

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Юридичний факультет
Кафедра економічної безпеки та фінансових розслідувань

ГАВРИШКО Валентина Іванівна

Управління собівартістю продукції як чинник забезпечення економічної безпеки підприємства / Management of the cost of production as a factor in ensuring the economic security of the enterprise

спеціальність: 073 - Менеджмент
магістерська програма – Управління фінансово-економічною безпекою

Магістерська робота

Виконав студентка групи
МФЕБм-21
В.І. Гавришко

Науковий керівник:
к.е.н., доцент О.І. Олійничук

Магістерську роботу допущено
до захисту:

«___» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Н.Б. Москалюк**

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Собівартість продукції як економічна категорія	6
1.2. Основні елементи собівартості продукції	10
1.3. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в системі економічної безпеки підприємства	17
Висновки до розділу	1
.....	29
РОЗДІЛ II. СУЧАСНИЙ СТАН ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ ПРОДУКЦІЇ В ТДВ «ШУСТОВ-СПИРТ»	31
2.1. Особливості формування собівартості на підприємствах лікеро-горілчаної галузі	31
2.2. Аналіз собівартості продукції у системі управління виробничими витратами	45
2.3. Аналіз показників фінансової складової економічної безпеки підприємства	57
Висновки до розділу 2.....	67
РОЗДІЛ III. ОПТИМІЗАЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЯК ЧИННИК ЗМІЦНЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА	68
3.1. Засоби ефективного управління собівартістю продукції підприємства	68
3.2. Зниження та оптимізація собівартості продукції у контексті забезпечення економічної безпеки підприємства	78
Висновки до розділу 3.....	88
ВИСНОВКИ	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	92
ДОДАТКИ	101

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасний розвиток конкурентних відносин змушує підприємство підлаштовуватись під «правила гри», які диктує ринок. Для того, щоб бути конкурентоспроможним, воно повинне постійно оновлювати свої технології, асортимент продукції, відповідати очікуваному споживачами рівню цін, щоб зберегти попит на свою продукцію. Підприємству необхідно швидко реагувати на зміни середовища ринку, на можливі внутрішні та зовнішні ризики й при цьому оперативно приймати управлінські рішення, які забезпечили б достатній рівень прибутковості та економічної безпеки організації. Цього неможливо досягнути без вмілого управління наявними ресурсами підприємства та вдалого планування собівартості продукції. Управління собівартістю, а саме пошук шляхів зменшення витрат при збереженні якості продукції, що виготовляється, дає змогу зменшити ціну на неї, сприяє покращенню позицій на ринку і, тим самим, зміцнює економічну безпеку підприємства.

Найбільш глибоко питання собівартості та управління витратами загалом досліджено в працях таких вчених, як В. А. Дерій, О. С. Іванілов, В. П. Загородній, В. В. Сопко, В. М. Пархоменко, В. Ф. Палій, М. С. Пушкар та ін. Однак питання щодо ефективного управління собівартістю продукції у контексті зміцнення економічної безпеки підприємства є недостатньо дослідженими.

Метою дослідження є встановлення місця управління собівартістю в системі досягнення прибутковості та забезпечення відповідного рівня безпеки підприємства.

Для цього були поставлені наступні **завдання**:

- з'ясувати сутність собівартості продукції як економічної категорії;
- охарактеризувати основні елементи собівартості продукції;
- проаналізувати собівартість продукції у системі управління

виробничими витратами;

– оцінити показники фінансової складової економічної безпеки підприємства;

– запропонувати засоби ефективного управління собівартістю продукції підприємства;

– сформулювати авторські висновки щодо зниження та оптимізації собівартості продукції у контексті забезпечення економічної безпеки підприємства.

Об'єктом дослідження є собівартість як чинник забезпечення економічної безпеки підприємства.

Предмет дослідження – відносини, які виникають в процесі управління виробничими витратами підприємства для забезпечення його конкурентоспроможності та підтримки відповідного рівня економічної безпеки.

Методами даного дослідження є сукупність теоретико-методологічних засобів пізнання суспільних явищ і процесів. У процесі дослідження застосовувалися аналіз і синтез, графічний, порівняльний методи.

У результаті проведеного дослідження обґрунтовано та сформульовано низку авторських положень, а саме:

- трактування поняття «собівартість» в системі забезпечення економічної безпеки підприємства;

- обґрунтування місця собівартості в посилені захищеності підприємства;

- з'ясування ролі управління виробничими витратами в системі менеджменту підприємства;

- розмежування понять «зниження собівартості» та «оптимізація собівартості».

Емпіричною основою даної наукової роботи є показники діяльності ТДВ «Шустов-спирт».

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони

можуть бути використані в господарській діяльності підприємства для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Структурно наукова робота складається із вступу, 3 розділів, 8 підрозділів, висновків і списку використаних джерел. Обсяг роботи становить 100 сторінок.

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Собівартість продукції як економічна категорія

Собівартість продукції є одним із основних результативних показників роботи та рівня економічної безпеки підприємства. Адже багатьом господарюючим суб'єктам вдається втримати свої позиції на ринку завдяки її вмілому плануванню. І дуже важливим є досягнути оптимального рівня витрат, оскільки це дає змогу збільшити прибуток і підтримувати свою конкурентоспроможність. Щоб ефективно управляти собівартістю, потрібно добре розуміти її сутність, знати усі складові та фактори впливу на її рівень.

Собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують як результат процесу виробництва, тобто «на виході» його. Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, необхідно прийняти за основу зміст виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер:

- 1) процес споживання ресурсів для виробництва;
- 2) процес створення нового продукту.

С. В. Мочерний вказує на те, що «собівартість продукції – витрати підприємства на виготовлення загальної кількості товарів або одного товару у грошовій (вартісній) формі» [46, с. 213], проте, на нашу думку, воно є неповним, адже не охоплює усіх її властивостей.

В. М. Пархоменко пропонує таке визначення: «Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технічному процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентаря, трудових і фінансових ресурсів, а також інших витрат

на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі» [54, с. 2].

О. С. Іванілов стверджує, що «собівартість продукції – це виражені в грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції. У більш узагальненому вигляді собівартість можна визначити як грошовий вираз величини ресурсів, використаних з конкретною метою» [32, с. 124].

Собівартість як грошове вираження витрат підприємства на виготовлення і реалізацію продукції характеризує ефективність та доцільність усього процесу виробництва, тому що цей показник відображає: рівень організації виробничого процесу; технічний рівень забезпечення виробництва; продуктивність праці. А усе це, в свою чергу, є індикаторами економічної безпеки підприємства.

В. А. Дерій та С. Ю. Попіна відзначають, що переважна більшість економічних показників про витрати підприємства та собівартість продукції (робіт, послуг) формується у фінансовому обліку і фінансовій звітності, а решта – в управлінському обліку (включаючи оперативний облік, стратегічну інформацію), статистичних спостережень, аналітичних розрахунків [17, с. 18].

Виходячи з усіх вищенаведених тверджень, можемо зробити власне обґрунтування сутності даного поняття: «Собівартість – це підсумковий показник витрат уречевленої та живої праці на виготовлення продукції, що формується за даними управлінського та фінансового обліку, на основі якого вимірюється ефективність та стійкість роботи підприємства, а відтак можна зробити висновки щодо рівня стану його захищеності та можливості протидіяти зовнішнім і внутрішнім загрозам».

Вартісна характеристика процесу виробництва формується із витрат виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у собівартість, тому щоб достовірно визначити собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво [21, с. 280]. Таке тлумачення витрат виробництва в економічному розуміння має бути базовим для визначення підходу до цього поняття в бухгалтерській термінології.

Собівартість як економічна категорія виконує такі функції:

- фіксація всіх витрат на випуск продукції, а також контроль за ними;
- основа для формування оптової ціни, розрахунку точки беззбитковості та визначення рентабельності;
- підґрунтя для прийняття аргументованих управлінських рішень;
- економічне обґрунтування раціональності вкладених інвестицій на реконструкцію, переоснащення та розширення діючого підприємства.

Отже, собівартість є синтезованим показником, що характеризує діяльність в цілому, тому вважати її лише затратами на виробництво у грошовому вимірі є помилковим.

Взагалі, в українській економічній літературі точаться суперечки з приводу доречності вживання термінів «витрати», «затрати» та «собівартість», які на можна ототожнювати. Найбільш зваженим, на нашу думку, є тлумачення «затрат» як будь-якого використання ресурсів, у тому числі на придбання активів. Тоді як витрати – це використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу відповідають доходам.

