	293	288	94	16 725	19 784	51 793	53 506	310	262	103
<b>Всього</b>	<b>52 281</b>	<b>52 290</b>	<b>45 655</b>	<b>41 405</b>	<b>87</b>	<b>87</b>	<b>91</b>	<b>1 331 158</b>	<b>1 579 000</b>	<b>1 228 225</b>	<b>1 194 092</b>	<b>92%</b>	<b>78%</b>	<b>97%</b>

Таблиця Ж.5

**Бюджет макроекономічних показників ДП «Лакталіс-Україна»  
за 2013-2015 роки**

		2013	2014	2014	2015	Відхилення, %		
		Факт	Бюджет	Факт	Бюджет	Факт14/Факт13	Факт14/Бюдж14	Бюдж15/Факт14
Інфляція:	%	0,5%	4,0%	20,0%	15,0%	4000%	500%	75%
ВВП	%	3,3%	1,9%	-10,0%	-5,0%	-303%	-526%	50%
Курс EUR/UAH	1 EUR =	10,83	11,50	15,40	18,00	142%	134%	117%

## Додаток 3

Таблиця 3.1

**Класифікація витрат підприємства відповідно елементам управління\***

№ п/п	Групи витрат	Задачі фінансового контролю	№ п/п	Види витрат	Сутність витрат
1	2	3	4	5	6
<b>1. Інформаційне забезпечення</b>					
1.1.	За формальною визначеністю	Вирішення поточних та довгострокових завдань, вибору оптимального рішення із сукупності альтернативних	А.	Явні	Витрати на закупівлю зовнішніх ресурсів, які не є власністю підприємства.
			Б.	Альтернативні (неявні)	Альтернативні витрати підприємства на здійснення підприємницької діяльності, включаючи вартість ресурсів, що є власністю підприємства.
1.2.	За впливом на прийняття рішення	Враховання впливу управлінського рішення на величину витрат і доходів у майбутньому, скорочення часу на економічні розрахунки	А.	Релевантні	Витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття управлінського рішення.
			Б.	Нерелевантні	Витрати, величина яких не залежить від прийняття управлінського рішення.
1.3.	За ефективністю здійснення	Виділення неефективних витрат дозволяє не допустити проникнення втрат в планування і нормування	А.	Ефективні	Витрати, пов'язані з отриманням доходів від реалізації продукції, на виробництво якої вони були виділені.
			Б.	Неефективні	Витрати, пов'язані з втратами і відсутністю доходів.
1.4.	За розрахунком на одиницю продукції	Обґрунтування рішення про оптимальний розмір обсягів діяльності, визначення середніх показників	А.	Диференціальні	Величина, на яку відрізняються витрати при розгляді двох альтернативних рішень
			Б.	Маржинальні	Витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.
<b>2. Координація</b>					
	За можливістю регулювання.	Оцінка відповідальності та роботи менеджерів в частині контролю за витратами	А.	Регульовані	Витрати, величина яких може залежати від керівника (менеджера) відповідного рівня управління
			Б.	Нерегульовані	Витрати, величина яких мало залежить від керівника (менеджера), а то й взагалі може не залежати від нього.
<b>3. Планування</b>					
3.1.	Стосовно до плану	Вдосконалення процесу планування, нормування та контролю	А.	Планові	Витрати, обумовлені технологією виробництва та організацією праці і передбачені кошторисом витрат на виробництво.
			Б.	Непланові	Витрати, викликані порушеннями в технологічному процесі та організації праці, стихійними лихами тощо.

1	2	3	4	5	6
3.2.	Стосовно періоду	Розробка напрямів діяльності	А.	Короткострокові	Витрати короткострокового періоду, протягом якого фактори виробництва не змінюються.
			Б.	Довгострокові	Витрати довгострокового періоду, протягом якого можуть змінитися фактори виробництва.
<b>4.</b>	<b>Організація</b>				
	За місцем виникнення	Здійснення контролю за відповідальними особами та за місцями виникнення витрат	А.	По місцях і сферах виникнення	
			Б.	По функціям діяльності	
			В.	По центрам відповідальності	
<b>5.</b>	<b>Облік</b>				
5.1.	За однорідністю витрат	Використання при калькулюванні	А.	Одноелементні	Використані ресурси одного економічного змісту (сировина, матеріали, основна заробітна плата виробничих робітників, відрахування на соціальні заходи).
			Б.	Комплексні	Декілька економічно неоднорідних ресурсів (витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, витрати на підготовку і освоєння виробництва тощо).
5.2.	За статтями калькуляції	Побудова аналітичного обліку витрат на виробництво одиниці продукції, зіставлення планової і фактичної калькуляції собівартості окремих видів продукції	А.	Сировина та матеріали	
			Б.	Купівельні напівфабрикати та комплектувальні вироби	
			В.	Паливо й енергія на технологічні цілі	
			Г.	Зворотні відходи (відраховуються)	
			Ґ.	Основна заробітна плата	
			Д.	Додаткова заробітна плата	
			Е.	Відрахування на соціальні заходи	
			Є.	Загальновиробничі витрати	
			Ж.	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	
З.	Втрати від браку				
			И.	Інші виробничі витрати	
5.3.	За елементами витрат	Здійснення обліку згідно з планом рахунків; визначення потреби в оборотних коштах; показників матеріаломісткості, фондомісткості; порівняння структури різних галузей	А.	Матеріальні витрати	
			Б.	Витрати на оплату праці	
			В.	Відрахування на соціальні заходи	
			Г.	Амортизація основних засобів та нематеріальних активів	
			Ґ.	Інші операційні витрати	

1	2	3	4	5	6
5.4.	За формою залежності від обсягів виробництва	Оптимізація процесу операційної діяльності та аналізу її беззбитковості	А.	Постійні	Витрати, величина яких змінюється пропорційно до зміни обсягів виробництва.
			Б.	Змінні	Витрати, величина яких не змінюється із зміною обсягів виробництва.
5.5.	За економічним змістом	Організування обліку в системі рахунків	А.	Основні	Витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції та неминучі за будь-яких умов та характеру виробництва.
			Б.	Накладні	Витрати не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління, з обслуговування виробництва.
5.6.	За способом віднесення на продукцію	Проведення калькуляційних розрахунків	А.	Прямі	Витрати на виробництво конкретного виду продукції всіх видів витрат, що стосуються виробництва та збуту.
			Б.	Непрямі	Включення до собівартості продукції одиниці певної частини таких витрат.
5.7.	За календарними періодами	Розробка напрямків діяльності	А.	Поточні	Витрати трудових, матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів, виражених у грошовій формі, для здійснення поточної господарської діяльності.
			Б.	Періодичні	Витрати, які не включаються у виробничу собівартість і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.
<b>6.</b>	<b>Контроль</b>				
6.1.	За ознакою контрольованості	Оцінка діяльності центрів відповідальності	А.	Контрольовані	Витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або на них звичайно впливати.
			Б.	Неконтрольовані	Витрати, які не залежать від діяльності суб'єктів управління.
6.2.	За відповідністю нормам	Контроль за економічним використанням ресурсів, організації системи «стандарт-кост» чи застосування нормативного методу	А.	Нормовані	Витрати на які розробляються спеціальні норми, а в разі необхідності і зміни норм.
			Б.	Ненормовані	Витрати, на які нормативи не встановлюються.
<b>7.</b>	<b>Мотивація</b>				
	За стимулюванням	Контроль за витратами	А.	Обов'язкові	Витрати, пов'язані з виконанням основних трудових показників
			Б.	Заохочувальні	Витрати за досягнення високих якісних показників
<b>8.</b>	<b>Аналіз</b>				
	За порядком обчислення (складом)	Прогнозування, регулювання витрат та контролю за нормами і рівнем витрат	Фактичні; Прогнозні, Планові; Кошторисні; Стандартні; Загальні і структурні; Повні і часткові		

\* Джерело: розроблено автором

## Додаток И

## Класифікація фінансових рішень\*

<b>Класифікаційна ознака</b>	<b>Групи фінансових рішень</b>
Ступінь повторюваності проблеми	Традиційні Нетипові
Значимість мети	Стратегічні Тактичні
Сфера впливу	Глобальні Локальні
Тривалість реалізації	Довгострокові Поточні
Прогнозовані наслідки	Коректовані Некоректовані
Спосіб розробки рішення	Формалізовані Неформалізовані
Кількість критеріїв вибору	Однокритеріальні Багатокритеріальні
Форма прийняття	Одноосібні Колегіальні
Спосіб фіксації рішення	Документовані Недокументовані
Характер використаної інформації	Детерміновані Ймовірнісні

\* Джерело: [100, с. 11]

## Додаток К

Таблиця К.1

**Переваги та недоліки інструментів контролінгу витрат підприємства \***

№ п/п	Переваги	Недоліки
1	2	3
<b>1</b>	<b>Абсорпшен-костинг</b>	
	1) Витрати повністю розподіляються; 2) Відсутність поділу витрат підприємства на постійні і змінні; 3) Точніше визначення фінансового результату діяльності підприємства; 4) Відображає покриття кожного виду витрат доходом від реалізації продукції; 5) Широка сфера застосування.	1) Неможливе абсолютно коректний розподіл витрат, існує викривлення реальної собівартості окремих видів продукції; 2) Встановлення фактичної собівартості одиниці продукції тільки наприкінці періоду; 3) Включення до собівартості продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом; 4) Ускладнення облікових і розрахункових процедур.
<b>2</b>	<b>Директ-костинг (Direct-costing)</b>	
	1) Спрощення калькулювання собівартості. 2) Можливість проведення аналізу «витрати - обсяг виробництва – прибуток»; 3) Отримання оперативної інформації, що дозволяє приймати ефективні управлінські рішення, зокрема, при формуванні цінової політики, асортиментної політики, інвестиційної політики підприємства.	1) Розподіл витрат на постійні та змінні є дещо умовним, що може призвести до суттєвого викривлення інформації для прийняття управлінських рішень; 2) Слабка увага до постійних витрат; 3) Відсутність інформації про повну собівартість одиниці продукції.
<b>3</b>	<b>Стандарт-костинг (Standart-costing)</b>	
	1) дозволяє звести до мінімуму можливі помилкові рішення при випуску нового продукту; 2) дозволяє оперативно (а не в кінці періоду) приблизно визначити повну собівартість окремих видів продукції, що важливо для встановлення політики ціноутворення на підприємстві; 3) дозволяє визначити вплив на фінансові результати відхилень по різних видах витрат.	1) складність розрахунків стандартів і нормативів в ринкових умовах; 2) погана адаптація до інновацій; 3) формування ціни на основі нормативних витрат не враховує цінність товару для споживачів, ринкову привабливість; 4) Необхідно мати достатній рівень чисто-го доходу, тому що відхилення фактичних витрат від стандартних списуються на фінансові результати підприємства.
<b>4</b>	<b>Таргет-костинг (Target-costing)</b>	
	1) Застосовується для унікальних, виготовлених на замовлення та нових продуктів, що не мають конкуренції; 2) Маркетингова орієнтація виробництва; 3) Визначення цільових витрат для нових продуктів; 4) Контроль витрат ще на стадії розробки продукції; 5) Фокусування уваги на зовнішніх ринкових факторах.	1) Не застосовується в умовах масового виробництва; 2) Для цільового зниження витрат можуть знадобитися тривалий час та значні грошові кошти; 3) Технічні можливості підприємства не завжди дозволяють знизити собівартість до заданого рівня; 4) Імовірнісний характер прогнозів ціни.
<b>5</b>	<b>Кайдзен-костинг (Kaizen-costing)</b>	
	1) Забезпечує постійне зменшення витрат та утримання їх на заданому рівні.	1) Вимагає оперативного отримання інформації про поточні результати виробництва, збуту і просування; 2) Необхідність мотивації працівників і корпоративної культури, що підтримує залучення персоналу в діяльність підприємства.

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
<b>6</b>	<b>Облік витрат за місцями виникнення (Activity based costing)</b>	
	1) Використання методу передбачає, що всі витрати є складовими собівартості; 2) Дозволяє отримати конкретну інформацію, щодо складу витрат, чим сприяє підвищенню обґрунтованості управлінських рішень та спрощує пошук резервів зниження собівартості.	1) Не може відігравати роль операційного контролю, забезпечувати безперервний зворотний зв'язок. 2) Потребує значних коштів і часу.
<b>7</b>	<b>Точно в строк (Just-in-time)</b>	
	1) Зменшення рівня запасів; 2) Зростає надійність виконання замовлень; 3) Зниження ризику морального старіння замовлень; 4) Поліпшення якості виробництва.	1) Постачання здійснюється настільки малими партіями, що перетворюється в штучне.
<b>8</b>	<b>Бенчмаркінг (Benchmarking)</b>	
	1) Дозволяє отримати комплексну оцінку управління витратами на підприємстві порівняно з еталонним підприємством	1) Неправильний вибір підприємства-еталона знижує ефективність методу; 2) Потребує повної та достовірної інформації про еталонні результати і методи їх досягнення.
<b>9</b>	<b>Операційний аналіз (Cost-volume-profit analysis)</b>	
	1) Дає змогу визначити обсяг продажу, за якого досягається безбитковість виробництва або заданий фінансовий результат. 2) Простота, наочність і оперативність методу.	1) Графічне вирішення моделі стає неможливим за більш як трьох видів продукції; 2) Припускає, що продуктивність праці не залежить від масштабу й не змінюється в часі, а структурні змінювання якісного стану, при зміні системи підприємства, відсутні.
<b>10</b>	<b>Розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції (Life-cycle costing)</b>	
	1) Забезпечує прогноз співвідношення отриманого доходу та понесених витрат щодо виробництва виробу загалом; 2) Забезпечує стратегічне бачення структури витрат і зіставлення її зі структурою доходів.	1) Відсутність періодизації фінансових результатів; 2) Наявність точних і детальних маркетингових описів стану ринку й позиціонування продукції або послуг підприємства; 3) Потребує значну кількість додаткової інформації.
<b>11</b>	<b>Кост-кілінг</b>	
	1) Дає змогу швидко зменшити витрати підприємства, що виникають і у внутрішньому, і у зовнішньому середовищі.	1) Жорсткість інструменту (передбачає в тому числі зменшення затрат на заробітну плату і скорочення персоналу); 2) Потребує системного застосування до всіх видів витрат та підрозділів підприємства.

\* Джерело: складено автором на основі опрацьованої літератури

## Додаток М

Таблиця М.1

**Аналіз функціональних обов'язків структурних підрозділів молокопереробного підприємства на предмет виконання компетенцій фінансового контролера та дублювання функцій\***

№	Керівник підрозділу	Структурний підрозділ	Функціональні обов'язки	Функція є компетенцією фінансового контролінгу	Група компетенцій фінансового контролінгу	
1	2	3	4	5	6	
1	Фінансовий директор	Контрольно-плановий відділ	оперативний контроль за операційною діяльністю підприємства	+	Контроль	
			контроль виконання статей бюджету	+	Управлінська звітність та аналіз	
			погодження крупних витрат на операційну діяльність	+	Управління витратами	
			фінансовий аналіз діяльності компанії	+	Аналіз	
			складання проекту бюджету і контроль виконання бюджету	+	Бюджетування	
			оперативне та стратегічне планування економічної діяльності підприємства на основі отриманих даних, проведення аналітичних досліджень	+	Планування	
		Центральна бухгалтерія	ведення бухгалтерського обліку			
			облік руху матеріальних засобів	+	Облік	
			проведення інвентаризації			
			складання звітності для податкових органів			
		Відділ управління корпоративними проектами	інкасація податкового обороту			
			аналіз інформації про хід робіт і підготовки даних для ради директорів	+	Інформаційне забезпечення	
			аналіз і підготовка висновків щодо проектів і бізнес-планів	+	Аналіз та інформаційне забезпечення	
	документування і контроль виконання планів, заходів та рішень ради директорів	+	Контроль			

1	2	3	4	5	6
			підготовка пропозицій щодо реорганізації та підтримці структури компанії в актуальному вигляді	+	Координація
			фінансова оцінка проектів та бізнес-планів	+	Оцінка проектів
2	Операційний директор	Цех виробництва	планування виробництва за замовленням відділу продажів	+	Планування
			виробництво продукції		
		Сектор оперативного керування	забезпечення оперативним керуванням виробництва	+	Координація
			надання дозволу на початок процесу виробництва		
			складання оперативних планів виробництва	+	Планування
3	Технічний директор	Відділ технічного забезпечення	розробка впровадження та контроль за виконанням технології виробництва продукції		
			зберігання і транспортування сировини та продукції	+	Оптимізація витрат
			участь у розробці нових продуктів	+	Зовнішній аналіз та бенчмаркінг
			випуск документації на продукцію		
			сертифікація продукції		
4	Начальник служби маркетингу та реклами	Служба маркетингу та реклами	продаж виробленої продукції		
			проведення локальних і глобальних інвентаризацій		
			просування товарів на ринку, пошук нових ніш на ринку		
			пошук клієнтів для продажу виробленої продукції	+	Зовнішній аналіз та бенчмаркінг
			аналіз продажів; внесення пропозицій по коректування	+	Зовнішній аналіз та бенчмаркінг
			дослідження та аналіз ринків збуту продукції	+	Зовнішній аналіз та бенчмаркінг
			проведення рекламних компаній		
участь у виставках					
			планування продажів	+	Планування
5	Директор з продажів	Відділ продажу у регіонах	сприянні продажу та просуванню продукції підприємства у відповідних регіонах	+	Зовнішній аналіз та бенчмаркінг
			заклучення договорів поставки		
			пошук клієнтів для продажу виробленої продукції	+	Зовнішній аналіз та бенчмаркінг