На практиці не завжди собівартість продукції є повним відображенням дійсних витрат на її виробництво. Через собівартість підприємство відшкодовує лише витрати для простого відтворення усіх виробничих чинників: предметів і засобів праці, природних ресурсів, робочої сили. До них відносяться витрати на:

- вивчення ринку, виявленням величини попиту на продукцію;
- підготовку та освоєнням виробництва нової продукції;
- сам процес виробництва продукції;
- обслуговування виробничого процесу та управління ним;
- збут продукції;
- набір та підготовку кадрів;
- удосконаленням процесу виробництва та праці, підвищенням його ефективності (крім капітальних витрат);

- дослідження, використання та охорону природних ресурсів.

Розглядаючи поняття «собівартості», необхідно згадати ще й термін «вартість», адже це дві взаємопов'язані між собою економічні категорії: вартість неможлива без собівартості і навпаки, в їх основі лежить затрачена праця. При цьому товари однакової вартості можуть мати різну собівартість, оскільки динаміка вартості не обов'язково збігається з динамікою собівартості. Розмежовуючи їх, необхідно вказати, що вартість формується у результаті відносин між виробниками та споживачами продукції, а собівартість – лише між виробниками. Вартість продукції (товару, роботи, послуги), яка виражена в ціні, сплачує споживач, а собівартість, в свою чергу, – виробник із виручки від реалізації. Звідси випливає, що вартість реалізовується в обміні, а собівартість формується до моменту реалізації і лише відображає використання вартісних відносин [22, с. 108].

Собівартість продукції використовується для контролю за ефективністю використання матеріальних, трудових, енергетичних ресурсів, обґрунтування ефективності організаційно-технічних заходів, підстава для обрахунку цін на продукцію. Зниження собівартості при цьому ж рівні цін та збереженні якості продукції є основним джерелом зростання прибутку підприємства. Для підприємства важливо визначити витрати, які відшкодовуються за рахунок собівартості, а які - за рахунок прибутку.

Собівартість продукції була й залишається економічною категорією, яка характеризує результати діяльності підприємства [21, с. 102]. В умовах ринкової економіки України вона набуває особливої актуальності. Собівартість, як форма перетворення ресурсів фірми, виконує подвійну функцію. По-перше, вона описує суму та склад зазнаних витрат, по-друге, забезпечує повернення цих витрат у виручці від продажу виробленого продукту. Отже, собівартість є частиною вартості, що покриває затрати на виробництво і реалізацію продукції. Або іншими словами, величина витрат підприємства у грошовій формі, відшкодування яких у даний період часу необхідне для простого відтворення.

Собівартість як грошовий вираз витрат підприємства на виробництво і

реалізацію продукції характеризує ефективність всього процесу виробництва на підприємстві, оскільки у ній відображаються ефективність організації виробничих, фінансових та інших процесів, технологічний та інтелектуальний рівень виробництва, продуктивність праці та ін.

1.2. Основні елементи собівартості продукції

Формування собівартості як об'єктивної економічної категорії ґрунтується на таких базових принципах. Перший – зв'язок витрат із господарською діяльністю суб'єкта. Тобто, не може бути визнане витратами витрачання активів, не пов'язане з підприємницькою діяльністю господарюючого суб'єкта. Витрачання виробничих запасів, наприклад, на благодійні цілі не може бути визнане виробничими витратами.

Другий – принцип відповідності, який полягає у співвіднесенні витрат, здійснених впродовж певного періоду, з доходами, одержаними в цьому ж періоді, на основі певного обґрунтованого зв'язку між понесеними витратами та отриманими доходами. Отже, на собівартість продукції відносяться тільки ті витрати, які можливо співвіднести з отриманими доходами.

Третій – принцип нарахування – витрати відносяться до того звітного періоду, в якому вони мали місце, незалежно від часу фактичної виплати коштів, пов'язаних з цими витратами.

Четвертий – окремий облік поточних (споживання ресурсів в одному господарському циклі) і капітальних (придбання необоротних активів, короткострокові та довгострокові інвестиції) витрат.

П'ятий – майнова відокремленість підприємства від майна та зобов'язань його власників та інших юридичних осіб. Таким чином, процес використання майна, яке не є власністю підприємства, не може бути показаним як поточні витрати.

Собівартість продукції включає в себе виробничу собівартість (робіт,

послуг), нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та понаднормові виробничі витрати.

До виробничої собівартості відносяться:

- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати;
- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати [57].

Загальновиробничі витрати – це непрямі витрати, пов’язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства. Раніше їх називали цехові витрати [61, с. 154].

Згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до загальновиробничих відносять витрати, пов’язанні з:

- управлінням виробництвом;
- вдосконаленням технології й організації виробництва;
- утриманням виробничих приміщень (опалення, водопостачання, електрика, тощо);
- обслуговуванням виробничого процесу (фонд заробітної плати загальновиробничого персоналу; різноманітні відрахування на соціальні заходи, медстрахування робітників та апарату управління; здійснення технологічного контролю за процесами виготовлення та якістю продукції);
- охороною праці, технікою безпеки й охороною навколишнього середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачею незавершеного виробництва; нестачею й втратами від псування матеріальних цінностей у цехах; оплатою простоїв тощо);
- амортизацією основних засобів загальновиробничого призначення;
- амортизацією нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

- утриманням, експлуатацією та ремонтом, страхуванням, орендою основних засобів, ін. необоротних активів [57].

Звідси випливає, що за чинною методологією обліку собівартість формує та частина витрат, що здійснені безпосередньо у процесі виробництва, оскільки тільки їх згідно з принципом відповідності можна пов'язати із конкретними видами продукції. Такими витратами є виробничі. Будучи включеними у собівартість продукції, вони беруть участь в обчисленні фінансового результату того періоду, в якому продукцію реалізовано.

Водночас адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати (витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, реалізованих виробничих запасів, сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів, втрати від операційної курсової різниці, втрати від знецінення запасів) не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), а списуються в кінці звітнього періоду на фінансовий результат (про що свідчить сама форма звіту про фінансові результати), бо вони мають місце незалежно чи відбувався власне процес самого виробництва, і нема впевненості, що в майбутньому принесуть доходи.

Крім того, не існує абсолютно правдивих економічних принципів, баз розподілу цих витрат у собівартість конкретних видів продукції. Проте економічний персонал має знайти найбільш прийнятний для саме даного підприємства спосіб врахувати усі витрати для прийняття зважених управлінських рішень у напрямі підвищення прибутковості діяльності підприємства і, відповідно, зміцнення його економічної безпеки.

При обчисленні собівартості продукції слід звернути увагу на поділ витрат на змінні та постійні, що лежить в основі розрахунків критичної точки обсягу виробництва, аналізу порогів рентабельності, конкурентоспроможності, асортименту продукції і в кінцевому підсумку — у виборі економічної політики підприємства. Згідно п.16 П(с)БО 16, до змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів,

дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Класифікація витрат на постійні і змінні проводиться самим підприємством, є умовною та визначається конкретною ситуацією по прийняттю рішень. Не зважаючи на теоретичну складність розподілу, обліковий підхід має бути прагматичним і конкретним, оскільки помилки через його умовність та відносність значно менші, ніж інформаційні втрати при його ігноруванні.

Визначити, які витрати належать до змінних чи постійних можна за допомогою математичних методів. За наявності сучасного програмного забезпечення така робота не є трудомісткою. Проте провести її можна лише після того, як сума витрат, облікованих за певними видами нагромадиться відповідних субрахунках. Встановивши залежність розміру цих різних видів витрат від обсягів діяльності за певний проміжок часу, можна визначити їх «змінність» чи «постійність». На практиці варто врахувати затрати на такий розподіл із його остаточною корисністю. Також слід дотримуватися принципу істотності: на скільки вагома частка певного виду витрат у їх загальному обсязі та на скільки коливаються істотні витрати.

З метою визначення достовірної собівартості певного виробу на різних етапах його життєвого циклу менеджментом підприємства можуть

розраховуватися наступні показники.

Планова собівартість визначається на основі прогресивних норм витрат ресурсів та діючих цін на ресурси в момент складання плану перед початком планового періоду. Нормативна собівартість продукції формується на основі діючих норм витрат ресурсів.

На виріб або замовлення, які виконуються в одиничному виробництві або в разовому порядку, складається кошторисна собівартість.

На технологічно складних виробництвах, поділених за видами переробки ресурсів та інженерною особливістю на окремі виробничі цехи із власною управлінською структурою та відповідальністю, доцільно обраховувати цехову собівартість продукції. Вона включає всі прямі поточні витрати, пов'язані з виробництвом продукції у межах цеху підприємства (сировина, заробітна плата основних робітників, нарахування на заробітну плату основних робітників, амортизація обладнання цеху).

Виробнича собівартість продукції охоплює витрати на виробництво продукції в межах усього підприємства, і прямі, і накладні: витрати на енергію на технологічні цілі, на утримання і експлуатацію обладнання, амортизація будівлі виробничого корпусу тощо.

Повна собівартість продукції включає виробничу собівартість та позавиробничі витрати підприємства (адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат).

Місячна, квартальна і річна собівартість продукції відображають витрати за місяць, квартал і рік на виробництво і реалізацію продукції.

Собівартість товарної продукції обчислюється на основі елементів витрат, які відображаються у кошторисі. Якщо ці витрати скоригувати на величину витрат, не включених у виробничу собівартість (витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції, якщо вони фінансуються з прибутку або інших джерел, позавиробничих витрат, втрат від браку), зміну залишків витрат майбутніх періодів та зміну залишків майбутніх платежів (відпускних, доплат за стаж роботи), то одержується собівартість валової продукції. Після її

коригування на зміну залишків незавершеного виробництва за собівартістю, одержується виробнича собівартість товарної продукції. Саме вона разом із сумою позавиробничих витрат становить повну собівартість товарної продукції. Собівартість реалізованої продукції обчислюється коригуванням собівартості товарної продукції на зміну залишків нереалізованої продукції.

Індивідуальна собівартість характеризує витрати окремого підприємства на виробництво і реалізацію продукції, а галузева (Ссг) - середні у галузі витрати на виробництво і реалізацію продукції.

Слід відзначити, що на величину собівартості і, як наслідок, прибутку впливає низка факторів, з яких можна виокремити дві групи: зовнішні і внутрішні. До зовнішніх відносять чинники, на які підприємство не може вплинути, а тільки врахувати їх та пристосуватися і, найкраще, перетворити у свої переваги. Вони пов'язані із загальною економічною ситуацією, рівнем інфляції, специфікою окремих товарних ринків, впливом географічних, природних, технічних, транспортних, конкурентних умов виробництва та реалізації продукції.



Рис.1.1. Вплив собівартості продукції на економічну безпеку підприємства (розроблено автором)

Внутрішні – це чинники впливу з боку менеджменту підприємства і

джерела збільшення прибутку за умови їхньої практичної реалізації та зменшення собівартості при незмінній якості продукції [66].

Вплив собівартості продукції на величину прибутку та рівень економічної безпеки підприємства відображено на рис. 1.1.

У системі економічної безпеки підприємства собівартість продукції займає провідне місце, оскільки на основі результату її оцінки можна зробити висновки про:

- рівень організації виробництва та праці;
- ступінь технологічного оснащення та освоєння процесів;
- доцільність та раціональність використання наявних (матеріальних та трудових) ресурсів;
- ступінь використання наявних виробничих потужностей;
- інші фактори, які характеризують господарську діяльність підприємства [64].

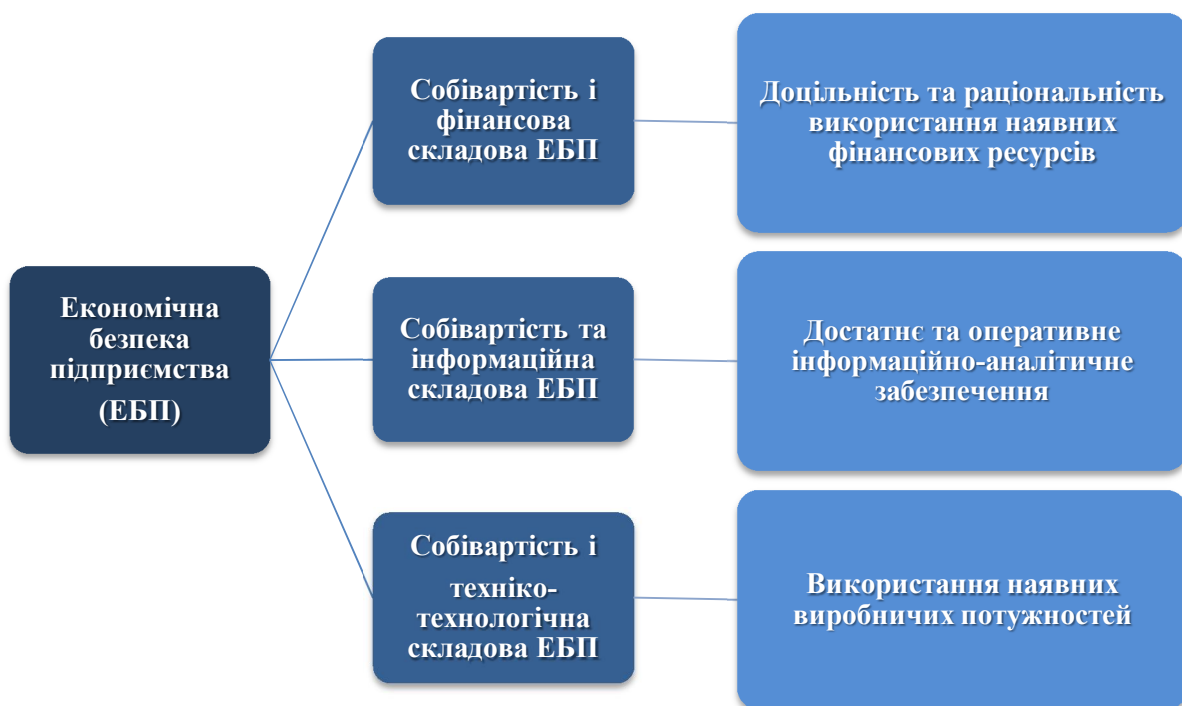


Рис. 1.2. Взаємозв'язок між собівартістю продукції та окремими складовими системи економічної безпеки підприємства (розроблено автором)

Вищезазначені елементи є якісними характеристиками економічної безпеки підприємства. На рис. 1.2 відображено взаємозв'язок між собівартістю продукції та окремими складовими системи економічної безпеки підприємства.

На основі даних рис. 1.2 можна узагальнити, що економічна безпека підприємства – це стан найефективнішого використання наявних і обмежених ресурсів для запобігання загроз і забезпечення стабільного існування та функціонування підприємства. Рівень собівартості продукції чинить безпосередній вплив на рівень економічної безпеки суб'єкта господарювання.

1.3. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в системі економічної безпеки підприємства

Однією з найвпливовіших складових економічної безпеки підприємства є фінансова безпека підприємства, оскільки за ринкових умов господарювання фінанси є “двигуном” будь-якої економічної системи [80, с. 15].

Огляд наукової літератури свідчить, що термін “фінансова безпека підприємства”, як окрема економічна категорія, з'явився не так давно. В Україні поняття “фінансова безпека” комплексно і достатньо детально розглядається сучасними дослідниками на макрорівні в системі більш загальних категорій – “національній безпеці” або “економічній безпеці країни”. Проте, останнім часом вчені та дослідники все більше уваги акцентують на питанні фінансової безпеки на рівні господарюючих суб'єктів – підприємств. Це, передусім, зумовлено тим, що саме підприємства безпосередньо впливають на формування вагової частини ВВП держави, а також становлять матеріальне підґрунтя для її розвитку, формують дохідну частину бюджету через сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Так, наприклад, за 2017р. податок на прибуток підприємств у Зведеному бюджеті склав 66,9 млрд. гривень або 11% [31].

В офіційній нормативно-правовій базі визначення фінансової безпеки

підприємства є відсутнім й досі лишаються нерозробленими стандарти фінансово-економічної безпеки.

Однією з важливих умов забезпечення стійкого та стрімкого зростання підприємства і формування позитивних фінансових результатів його діяльності є існування ефективної системи фінансової безпеки. В процесі аналізу літературних джерел визначено, що в економічній теорії фінансову безпеку підприємства трактують у таких аспектах:

- як одну з складових економічної безпеки;
- як самостійно існуючий об'єкт управління.