1	2	3	4	5	6
			проведення рекламних компаній		
			планування продажів	+	Планування
		Відділ по роботі з клієнтами	забезпеченні якісного та своєчасного обслуговування наявних клієнтів		
			підвищення попиту на продукцію підприємства і залучення нових клієнтів	+	Зовнішній аналіз та бенчмаркінг
			розширення клієнтської бази	+	Зовнішній аналіз та бенчмаркінг
		Група аналітики	аналізі обсягів, структури та динаміки продажів	+	Аналіз
			внесення пропозицій про коректування планів продажів	+	Оптимізація витрат
			дослідження та аналіз ринків збуту продукції	+	Аналіз
		6	Директор з транспорту та логістики	Відділ постачання	прийняття рішень про закупівлю сировини та матеріалів
укладання контрактів на постачання матеріалів					
вирішення питань про вибір постачальника					
установка вимог до якості сировини та матеріалів					
Служба сировини	прийняття рішень про закупівлі сировини			+	Управління витратами
	укладання контрактів на постачання матеріалів			+	Управління витратами
	вирішення питань про вибір постачальника			+	Управління витратами
	установка вимог до якості сировини				

\*Джерело: побудовано автором на основі власних досліджень

## Додаток Н

## Операційні витрати молокопереробних підприємств за елементами за 2008-2014 рр.

Таблиця Н.1

## Операційні витрати ПАТ "Вімм-Білл-Данн Україна" за елементами за 2008-2014 рр., тис. грн.

Показники	Матеріальні заграти	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом операційні витрати	Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції	Валовий прибуток	Чистий прибуток (збиток)
<b>2008 р.</b>	<b>443850</b>	<b>58704</b>	<b>19761</b>	<b>27282</b>	<b>141802</b>	<b>691399</b>	<b>828395</b>	<b>659181</b>	<b>169214</b>	<b>- 60295</b>
<b>2009 р.</b>	<b>453272</b>	<b>57151</b>	<b>19142</b>	<b>25836</b>	<b>68878</b>	<b>624279</b>	<b>654688</b>	<b>514860</b>	<b>139828</b>	<b>-19292</b>
Абсол. відхил.	9422	-1553	-619	-1446	-72924	-67120	-173707	-144321	-29386	41003
Відн. відхил., %	2,12	-2,65	-3,13	-5,30	-51,43	-9,71	-20,97	-21,89	-17,37	68,00
<b>2010 р.</b>	<b>522895</b>	<b>72428</b>	<b>24824</b>	<b>27746</b>	<b>159658</b>	<b>807551</b>	<b>961579</b>	<b>768845</b>	<b>192734</b>	<b>-32452</b>
Абсол. відхил.	69623	15277	5682	1910	90780	183272	306891	253985	52906	-13160
Відн. відхил., %	15,36	26,73	29,68	7,39	131,80	29,36	46,88	49,33	37,84	-68,21
<b>2011 р.</b>	<b>711786</b>	<b>57270</b>	<b>29688</b>	<b>35646</b>	<b>184342</b>	<b>1018732</b>	<b>1060789</b>	<b>830025</b>	<b>230764</b>	<b>-20176</b>
Абсол. відхил.	188891	-15158	4864	7900	24684	211181	99210	61180	38030	12276
Відн. відхил., %	36,12	-20,93	19,59	28,47	15,46	26,15	10,32	7,96	19,73	37,83
<b>2012 р.</b>	<b>660252</b>	<b>104584</b>	<b>33973</b>	<b>55273</b>	<b>282412</b>	<b>1136494</b>	<b>1259398</b>	<b>902351</b>	<b>357047</b>	<b>1932</b>
Абсол. відхил.	-51534	47314	4285	19627	98070	117762	198609	72326	126283	22108
Відн. відхил., %	-7,24	82,62	14,43	55,06	53,20	11,56	18,72	8,71	54,72	109,58
<b>2013 р.</b>	<b>734600</b>	<b>75836</b>	<b>26012</b>	<b>64143</b>	<b>139879</b>	<b>1040470</b>	<b>1348741</b>	<b>988363</b>	<b>360378</b>	<b>219373</b>
Абсол. відхил.	74348	-28748	-7961	8870	-142533	-96024	89343	86012	3331	217441
Відн. відхил., %	11,26	-27,49	-23,43	16,05	-50,47	-8,45	6,62	9,53	0,93	11254,71
<b>2014 р.</b>	<b>793749</b>	<b>73 408</b>	<b>24784</b>	<b>34535</b>	<b>107783</b>	<b>1034259</b>	<b>1326035</b>	<b>982559</b>	<b>343476</b>	<b>122705</b>
Абсол. відхил.	59149	-2428	-1228	-29608	-32096	-6211	-22706	-5804	-16902	-96668
Відн. відхил., %	8,05	-3,20	-4,72	-46,16	-22,95	-0,60	-1,68	-0,59	-4,69	-44,07

**Операційні витрати ПАТ "Галактон" за елементами за 2008-2014 рр., тис. грн.**

Показники	Матеріальні заграти	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом операційні витрати	Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції	Валовий прибуток	Чистий прибуток (збиток)
<b>2008 р.</b>	<b>286191</b>	<b>26252</b>	<b>8790</b>	<b>8045</b>	<b>26220</b>	<b>355498</b>	<b>433950</b>	<b>311168</b>	<b>50382</b>	<b>- 281</b>
<b>2009 р.</b>	<b>277909</b>	<b>24850</b>	<b>7687</b>	<b>8951</b>	<b>24746</b>	<b>344143</b>	<b>411309</b>	<b>305157</b>	<b>37348</b>	<b>- 7246</b>
Абсол.відхил.	-8282	-1402	-1103	906	-1474	-11355	-19045	-6011	-13034	-7527
Відн. відхил., %	-2,89	-5,34	-12,55	11,26	-5,62	-3,19	-5,27	-1,93	-25,87	-2678,65
<b>2010 р.</b>	<b>383935</b>	<b>31282</b>	<b>9099</b>	<b>9315</b>	<b>54074</b>	<b>487705</b>	<b>590533</b>	<b>431195</b>	<b>60185</b>	<b>3185</b>
Абсол. відхил.	106026	6432	1412	364	29328	143562	148875	126038	22837	10431
Відн. відхил., %	38,15	25,88	18,37	4,07	118,52	41,72	43,47	41,30	61,15	143,96
<b>2011 р.</b>	<b>390386</b>	<b>32634</b>	<b>9885</b>	<b>11400</b>	<b>100910</b>	<b>545215</b>	<b>684130</b>	<b>442435</b>	<b>125792</b>	<b>11477</b>
Абсол. відхил.	6451	1352	786	2085	46836	57510	76847	11240	65607	8292
Відн. відхил., %	1,65	4,14	7,95	18,29	46,41	10,55	15,64	2,54	52,16	72,25
<b>2012 р.</b>	<b>352147</b>	<b>31281</b>	<b>10345</b>	<b>14262</b>	<b>80283</b>	<b>488318</b>	<b>744278</b>	<b>426814</b>	<b>192219</b>	<b>92276</b>
Абсол.відхил.	-38239	-1353	460	2862	-20627	-56897	50806	-15621	66427	80799
Відн. відхил., %	-9,80	-4,15	4,65	25,11	-20,44	-10,44	8,94	-3,53	52,81	704,01
<b>2013 р.</b>	<b>436261</b>	<b>30282</b>	<b>9774</b>	<b>12692</b>	<b>177650</b>	<b>666659</b>	<b>746202</b>	<b>551471</b>	<b>194731</b>	<b>24929</b>
Абсол.відхил.	84114	-999	-571	-1570	97367	178341	127169	124657	2512	-67347
Відн. відхил., %	23,89	-3,19	-5,52	-11,01	121,28	36,52	17,04	29,21	1,31	-72,98
<b>2014 р.</b>	<b>159808</b>	<b>23 513</b>	<b>7331</b>	<b>8764</b>	<b>33702</b>	<b>233118</b>	<b>9845</b>	<b>8924</b>	<b>921</b>	<b>28744</b>
Абсол.відхил.	-276453	-6769	-2443	-3928	-143948	-433541	-736357	-542547	-193810	3815
Відн. відхил., %	-63,37	-22,35	-24,99	-30,95	-81,03	-65,03	-98,68	-98,38	-99,53	15,30

**Операційні витрати ПАТ «Яготинський маслозавод» за елементами за 2008-2014 рр., тис. грн.**

Показники	Матеріальні затрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом операційні витрати	Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції	Валовий прибуток	Чистий прибуток (збиток)
<b>2008 р.</b>	<b>129183</b>	<b>18516</b>	<b>6866</b>	<b>4710</b>	<b>10342</b>	<b>169617</b>	<b>187631</b>	<b>163528</b>	<b>24103</b>	<b>1258</b>
<b>2009 р.</b>	<b>178100</b>	<b>22809</b>	<b>7543</b>	<b>8583</b>	<b>17175</b>	<b>234210</b>	<b>275311</b>	<b>228572</b>	<b>46739</b>	<b>9086</b>
Абсол.відхил.	48917	4293	677	3873	6833	64593	87680	65044	22636	7828
Відн. відхил., %	37,87	23,19	9,86	82,23	66,07	38,08	46,73	39,78	93,91	622,26
<b>2010 р.</b>	<b>328962</b>	<b>32468</b>	<b>10192</b>	<b>10720</b>	<b>21320</b>	<b>403662</b>	<b>504471</b>	<b>422263</b>	<b>82208</b>	<b>20223</b>
Абсол. відхил.	150862	9659	2649	2137	4145	169452	229160	193691	35469	11137
Відн. відхил., %	84,71	42,35	35,12	24,90	24,13	72,35	83,24	84,74	75,89	122,57
<b>2011 р.</b>	<b>379209</b>	<b>33570</b>	<b>10709</b>	<b>8439</b>	<b>48402</b>	<b>480329</b>	<b>530804</b>	<b>460081</b>	<b>70723</b>	<b>7951</b>
Абсол. відхил.	50247	1102	517	-2281	27082	76667	26333	37818	-11485	-12272
Відн. відхил., %	15,27	3,39	5,07	-21,28	127,03	18,99	5,22	8,96	-13,97	-60,68
<b>2012 р.</b>	<b>399680</b>	<b>38027</b>	<b>12271</b>	<b>10165</b>	<b>78667</b>	<b>538810</b>	<b>718790</b>	<b>549992</b>	<b>168798</b>	<b>34195</b>
Абсол.відхил.	20471	4457	1562	1726	30265	58481	187986	89911	98075	26244
Відн. відхил., %	5,40	13,28	14,59	20,45	62,53	12,18	35,42	19,54	138,67	330,07
<b>2013 р.</b>	<b>623974</b>	<b>47545</b>	<b>18134</b>	<b>22904</b>	<b>121666</b>	<b>834223</b>	<b>944276</b>	<b>-743393</b>	<b>200883</b>	<b>19597</b>
Абсол.відхил.	224294	9518	5863	12739	42999	295413	225486	-1293385	32085	-14598
Відн. відхил., %	56,12	25,03	47,78	125,32	54,66	54,83	23,88	-235,16	19,01	-42,69
<b>2014 р.</b>	<b>782 951</b>	<b>48713</b>	<b>16 691</b>	<b>26406</b>	<b>120367</b>	<b>995128</b>	<b>1171732</b>	<b>894337</b>	<b>277355</b>	<b>25028</b>
Абсол.відхил.	158977	1168	-1443	3502	-1299	160905	227456	1637730	76472	5431
Відн. відхил., %	25,48	2,46	-7,96	15,29	-1,07	19,29	24,09	-220,30	38,07	27,71

**Операційні витрати ПАТ «Житомирський маслозавод» за елементами за 2008-2014 рр., тис.грн.**

Показники	Матеріальні затрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом операційні витрати	Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції	Валовий прибуток	Чистий прибуток (збиток)
<b>2008 р.</b>	<b>216922</b>	<b>39358</b>	<b>13629</b>	<b>16079</b>	<b>34883</b>	<b>320871</b>	<b>395934</b>	<b>283405</b>	<b>112529</b>	<b>24654</b>
<b>2009 р.</b>	<b>268236</b>	<b>42648</b>	<b>14998</b>	<b>15839</b>	<b>49511</b>	<b>391232</b>	<b>475800</b>	<b>332227</b>	<b>143573</b>	<b>34027</b>
Абсол.відхил.	51314	3290	1369	-240	14628	70361	79866	48822	31044	9373
Відн. відхил., %	23,66	8,36	10,04	-1,49	41,93	21,93	20,17	17,23	27,59	38,02
<b>2010 р.</b>	<b>428676</b>	<b>50932</b>	<b>18607</b>	<b>18021</b>	<b>70568</b>	<b>586804</b>	<b>685968</b>	<b>530166</b>	<b>155802</b>	<b>30225</b>
Абсол. відхил.	160440	8284	3609	2182	21057	195572	210168	197939	12229	-3802
Відн. відхил., %	59,81	19,42	24,06	13,78	42,53	49,99	44,17	59,58	8,52	-11,17
<b>2011 р.</b>	<b>527047</b>	<b>56819</b>	<b>19621</b>	<b>30772</b>	<b>46219</b>	<b>680478</b>	<b>859806</b>	<b>680636</b>	<b>170522</b>	<b>21302</b>
Абсол. відхил.	50335	7112	3092	1048	20711	82298	173838	142234	31604	-8923
Відн. відхил., %	11,74	13,96	16,62	5,82	29,35	14,02	25,34	26,83	20,28	-29,52
<b>2012 р.</b>	<b>514237</b>	<b>63984</b>	<b>22348</b>	<b>38111</b>	<b>78226</b>	<b>716906</b>	<b>926736</b>	<b>683976</b>	<b>242760</b>	<b>65180</b>
Абсол.відхил.	-12810	7165	2727	7339	32007	36428	66930	3340	72238	43878
Відн. відхил., %	-2,43	12,61	13,90	23,85	69,25	5,35	7,78	0,49	42,36	205,98
<b>2013 р.</b>	<b>513110</b>	<b>67142</b>	<b>22951</b>	<b>46242</b>	<b>127330</b>	<b>776775</b>	<b>1003350</b>	<b>746222</b>	<b>257128</b>	<b>48571</b>
Абсол.відхил.	-1127	3158	603	8131	49104	59869	76614	62246	14368	-16609
Відн. відхил., %	-0,22	4,94	2,70	21,34	62,77	8,35	7,64	9,10	5,92	-25,48
<b>2014 р.</b>	<b>645843</b>	<b>75 715</b>	<b>25730</b>	<b>59433</b>	<b>130008</b>	<b>936729</b>	<b>1186576</b>	<b>901391</b>	<b>285185</b>	<b>71578</b>
Абсол.відхил.	-88757	-121	-282	-4710	-9871	-103741	-162165	-86972	-75193	-147795
Відн. відхил., %	-12,08	-0,16	-1,08	-7,34	-7,06	-9,97	-12,02	-8,80	-20,87	-67,37

**Операційні витрати ПАТ «Вінницький молочний завод «Рошен»  
за елементами за 2008-2014 рр., тис.грн.**

Показники	Матеріальні затрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом операційні витрати	Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції	Валовий прибуток	Чистий прибуток (збиток)
<b>2008 р.</b>	<b>148068</b>	<b>10664</b>	<b>3850</b>	<b>3109</b>	<b>2864</b>	<b>168555</b>	<b>178326</b>	<b>168424</b>	<b>9902</b>	<b>1029</b>
<b>2009 р.</b>	<b>181494</b>	<b>13856</b>	<b>4906</b>	<b>3775</b>	<b>7297</b>	<b>211328</b>	<b>277716</b>	<b>241152</b>	<b>36564</b>	<b>20313</b>
Абсол.відхил.	33426	3192	1056	666	4433	42773	99390	72728	26662	19284
Відн. відхил., %	22,57	29,93	27,43	21,42	154,78	25,38	55,74	43,18	269,26	1874,05
<b>2010 р.</b>	<b>300814</b>	<b>15957</b>	<b>5729</b>	<b>4552</b>	<b>12773</b>	<b>339825</b>	<b>441871</b>	<b>373876</b>	<b>67995</b>	<b>43599</b>
Абсол. відхил.	119320	2101	823	777	5476	128497	164155	132724	31431	23286
Відн. відхил., %	65,74	15,16	16,78	20,58	75,04	60,80	59,11	55,04	85,96	114,64
<b>2011 р.</b>	<b>410657</b>	<b>20339</b>	<b>7260</b>	<b>21611</b>	<b>23603</b>	<b>483470</b>	<b>593177</b>	<b>519351</b>	<b>73826</b>	<b>43341</b>
Абсол. відхил.	109843	4382	1531	17059	10830	143645	151306	145475	5831	-258
Відн. відхил., %	36,52	27,46	26,72	374,76	84,79	42,27	34,24	38,91	8,58	-0,59
<b>2012 р.</b>	<b>364167</b>	<b>19432</b>	<b>7012</b>	<b>11550</b>	<b>26967</b>	<b>429128</b>	<b>579933</b>	<b>497289</b>	<b>82644</b>	<b>56284</b>
Абсол.відхил.	-46490	-907	-248	-10061	3364	-54342	-13244	-22062	8818	12943
Відн. відхил., %	-11,32	-4,46	-3,42	-46,55	14,25	-11,24	-2,23	-4,25	11,94	29,86
<b>2013 р.</b>	<b>432077</b>	<b>20977</b>	<b>7669</b>	<b>9945</b>	<b>39700</b>	<b>510368</b>	<b>613507</b>	<b>531566</b>	<b>81941</b>	<b>56834</b>
Абсол.відхил.	67910	1545	657	-1605	12733	81240	33574	34277	-703	550
Відн. відхил., %	18,65	7,95	9,37	-13,90	47,22	18,93	5,47	6,89	-0,85	0,98
<b>2014 р.</b>	<b>594329</b>	<b>27 002</b>	<b>9996</b>	<b>55607</b>	<b>54598</b>	<b>741532</b>	<b>730338</b>	<b>702477</b>	<b>27861</b>	<b>867</b>
Абсол.відхил.	162252	6025	2327	45662	14898	231164	116831	170911	-54080	-55967
Відн. відхил., %	37,55	28,72	30,34	459,15	37,53	45,29	19,04	32,15	-66,00	-98,47