Варто зауважити, що серед вагомих загроз фінансовій безпеці підприємства виділяють наступні:

- ✓ втрата фінансової самостійності;
- ✓ зниження ефективності діяльності підприємства;
- ✓ зниження вартості підприємства; зниження ліквідності;
- ✓ втрата прибутковості та здатності до самоокупності і розвитку;
- ✓ нестійкого розвитку підприємства у результаті недотримання “золотого економічного правила”;
- ✓ нарощування боргів; неплатоспроможності підприємства.

Саме тому у системі економічної безпеки у процесі підготовки інформації використовують різноманітні методи обліково-аналітичного забезпечення [12; с. 5]. Окремі методи бухгалтерського обліку та фінансового аналізу орієнтовані на стійкий розвиток підприємства, дають змогу формувати зрозуміле, раціональне та прозоре інформаційне середовище для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення економічної безпеки підприємства.

Головним питанням, яке визначає зміст внутрішньогосподарського обліку, а також ефективного інформаційного забезпечення системи управління витратами, є вибір оптимального методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Під методом розуміють:

- 1) спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя;

2) прийом або систему прийомів, що застосовується в якій-не-будь галузі діяльності (науці, виробництві тощо).

Під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний процес, можна зазначити, що останній складається з взаємопов'язаних етапів [1, с. 218]:

- перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;
- другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції по визначенню собівартості виробів та одиниць продукції.

З цієї точки зору можна розглядати методи калькулювання як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг). Тобто, під методом калькулювання розуміється сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкту калькулювання.

В процесі калькулювання собівартості продукції необхідно:

- обрати об'єкт калькулювання та визначитися із калькуляційною одиницею; уточнити вид калькуляції; обрати метод калькулювання;
- обґрунтувати перелік калькуляційних статей та методики їх обчислення.

Вибір об'єкта калькулювання в харчовій промисловості обумовлений особливостями окремих її галузей, а саме: особливостями технологічного процесу, характером перероблюваної сировини, характером виготовлюваної продукції, організаційною структурою підприємств тощо. В залежності від перерахованих особливостей об'єктами калькулювання можуть бути:

- ✓ стадії технологічного процесу;
- ✓ окремі вироби основного, допоміжного, побічного виробництв; групи виробів; сорти виробів;

✓ види робіт і послуг; напівфабрикати власного виробництва.

Головним об'єктом калькулювання є готові вироби, які виробляються підприємством.

При обчисленні середніх витрат важливу роль відіграє вибір калькуляційної одиниці. Вона повинна бути економічно однорідною, стійкою в часі, відображати кількісну сторону виробів тощо.

В галузях харчової промисловості основними калькуляційними одиницями є переважно 3 натуральні одиниці (1 т цукру, 1 т кондитерських виробів і т.п.) та умовнонатуральні (1 тисяча умовних банок тощо).

В основі класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції найчастіше лежать організаційні особливості виробничих процесів і об'єкти обліку витрат і калькулювання, що забезпечують різні способи контролю та управління витратами і результатами виробництва та діяльності підприємства в цілому [66]. Саме тому на виробничих підприємствах облік витрат можна вести за різними методиками залежно від способу: оцінки витрат, характеру виробничого процесу, повноти включення витрат у собівартість продукції.

Аналізуючи дослідження вчених у цій галузі, можна побачити різноманітний поділ методів обліку витрат, але всі вони є суперечливими як за своїм характером, так і за економічними можливостями.

По-перше, точне калькулювання — поняття відносне. Не існує такої системи калькулювання витрат, яка б дозволила визначити собівартість одиниці продукції із стовідсотковою точністю, бо будь-яке непряме віднесення затрат на виріб, як добре воно б не було обґрунтоване, перекручує фактичну вартість і знижує точність калькулювання.

По-друге, при дотриманні точності калькулювання не слід нехтувати трудомісткістю методу розподілу. Якщо затрати на нього перевищують корисність отриманої інформації, то впровадження такого методу суперечитиме принципу економічної ефективності.

По-третє, оскільки точність калькулювання відносна, то недоцільно жорстко регламентувати методи розподілу витрат. Різні підприємства можуть застосовувати різні методи, керуючись особливостями технологічного процесу, рівнем автоматизації виробництва, організації управлінського обліку та цілей керівництва.

Основними підходами до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є: оперативність обліку витрат; об'єкти обліку витрат; повнота формування виробничої собівартості. За ознакою оперативності обліку витрат основними підходами до калькулювання є калькулювання фактичної собівартості та калькулювання нормативної собівартості. За ознакою об'єктів витрат – це попередільний метод, позамовний метод і метод обліку витрат за функціями. Щодо ознаки повноти формування виробничої собівартості, то основними підходами до калькулювання є калькулювання за повною собівартістю та калькулювання за змінною собівартістю.

Під впливом часу коло методів калькулювання істотно розширюється. На сьогодні багато методів розглядаються як методи управління витратами. Такі ж вимоги висуваються необхідністю забезпечення та вдосконалення економічної безпеки підприємства [66].

Розглянемо основні методи калькулювання собівартості продукції, що застосовуються промисловими підприємствами сьогодні.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції поширений на виробництвах із комплексним використанням сировини, матеріалів або напівфабрикатів, адже саме там виникає необхідність розподілу витрат між сортами та марками продукту. За певних галузевих відмінностей впровадження попередільного методу обліку має низку спільних особливостей:

- виробництва, у яких є смисл застосовувати передільний метод, досить матеріалоемні. Тому основним завданням обліку є контроль за використанням матеріалів у виробництві з метою підвищення його доцільності та ефективності.

Найбільш часто застосовуються баланси вихідної сировини, розрахунок виходу продукту або напівфабрикатів, браку, відходів;

- перелік переділів, тобто фаз, стадій виробництва, за якими ведеться облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп та обчислення собівартості незавершеного виробництва або його оцінки, визначається в галузевих інструкціях;

- конкретні особливості застосування попередільного методу обліку з використанням елементів нормативного методу в окремих галузях промисловості встановлюються в галузевих інструкціях;

- напівфабрикати, виготовлені в одному переділі, є вихідним матеріалом для переробки у наступному. Отже, така передача відбувається у вартісній оцінці на наступний переділ, це передбачає застосування напівфабрикатного варіанту зведеного обліку витрат на виробництво. Обчислення вартості напівфабрикатів необхідне також тоді, коли вони будуть реалізовані як готова продукція іншим підприємствам;

- напівфабрикати власного виробництва передають з одного переділу на наступний за фактичною собівартістю. У багатьох галузях промисловості прийнята оцінка в розрахункових (оптових) цінах підприємства;

- при попередільному методі облік витрат на виробництво починається з етапу або видобування корисних копалин або переробки вихідної сировини і до виготовлення кінцевого продукту. В витратах кожного цеху (переділу, фази, стадії) враховується, як правило, собівартість напівфабрикатів, виготовлених на попередньому етапі. У зв'язку з цим собівартість продукції кожного наступного цеху складається з здійснених ним витрат і собівартості отриманих напівфабрикатів;

- облік витрат ведеться за технологічними переділами. Це дає змогу визначити собівартість за окремими етапами технологічного ланцюга і забезпечити внутрішньовиробничий госпрозрахунок. Іншими словами, облік за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності надає менеджменту

підприємства всебічну інформацію про продуктивність окремих переділів та «вузькі місця» виробничого процесу;

- витрати групують і враховують за агрегатами, у переділі паралельно працює їх кілька;

- порядок обліку за агрегатами визначається галузевими інструкціями; у них зазначено, що в ряді виробництв слід враховувати витрати в розрізі агрегатів за видами або групами однорідної продукції;

- витрати на залишки незавершеного виробництва на кінець місяця розподіляють на основі інвентаризації за плановою собівартістю відповідного переділу;

- собівартість одиниці кожного виду готової продукції калькулюють, як правило, комбінованим або одним із пропорційних способів.

Різновидом попередільного методу є однопредільний метод, що застосовується в масових виробництвах добувної промисловості (вугледобувної, нафтовидобувній тощо), у деяких галузях обробної промисловості (енергетичному виробництві, окремих виробництвах хімічної промисловості). Об'єктом обліку витрат у цьому разі є один переділ. Однак з метою максимальної локалізації витрат доцільно всередині переділу групувати їх за процесами, стадіями, операціями або іншими елементами технологічного процесу. Таку методику витрат називають попроцесною.