## Операційні витрати ПрАТ «Галичина» за елементами за 2008-2014 рр., тис.грн.

Показники	Матеріальні затрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом операційні витрати	Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції	Валовий прибуток	Чистий прибуток (збиток)
<b>2008 р.</b>	<b>294193</b>	<b>11639</b>	<b>4248</b>	<b>17277</b>	<b>66637</b>	<b>393994</b>	361550	<b>285614</b>	<b>125547</b>	<b>12303</b>
<b>2009 р.</b>	<b>319160</b>	<b>14339</b>	<b>5145</b>	<b>28785</b>	<b>49006</b>	<b>416435</b>	342505	<b>321547</b>	<b>128641</b>	<b>126</b>
Абсол.відхил.	24967	2700	897	11508	-17631	22441	-19045	35933	3094	-12177
Відн. відхил., %	8,49	23,20	21,12	66,61	-26,46	5,70	-5,27	12,58	2,46	-98,98
<b>2010 р.</b>	<b>535057</b>	<b>33449</b>	<b>12069</b>	<b>31703</b>	<b>56988</b>	<b>669266</b>	491380	<b>480197</b>	<b>204232</b>	<b>23585</b>
Абсол. відхил.	215897	19110	6924	2918	7982	252831	148875	158650	75591	23459
Відн. відхил., %	67,65	133,27	134,58	10,14	16,29	60,71	43,47	49,34	58,76	18618,25
<b>2011 р.</b>	<b>740054</b>	<b>42107</b>	<b>15248</b>	<b>32038</b>	<b>16810</b>	<b>846257</b>	568227	<b>633295</b>	<b>255152</b>	<b>19052</b>
Абсол. відхил.	204997	8658	3179	335	-40178	176991	76847	153098	50920	-4533
Відн. відхил., %	38,31	25,88	26,34	1,06	-70,50	26,45	15,64	31,88	24,93	-19,22
<b>2012 р.</b>	<b>594129</b>	<b>35808</b>	<b>12987</b>	<b>28291</b>	<b>32669</b>	<b>703884</b>	619033	<b>488371</b>	<b>245072</b>	<b>19481</b>
Абсол.відхил.	-145925	-6299	-2261	-3747	15859	-142373	50806	-144924	-10080	429
Відн. відхил., %	-19,72	-14,96	-14,83	-11,70	94,34	-16,82	8,94	-22,88	-3,95	2,25
<b>2013 р.</b>	<b>623346</b>	<b>35971</b>	<b>13155</b>	<b>25280</b>	<b>99898</b>	<b>797650</b>	803465	<b>579328</b>	<b>224137</b>	<b>12461</b>
Абсол.відхил.	29217	163	168	-3011	67229	93766	184432	90957	-20935	-7020
Відн. відхил., %	4,92	0,46	1,29	-10,64	205,79	13,32	22,95	18,62	-8,54	-36,04
<b>2014 р.</b>	<b>577146</b>	<b>37302</b>	<b>12885</b>	<b>23295</b>	<b>122539</b>	<b>773168</b>	<b>842627</b>	<b>587717</b>	<b>254910</b>	<b>20671</b>
Абсол.відхил.	-46200	1331	-270	-1985	22641	-24482	39162	8389	30773	8210
Відн. відхил., %	-7,41	3,70	-2,05	-7,85	22,66	-3,07	4,87	1,45	13,73	65,89

**Операційні витрати ПАТ «Ковельмолоко» за елементами за 2008-2014 рр., тис.грн.**

Показники	Матеріальні затрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом операційні витрати	Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції	Валовий прибуток	Чистий прибуток (збиток)
<b>2008 р.</b>	<b>237965</b>	<b>9216</b>	<b>3380</b>	<b>12827</b>	<b>30062</b>	<b>293450</b>	<b>285943</b>	<b>273677</b>	<b>12266</b>	<b>1439</b>
<b>2009 р.</b>	<b>153552</b>	<b>7964</b>	<b>2905</b>	<b>10716</b>	<b>26917</b>	<b>202054</b>	<b>216877</b>	<b>187735</b>	<b>29142</b>	<b>1056</b>
Абсол.відхил.	-84413	-1252	-475	-2111	-3145	-91396	-69066	-85942	16876	-383
Відн. відхил., %	-35,47	-13,59	-14,05	-16,46	-10,46	-31,15	-24,15	-31,40	137,58	-26,62
<b>2010 р.</b>	<b>120884</b>	<b>10464</b>	<b>3741</b>	<b>12093</b>	<b>21319</b>	<b>168501</b>	<b>161717</b>	<b>122596</b>	<b>39121</b>	<b>-10750</b>
Абсол. відхил.	-32668	2500	836	1377	-5598	-33553	-55160	-65139	9979	-11806
Відн. відхил., %	-21,27	31,39	28,78	12,85	-20,80	-16,61	-25,43	-34,70	34,24	-1117,99
<b>2011 р.</b>	<b>112086</b>	<b>8914</b>	<b>3137</b>	<b>12154</b>	<b>19106</b>	<b>155397</b>	<b>108699</b>	<b>95397</b>	<b>13302</b>	<b>-12010</b>
Абсол. відхил.	-8798	-1550	-604	61	-2213	-13104	-53018	-27199	-25819	-1260
Відн. відхил., %	-7,28	-14,81	-16,15	0,50	-10,38	-7,78	-32,78	-22,19	-66,00	-11,72
<b>2012 р.</b>	<b>72408</b>	<b>10558</b>	<b>3428</b>	<b>11867</b>	<b>31571</b>	<b>129832</b>	<b>115807</b>	<b>90818</b>	<b>24989</b>	<b>-7924</b>
Абсол.відхил.	-39678	1644	291	-287	12465	-25565	7108	-4579	11687	4086
Відн. відхил., %	-35,40	18,44	9,28	-2,36	65,24	-16,45	6,54	-4,80	87,86	34,02
<b>2013 р.</b>	<b>81324</b>	<b>9152</b>	<b>3305</b>	<b>12390</b>	<b>42643</b>	<b>148814</b>	<b>142940</b>	<b>126656</b>	<b>16284</b>	<b>1362</b>
Абсол.відхил.	8916	-1406	-123	523	11072	18982	27133	35838	-8705	9286
Відн. відхил., %	12,31	-13,32	-3,59	4,41	35,07	14,62	18,98	39,46	-34,84	-117,19
<b>2014 р.</b>	<b>26160</b>	<b>9969</b>	<b>3375</b>	<b>12141</b>	<b>36068</b>	<b>87713</b>	<b>85340</b>	<b>93485</b>	<b>-8145</b>	<b>-6201</b>
Абсол.відхил.	-55164	817	70	-249	-6575	-61101	-57600	-33171	-24429	-7563
Відн. відхил., %	-67,83	8,93	2,12	-2,01	-15,42	-41,06	-40,30	-26,19	-150,02	-555,29

**Операційні витрати ПАТ «Дубномолоко» за елементами за 2008-2014 рр., тис. грн.**

Показники	Матеріальні затрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом операційні витрати	Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції	Валовий прибуток	Чистий прибуток (збиток)
<b>2008 р.</b>	<b>111684</b>	<b>6842</b>	<b>2539</b>	<b>8922</b>	<b>280</b>	<b>130267</b>	<b>153773</b>	<b>130583</b>	<b>23190</b>	<b>-21357</b>
<b>2009 р.</b>	<b>289265</b>	<b>9240</b>	<b>3384</b>	<b>13842</b>	<b>294</b>	<b>316025</b>	<b>328077</b>	<b>279006</b>	<b>49071</b>	<b>9237</b>
Абсол.відхил.	177581	2398	845	4920	14	185758	174304	148423	25881	30594
Відн. відхил., %	159,00	35,05	33,28	55,14	5,00	142,60	113,35	113,66	111,60	143,25
<b>2010 р.</b>	<b>556555</b>	<b>13510</b>	<b>5053</b>	<b>13427</b>	<b>672</b>	<b>589217</b>	<b>542368</b>	<b>108455</b>	<b>3095</b>	<b>-7388</b>
Абсол. відхил.	267290	4270	1669	-415	378	273192	214291	-170551	-45976	-16625
Відн. відхил., %	92,40	46,21	49,32	-3,00	128,57	86,45	65,32	-61,13	-93,69	-179,98
<b>2011 р.</b>	<b>574195</b>	<b>20603</b>	<b>7660</b>	<b>19116</b>	<b>987</b>	<b>622561</b>	<b>684681</b>	<b>662948</b>	<b>21733</b>	<b>-8513</b>
Абсол. відхил.	17640	7093	2607	5689	315	33344	142313	554493	18638	-1125
Відн. відхил., %	3,17	52,50	51,59	42,37	46,88	5,66	26,24	511,27	602,20	-15,23
<b>2012 р.</b>	<b>297427</b>	<b>20481</b>	<b>8091</b>	<b>15926</b>	<b>134771</b>	<b>476696</b>	<b>619337</b>	<b>597728</b>	<b>21609</b>	<b>-19269</b>
Абсол.відхил.	-276768	-122	431	-3190	133784	-145865	-65344	-65220	-124	-10756
Відн. відхил., %	-48,20	-0,59	5,63	-16,69	13554,61	-23,43	-9,54	-9,84	-0,57	-126,35
<b>2013 р.</b>	<b>400475</b>	<b>26565</b>	<b>8538</b>	<b>15967</b>	<b>166630</b>	<b>618175</b>	<b>726397</b>	<b>664454</b>	<b>61943</b>	<b>-51635</b>
Абсол.відхил.	103048	6084	447	41	31859	141479	107060	66726	40334	-32366
Відн. відхил., %	34,65	29,71	5,52	0,26	23,64	29,68	14,74	11,16	186,65	167,97
<b>2014 р.</b>	<b>419482</b>	<b>25272</b>	<b>8 946,0</b>	<b>15 630,0</b>	<b>123 909,0</b>	<b>593239</b>	<b>696643</b>	<b>665266</b>	<b>31377</b>	<b>1539</b>
Абсол.відхил.	19007	-1293	408	-337	-42721	-24936	-29754	812	-30566	53174
Відн. відхил., %	4,75	-4,87	4,78	-2,11	-25,64	-4,03	-4,10	0,12	-49,35	-102,98

## Операційні витрати ПАТ «Бель Шостка -Україна» за елементами за 2008-2014 рр., тис. грн.

Показники	Матеріальні затрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом операційні витрати	Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції	Валовий прибуток	Чистий прибуток (збиток)
<b>2008 р.</b>	<b>293831</b>	<b>37471</b>	<b>12531</b>	<b>10471</b>	<b>56445</b>	<b>410749</b>	<b>415533</b>	<b>356075</b>	<b>59458</b>	<b>-30596</b>
<b>2009 р.</b>	<b>280982</b>	<b>40315</b>	<b>13289</b>	<b>11273</b>	<b>53895</b>	<b>399754</b>	<b>403773</b>	<b>353516</b>	<b>50257</b>	<b>-26679</b>
Абсол.відхил.	-12849	2844	758	802	-2550	-10995	-11760	-2559	-9201	3917
Відн. відхил., %	-4,37	7,59	6,05	7,66	-4,52	-2,68	-2,83	-0,72	-15,47	12,80
<b>2010 р.</b>	<b>315239</b>	<b>37771</b>	<b>10861</b>	<b>11443</b>	<b>129028</b>	<b>504342</b>	<b>389838</b>	<b>359879</b>	<b>29959</b>	<b>-55542</b>
Абсол. відхил.	34257	-2544	-2428	170	75133	104588	-13935	6363	-20298	-28863
Відн. відхил., %	12,19	-6,31	-18,27	1,51	139,41	26,16	-3,45	1,80	-40,39	-108,19
<b>2011 р.</b>	<b>355024</b>	<b>37821</b>	<b>12589</b>	<b>12687</b>	<b>117495</b>	<b>535616</b>	<b>505729</b>	<b>460524</b>	<b>45205</b>	<b>-78345</b>
Абсол. відхил.	39785	50	1728	1244	-11533	31274	115891	100645	15246	-22803
Відн. відхил., %	12,62	0,13	15,91	10,87	-8,94	6,20	29,73	27,97	50,89	-41,06
<b>2012 р.</b>	<b>349967</b>	<b>45700</b>	<b>14842</b>	<b>11849</b>	<b>180260</b>	<b>602618</b>	<b>517279</b>	<b>410084</b>	<b>107195</b>	<b>-60745</b>
Абсол.відхил.	-5057	7879	2253	-838	62765	67002	11550	-50440	61990	17600
Відн. відхил., %	-1,42	20,83	17,90	-6,61	53,42	12,51	2,28	-10,95	137,13	22,46
<b>2013 р.</b>	<b>342525</b>	<b>52194</b>	<b>15411</b>	<b>11673</b>	<b>138692</b>	<b>560495</b>	<b>538291</b>	<b>439919</b>	<b>98372</b>	<b>-29226</b>
Абсол.відхил.	-7442	6494	569	-176	-41568	-42123	21012	29835	-8823	31519
Відн. відхил., %	-2,13	14,21	3,83	-1,49	-23,06	-6,99	3,90	7,28	-8,23	-51,89
<b>2014 р.</b>	<b>355409</b>	<b>56344</b>	<b>20892</b>	<b>14466</b>	<b>100649</b>	<b>547760</b>	<b>513696</b>	<b>450690</b>	<b>63006</b>	<b>-49141</b>
Абсол.відхил.	12884	4150	5481	2793	-38043	-12735	-24595	10771	-35366	-19915
Відн. відхил., %	3,76	7,95	35,57	23,93	-27,43	-2,27	-4,57	2,45	-35,95	68,14

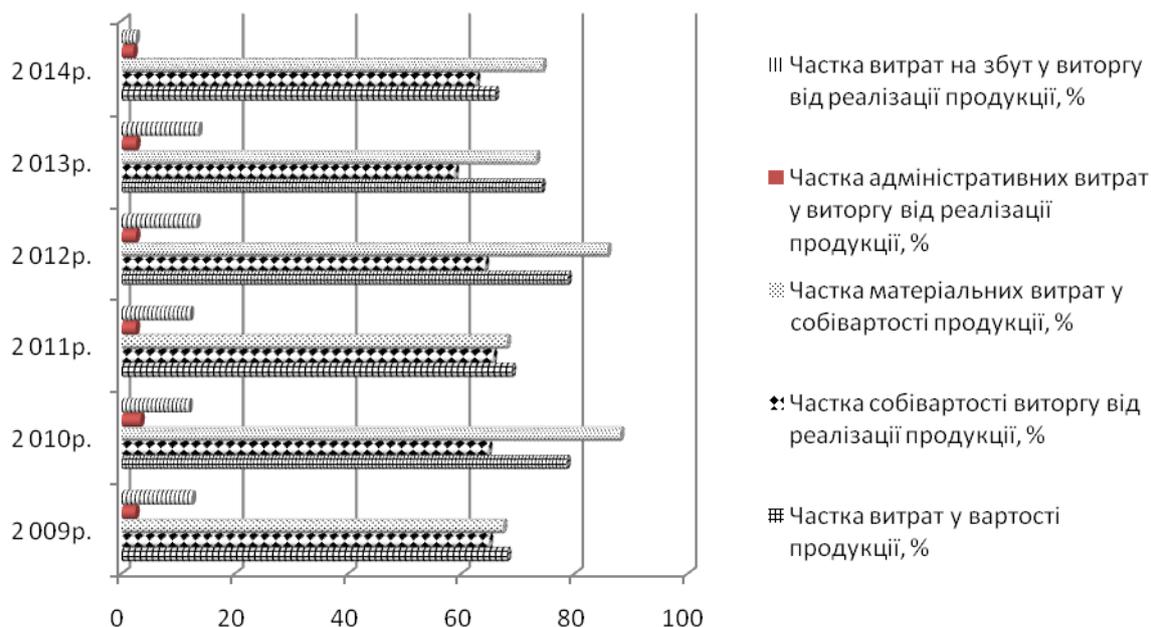
**Операційні витрати ТОВ «Молочний дім» (Лакталіс) за елементами за 2008-2014 рр., тис.грн.**

Показники	Матеріальні затрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом операційні витрати	Чистий дохід від реалізації продукції	Собівартість реалізованої продукції	Валовий прибуток	Чистий прибуток (збиток)
<b>2008 р.</b>	<b>132798</b>	<b>13431</b>	<b>4940</b>	<b>7427</b>	<b>7568</b>	<b>166164</b>	<b>208773</b>	<b>187134</b>	<b>21639</b>	<b>- 40145</b>
<b>2009 р.</b>	<b>147063</b>	<b>11851</b>	<b>4183</b>	<b>16903</b>	<b>11676</b>	<b>191676</b>	<b>208256</b>	<b>191557</b>	<b>16699</b>	<b>-336</b>
Абсол.відхил.	14265	-1580	-757	9476	4108	25512	-517	3323	-4940	39809
Відн. відхил., %	10,74	-11,76	-15,32	127,59	54,28	15,35	-0,25	1,77	-22,83	99,16
<b>2010 р.</b>	<b>201215</b>	<b>12814</b>	<b>4417</b>	<b>20162</b>	<b>4987</b>	<b>243595</b>	<b>240274</b>	<b>245213</b>	<b>-4939</b>	<b>-24576</b>
Абсол. відхил.	54152	963	234	3259	-6689	51919	32018	53656	-21638	-24240
Відн. відхил., %	36,82	8,13	5,59	19,28	-57,29	27,09	15,37	28,01	-129,58	-7214,29
<b>2011 р.</b>	<b>212064</b>	<b>12684</b>	<b>4340</b>	<b>20149</b>	<b>42516</b>	<b>291753</b>	<b>272166</b>	<b>267246</b>	<b>4920</b>	<b>-15453</b>
Абсол. відхил.	10849	-130	-77	-13	37529	48158	31892	22033	-19	9123
Відн. відхил., %	5,39	-1,01	-1,74	-0,06	752,54	19,77	13,27	8,99	-0,38	37,12
<b>2012 р.</b>	<b>217740</b>	<b>14939</b>	<b>5266</b>	<b>20267</b>	<b>5443</b>	<b>263655</b>	<b>277976</b>	<b>231415</b>	<b>46561</b>	<b>14228</b>
Абсол.відхил.	5676	2255	926	118	-37073	-7203	5810	-35831	41641	29681
Відн. відхил., %	2,68	17,78	21,34	0,59	-87,20	-2,47	2,13	-13,41	846,36	192,07
<b>2013 р.</b>	<b>219470</b>	<b>14336</b>	<b>5360</b>	<b>18933</b>	<b>29494</b>	<b>287593</b>	<b>257761</b>	<b>233938</b>	<b>23823</b>	<b>-22313</b>
Абсол.відхил.	1730	-603	94	-1334	24051	23938	-20215	2523	-22738	-36541
Відн. відхил., %	0,79	-4,04	1,79	-6,58	441,87	9,08	-7,84	1,09	-48,83	-256,82
<b>2014 р.</b>	<b>254016</b>	<b>14708</b>	<b>5278</b>	<b>24068</b>	<b>32785</b>	<b>330855</b>	<b>292800</b>	<b>263647</b>	<b>29483</b>	<b>-12258</b>
Абсол.відхил.	34546	372	-82	5135	3291	43262	35039	29709	5660	10055
Відн. відхил., %	15,74	2,59	-1,53	27,12	11,16	15,04	13,59	12,70	23,76	-45,06

## Додаток П

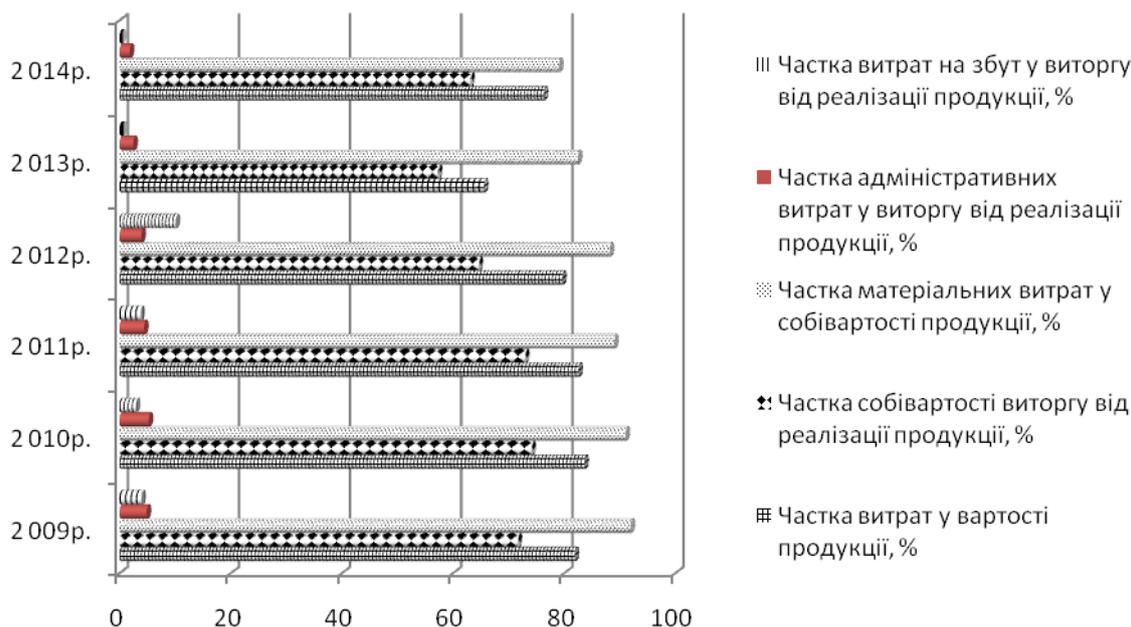
Динаміка відносних показників витрат досліджуваних підприємств за  
2009-2014 роки

## Додаток П.1

Динаміка відносних показників витрат ПАТ "Вімм Білл Данн Україна" за  
2009-2014 рр.

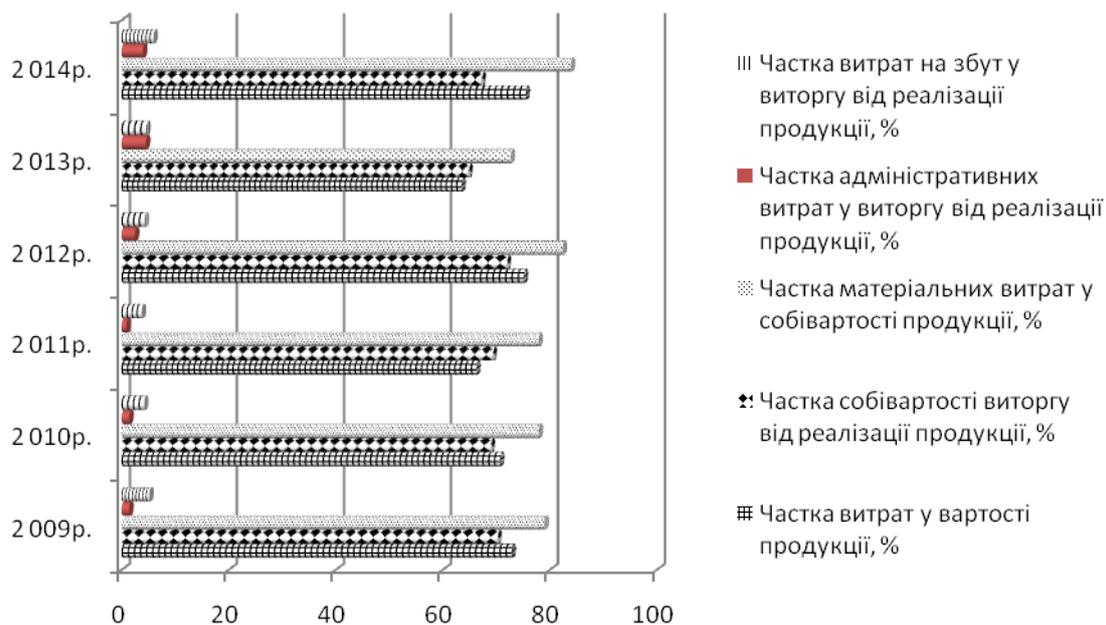
## Додаток П.2

## Динаміка відносних показників витрат ПАТ "Галактон" за 2009-2014 рр.



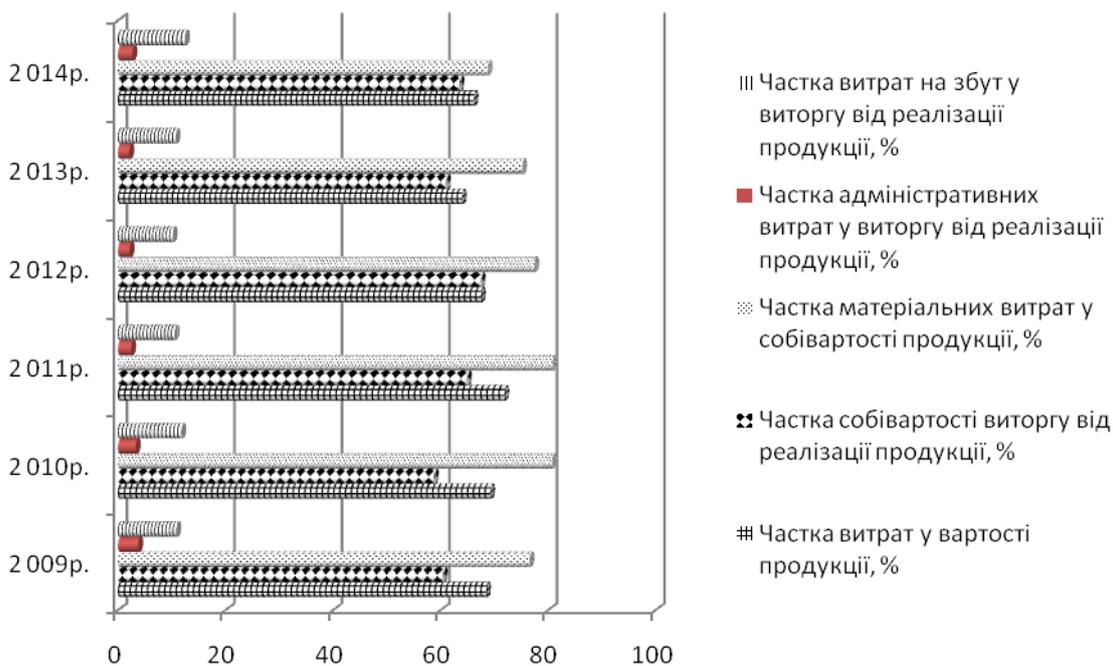
## Додаток П.3

Динаміка відносних показників витрат ПАТ "Яготинський маслозавод" за 2009-2014 рр.

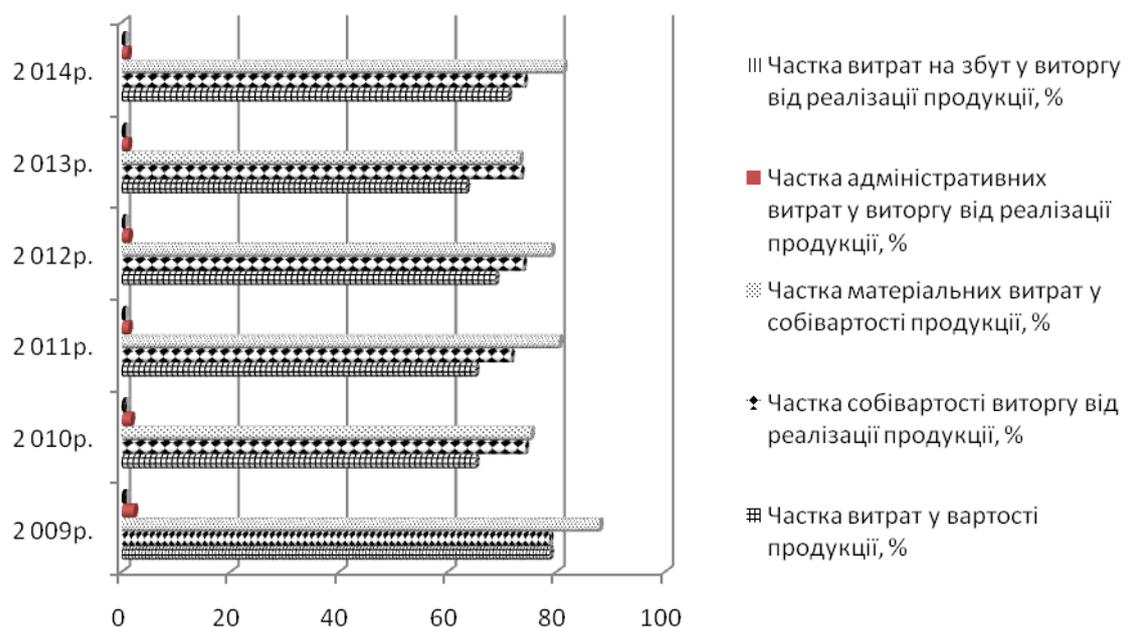


## Додаток П.4

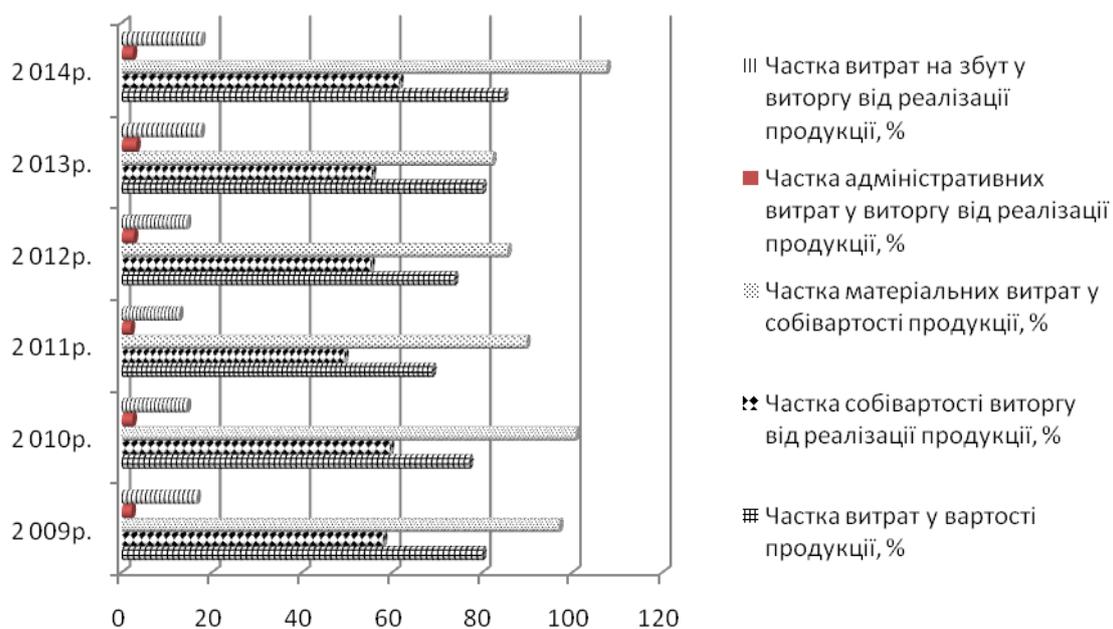
Динаміка відносних показників витрат ПАТ "Житомирський маслозавод" за 2009-2014 рр.



Динаміка відносних показників витрат ПАТ «Вінницький молочний завод  
«Рошен» за 2009-2014 рр.

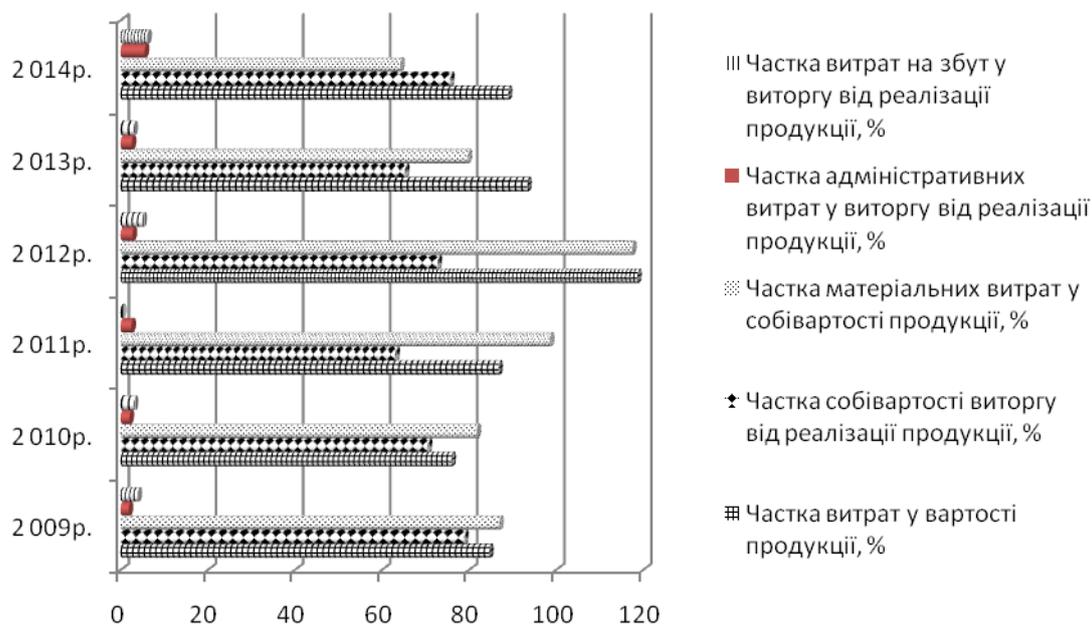


Динаміка відносних показників витрат ПрАТ "Галичина"  
за 2009-2014 рр.



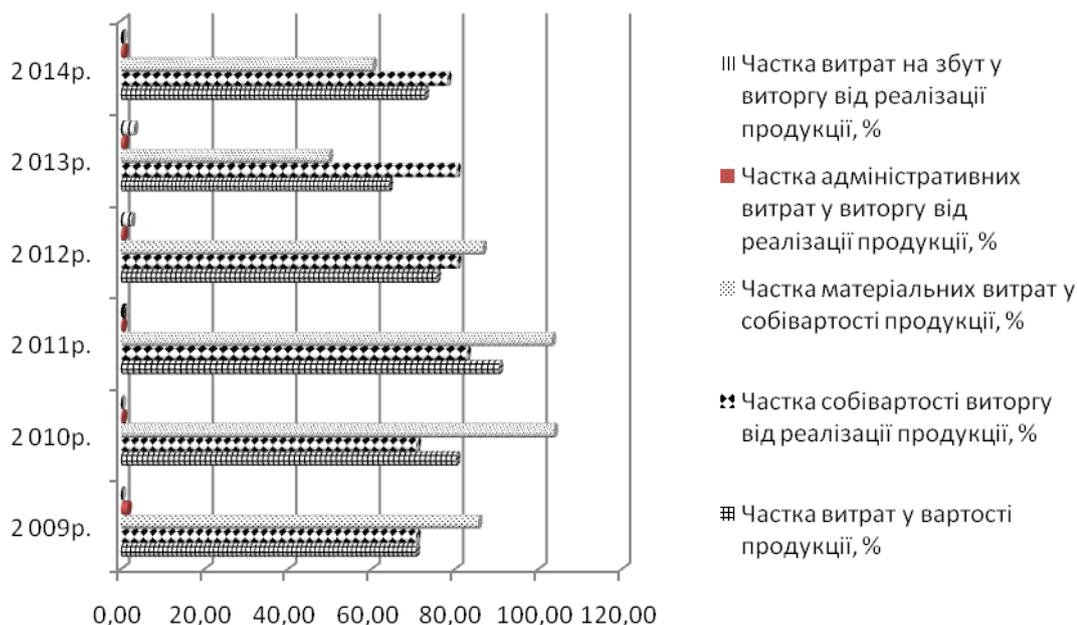
## Додаток П.7

Динаміка відносних показників витрат ПАТ "Ковельмолоко"  
за 2009-2014 рр.