Попроцесний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах, для яких характерна послідовна технологія обробки матеріалів і виготовлення продукції. Тобто, в тих виробництвах, які можна розбити на окремі більш або менш відособлені процеси, за якими можна буде організувати облік витрат. Кінцевим результатом серії подібних процесів є готовий продукт. Для посилення контролю за споживанням ресурсів за місцями виникнення витрат і підвищення ступеня зацікавленості окремих виробництв у зниженні собівартості та кінцевих результатах виконуваних робіт кожен самостійний процес у подібних виробництвах може бути виділений самостійним об'єктом обліку витрат і

калькулювання. Перелік економічно самостійних процесів у тому чи іншому виробництві визначається на основі загального технологічного процесу з огляду на можливості обліку, контролю, планування та калькулювання.

При попроцесному методі обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції по кожному етапу процесу (стадії) організовується аналітичний облік прямих витрат, найчастіше оперативно в натуральному вираженні. Вартість витрат усіх стадій оброблення (виготовлення) з додатком належної частки непрямих витрат ураховують за статтями калькуляції на весь випуск продукції, робіт і послуг.

Об'єкти обліку витрат збігаються з об'єктами калькулювання, тому середню собівартість одиниці випущеної продукції, виконаних робіт і наданих послуг визначають шляхом ділення вартості всіх вироблених за звітний період (місяць) витрат у цілому і по кожній статті на кількість, обсяги виготовленого продукту.

При обчисленні незавершеного виробництва по кожному процесу, стадії виготовлення, залишки оцінюють інвентарним методом за плановою собівартістю. Розрахунок собівартості готової продукції при використанні попроцесного методу калькулювання ґрунтується на трьох аналітичних таблицях, які наочно подають логіку та послідовність усіх обчислень формалізованим чином:

- розрахунок умовного обсягу виробництва;
- аналіз собівартості одиниці продукції;
- розрахунок підсумкової собівартості.

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості – метод, який використовується на підприємствах, що виробляють одиничні, унікальні або виконувані на спеціальне замовлення вироби. При цьому об'єктом обліку та калькулювання є окреме виробниче замовлення. Під замовленням розуміють виріб, дрібні серії однакових виробів або ремонтні монтажні та експериментальні роботи. У разі виготовлення великих виробів із тривалим процесом виробництва замовлення видають не на виріб у цілому, а на його

агрегати, вузли, що є закінченими конструкціями. До моменту виконання замовлення всі витрати, що відносяться до нього, вважаються незавершеним виробництвом. Для обліку витрат на кожне замовлення відкривають окремий аналітичний рахунок із зазначенням шифру замовлення.

Крім того, позамовний метод обліку собівартості застосовується:

- у виробництвах, що випускають дослідні зразки продукції;
- у допоміжних виробництвах – при виготовленні спеціальних інструментів, проведенні ремонтних робіт;
- на дрібносерійних промислових підприємствах – для випуску продукції, необхідної споживачеві в незначних кількостях;
- на підприємстві з фізико-хімічними процесами – при випуску окремих видів продукції, у будівництві;
- у науково-дослідних інститутах; установах охорони здоров'я; у сфері послуг – при виконанні індивідуальних замовлень.

При позамовному методі всі прямі витрати враховуються в розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями, інші витрати враховуються за місцем їх виникнення та включаються до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази розподілу. Решта витрат враховуються за місцями їх виникнення, призначенням і статтями калькуляції.

Тобто, об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання є виробниче замовлення.

Одним із напрямів впливу на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції є організація та методологія обліку собівартості продукції. Організація обліку собівартості продукції повинна передбачати визначення причин змін собівартості, допущення перевитрат і економії. Це може бути досягнуто як шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, так і щоденним визначенням названих даних у процесі виконання плану на підставі первинної документації та поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод, що застосовується в різних галузях промисловості. Важливими завданнями нормативного обліку є своєчасне

попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дає змогу розкривати невраховані при плануванні та в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок тощо).

Нормативний метод обліку витрат виробництва дає змогу своєчасно виявляти та встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва й управління. При нормативному методі повинен здійснюватися систематичний облік змін діючих норм. Цей облік ведеться на підставі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативних калькуляцій. Характерним для системи нормативного обліку є своєчасне оновлення нормативів у результаті здійснених заходів із технічного розвитку та вдосконалення організації виробництва. Саме тому організація нормативного обліку, перш за все пов'язана з необхідністю розроблення прогресивних, технічно обґрунтованих норм витрат матеріалів, праці та заробітної плати на одиницю продукції та її складових частин – деталей, вузлів та інших збірних матеріалів. При нормативному методі обліку витрат на виробництво і калькулюванні собівартості продукції підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція [74]. Основою для складання нормативних калькуляцій собівартості окремих видів виробів і напівфабрикатів є розроблені нормативи витрат. На відміну від планових калькуляцій, в основі яких лежать середньорічні нормативи витрат, нормативні калькуляції складаються за нормами, що діють у цьому звітному періоді. Тобто, нормативна калькуляція собівартості виробу відображає технічний рівень, якого досягнуло підприємство на певну дату, причому на різні дати величина її різна; планова – є середньою величиною між тим, що було досягнуто підприємством на початок планового періоду, і тим, що повинно бути досягнуто ним до кінця цього періоду. Тобто, планова калькуляція, навпаки, будується на виріб у цілому.

Упровадження гнучких технологій на основі використання комп'ютерних систем зумовили зміни структури витрат, скорочення процесу виробництва продукції та її життєвого циклу, а посилення конкуренції на ринку обмежило можливості зростання прибутку за рахунок підвищення цін. За таких умов підприємства можуть використовувати систему обліку та калькулювання собівартості продукції, названу калькулюванням собівартості за видами діяльності, розроблену підприємствами США у 40-х роках минулого століття, в основу якої було покладено поопераційний облік витрат.

ABC-метод – це результат удосконалення традиційного методу калькулювання повних витрат, за якого накладні витрати розподіляються спочатку між основними підрозділами, а потім відносяться на об'єкти калькуляції пропорційно одній попередньо обраній базі (як правило, прямим витратам праці). Значне зростання рівня накладних витрат спричинило виникнення проблеми більш конкретного управління останніми, об'єктивного визначення собівартості окремих видів продукції з метою правильного формування ціни та визначення прибутковості виробництва. ABC-метод націлено на вирішення саме цих проблем шляхом більш точного розподілу накладних витрат, визначення факторів, що впливають на їх рівень. У разі використання цього методу підприємство розглядається як сума робочих операцій, що визначають його специфіку. Згідно з ABC-методом робоча операція повинна мати індекс-вимірник вихідного результату – кост-драйвер (фактор витрат).

Метод калькулювання на основі діяльності орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва. Калькулювання на основі діяльності передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності (операціями), а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності та в яких обсягах необхідні для виготовлення кожного виду продукції.

З цією метою всі операції з виготовлення продукції поділяють на чотири групи та для кожної операції визначають кост-драйвер (фактор витрат):

- 1) діяльність на рівні одиниці продукції (окремого виробу). Факторами витрат тут можуть бути: людино-години, машино-години, маса сировини тощо;
- 2) діяльність на рівні партії виробів – наладка устаткування, зберігання сировини, транспортування готової продукції тощо. Факторами витрат можуть бути: кількість наладок устаткування, маса матеріалів, готової продукції тощо;
- 3) діяльність на рівні виду продукції – проектування виробництва, збереження умов виробництва, контроль якості тощо. Факторами витрат на цьому рівні можуть бути: час проектування, кількість перевірок якості тощо;
- 4) діяльність на рівні підприємства – утримання офісу, охорона, освітлення, навчання персоналу тощо. Факторами витрат можуть бути: площа офісу, час навчання персоналу тощо.

Накладні витрати, що мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні групи, а потім розподіляються між виробами пропорційно обсягові використаного фактора витрат для виготовлення того або іншого виробу.