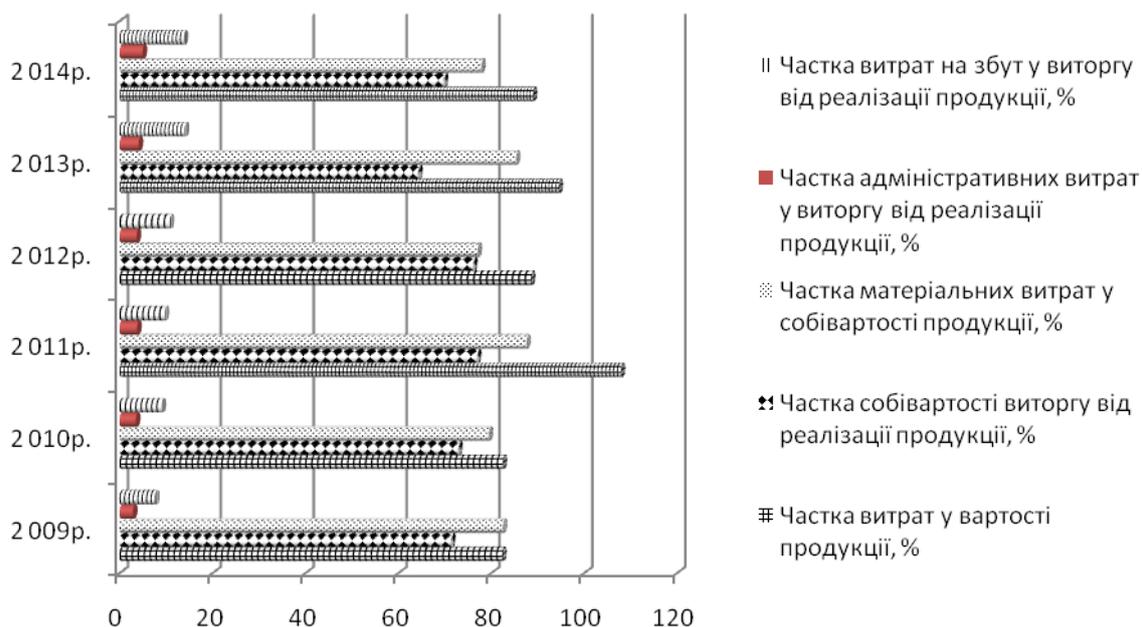


## Додаток П.8

Динаміка відносних показників витрат ПАТ "Дубномолоко"  
за 2009-2014 рр.

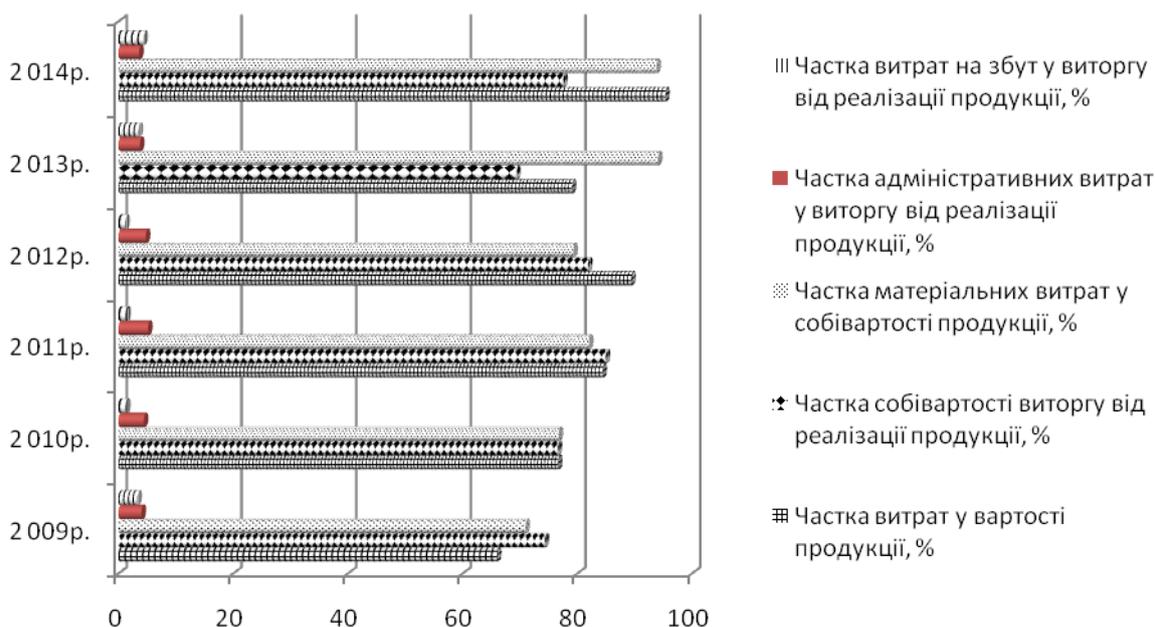


Динаміка відносних показників витрат ПАТ «Шосткинський  
міськмолкомбінат» за 2009-2014 рр



## Додаток П.10

Динаміка відносних показників витрат ТОВ «Молочний дім» (Лакталіс)  
за 2009-2014 рр.



## Додаток Р

## Розподіл витрат підприємства "Вімм Білл Данн - Україна" на прямі та непрямі за видами продукції

№	Статті витрат	Творожна маса, грн				Дитячі сирки				Сирки глазуровані				Всього за 2012 рік		
		1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	Сиро ватка	Сирки дит.	Сирки
1.	Сировина та матеріали	22507	25687	30869	23963	21826	23867	22468	22378	28538	30897	30176	31567	103026	90539	121178
2.	Електроенергія на технічні потреби	407,4	530,2	558,6	438,8	616,8	723,2	658,6	643,8	624,7	749,6	734,6	801,5	5868,6	2642,4	2910,4
3.	Витрати на заробітну плату	1673	2087	2398	1762	1873	1936	1894	1882	2164	2380	2332	2856	7920	7585	9732
4.	Відрахування ФОП	535,4	667,9	767,4	554,2	599,4	619,5	606,1	602,2	692,5	761,6	746,2	913,9	2524,9	4952,1	3114,2
5.	Амортизаційні відрахування	6437	7324	7813	6866	6035	5658	5304	4923	3844	4665	4373	4100	28440	21920	12882
6.	Витрати на рекламу	3437	5000	7563	4000	-	-	-	-	2000	2000	2000	2000	20000	-	8000
7.	<b>Всього прямих витрат</b>	<b>34996,8</b>	<b>41296,1</b>	<b>49969,0</b>	<b>37584,0</b>	<b>30950,2</b>	<b>32803,7</b>	<b>30930,7</b>	<b>30429</b>	<b>37863,2</b>	<b>48199,6</b>	<b>40367,2</b>	<b>42238,1</b>	<b>126261,9</b>	<b>94684,6</b>	<b>168668,1</b>
8.	Цехові витрати(50% від п.3)	836,5	1043,5	1199	881,0	936,5	968,0	947,0	941,0	1082,0	1190,0	1166,0	1428,0	3960	3792,5	4866
9.	Загальновиробничі витрати (100% від п.3)	1673	2087	2398	1762	1873	1936	1894	1882	2164	2380	2332	2856	7920	7585	9732
10.	Втрати браку(4,5% від прямих витрат)	1574,9	1858,3	2248,6	1691,3	1392,8	1476,2	1480,7	1369,3	1703,8	2168,9	1816,5	1900,7	5681,8	4260,8	7590,1
11.	Інші виробничі витрати(10% від прямих витрат)	3499,7	4129,6	4996,9	3758,4	3095,2	3280,3	3093,7	3042,9	3786,3	4819,0	4036,7	4223,8	12626,2	9468,5	16866,8
12.	Невиробничі витрати(5% від прямих витрат)	1749,8	2064,8	2498,5	1879,2	1547,5	1640,2	1546,5	1521,5	1893,2	2409,9	2018,4	2111,9	6313,1	4734,2	8433,4
13.	<b>Всього непрямих витрат</b>	<b>9333,9</b>	<b>11183,2</b>	<b>13341,0</b>	<b>9971,9</b>	<b>8845,0</b>	<b>9300,7</b>	<b>8962,0</b>	<b>8756,7</b>	<b>10329,3</b>	<b>12967,8</b>	<b>11369,2</b>	<b>12520,4</b>	<b>36501,1</b>	<b>29841</b>	<b>44488,3</b>
14.	<b>Загальна сума</b>	<b>44330,7</b>	<b>52479,3</b>	<b>63310</b>	<b>47555,9</b>	<b>39795,2</b>	<b>42104,4</b>	<b>39892,7</b>	<b>39185,7</b>	<b>48192,5</b>	<b>61134,7</b>	<b>51736,4</b>	<b>54758,5</b>	<b>162763</b>	<b>124525,6</b>	<b>213156,4</b>

## Додаток С

## Розподіл витрат підприємства "Вімм Білль Данн - Україна" на постійні й змінні за видами продукції

№	Статті витрат	Творожна маса, грн				Дитячі сирки				Сирки глазуровані			
		1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
1.	Сировина та матеріали	22507	25687	30869	23963	21826	23867	22468	22378	28538	30897	30176	31567
2.	Витрати на заробітну плату	1673	2087	2398	1762	1873	1936	1894	1882	2164	2380	2332	2856
3.	Відрахування на ФОП	535,4	667,9	767,4	554,2	599,4	619,5	606,1	602,2	692,5	761,6	746,2	913,9
4.	Амортизаційні відрахування	6437	7324	7813	6866	6035	5658	5304	4923	3844	4665	4373	4100
5.	Втрати браку	1574,9	1858,3	2248,6	1691,3	1392,8	1476,2	1480,7	1369,3	1703,8	2168,9	1816,5	1900,7
6.	Цехові витрати	836,5	1043,5	1199	881,0	936,5	968,0	947,0	941,0	1082,0	1190,0	1166,0	1428,0
7.	<b>Постійні витрати</b>	<b>30617,0</b>	<b>35098,0</b>	<b>42279,0</b>	<b>32591,0</b>	<b>29734,0</b>	<b>31461,0</b>	<b>29666,0</b>	<b>29183,0</b>	<b>34546,0</b>	<b>37942,0</b>	<b>36881,0</b>	<b>38523,0</b>
8.	Електроенергія на технічні потреби	407,4	530,2	558,6	438,8	616,8	723,2	658,6	643,8	624,7	749,6	734,6	801,5
9.	Складські витрати	37,9	47	52,8	62,1	31,6	39,2	44,0	52,0	34,8	43,1	48,4	57,2
10.	Транспортні витрати	358,2	380,6	397,6	358,8	429,8	456,7	477,1	430,6	394,0	418,7	437,4	394,7
11.	Адміністративні витрати	147,8	155,0	151,7	160,8	160,8	167,3	177,4	158,4	230,6	174,5	162,2	177,1
12.	<b>Змінні витрати</b>	<b>951,3</b>	<b>1112,8</b>	<b>1160,7</b>	<b>1020,5</b>	<b>1239,0</b>	<b>1386,4</b>	<b>1357,1</b>	<b>1284,8</b>	<b>1597,3</b>	<b>1385,9</b>	<b>1382,6</b>	<b>1430,5</b>
13.	<b>Загальна сума витрат</b>	<b>44330,7</b>	<b>52479,3</b>	<b>63310</b>	<b>47555,9</b>	<b>39795,2</b>	<b>42104,4</b>	<b>39892,7</b>	<b>39185,7</b>	<b>48192,5</b>	<b>61134,7</b>	<b>51736,4</b>	<b>54758,5</b>

## Додаток Т

Таблиця Т.1

## Основні показники оцінки фінансового стану молокопереробних підприємств в Україні за 2008-2015 роки\*\*

Найменування показника	Рік	«Вімм-Білл-Данн-Україна»	«Яготинський маслозавод»	«Галичина»	«Молочний дім» (Лакталіс)	«Ковельмолоко»	«Галактон»	«Вінницький молочний завод «Рошен»	«Житомирський маслозавод»	«Дубномолоко»	«Бель Шостка Україна»
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
<b>Фінансової стійкості</b>	2008										
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	2008	0,128	0,424	0,117	-0,429	0,132	0,371	0,708	0,638	-0,046	0,659
Коефіцієнт фінансування	2008	6,804	1,358	7,514	-3,329	6,551	1,587	0,495	0,569	-22,744	0,517
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	2008	0,181	0,292	-0,049	-0,105	-0,142	-0,688	0,989	0,061	-0,637	0,594
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2008	0,610	0,215	-0,195	0,119	-0,756	-1,089	0,266	0,033	14,479	0,293
<b>Ліквідності</b>	2008										
Коефіцієнт покриття	2008	1,181	1,292	-0,951	0,895	0,858	0,312	1,989	1,061	0,363	1,594
Коефіцієнт швидкої ліквідності	2008	1,022	11,253	0,824	-0,147	0,809	0,160	1,432	0,737	0,297	1,006
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2008	0,037	0,014	0,219	0,001	0,006	0,000	0,074	0,139	0,003	0,029
<b>Ділової активності</b>	2008										
Коефіцієнт оборотності активів	2008	2,005	2,901	1,394	6,512	0,633	2,459	5,128	1,999	0,646	2,708
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2008	4,972	20,837	5,478	4,310	2,186	12,721	21,534	11,577	1,423	26,023
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2008	4,488	8,849	5,306	4,293	1,080	24,393	17,863	9,289	2,511	0,000
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	2008	18,824	15,821	17,247	14,089	17,466	17,930	32,433	10,612	9,387	8,000
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	2008	2,705	5,658	2,535	3,674	0,977	3,020	6,147	2,452	1,169	3,387
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	2008	10,319	5,973	11,073	-3,638	4,777	7,132	7,484	3,136	-66,253	2,708
<b>Рентабельності</b>	2008										
Рентабельність майна (активів)	2008	-0,146	0,019	-0,001	-0,775	0,003	-0,001	0,03	0,124	-0,09	-0,131
Рентабельність власного капіталу	2008	-0,751	0,040	-0,006	1,717	0,024	-0,004	0,043	0,195	9,202	-0,199
Рентабельність основних засобів	2008	-0,197	0,038	-0,001	-1,734	0,005	-0,002	0,035	0,153	-0,162	-0,249

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Рентабельність діяльності	2008	-0,073	0,007	-0,001	-0,472	0,005	-0,001	0,006	0,062	-0,139	-0,074
Рентабельність продукції	2008	0,024	0,050	0,034	0,015	0,063	0,034	0,021	0,125	0,15	0,017
<b>Фінансової стійкості</b>	2009										
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	2009	0,104	0,387	0,113	0,462	0,447	0,307	0,467	0,693	-0,011	0,723
Коефіцієнт фінансування	2009	8,661	1,586	7,816	1,165	1,235	2,173	1,142	0,444	-92,904	0,382
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	2009	-0,562	1,782	-0,254	-0,403	0,753	-0,730	0,433	0,311	-0,463	0,607
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2009	-4,587	0,727	-1,241	-0,461	0,752	-1,585	0,478	0,129	41,085	0,221
<b>Ліквідності</b>	2009										
Коефіцієнт покриття	2009	0,438	2,782	-0,746	0,597	1,753	0,270	1,433	1,311	0,537	1,607
Коефіцієнт швидкої ліквідності	2009	0,280	33,214	0,567	-0,18	1,707	0,113	1,173	0,818	0,348	1,189
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2009	0,009	0,008	0,004	0,002	0,002	0,000	0,047	0,047	0,004	0,059
<b>Ділової активності</b>	2009										
Коефіцієнт оборотності активів	2009	1,903	3,032	1,017	4,353	0,367	2,466	4,272	2,039	1,019	1,847
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2009	6,068	26,619	3,169	2,906	1,617	10,046	9,981	16,721	1,883	26,112
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2009	5,671	10,381	3,545	4,654	0,745	34,449	8,842	9,759	3,17	5,382
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	2009	15,504	19,904	11,318	11,958	12,257	22,633	29,307	11,232	6,524	9,349
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	2009	2,006	4,807	1,690	1,732	0,758	2,802	7,743	2,426	1,515	3,116
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	2009	16,195	7,539	8,813	27,743	1,122	7,293	8,050	3,057	-38,513	2,257
<b>Рентабельності</b>	2009										
Рентабельність майна (активів)	2009	-0,056	0,100	-0,022	-0,002	0,002	-0,052	0,312	0,146	0,029	-0,104
Рентабельність власного капіталу	2009	-0,477	0,249	-0,186	-0,045	0,005	-0,154	0,589	0,219	-1,084	-0,037
Рентабельність основних засобів	2009	-0,059	0,159	-0,036	-0,003	0,004	-0,059	0,566	0,173	0,042	-0,206
Рентабельність діяльності	2009	-0,029	0,033	-0,021	-0,002	0,005	-0,021	0,073	0,072	0,028	-0,066
Рентабельність продукції	2009	0,031	0,113	-0,042	0,011	0,034	0,010	0,115	0,140	0,166	-0,025
<b>Фінансової стійкості</b>	2009										
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	2010	-0,004	0,342	0,138	0,292	0,486	0,257	0,799	0,552	-0,030	0,419
Коефіцієнт фінансування	2010	-257,319	1,922	6,262	2,419	0,713	1,609	0,251	0,437	-34,895	1,389
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	2010	-0,132	0,115	0,259	-0,359	0,154	-0,108	2,792	1,379	-0,445	-0,03
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2010	20,886	0,187	0,830	-0,866	0,082	-0,167	0,647	0,567	15,538	-0,040
<b>Ліквідності</b>	2010										
Коефіцієнт покриття	2010	0,868	1,115	-1,259	0,641	1,154	0,892	3,792	2,379	0,555	0,970
Коефіцієнт швидкої ліквідності	2010	0,618	1,688	1,001	-0,142	1,125	0,585	3,307	1,287	0,246	0,467
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2010	0,100	0,011	0,033	0,002	0,008	0,047	0,039	0,575	0,000	0,029