Основним фактором, що впливає на економічну безпеку, є зниження виробничих витрат. Управління виробничими витратами та собівартістю неможливе без достовірної інформації про величину постійних, змінних і загальних витрат виробництва. А такі дані формуються в процесі обліку та калькулювання собівартості продукції. Облік витрат і калькулювання – це єдиний процес, що складається з двох взаємопов'язаних етапів. На першому етапі визначаються напрями організації аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку, а на другому – здійснюється калькулювання собівартості продукції, що включає операції з визначення собівартості всієї продукції та одиниць продукції. Під методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції необхідно розуміти сукупність прийомів і способів збору та документального оформлення інформації про проведені витрати з метою обчислення собівартості продукту, що випускається для забезпечення ефективного контролю та управління результатами.

Застосування методу калькулювання дає змогу виділити пріоритети виробництва, визначити, яку продукцію необхідно виготовляти для забезпечення рентабельності підприємства, дає можливість прийняти управлінське рішення щодо припинення випуску нерентабельної продукції, а також провести інвестування випуску нових виробів.

Кожний метод калькулювання собівартості продукції має свої переваги та недоліки, тому основним завданням, що виникає в процесі вибору методів, є розуміння їх характерних особливостей з метою уникнення притаманних їм негативних сторін і максимально повного використання наявних переваг.

Висновки до розділу 1

Собівартість як грошове вираження витрат підприємства на виготовлення і реалізацію продукції характеризує ефективність та доцільність усього процесу виробництва, тому що цей показник відображає: рівень організації виробничого процесу; технічний рівень забезпечення виробництва; продуктивність праці. А усе це, в свою чергу, є індикаторами економічної безпеки підприємства.

Виходячи з усіх вищенаведених тверджень, можемо зробити власне обґрунтування сутності даного поняття: «Собівартість – це підсумковий показник витрат уречевленої та живої праці на виготовлення продукції, що формується за даними управлінського та фінансового обліку, на основі якого вимірюється ефективність та стійкість роботи підприємства, а відтак можна зробити висновки щодо рівня стану його захищеності та можливості протидіяти зовнішнім і внутрішнім загрозам».

Собівартість продукції включає в себе виробничу собівартість (робіт, послуг), нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та понаднормові виробничі витрати.

Основним фактором, що впливає на економічну безпеку, є зниження виробничих витрат. Управління виробничими витратами та собівартістю

неможливе без достовірної інформації про величину постійних, змінних і загальних витрат виробництва. А такі дані формуються в процесі обліку та калькулювання собівартості продукції. Облік витрат і калькулювання – це єдиний процес, що складається з двох взаємопов'язаних етапів. На першому етапі визначаються напрями організації аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку, а на другому – здійснюється калькулювання собівартості продукції, що включає операції з визначення собівартості всієї продукції та одиниць продукції. Під методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції необхідно розуміти сукупність прийомів і способів збору та документального оформлення інформації про проведені витрати з метою обчислення собівартості продукту, що випускається для забезпечення ефективного контролю та управління результатами.

Застосування методу калькулювання дає змогу виділити пріоритети виробництва, визначити, яку продукцію необхідно виготовляти для забезпечення рентабельності підприємства, дає можливість прийняти управлінське рішення щодо припинення випуску нерентабельної продукції, а також провести інвестування випуску нових виробів.

Кожний метод калькулювання собівартості продукції має свої переваги та недоліки, тому основним завданням, що виникає в процесі вибору методів, є розуміння їх характерних особливостей з метою уникнення притаманних їм негативних сторін і максимально повного використання наявних переваг.

РОЗДІЛ II

СУЧАСНИЙ СТАН ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ ПРОДУКЦІЇ В ТДВ «ШУСТОВ-СПИРТ»

2.1. Особливості формування собівартості на підприємствах лікеро-горілчаної галузі

Емпірична основою нашого дослідження є фінансові показники місцевого підприємства харчової промисловості – Товариства з додатковою відповідальністю «Шустов-спирт», яке до 2-го кварталу 2017 року знаходилось у с. Новосілка, Підволочиського району, Тернопільської області, а на даний момент розташоване у м. Скалат Тернопільської області. «Шустов-спирт» здійснює виробництво лікеро-горілчаних виробів, а також оптову та роздрібну торгівлю ними. Роздрібна мережа охоплює Тернопільську та Хмельницьку області. Кількість працівників на даний момент складає 48 чоловік.

Останні роки для підприємства є перехідними. Так, зміна юридичної адреси пов'язана із фактичним переходом із орендованих на власні виробничі потужності: адміністративний корпус, цехи, склади, гараж та інше технологічне обладнання для забезпечення повного циклу виробництва, - і веде за собою надзвичайно багато інших значущих випробувань. Із врахуванням вище зазначених вимог до умов проведення саме цієї діяльності, такі зміни вимагають додаткових фінансових та трудових витрат для кваліфікованого документального та дозвольного забезпечення процесу виробництва та реалізації за новою юридичною адресою.

Ринок лікеро-горілчаних виробів характеризується гострою конкуренцією та контролюється державою. Така пильна увага пояснюється особливістю продукції, яку випускають такі підприємства, та впливом її споживання на здоров'я нації. Крім того, історично склалося, що на теренах

сільськогосподарської України ця галузь харчової промисловості завжди була однією з найпоширеніших.

Україна має потужний потенціал для виробництва алкогольної продукції, у першу чергу, в Одеському та Львівському регіонах. При цьому найбільші обсяги припадають на пиво та дорівнюють 78% від всього виробництва даної галузі, що є найвищим показником у розмірі 89894,5 тис. дол. США (1 півріччя 2016р). Далі йдуть лікєро-горілочні вироби (10%), виноробна продукція (5%), харчовий спирт (4 %) та слабоалкогольні напої (3%). Основними споживачами алкоголю у роздрібній торгівлі є мешканці м. Києва, Київської, Дніпропетровської, Одеської та Львівської областей. За експортно - імпорнтним показником у розмірі 78634,48 тис. дол. США на першу половину 2016 року Україну можна вважати країною - експортером за багатьма видами виробництва алкоголю. Зокрема:

- алкогольних напоїв у виді спирту етилового денатурованого менш як 80об. % з розрахунку на одиницю виміру 100% спирту на літр склали 78634,48 тис. дол. США;

- харчового спирту, а саме спирту етилового не денатурованого 80об% або більше – 833,24 тис. дол. США.

Найпопулярнішою українською продукцією за кордоном є горілка, бренді, вино, пиво, а найбільш активно її купляють компанії з Польщі, Туреччини, США та Білорусі.

Не зважаючи на великий обсяг експортованої горілки, Україна є країною імпортером міцних алкогольних напоїв за рахунок ввезення на митну територію країни таких напоїв, як «Бренді», «Текіла», «Арманьяк», «Віскі» «Шампанське» ігристі вина, та іншої продукції, яка в країні не виготовляється. Отже, найбільший коефіцієнт належить таким напоям, як коньяк, лікєри, горілочні вироби у вигляді спирту етилового денатурованого менш як 80об.%, обсяг ввозу яких виміряється 54736,13 тис. дол. США, що є найбільшим показником серед всіх видів алкоголю.

Підприємства галузі є бюджетонаповнюючими. Згідно повідомлення ДФС України протягом 2017 року в Офісі великих платників обслуговувалося 2506 ВПП, при цьому 100 з них перерахували до зведеного бюджету 258,3 млрд грн – більше 70% усіх надходжень Офісу. Серед них налічується 6 фірм, що займаються виробництвом міцних спиртних напоїв, зокрема: ТОВ "Національна горілчана компанія", ТОВ "Українська дистрибуційна компанія", ТОВ "ЛВН Лімітед", ТОВ "Науково-виробниче підприємство "Гетьман", ТОВ "Атлантик", ДП спиртової та лікєро-горілчаної промисловості "Укрспирт" [6].

Таблиця 2.1

Основні виробники горілки в Україні та їх торгові марки

Виробники	Підприємства	ТМ
Global Spirits	ТОВ ЛГЗ «Хортиця» (м. Запоріжжя, Україна), ПрАТ Одеський коньячний завод «Шустов» (м. Одеса, Україна), ТОВ НВП «Гетьман» (м. Львів, Україна)	«Хортиця», «Мороша», Vlagoff, «Первак», «Шустов», «Гетьман»
«Баядера Груп»	ТОВ «Національна горілчана компанія» (с. Кам'янка, Черкаська обл., Україна)	«Хлібний дар», «Козацька Рада», «Перша Гільдія», «Перепелка», «Цельсій», «Рада», La Femme, «Байка»
«Олімп»	ТОВ «Лікєро-горілчаний завод «Прайм» (сmt. Малинівка, Харківська обл., Україна)	«Істинна», «Малинівка», Prime, «Біленька», «Плачуща ива», «Приватна колекція»
ТОВ «ЛВН Лімітед»	ТОВ Немирівський лікєро-горілчаний завод «Nemiroff» (м. Немирів, Вінницька обл., Україна)	«Немирівська», Nemiroff, Nemiroff Premium, LEX,
ПрАТ «Алеф-Виналь»	ТОВ «Атлантик» (м. Синельникове, Дніпропетровська обл., Україна)	Green Day, «Українка», Helsinki, Solod, Графін
ПрАТ «Львівський лікєро-горілчаний завод»	ПрАТ «Львівський лікєро-горілчаний завод» (м. Львів, Україна)	«Вожак», «Володар», «Галицька», «Лемберг», «Львівська горілка», «Перфект», «Володар преміум», «Золото Карпат», «Преміум Львів», «Слава Преміум», «Чемпіон»

Продовження таблиці 2.1.

ДП «Житомирський лікеро-горілчаний завод»	ДП «Житомирський лікеро-горілчаний завод» (м. Житомир, Україна)	«Житомирська на бруньках», «Президентський стандарт», «Житомирський стандарт», Chudnoff, «Старий Житомир»
---	---	---

Джерело : [19]

Основні виробники горілки в Україні та їх торгові марки вказані в табл. 2.1. Експерти ринку визнають, що перші позиції Global Spirits отримує завдяки сильним брендам з яскравою емоційною складовою, діє чітко налагоджена система розподілу товарів, злагоджена робота команди і бізнесу ведеться за міжнародними стандартами. За підсумками 2014 р. бренд «Хортиця» цього холдингу увійшов до ТОП 3 світових горілок за даними Drinks International та International Wine and Spirit Research, а також став українською горілкою №1 у світі за обсягами продажів.

На діяльність досліджуваної галузі істотно впливають певні обмеження з огляду на соціальну сферу, адже збільшення споживання алкогольних виробів призводить до важких соціально-економічних наслідків аж до зростання смертності від алкоголізму. Саме тому виробники мають бути соціально відповідальними при проведенні рекламно-маркетингових заходів та розробці асортиментного ряду максимально якісних напоїв.

Виробництво та реалізацію алкогольної продукції в Україні жорстко регламентує та контролює Закон України №481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольний напоїв та тютюнових виробів» (введений в дію Постановою ВР №482/95-ВР від 19.12.95, ВВР, 1995, № 46, ст. 346, із змінами до доповненнями). В ньому прописані конкретні вимоги до практично усіх аспектів та ділянок діяльності підприємств галузі. Саме тому, ретельне їх виконання та дотримання є найпершою запорукою економічної безпеки лікеро-горілчаного виробництва.

Зокрема, виробництво (як право імпорту, експорту) алкогольних напоїв здійснюється суб'єктами господарювання незалежно від форм власності за

умови одержання ліцензії (ст. 2 Закону), яка видається терміном на п'ять років, а плата 780 грн. справляється щорічно. Річна плата за ліцензію на право оптової торгівлі алкогольними напоями, крім сидру та перрі (без додання спирту) - 500 000 гривень впродовж п'яти років.

Крім того, ліцензія виробнику алкогольних напоїв видаються суб'єктам господарювання, які на момент подання заяви про видачу ліцензії є власниками або відповідно до інших не заборонених законодавством підстав володіють та/або користуються приміщеннями та обладнанням, що забезпечують повний технологічний цикл виробництва алкогольних напоїв, за умови, що використання таких приміщень та обладнання здійснює тільки один суб'єкт господарювання.

Згідно з Законом, усі приміщення, в яких відбувається кожен з процесів виготовлення, зберігання, переробки спирту та лікєро-горілочаних виробів, вважаються акцизним складом і мають бути внесені в Єдиний реєстр місць зберігання.

Аналітичні та вимірювальні лабораторії атестуються центральним органом виконавчої влади, уповноваженим відповідно до законодавства (ст.8 Закону).

Виробництво лікєро-горілочаної продукції суворо контролюється в частині дотримання рецептури і встановлення нормативів витрачання матеріальних ресурсів. Розлив алкогольних напоїв, здійснюється виключно у передбачену діючими стандартами скляну тару, бляшанки із харчового алюмінію, а також у сувенірні пляшки та художньо оформлений посуд із скла чи глазурованої кераміки. (ст.11 Закону). Алкогольні напої, вироблені в Україні та імпортовані, позначаються марками акцизного податку в порядку, визначеному законодавством.

Підприємство зобов'язане щомісяця до 10 числа наступного місяця здавати звіт про обсяги виробництва та/або обігу до органу, що видав ліцензію, тобто Державну фіскальну службу України.

Варто зазначити, що згідно з розділом IV Податкового кодексу України (213.1.1.) операції з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), якими є лікєро-горілочані вироби, є об'єктом оподаткування акцизним податком. Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє. Ставки акцизного податку на спирт та алкогольні напої у 2017 році збільшено :

- на 20 % на лікєро-горілочану продукцію – з 105,80 грн. до 126,96 грн. за 1 л 100% спирту; на спиртовмісні харчові продукти з вмістом спирту етилового більше 8,5 відс. об'ємних одиниць, зокрема на настоянки гіркі ароматичні – з 141,06 грн. до 169,27 грн. за 1л 100% спирту [51];

- на 18 відс на коньяки – з 89,94 грн. до 105,80 грн. за 1 л 100 % спирту.

Згідно з п. 230.18 ПКУ транспортування спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, відвантажених з акцизного складу підприємства, без товарно-транспортних накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі, з відміткою представника контролюючого органу на акцизному складі забороняється.

Дотримання усіх вимог законодавства вимагає їх ретельного вивчення та додаткових інвестиційних ресурсів. Саме тому у галузі, як правило, працюють досвідчені фахівці всіх ділянок процесу: технічної, технологічної, експертно-лабораторної, економічної, бухгалтерської, інформаційної, маркетингової тощо, – це є беззаперечною запорукою економічної безпеки лікєро-горілочаного підприємства у сучасних умовах діяльності в Україні.

Сьогодні більшість крупних гравців ринку харчової та переробної промисловості, до якої належить і лікєро-горілочана, функціонують як великі вертикально-інтегровані, диверсифіковані об'єднання підприємств, що включають в себе весь життєвий цикл товару: виробництво сировини, в тому числі сільськогосподарської, її зберігання, переробку, фасування, доставку та реалізацію кінцевому споживачу. Проте, особливістю саме досліджуваної

галузі є те, що в ланцюгу перетворення сировини домінуюче місце займає спирт, який є стратегічним продуктом. Усі лікєро-горілочні виробники в Україні згідно з законом виробляються з спирту державних підприємств, адже Україна й Білорусь, всього дві країни у світі, мають монополію держави на його виробництво.

Отже, за структурою виробництва та готової продукції можна виокремити такі три типи підприємств окресленої галузі:

- підприємства, в яких технологічний процес закінчується виробництвом спирту, побічної та сполученої продукції (вуглекислоти, барди, ефірів, сивушних масел тощо), наприклад, Кобилівське, Марилівське МПД «Укрспирту»;

- підприємства, де до зазначеного технологічного розриву додається приготування горілок і лікєро-горілочних виробів, наприклад, Луцький чи Кам'янський спиртогорілочні комбінати;

- підприємства, які купують готовий спирт і виробляють на його основі широкий асортимент алкогольної та спиртовмісної продукції. До них належать вказані ВПП.

Ціноутворення підприємств саме цієї галузі також підлягає індикативному регулюванню державою. За умов ринкової економіки існують вільні, фіксовані та регульовані ціни. Фіксовані ціни визначаються адміністративно, переважно на товари, які монополією виготовляються державою (газ, електроенергія та ін.) та на послуги першої необхідності. Регульовані ціни встановлюються обмеженням рівня рентабельності товарів першої необхідності, наприклад хлібобулочних виробів, продуктів дитячого харчування тощо. У решті випадків користуються вільними цінами, тобто цінами, які склалися на ринку під впливом попиту і пропозицій за домовленістю сторін – постачальників і споживачів.

Відвантаження продукції посередникам оптом або партіями здійснюється за відпускними цінами. Посередники далі реалізують цю продукцію роздрібним торговим організаціям за цінами, які включають збутові націнки.