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>Ділової активності</b>	2010										
Коефіцієнт оборотності активів	2010	2,612	3,537	1,233	4,448	0,234	3,121	4,090	2,224	1,464	1,813
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2010	12,751	17,613	3,396	3,217	1,643	16,555	12,444	27,442	2,436	20,650
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2010	9,689	8,786	3,333	6,630	0,579	21,310	7,042	12,359	5,141	4,809
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	2010	14,276	21,040	10,056	11,603	12,400	23,974	31,617	8,391	5,764	5,511
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	2010	2,737	6,220	2,198	1,448	0,583	3,860	9,988	2,961	2,431	2,751
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	2010	66,220	9,858	9,688	2,996	0,503	11,185	6,272	3,653	-71,421	2,215
<b>Рентабельності</b>	2010										
Рентабельність майна (активів)	2010	-0,088	0,142	0,008	-0,114	-0,016	0,020	0,404	0,098	-0,02	-0,175
Рентабельність власного капіталу	2010	-2,235	0,395	0,063	-0,306	-0,033	0,072	0,619	0,161	0,973	-0,079
Рентабельність основних засобів	2010	-0,092	0,249	0,014	-0,148	-0,039	0,025	0,986	0,13	-0,033	-0,392
Рентабельність діяльності	2010	-0,034	0,040	0,006	-0,102	-0,066	0,006	0,099	0,044	-0,014	-0,142
Рентабельність продукції	2010	0,024	0,120	0,024	-0,091	0,047	0,024	0,154	0,078	-0,01	-0,078
<b>Фінансової стійкості</b>	2011										
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	2011	-0,044	0,258	0,153	0,277	0,461	0,251	0,756	0,654	-0,038	0,202
Коефіцієнт фінансування	2011	-23,934	2,878	5,545	2,609	0,721	1,842	0,323	0,273	-27,357	3,96
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	2011	-0,467	0,689	0,189	-0,399	0,023	-0,123	2,316	1,768	-0,353	-0,312
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2011	8,018	1,124	0,689	-1,026	0,016	-0,22	0,741	0,445	9,506	-1,224
<b>Ліквідності</b>	2011										
Коефіцієнт покриття	2011	0,533	1,689	-1,189	0,601	1,023	0,877	1,469	2,768	0,647	0,688
Коефіцієнт швидкої ліквідності	2011	0,395	1,454	1,000	-0,173	0,999	0,624	1,389	1,486	0,396	0,384
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2011	0,024	0,002	0,007	0,002	0,000	0,001	0,001	0,089	0,000	0,022
<b>Ділової активності</b>	2011										
Коефіцієнт оборотності активів	2011	2,254	2,372	1,150	5,034	0,166	2,863	3,888	2,357	1,514	2,392
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2011	10,573	13,634	3,219	3,887	1,837	11,955	17,886	32,557	2,35	20,157
Коефіцієнт оборотності дебіт. заборгов.	2011	7,916	4,719	2,382	6,91	0,477	11,901	5,651	12,218	4,561	4,223
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	2011	13,806	12,428	8,210	11,484	19,362	18,975	55,115	8,024	5,189	5,025
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	2011	2,600	5,507	2,414	1,585	0,399	3,846	9,843	3,195	2,867	3,237
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	2011	-89,878	8,134	7,888	4,523	0,351	11,305	5,030	3,909	-44,047	4,643
<b>Рентабельності</b>	2011										
Рентабельність майна (активів)	2011	-0,043	0,036	0,023	-0,073	-0,018	0,058	0,284	0,094	-0,019	-0,224
Рентабельність власного капіталу	2011	1,709	0,122	0,159	-0,257	-0,039	0,228	0,368	0,155	0,548	-0,180



1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коефіцієнт покриття	2013	3,313	1,536	-1,698	1,548	0,695	1,331	11,468	2,066	1,78	1,084
Коефіцієнт швидкої ліквідності	2013	2,949	1,202	1,470	-0,615	0,652	1,253	10,425	33,843	1,78	0,734
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2013	0,056	0,003	0,009	0,004	0,000	0,042	0,050	11,653	0,002	0,022
<b>Ділової активності</b>	2013										
Коефіцієнт оборотності активів	2013	2,333	2,508	1,527	7,812	0,217	1,929	2,213	2,452	1,025	2,283
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2013	20,182	14,603	5,507	6,898	1,044	6,765	15,928	2,68	3,735	9,675
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2013	12,467	6,066	2,556	7,592	0,826	3,738	2,990	2,066	1,89	5,566
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	2013	23,047	15,684	9,797	9,239	9,226	27,913	24,466	33,843	26,177	7,343
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	2013	2,291	3,917	3,239	1,45	0,239	5,363	6,619	11,653	3,252	3,249
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	2013	13,521	8,435	7,490	4,643	0,482	3,875	2,610	9,838	-9,47	3,008
<b>Рентабельності</b>	2013										
Рентабельність майна (активів)	2013	0,379	0,052	0,024	-0,129	0,002	0,064	0,205	0,100	-0,073	-0,094
Рентабельність власного капіталу	2013	2,199	0,175	0,116	-0,402	0,005	0,129	0,242	0,130	0,673	-0,041
Рентабельність основних засобів	2013	0,373	0,081	0,050	-0,126	0,002	0,179	0,613	0,119	-0,273	-0,176
Рентабельність діяльності	2013	0,163	0,021	0,016	-0,087	0,010	0,033	0,093	0,048	-0,071	-0,054
Рентабельність продукції	2013	0,272	0,107	0,046	-0,001	-0,105	0,307	0,130	0,089	0,077	-0,019
<b>Фінансової стійкості</b>	2014										
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	2014	0,366	0,277	0,226	0,581	0,496	0,865	0,390	0,785	0,262	0,736
Коефіцієнт фінансування	2014	1,730	2,606	2,786	0,720	1,026	0,096	1,565	0,270	2,816	0,359
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	2014	5,012	0,271	0,853	1,097	-0,313	5,583	0,557	0,821	2,225	1,059
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2014	1,530	0,512	2,133	0,790	-0,255	0,534	0,871	0,221	0,677	0,367
<b>Ліквідності</b>	2014										
Коефіцієнт покриття	2014	6,012	1,271	-1,853	2,097	0,687	6,583	1,557	1,821	3,225	2,059
Коефіцієнт швидкої ліквідності	2014	6,012	0,115	1,575	-0,199	0,626	6,579	1,415	0,951	1,741	1,114
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2014	0,156	0,073	-0,059	0,057	0,000	2,829	0,009	0,020	0,241	0,004
<b>Ділової активності</b>	2014										
Коефіцієнт оборотності активів	2014	1,671	2,483	1,373	2,155	0,137	0,025	1,233	2,189	1,148	1,805
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2014	16,954	7,173	4,204	8,880	0,713	0,382	2,239	31,337	12,727	10,844
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2014	4,056	5,658	1,368	1,311	0,666	0,056	3,840	11,476	6,015	5,501
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	2014	45,065	10,156	5,631	9,263	6,554	1,025	18,202	9,505	8,431	6,654

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	2014	2,160	4,430	3,058	1,969	0,143	0,144	1,692	2,517	1,714	2,955
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	2014	4,960	8,727	6,040	1,525	0,290	0,038	2,798	2,731	20,270	2,437
<b>Рентабельності</b>	2014										
Рентабельність майна (активів)	2014	0,155	0,053	0,043	-0,093	-0,010	0,073	0,001	0,132	0,003	-0,148
Рентабельність власного капіталу	2014	0,459	0,186	0,251	-0,146	-0,021	0,112	0,003	0,165	0,045	-0,058
Рентабельність основних засобів	2014	0,200	0,095	0,090	-0,188	-0,010	0,420	0,002	0,152	0,002	-0,283
Рентабельність діяльності	2014	0,093	0,021	0,034	-0,096	-0,073	2,920	0,001	0,060	0,002	-0,096
Рентабельність продукції	2014	0,289	0,126	0,136	0,029	-0,121	-0,388	0,009	0,097	0,002	-0,033
<b>Фінансової стійкості</b>											
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	2015*	0,276	0,231	0,247	0,783	0,569	0,736	0,673	0,819	0,067	0,563
Коефіцієнт фінансування	2015*	-25,415	2,977	1,919	-0,661	-0,484	0,235	0,761	0,157	9,861	1,129
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	2015*	3,622	0,317	1,029	1,971	-0,451	3,662	5,581	1,446	1,792	0,486
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2015*	17,079	0,741	2,602	1,343	-0,255	0,987	1,039	0,323	-8,574	0,030
<b>Ліквідності</b>	2015*										
Коефіцієнт покриття	2015*	4,622	1,317	-2,029	2,971	0,549	4,662	6,581	2,446	2,792	1,486
Коефіцієнт швидкої ліквідності	2015*	4,488	-6,712	1,731	-0,303	0,499	4,612	6,117	1,276	1,671	0,792
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2015*	0,107	0,049	-0,090	0,072	-0,001	1,635	0,000	0,079	0,137	0,004
<b>Ділової активності</b>	2015*										
Коефіцієнт оборотності активів	2015*	2,175	2,248	1,406	0,879	0,012	0,876	0,891	2,235	1,241	1,857
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2015*	22,105	7,862	4,243	6,713	0,626	2,507	6,364	40,961	9,073	5,753
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2015*	9,768	4,090	0,837	-0,409	0,553	-6,799	-1,075	12,449	4,160	6,930
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	2015*	35,474	10,113	4,186	3,385	6,523	12,014	25,058	8,782	8,076	5,577
Коефіцієнт оборотності основних засобів	2015*	2,235	3,932	3,237	1,362	-0,070	2,784	4,510	2,695	2,925	3,031
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	2015*	-34,832	9,377	5,303	-3,516	-0,993	1,984	1,136	2,837	20,912	3,360
<b>Рентабельності</b>	2015*										
Рентабельність майна (активів)	2015*	0,296	0,070	0,053	0,096	-0,012	0,187	0,150	0,119	-0,019	-0,158
Рентабельність власного капіталу	2015*	1,693	0,266	0,305	0,294	-0,031	0,439	0,157	0,148	-1,934	-0,047
Рентабельність основних засобів	2015*	0,333	0,126	0,108	0,153	-0,018	0,503	0,486	0,143	-0,101	-0,314
Рентабельність діяльності	2015*	0,145	0,030	0,041	0,056	-0,075	1,731	0,066	0,053	-0,004	-0,103
Рентабельність продукції	2015*	0,277	0,137	0,160	0,082	-0,057	0,014	0,095	0,083	-0,037	-0,044

\*Прогнозні значення

\*\*Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності молокопереробних підприємств

## Додаток У

## Таблиця У.1

**Поріг рентабельності і запас фінансової міцності  
для ПАТ «Вімм Білл Данн - Україна»\***

№ п/п	Показник	Значення показника
1	Виручка від реалізації, тис. грн.	17160,0
2	Змінні витрати, тис. грн.	11777,0
3	Маржинальний прибуток, тис. грн.	5383,0
4	<i>Коефіцієнт маржинального прибутку (стр. 3:1)*100 %</i>	<i>31,4 %</i>
5	Постійні витрати, тис. грн.	2973,0
6	Точка беззбитковості, тис. грн. (стр. 5/4*100)	9590,3
7	Запас фінансової міцності, тис. грн. (стр. 1-6)	7569,7
8	<i>Запас фінансової міцності, % (стр. 7/1)</i>	<i>44,1 %</i>
9	Прибуток, тис. грн. (стр. 3-5)	2410,0
10	<i>Коефіцієнт прибутковості підприємства, % (стр. 9/1*100)</i>	<i>14,0 %</i>
<b>11</b>	<b>Операційний важіль (стр. 3/9)</b>	<b>2,23</b>

\*Джерело: складено автором

## Додаток Ф

Таблиця Ф.1

## Вплив зміни виручки від реалізації на величину прибутку

## ПАТ «ВДБ -Україна» \*

Показник	Базове значення	Зміна обсягів реалізації			
		-10%		+10%	
Виручка від реалізації, тис. грн.	17160,0	15444,0	-10%	18876,0	+10%
Змінні витрати, тис. грн.	11777,0	10599,3	-10%	12954,7	+10%
Маржинальний прибуток, тис. грн.	5383,0	4844,7	-10%	5921,3	+10%
Коефіцієнт маржинального прибутку, %	31,4	31,4		31,4	
Постійні витрати, тис. грн.	2973,0	2973,0		2973,0	
Точка беззбитковості, тис. грн.	9590,3	9590,3		9590,3	
Запас фінансової міцності, тис. грн.	7569,7	5853,7		9285,7	
Запас фінансової міцності, %	44,1	37,9		49,2	
Прибуток, тис. грн.	2410,0	1871,7	- 22,3%	2948,3	+22,3%
Коефіцієнт прибутковості підприємства, %	14,0	12,1		15,6	
Операційний важіль, тис. грн.	2,23	2,58		2,01	

\* Джерело: складено автором

Таблиця Ф.2

## Вплив зміни структури витрат на величину операційного важеля

## ПАТ «Вімм Білль Данн - Україна» \*

Показник	Базове значення	Зміна структури витрат			
		варіант 1		варіант 2	
Виручка від реалізації, тис. грн.	17160,0	17160,0		17160,0	
Усього витрат, тис. грн.	14750,0	14750,0		14750,0	
Змінні витрати, тис. грн.	11777,0	12074,3	+2,5%	11479,7	-2,5%
Питома вага змінних витрат в загальних витратах, %	79,8	81,9		77,8	
Маржинальний прибуток, тис. грн.	5383,0	5085,7	-5,5%	5680,3	+5,5%
Коефіцієнт маржинального прибутку, %	31,1	29,6		33,1	
Постійні витрати, тис. грн.	2973,0	2675,7	-10%	3270,3	+10%
Питома вага постійних витрат в загальних витратах, %	20,2	18,1		22,2	
Точка беззбитковості, тис. грн.	9590,3	9039,5		9880,0	
Запас фінансової міцності, тис. грн.	7569,7	8120,5		7280,0	
Запас фінансової міцності, %	44,1	47,3		42,4	
Прибуток, тис. грн.	2410,0	2410,0	0,0%	2410,0	0,0%
Коефіцієнт прибутковості підприємства, %	14,0	14,0		14,0	
Операційний важіль	2,23	2,11		2,35	

\* Джерело: складено автором

## Додаток X

**Збалансована система показників оцінки ефективності управління витратами молокопереробних підприємств\***

Проекція	Показники	Формула	Умовні позначки
Фінанси	рентабельність діяльності	$P_{д} = \text{ЧП} / A_{\text{сер}}$	ЧП - чистий прибуток; $A_{\text{сер}}$ - середня вартість активів
	рентабельність витрат діяльності	$P_{\text{вд}} = \text{ЧП} / V_{\text{с}}$	$V_{\text{с}}$ - сукупні витрати
	коефіцієнт маневреності власного капіталу	$K_{\text{мвк}} = \text{ВOK} / \text{ВК}$	ВOK - власні оборотні кошти; ВК - власний капітал
	рентабельність власного капіталу	$P_{\text{вк}} = \text{ЧП} / \text{ВК}$	ЧП - чистий прибуток; ВК - власний капітал
	коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$K_{\text{одз}} = \text{ЧВР} / \text{ДЗ}_{\text{сер}}$	ЧВР - чиста виручка від реалізації; $KZ_{\text{сер}}$ - середньорічна сума дебіторської заборгованості
	коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	$K_{\text{одз}} = \text{ЧВР} / \text{КЗ}_{\text{сер}}$	ЧВР - чиста виручка від реалізації; $KZ_{\text{сер}}$ - середньорічна сума кредиторської заборгованості
Клієнти	чиста рентабельність продаж	$P_{\text{чп}} = \text{ЧП} / \text{ВР}$	ЧП - чистий прибуток; ВР - виручка від реалізації продукції.
	рентабельність витрат на збут	$P_{\text{вз}} = \text{ОП} / V_{\text{з}}$	ОП - прибуток від операційної діяльності; $V_{\text{з}}$ - витрати на збут
Бізнес-процеси	рентабельність операційних витрат	$P_{\text{оп}} = \text{ОП} / V_{\text{о}}$	$V_{\text{о}}$ - операційні витрати
	рентабельність управління виробничими процесами	$P_{\text{оаз}} = \text{ОП} / (\text{АВ} + \text{ВЗ})$	АВ - адміністративні витрати; ВЗ - витрати на збут
	рентабельність основних засобів	$P_{\text{оз}} = \text{ЧП} / \text{ОЗ}_{\text{сер}}$	$\text{ОЗ}_{\text{сер}}$ - середньорічна вартість основних засобів
	рентабельність адміністративних витрат	$P_{\text{ав}} = \text{ОП} / V_{\text{а}}$	$V_{\text{а}}$ - адміністративні витрати за період
Якість та розвиток персоналу	рентабельність персоналу	$P_{\text{п}} = \text{ОП} / \text{СОЧ}$	СОЧ - середньооблікова чисельність персоналу
	продуктивність праці	$\text{ПП} = \text{ЧД} / \text{СОЧ}$	ЧД - чистий дохід від реалізації продукції
	рентабельність витрат на персонал за операційним прибутком	$P_{\text{зп}} = \text{ОП} / V_{\text{зп}}$	$V_{\text{зп}}$ - витрати на заробітну плату та соціальні відрахування

\*Джерело: складено автором

## Додаток Ц

**Характеристика ключових індикаторів оцінки ефективності управління витратами**

1. *Рентабельність діяльності* характеризує прибуток у розрахунку на одиницю майна, що є в розпорядженні підприємства, і відображає вплив усіх факторів ефективності діяльності, технологічних і організаційних особливостей підприємства, а, в підсумку, визначає здатність майна підприємства приносити йому прибуток.

2. *Рентабельність витрат діяльності* характеризує витратну рентабельність підприємства, тобто показує, скільки прибутку припадає на кожну гривню всіх понесених за період витрат.

3. *Коефіцієнт маневреності власного капіталу* характеризує ступінь мобільності використання власного капіталу та показує частку власних коштів, вкладених в оборотні активи. Чітких рекомендацій у значенні цього коефіцієнта немає, але вважається, що його значення повинно бути не менше 0,2, що дозволить забезпечити достатню гнучкість у використанні власного капіталу.

4. *Рентабельність власного капіталу* характеризує ефективність використання власного капіталу, тобто рівень прибутковості власного капіталу, вкладеного в дане підприємство та показує, яка віддача (норма прибутку) на вкладений власний капітал. Є одним з основних показників інвестиційної привабливості підприємства, тому максимізація цього показника – важливе завдання, яке необхідно виконати керівництву підприємства.

5. *Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості* показує, скільки оборотів здійснено за рік коштами, вкладеними до розрахунків. Чим більша кількість оборотів, тим швидше підприємство отримує кошти від своїх боржників (дебіторів).

6. *Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості* показує розширення або зниження комерційного кредиту, наданого підприємству.

### *Продовження Додатку Ц*

Зростання коефіцієнта означає збільшення швидкості оплати заборгованості підприємства, зниження – ріст покупок у кредит.

7. *Чиста рентабельність продаж* є узагальнюючим показником виробничих процесів (виробничо-комерційної діяльності) та враховує повний вплив асортименту реалізованої продукції, цінової політики, структури компанії на її рентабельність. Даний показник показує величину чистого прибутку, створеного кожною гривнею чистого доходу підприємства.

8. *Рентабельність витрат на збут* визначається відношенням прибутку від операційної діяльності до витрат на збут, і використовується при оцінці ефективності витрат на збут, їх окупності й показує розмір операційного прибутку на одиницю збутових витрат.

9. *Рентабельність операційних витрат* характеризує прибутковість операційних витрат. Показує, скільки прибутку припадає на 1 грн понесених операційних витрат, тобто вигідність для підприємства виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, продажу товарів, понесених інших витрат операційної діяльності та являє собою витратний показник рентабельності.

10. *Рентабельність управління виробничими процесами* ( $R_{OAZ}$ ) — індикатор прибутковості системи менеджменту підприємства, до функцій якого входить координація внутрішньо та зовнішньо орієнтовані виробничих процесів, узгодження комерційних інтересів підприємства з вимогами ринкового оточення, забезпечення фінансової привабливості таї ділової репутації підприємства й максимізація вартості його бізнесу. Цей показник визначається шляхом зіставлення обсягу операційного прибутку з адміністративними витратами та витратами на збут, і характеризує величину прибутку від основної діяльності у розрахунку на 1 грн. витрат на утримання й функціонування підрозділів управління та збутових служб. Від'ємні значення цього показника при збитковості діяльності підприємства свідчать про потребу кардинальних змін менеджменту, в тому числі й посилення жорсткості фінансового контролінгу за

*Продовження Додатку Ц*

дотриманням цільових параметрів й результативності на рівні виробничих операцій.

11. *Рентабельність основних засобів* характеризує ефективність використання основних засобів, відображає суму валового прибутку на одну гривню основних засобів.

12. *Рентабельність адміністративних витрат* характеризує операційний прибуток, що припадає на одиницю витрат на утримання менеджерів. Даний показник використовується при оцінці ефективності адміністративних витрат, їх окупності й показує розмір операційного прибутку на одиницю адміністративних витрат підприємства.

13. *Рентабельність персоналу* характеризує скільки прибутку припадає на одного працівника.

14. *Продуктивність праці* визначає ступінь ефективності процесу праці, що характеризується обсягом продукції, виробленої за одиницю часу, або економією робочого часу, витраченого на одиницю продукції.

15. *Рентабельність витрат на персонал за операційним прибутком* характеризує величину операційного прибутку, що припадає на 1 грн витрат на персонал, до яких відносяться витрати на оплату праці й відрахування на соціальні заходи. Використання даного показника обумовлене необхідністю контролю за дотриманням принципу максимальної віддачі персоналу за мінімальних витрат на його утримання.

## Додаток Ш

Таблиця Ш.1

**Розрахунок збалансованої системи показників оцінки ефективності управління витратами  
молокопереробних підприємств за 2008-2014 роки \***

Проекція	Найменування показника	Рік	«Вімм-Білл-Данн-Україна»	«Яготинський маслозавод»	«Галичина»	«Молочний Дім» (Лакталіс)	«Ковельмолоко»	«Галактон»	Вінницький молочний завод «Рошен»	«Житомирський маслозавод»	«Дубномолоко»	«Бель Шоста Україна»
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Фінанси	Рентабельність діяльності	2008	-0,146	0,019	-0,001	-0,775	0,003	-0,001	0,030	0,124	-0,090	-0,131
	Рентабельність витрат діяльності	2008	-0,065	0,007	-0,001	-0,307	0,004	-0,001	0,006	0,066	-0,185	-0,065
	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2008	0,610	0,215	-0,195	0,119	-0,756	-1,089	<b>0,266</b>	0,033	14,479	0,293
	Рентабельність власного капіталу	2008	-0,751	0,04	-0,006	1,717	0,024	-0,004	0,043	0,195	9,202	-0,199
	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2008	4,488	8,849	5,306	6,895	1,080	24,393	17,863	9,289	2,511	0,000
	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2008	4,972	20,837	5,478	11,006	2,186	12,721	21,534	11,577	1,423	26,023
Клієнт	Чиста рентабельність продаж	2008	-0,073	0,007	-0,001	-0,472	0,005	-0,001	0,006	0,062	-0,139	-0,074
	Рентабельність витрат на збут	2008	-0,037	0,586	0,689	0,239	-1,926	0,689	2,097	0,773	-11,381	-0,206
Бізнес-процеси	Рентабельність операційних витрат	2008	-0,005	0,037	0,033	0,010	-0,070	0,033	0,018	0,108	-0,019	-0,017
	Показник рентабельності управління виробничими процесами	2008	-0,031	0,461	0,308	0,108	-1,309	0,308	0,504	0,574	-1,414	-0,150
	Рентабельність основних засобів	2008	-0,151	0,038	-0,002	-1,221	0,005	-0,002	0,096	0,153	-0,098	-0,236
	Рентабельність адміністративних витрат	2008	-0,190	2,165	0,558	0,197	-4,089	0,558	0,665	2,229	-1,614	-0,549
HR	Рентабельність персоналу	2008	-3,277	9,740	9,713	3,305	-49,799	17,174	7,940	27,812	-8,209	-6,988
	Продуктивність праці	2008	585,852	259,877	296,352	344,510	542,59	523,986	448,055	280,010	280,09	370,02
	Рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком	2008	-0,059	0,851	0,338	0,109	-2,084	0,338	0,218	0,742	-0,480	-0,157
	<b>Інтегральний показник</b>	2008	<b>0,261</b>	<b>0,964</b>	<b>0,966</b>	<b>0,462</b>	<b>-2,877</b>	<b>3,704</b>	<b>2,252</b>	<b>2,515</b>	<b>-0,671</b>	<b>0,126</b>
Фінанси	Рентабельність діяльності	2009	-0,056	0,100	-0,022	-0,002	0,003	-0,052	0,312	0,146	0,029	-0,104
	Рентабельність витрат діяльності	2009	-0,026	0,034	-0,021	-0,002	0,004	-0,020	0,079	0,076	0,073	-0,055

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2009	-4,587	0,727	-1,241	0,126	0,752	-1,585	0,478	0,129	41,085	0,221
	Рентабельність власного капіталу	2009	-0,477	0,249	-0,186	1,042	0,005	-0,154	0,589	0,219	-1,084	-0,037
	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2009	5,671	10,381	3,545	6,550	0,745	34,449	8,842	9,759	3,17	5,382
	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2009	6,068	26,619	3,169	17,182	1,617	10,046	9,981	16,721	1,883	26,112
Клі-єнт	Чиста рентабельність продаж	2009	-0,029	0,027	-0,021	-0,002	0,005	-0,021	0,073	0,072	0,028	-0,066
	Рентабельність витрат на збут	2009	-0,063	1,789	0,398	-0,522	1,063	0,398	11,598	0,813	15,872	-0,337
Бізнес-процеси	Рентабельність операційних витрат	2009	-0,009	0,099	0,015	-0,008	0,029	0,014	0,114	0,126	0,030	-0,031
	Показник рентабельності управління виробничими процесами	2009	-0,049	1,338	0,143	-0,123	0,638	0,143	3,604	0,635	4,862	-0,243
	Рентабельність основних засобів	2009	0,058	0,159	-0,038	0,004	0,004	-0,068	0,727	0,173	0,044	-0,195
	Рентабельність адміністративних витрат	2009	-0,224	5,309	0,223	-0,160	1,593	0,223	5,229	2,888	7,008	-0,868
НР	Рентабельність персоналу	2009	-4,940	34,309	3,024	-4,536	16,429	8,685	71,309	45,387	22,316	-16,139
	Продуктивність праці	2009	550,621	377,656	214,468	533,990	409,98	616,016	697,779	400,168	616,68	442,24
	Рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком	2009	-0,077	1,075	0,148	-0,110	0,800	0,148	1,513	0,936	0,940	-0,275
	<b>Інтегральний показник</b>	<b>2009</b>	<b>0,549</b>	<b>2,643</b>	<b>0,444</b>	<b>0,517</b>	<b>1,234</b>	<b>3,208</b>	<b>5,571</b>	<b>3,474</b>	<b>3,157</b>	<b>-0,476</b>
Фінанси	Рентабельність діяльності	2010	-0,088	0,142	0,008	-0,114	-0,016	0,020	0,404	0,045	-0,020	-0,175
	Рентабельність витрат діяльності	2010	-0,028	0,042	0,006	-0,089	-0,044	0,006	0,109	0,048	-0,111	-0,119
	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2010	20,886	0,187	0,830	0,083	0,082	-0,167	0,647	0,567	15,538	-0,040
	Рентабельність власного капіталу	2010	-2,235	0,395	0,063	0,959	-0,033	0,072	0,619	0,161	0,973	-0,079
	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2010	9,689	8,786	3,333	6,440	0,579	21,310	7,042	12,359	5,141	4,809
	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2010	12,751	17,613	3,396	18,095	1,643	16,555	12,444	27,442	2,436	20,650
Клі-єнт	Чиста рентабельність продаж	2010	-0,034	0,040	0,006	-0,102	-0,066	0,006	0,099	0,044	-0,014	-0,142
	Рентабельність витрат на збут	2010	-0,066	2,112	0,608	-5,934	44,148	0,608	21,797	0,567	-0,618	-0,966
Бізнес-процеси	Рентабельність операційних витрат	2010	-0,009	0,105	0,025	-0,091	0,166	0,025	0,152	0,076	-0,006	-0,096
	Показник рентабельності управління виробничими процесами	2010	-0,055	1,692	0,280	-1,294	5,111	0,280	6,424	0,573	-0,424	-0,695
	Рентабельність основних засобів	2010	-0,062	0,249	0,022	-0,138	-0,039	0,038	1,181	0,130	-0,028	-0,364
	Рентабельність адміністративних витрат	2010	-0,322	8,522	0,520	-1,655	5,780	0,520	9,109	2,441	-1,356	-2,485
НР	Рентабельність персоналу	2010	-7,872	58,738	11,926	-78,767	49,519	24,214	136,437	41,194	-6,173	-51,635
	Продуктивність праці	2010	812,144	617,468	431,414	767,649	289,30	875,900	1032,40	579,365	908,48	458,63
	Рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком	2010	-0,100	0,798	0,336	-1,431	1,949	0,336	2,693	0,701	-0,199	-0,902

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	<b>Інтегральний показник</b>	<b>2010</b>	<b>0,072</b>	<b>4,052</b>	<b>0,890</b>	<b>-4,086</b>	<b>5,716</b>	<b>2,476</b>	<b>10,179</b>	<b>3,462</b>	<b>0,156</b>	<b>-2,571</b>
Фінанси	Рентабельність діяльності	2011	-0,043	0,036	0,023	-0,073	-0,018	0,058	0,284	0,094	-0,019	-0,224
	Рентабельність витрат діяльності	2011	-0,016	0,014	0,020	-0,052	-0,068	0,020	0,078	0,038	-0,055	-0,120
	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2011	8,018	1,124	0,689	0,592	0,016	-0,22	0,741	0,445	9,506	-1,224
	Рентабельність власного капіталу	2011	1,709	0,122	0,159	0,280	-0,039	0,228	0,368	0,155	0,548	-0,180
	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2011	7,916	4,719	2,382	3,254	0,477	11,901	5,651	12,218	4,561	4,223
	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2011	10,573	13,634	3,219	10,441	1,837	11,955	17,886	32,557	2,35	20,157
Клієнти	Чиста рентабельність продаж	2011	-0,019	0,015	0,020	-0,057	-0,110	0,020	0,073	0,040	-0,012	-0,155
	Рентабельність витрат на збут	2011	-0,030	0,845	0,396	-4,211	-3,675	0,396	17,25	0,593	-0,264	-0,861
Бізнес-процеси	Рентабельність операційних витрат	2011	-0,004	0,043	0,050	-0,058	-0,155	0,050	0,111	0,07	-0,008	-0,09
	Показник рентабельності управління виробничими процесами	2011	-0,025	0,535	0,286	-0,870	-2,373	0,286	4,846	0,489	-0,206	-0,642
	Рентабельність основних засобів	2011	-0,021	0,249	0,079	-0,084	-0,044	0,117	0,841	0,127	-0,028	-0,492
	Рентабельність адміністративних витрат	2011	-0,155	1,458	1,021	-1,096	-6,699	1,021	6,739	2,785	-0,943	-2,528
HR	рентабельність персоналу	2011	-4,013	28,314	28,066	-69,358	-53,67	52,894	148,136	48,234	-6,703	-75,629
	продуктивність праці	2011	840,562	648,905	579,823	1106,36	242,63	1092,74	1464,63	681,304	853,71	680,65
	рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком	2011	-0,058	0,885	0,647	-1,002	-1,995	0,647	2,174	0,763	-0,190	-1,115
	<b>Інтегральний показник</b>	<b>2011</b>	<b>0,607</b>	<b>1,828</b>	<b>1,690</b>	<b>-3,105</b>	<b>-3,582</b>	<b>3,686</b>	<b>10,037</b>	<b>3,748</b>	<b>-0,034</b>	<b>-3,794</b>
Фінанси	Рентабельність діяльності	2012	0,004	0,113	0,038	0,075	-0,012	0,355	0,257	0,154	-0,028	-0,185
	Рентабельність витрат діяльності	2012	0,002	0,050	0,039	0,053	-0,038	0,173	0,106	0,075	-0,504	-0,106
	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2012	49,008	0,598	1,234	0,800	-0,274	0,162	0,803	0,158	0,492	0,275
	Рентабельність власного капіталу	2012	-0,136	0,399	0,213	0,487	-0,026	0,921	0,336	0,222	0,517	-0,114
	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2012	10,742	5,579	2,247	2,231	0,579	6,151	3,530	11,199	1,509	5,484
	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2012	15,908	18,594	3,635	8,919	1,274	9,629	11,485	33,586	1,89	12,937
Клієнти	Чиста рентабельність продаж	2012	0,002	0,048	0,031	0,051	-0,068	0,149	0,097	0,070	-0,031	-0,117
	Рентабельність витрат на збут	2012	-0,039	2,010	14,249	1,581	0,578	33,455	17,621	0,801	-0,359	-0,091
Бізнес-процеси	Рентабельність операційних витрат	2012	-0,007	0,123	0,119	0,071	0,018	0,279	0,137	0,116	-0,013	-0,015
	Показник рентабельності управління виробничими процесами	2012	0,364	1,016	6,003	0,765	0,311	6,003	6,077	0,670	-0,279	-0,070
	Рентабельність основних засобів	2012	0,004	0,206	0,08	0,083	-0,013	0,583	0,735	0,196	-0,075	-0,370
	Рентабельність адміністративних витрат	2012	-0,207	2,054	3,116	1,480	0,675	7,316	9,276	4,101	-1,255	-0,311
HR	рентабельність персоналу	2012	-5,760	92,545	66,95	86,500	4,876	290,249	197,900	68,284	-10,530	-11,670

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	продуктивність праці	2012	893,190	842,661	714,819	1298,95	235,86	1319,90	1615,41	657,260	781,00	743,21
	рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком	2012	-0,059	1,263	1,393	0,916	0,171	3,270	2,687	1,115	-0,292	-0,134
	<b>Інтегральний показник</b>	<b>2012</b>	<b>0,788</b>	<b>5,275</b>	<b>4,956</b>	<b>5,283</b>	<b>0,485</b>	<b>18,012</b>	<b>12,715</b>	<b>4,912</b>	<b>-0,490</b>	<b>-0,142</b>
Фінанси	Рентабельність діяльності	2013	0,379	0,052	0,024	-0,129	0,002	0,064	0,205	0,100	-0,073	-0,094
	Рентабельність витрат діяльності	2013	0,183	0,021	0,015	-0,078	0,009	0,033	0,100	0,051	-0,860	-0,052
	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2013	1,344	0,658	1,632	0,801	-0,331	0,302	0,817	0,27	-1,059	0,075
	Рентабельність власного капіталу	2013	2,199	0,175	0,116	0,210	0,005	0,129	0,242	0,130	0,673	-0,041
	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2013	12,467	6,066	2,556	1,504	0,826	3,738	2,990	2,066	1,89	5,566
	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2013	20,182	14,603	5,507	7,463	1,044	6,765	15,928	2,68	3,735	9,675
	Чиста рентабельність продаж	2013	0,163	0,021	0,016	-0,087	0,010	0,033	0,093	0,048	-0,071	-0,054
Кл. іс	Рентабельність витрат на збут	2013	7,087	1,269	0,372	-1,734	1,175	10,609	19,792	0,558	-1,004	-0,147
	Рентабельність операційних витрат	2013	0,256	0,093	0,077	-0,080	0,081	0,049	0,128	0,087	-0,005	-0,023
Бізнес-процеси	Показник рентабельності управління виробничими процесами	2013	3,869	0,620	0,327	-0,951	0,620	1,789	6,346	0,458	-0,363	-0,519
	Рентабельність основних засобів	2013	11,431	0,682	2,212	10,490	0,691	2,902	2,784	11,139	4,661	5,383
	Рентабельність адміністративних витрат	2013	8,520	1,903	2,692	-2,104	1,311	2,152	9,341	2,562	-0,568	-0,590
НР	рентабельність персоналу	2013	269,019	80,098	67,853	-107,336	25,501	99,288	162,000	64,234	-4,555	-18,363
	продуктивність праці	2013	1299,36	906,215	883,900	1204,49	300,93	2125,93	1400,70	803,966	916,01	770,08
	рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком	2013	2,742	0,940	1,256	-1,166	0,972	0,870	2,477	0,890	-0,103	-0,190
	<b>Інтегральний показник</b>	<b>2013</b>	<b>15,962</b>	<b>4,518</b>	<b>3,806</b>	<b>-4,837</b>	<b>1,678</b>	<b>6,248</b>	<b>11,409</b>	<b>4,595</b>	<b>0,127</b>	<b>-0,549</b>
Фінанси	Рентабельність діяльності	2014	0,155	0,053	0,043	-0,093	-0,010	0,073	0,001	0,132	0,003	-0,148
	Рентабельність витрат діяльності	2014	0,102	0,022	0,037	-0,083	-0,035	1,993	0,001	0,064	0,054	-0,087
	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2014	1,530	0,512	2,133	0,790	-0,255	0,534	0,871	0,221	0,677	0,367
	Рентабельність власного капіталу	2014	0,459	0,186	0,251	-0,146	-0,021	0,112	0,003	0,165	0,045	-0,058
	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2014	4,056	5,658	1,368	1,311	0,666	0,056	3,840	11,476	6,015	5,501
	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2014	16,954	7,173	4,204	8,880	0,713	0,382	2,239	31,337	12,727	10,844
Клі снт	Чиста рентабельність продаж	2014	0,093	0,021	0,034	-0,096	-0,062	2,920	0,001	0,060	0,002	-0,096
	Рентабельність витрат на збут	2014	12,293	0,967	6,762	2,685	3,517	0,524	0,838	0,656	47,836	-0,441
Бізне с-	Рентабельність операційних витрат	2014	0,287	0,117	0,109	0,070	0,052	0,342	0,005	0,090	0,034	-0,044
	Показник рентабельності управління виробничими процесами	2014	6,397	0,840	0,486	1,335	0,236	0,250	0,137	0,544	3,262	-0,696

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	Рентабельність основних засобів	2014	0,200	0,095	0,090	-0,188	-0,010	0,420	0,002	0,152	0,002	-0,283
	Рентабельність адміністративних витрат	2014	13,337	6,390	3,340	2,685	0,939	4,940	0,191	3,197	3,501	-0,876
НР	рентабельність персоналу	2014	311,194	117,457	81,118	186,388	22,674	42,135	8,375	78,722	30,038	-35,865
	продуктивність праці	2014	1387,06	1119,133	978,84	2788,75	159,148	47,332	1825,84	950,782	909,46	780,693
	рентабельність витрат на зарплату за операційним прибутком	2014	3,030	1,063	1,549	0,026	0,914	0,284	0,091	0,968	0,672	-0,306
	<b>Інтегральний показник</b>	2014	<b>2,585</b>	<b>2,757</b>	<b>1,822</b>	<b>-0,934</b>	<b>0,380</b>	5,333	7,456	<b>3,261</b>	<b>0,308</b>	<b>-1,077</b>

*\*\*Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності молокопереробних підприємств*

## Додаток Щ

## Розрахунок собівартості продукції ПАТ "Вімм Білль Данн Україна" на основі ABC-costing

Показник	Молоко "Домик в деревне" 2,5%	Кефір "Слов'яночка" 2,5 % жиру	Йогурт Чудо "Вишня"	Творог Веселый Молочник Классический	Творожный десерт Чудо Коллекция	Сметана Вим- Билль-Данн Домик в деревне 15%	Кефір Славяночка 2,5 % жиру	Десерт сырковый "Машенька"
Обсяг реалізації, тис. грн	127 558	104 641	429 458	281 392	208 926	231 800	83 911	57 266
Прямі витрати на сировину, тис. грн	34 923,86	36 292,17	157 852,37	90 321,84	61 438,84	58 755,86	21 622,01	18 235,07
Прямі загальновиробничі витрати, тис. грн	23 282,57	24 194,78	105 234,92	60 214,56	40 959,22	39 170,57	14 414,67	12 156,71
Обсяг реалізації, тис. шт.	10 821	9 873	54 224	34 956	25 793	46 828	10 515	3 738
Підготовка молочної сировини, тис. грн	4 621,54	3 830,01	12 938,13	11 592,16	10 862,63	12 686,44	6 693,39	3 009,29
Молочнокисле бродіння, тис. грн.	3 939,74	3 146,82	11 029,40	9 882,00	9 260,10	10 814,85	4 850,82	2 565,34
Розлив продукції, тис. грн.	6 677,52	5 333,59	18 693,90	16 749,14	15 695,08	18 330,25	11 895,16	4 348,03
Складування сировини, тис. грн	2 030,00	1 875,90	5 665,74	4 461,44	3 742,28	5 094,98	2 214,55	1 501,10
Обробка замовлень, тис. грн	13 505,98	12 457,74	34 591,95	29 693,14	23 883,04	29 745,81	6 031,34	5 362,36
Просування товарів, тис. грн	679,37	945,21	4 548,80	3 633,13	3 603,60	4 932,79	1 979,02	1 004,28
Здійснення закупівлі сировини, тис. грн	4 661,61	4 299,81	11 939,46	10 248,63	8 243,26	10 266,81	2 081,72	1 850,83
Транспортування продукції, тис. грн	2 620,57	6 305,13	16 174,15	13 883,61	11 166,98	13 908,24	2 820,07	1 379,25
Перевірка якості продукції, тис. грн	123,67	146,79	360,07	300,84	210,37	277,56	77,58	97,52
Загальні непрямі витрати, тис. грн	38 860,00	38 340,98	115 941,62	100 444,09	86 667,34	106 057,74	38 643,66	21 118,00
Всього витрат, тис.грн	97066,43	98827,93	379028,91	250980,49	189065,40	203984,16	74680,34	51509,78
Витрати на одиницю, грн	8,97	10,01	6,99	7,18	7,33	4,36	7,10	13,78

\*Джерело: складено автором

Додаток Ю  
Характеристика окремих ERP-систем на ринку України\*

Назва інформаційної системи	Розробник, дата заснування	Коротка характеристика
<b>Західні корпоративні інформаційні системи</b>		
SAP/R3, MySAP All-in-One	"SAP AG", Німеччина (1972)	SAP є найбільшим розробником корпоративного програмного забезпечення в світі. Найвідомішим продуктом компанії SAP є її програмне забезпечення для планування ресурсів підприємства (SAP ERP).
1C: Підприємство 8.0	"1C", Росія (1991)	1C: Підприємство - програмний продукт компанії 1C, призначений для автоматизації діяльності на підприємстві. Спочатку 1C: Підприємство було призначено для автоматизації бухгалтерського та управлінського обліків (включаючи нарахування зарплати і управління кадрами), але сьогодні цей продукт знаходить своє застосування в областях, далеких від власне бухгалтерських завдань.
Oracle JD Edwards EnterpriseOne	"Oracle Corporation", США (1977)	Флагманським і найвідомішим продуктом є система управління базами даних Oracle. Компанія також будує ряд інструментів для розробки баз даних і систем середнього рівня програмного забезпечення, програмного забезпечення для планування ресурсів підприємства (ERP), Customer Relationship Management Software (CRM) та управління ланцюжками постачання (SCM).
Microsoft Dynamics AX, Microsoft Dynamics NAV, Microsoft Dynamics CRM	Microsoft, США (1975)	Microsoft Dynamics - це лінійка продуктів програмного забезпечення для бізнесу від корпорації Microsoft. В Україні Microsoft Dynamics представлена такими рішеннями: <u>Microsoft Dynamics AX</u> (Управління ресурсами підприємства), <u>Microsoft Dynamics NAV</u> та Microsoft Dynamics CRM (Управління відносинами з клієнтами). Наразі рішення на базі Microsoft Dynamics використовуються у понад 100 українських компаніях.
<b>Українські корпоративні інформаційні системи</b>		
IT-підприємство	НПП "Інформаційні технології", Україна (1987)	Український розробник програмного забезпечення для автоматизації розподілених компаній, великих і середніх промислових підприємств, підприємств фінансового сектора, послуг, холдингових структур. Лідер серед вітчизняного ERP.
Галактика	"Галактика", Росія (1987)	ERP система, складова частина комплексу бізнес-рішень корпорації «Галактика». Система адресована середнім і великим підприємствам і володіє широкою функціональністю для інформаційної підтримки завдань стратегічного планування та оперативного управління. Галактика ERP розроблена для застосування в умовах вітчизняної економіки з її яскраво вираженою специфікою, постійними змінами законодавства.
ПАРУС-підприємство 8.5	"Корпорація Парус", Росія (1990)	Корпорація ПАРУС - українська компанія, розробник програмного забезпечення для підприємств малого та середнього бізнесу, великих корпорацій і холдингів, а також установ та організацій державного сектору економіки.

\*Джерело: складено автором на підставі власних досліджень



**МІНІСТЕРСТВО  
АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ ТА  
ПРОДОВОЛЬСТВА УКРАЇНИ**

**Мінагрополітики України**  
вул. Хрещатик, 24, м. Київ, 01001  
тел. 226-25-39, факс 278-76-02  
web: www.minagro.gov.ua  
код ЄДРПОУ 37471967

**MINISTRY  
OF AGRARIAN POLICY AND  
FOOD OF UKRAINE**

**Minagropolicy of Ukraine**  
24, Khreshchatyk str., Kyiv 01001  
tel. +380-44/226-25-39  
fax +380-44/278-76-02  
web: www.minagro.gov.ua

24.02.2015 № 37-14-4-15 / 2553

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційної роботи  
здобувача кафедри корпоративних фінансів і контролінгу ДВНЗ «Київський  
національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»  
Паскалової Анни Георгіївни на тему:  
«Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств»**

Рекомендації, запропоновані Паскаловою А.Г. в дисертаційній роботі, будуть враховані Міністерством аграрної політики та продовольства України при підготовці пропозицій щодо шляхів підвищення ефективності діяльності підприємств молокопереробної галузі в Україні.

Розроблений автором підхід до оцінки ефективності фінансового контролінгу в управлінні витратами на основі запропонованої системи збалансованих показників та бенчмаркінгу витрат використовується Міністерством аграрної політики та продовольства України у процесі аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств.

Дієюю є розроблена дисертантом класифікація витрат відповідно до функцій та завдань контролінгу, що забезпечує отримання релевантної та своєчасної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо оптимізації витрат.

Впровадження рекомендацій здобувача дасть можливість вдосконалити систему внутрішнього контролю витрат за центрами фінансової відповідальності у процесі оцінки та контролю діяльності підприємств, які входять до сфери управління Міністерства аграрної політики та продовольства України.

Апробація запропонованих Паскаловою А.Г. рекомендацій та пропозицій свідчить про їх реальність і можливість використання в сучасних умовах господарювання на молокопереробних підприємствах в Україні.

**Директор Департаменту  
фінансово-кредитної політики та  
бухгалтерського обліку**

**Б.Р. Ахіджанов**



АТ «МОЛОЧНИЙ АЛЬЯНС» 01011, Україна, м. Київ, вуль. Лєскова, 9  
 № д/л на № д/л, 11.2014

## ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження  
 Паскалової Анни Георгіївни

на тему «Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств»

Теоретичні, науково-методичні та практичні результати дисертаційного дослідження Паскалової Анни Георгіївни дозволили підвищити якість та оперативність фінансових рішень щодо оптимізації витрат, що приймаються в ПрАТ "Молочний альянс".

Запропонований підхід до визначення ефективності контролінгу витрат дав змогу визначити резерви підвищення якості оперативного та стратегічного контролінгу на молокопереробних підприємствах та використати отримані значення в частині їх впливу на фінансові рішення.

Наукові результати, отримані Паскаловою А.Г., спрямовані на вдосконалення системи контролінгу витрат підприємств з переробки молока в Україні. Практична реалізація запропонованих Паскаловою А.Г. рекомендацій та пропозицій засвідчила їх цінність та можливість використання в господарській діяльності підприємств.

Перший замісник Голови Ради  
 Директорів- Директор  
 по фінансах АТ "Молочний Альянс"



Савелій В.С.

тел: (+38 044) 284-58-51  
 (+38 044) 284-58-52  
 т./ф.: (+38 044) 284-58-55

E-mail: info@milkalliance.com.ua  
 www.milkalliance.com.ua

Код ЄДРПОУ 34480442

П/р 2600051 в АТ «Ерсте Банк», м. Київ, МФО 380009 ІПН 344804426556, свідоцтво № 100281844

*вар № 220 від 28.11.2014*

### ДОВІДКА

про практичне застосування результатів дисертаційної роботи  
Паскалової Анни Георгіївни  
на тему:

«Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств»

Результати наукових досліджень Паскалової А.Г., викладені у дисертації, знайшли практичне впровадження у фінансово-господарській діяльності ПАТ "Городенківський сирзавод".

Використання розробленого автором підходу до вибору інструментів контролінгу витрат дозволило на основі їх бальної оцінки визначити найбільш привабливі для застосування на молокопереробному підприємстві.

Особливу практичну цінність мають рекомендації щодо класифікації витрат відповідно до функцій та завдань контролінгу, що дали змогу одержати релевантну інформацію для прийняття обґрунтованих рішень щодо оптимізації складу витрат та мінімізації їхнього рівня.

Апробація результатів дослідження Паскалової Анни Георгіївни свідчить про їх реальність та ефективність використання на молокопереробних підприємствах.

Голова правління  
ПАТ "Городенківський сирзавод"



Ергешова А.М.

У К Р А Ї Н А  
П А Т “ЗВЕНИГОРОДСЬКИЙ СИРОРОБНИЙ КОМБІНАТ”

20200, м. Звенигородка, Черкаська область, вул. К. Маркса, 35-а, тел. (04740) 2-28-23  
Розрахунковий рахунок: Райффайзенбанк “Аваль” № Р/р 26000702774923, код 00447818, МФО 3580805.

*Вил. № 08 від 27.03.2015*

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Паскалової Анни Георгіївни  
на тему "Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств"

Видана здобувачу кафедри корпоративних фінансів і контролінгу ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана" Паскалової Анні Георгіївни про те, наукові результати її наукового дослідження відносно оптимізації планування та контролю витрат молокопереробних підприємств прийняті до впровадження ПАТ "Звенигородський сироробний комбінат". Зокрема, враховані рекомендації щодо вдосконалення системи контролінгу витрат підприємств за рахунок впровадження ERP-системи.

Практичну цінність мають розроблені автором "Методика вибору інструментів контролінгу витрат для застосування на підприємстві" та "Методичний підхід до визначення ефективності контролінгу витрат на основі Cost Controlling Balanced ScoreCard".

Фінансовий директор  
ПАТ «ЗСК»



В. Кашицький

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Проректор з науково-педагогічної  
роботи ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет імені Вадима  
Гетьмана» д.е.н., професор



О. І. Олексюк

«28» серпня 2015 р.

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Перший проректор з науково-педагогічної  
та наукової роботи ДВНЗ «Київський  
національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»  
д.е.н., професор



Д. Г. Лук'яненко

«28» серпня 2015 р.

Довірка

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження аспіранта кафедри  
корпоративних фінансів і контролінгу Паскалової Анни Георгіївни на тему:  
«Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств», за  
спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит у навчальний процес ДВНЗ  
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»**

Дисертаційна робота Паскалової А.Г. на тему «Фінансовий контролінг в управлінні витратами підприємств» виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри корпоративних фінансів і контролінгу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» як складова комплексної науково-дослідної теми: «Фінансове управління інвестиційно-інноваційним розвитком підприємств» (номер державної реєстрації 0111U007426). Здобувачем обґрунтовано ряд наукових результатів з розвитку концептуальних основ фінансового контролінгу, зокрема, поглиблено теоретико-методичні засади контролінгу витрат та розроблено науково-методичні рекомендації щодо удосконалення інструментів фінансового контролінгу для підвищення ефективності управління витратами підприємств.

Основні теоретико-методичні та практичні положення та результати наукового дослідження Паскалова А.Г. використані у навчальному процесі кафедри корпоративних фінансів і контролінгу, зокрема, при викладанні та удосконаленні навчально-методичного забезпечення дисциплін «Фінансовий контролінг», «Внутрішній фінансовий контроль» та «Управлінський облік в системі контролінгу» (спеціальність 6.030508 «Фінанси і кредит»). Використання результатів дослідження Паскалової А.Г. у навчальному процесі сприяє активізації запровадження інноваційних розробок у процес підготовки бакалаврів та магістрів.

Зав. кафедри  
корпоративних фінансів і  
контролінгу  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»  
д.е.н., професор

Терещенко О. О.