Безпосередньо споживачам роздрібні торгові організації продають товари за роздрібними цінами, тобто з торговою націнкою. Продаючи товари за фіксованими цінами, торгові організації отримують торгову знижку [1, с. 230].

Особливістю індикативних цін є те, що вони встановлюються як мінімальний рівень для виробника при реалізації оптом, так і мінімальний рівень для роздрібною торговою мережі. Усі посередники (оптові і дрібнооптові), через яких товар потрапляє до кінцевого споживача, встановлюють свою ціну реалізації між двома вищевказаними цінами. Оскільки на ринку присутні крупні виробники-конкуренти, які відпускають продукцію не вище індикативних цін, то відповідно, місцеві виробники для активного збуту своєї продукції і збереження частки на ринку змушені дотримуватись тих же мінімальних цін. Так, підвищення рівня роздрібних індикативних цін відбулось у вересні 2015 року до рівня 54,90 грн., у листопаді 2016 – до 69,78 грн. (при 47,52 грн. відпуску від виробника), у серпні 2017 року – до 79,55 (відповідно 54,54 грн.), у жовтні 2018 року – до 89,40 (64,20 грн. відповідно). Отже, перше вказане підвищення склало 27,1%, наступне – 14% та 12%. Такий ріст цін загальмував попит споживачів.

Внаслідок зниження реальних доходів населення та росту мінімальних роздрібних цін впродовж останніх років спостерігається тенденція до зниження попиту і, як наслідок, виробництва горілки. Згідно з даними Держстату у 2015 році виробництво горілки в Україні впало майже на 13%. Ще більше зменшилося виробництво лікерів та наливок - на 16%. У 2016 році виробництво горілки з вмістом спирту менше 45,4% в Україні знизилось порівняно з 2015 роком на 10,9% – до 16,6 млн дал, а коньяку і бренді – на 6,2%, до 2,8 млн дал. Виходячи з кількісних показників об'ємів виробництва, необхідно зазначити, що зменшення темпів падіння виробництва в порівнянні з минулим роком – це не показник розвитку галузі, а наслідок різкого підвищення акцизів з 1 березня (на 50 %). Також необхідно враховувати той факт, що провідні виробники горілки в I кварталі 2016 року мали запас продукту зі старим акцизом.

Роком пізніше, у 2017, пише УНІАН з посиланням на дані Держстату, виробництво горілки з вмістом спирту менше 45,4% в Україні скоротилося на 17,6% порівняно з аналогічним періодом 2016 року – до 13,66 млн декалітрів. При цьому обсяг виробництва лікерів та інших спиртних напоїв в Україні у 2017 році збільшився на 18,3% порівняно з 2016 роком і склав 6,24 млн дал. [7]. В січні - вересні 2018 року, порівняно з аналогічним періодом 2017 року, виробництво горілки також скоротилося на 5,8% - до 9,75 млн дал. У той же час, як видно зі статистики, Україна наростила виробництво коньяку та бренді - на 2,8%, до 1,47 млн. дал. відповідної продукції. До того ж, було зафіксовано збільшення виробництва лікерів на 22,1% - до 5,48 млн дал. [8]

Дані свідчать, що ринок алкогольних напоїв очікують структурні зміни, пов'язані і перерозподілом сегментів між видами міцного алкоголю – частка горілки, ймовірно, зменшуватиметься.

В умовах неефективного регулювання ринку продовжує зростати частка контрафакту, який виробляється на нелегальних підприємствах. За 10 років виробництво спирту знизилось в 3 рази. Як заявив директор Української асоціації виробників торгових мереж Олексій Дорошенко на своїй сторінці у Фейсбук: "Кожен день дає нелегальним виробникам та продавцям горілки прибуток 20 млн грн, а кожен рік 8,4 млрд грн. Навіть за даними Міністерства агрополітики доля тіншового спирту складає близько 50%, а за даними спеціалістів галузі значно більше – до 80% » .[16]

У таких умовах постійно діючих загроз економічній безпеці бізнесу виробникам доводиться інтенсивно працювати у напрямі покращання якості продукції, активно втілювати інновації як у сфері виробництва, так і у сфері маркетингу. Стратегічні пріоритети відродження галузі мають передбачати модернізацію та реорганізацію виробничих майданчиків підприємства. Це спрямовано на:

- підвищення рівня ефективності роботи шляхом збільшення обсягів виробництва та розширення номенклатури й асортименту продукції;
- заміщення імпортованої спиртовмісної продукції;

- використання вторинних енергоресурсів, комплексного впровадження технології використання альтернативних видів палива;
- зниження обсягів використання природних ресурсів (артезіанської води).

Саме тому особлива увага менеджменту підприємств має бути прикута до управління витратами, оскільки в умовах гострої конкуренції та дії мінімальних оптових цін питання собівартості готової продукції є стратегічним питанням існування та діяльності. Таким чином, бухгалтерський облік виробничих витрат та калькулювання собівартості на лікєро-горілочаних підприємствах повинен забезпечувати інформацією щодо управління виробничим процесом для досягнення наступних цілей:

- зниження собівартості лікєро-горілочної продукції задля отримання позитивних фінансових результатів діяльності, а також посилення конкурентних позицій підприємства на ринку алкогольної продукції;
- дотримання законодавчовстановлених норм та стандартів виробництва лікєро-горілочної продукції.

Щоб досягти таких цілей, необхідно сформувати повний, оперативний інформаційний простір та аналітичний апарат для прийняття ефективних, обґрунтованих управлінських рішень.

Однією з ключових складових удосконалення системи управління підприємств лікєро-горілочної промисловості є аргументація підходу до методики облікового відображення витрат та калькулювання собівартості продукції.

Зважаючи на специфіку галузі та сучасні умови господарювання, на лікєро-горілочаних підприємствах варто використовувати такі класифікаційні ознаки облікового формування витрат:

- за відношенням до виробничого процесу (накладні, основні),
- стосовно собівартості виготовлюваної продукції (прямі, непрямі),
- залежно від обсягів виробництва (постійні, змінні),
- за місцями виникнення (робоче місце, цех, відділ, бригада),

- за однорідністю (одноеlementні, комплексні),
- за видами виробництва (основне, допоміжне, обслуговуюче),
- за елементами витрат (матеріальні, на оплату праці, на соціальні заходи, амортизація, інші витрати),
- за відношенням до собівартості (виробничі, витрати періоду),
- за видами діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної),
- за можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані),
- стосовно передбачуваності (планові, позапланові),
- за доцільністю використання (продуктивні, непродуктивні),

Класифікація витрат лікєро-горілочаних підприємств повинна бути обумовлена системою бухгалтерського обліку та економічного аналізу, адже від класифікації, яка використовується, залежать елементи методу бухгалтерського обліку, управління господарськими процесами та видами діяльності. Кожна класифікаційна ознака обумовлює наступне:

- по-перше, з точки зору бухгалтерського обліку, здійснює вплив на його методологію, адже визначає порядок документообігу на підприємстві, який зумовлений організаційними та технологічними особливостями; впливає на калькулювання собівартості у зв'язку з тим, що визначається обраним методом калькулювання; є основою організації аналітичного обліку витрат; визначає порядок формування інформаційного забезпечення на основі складових та структури форм внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності;

- по-друге, класифікація має безумовний вплив на систему економічного аналізу, адже, як зазначає С. І. Савченко: "Рівень витрат підприємства здійснює значний вплив на прийняття фінансових та управлінських рішень, як в короткостроковому періоді, так і в стратегічному плані. Виняткове значення важливості інформації про витрати обумовлене постійним її використанням в процесі управління підприємством. Аналіз витрат дає можливість визначити ефективність витрат, в'яснити, чи не є вони надмірними, перевірити показники діяльності, обґрунтувати вибір цінової політики, планувати реальний рівень

прибутку, оптимізувати взаємозалежність видів продукції і місць її виробництва.

Володіння точною інформацією про витрати дозволяє ефективно регулювати їх рівень, проводити постійний контроль відношення доходів і витрат. У витратах знаходять відображення всі сторони господарської діяльності підприємства, оскільки практично будь-яке рішення призводить до виникнення витрат. Нездатність управлінців визначити і проаналізувати витрати призводить до неможливості передбачити кризовий стан підприємства і розробити шляхи виходу з цього стану [67, с. 58].

Наведені ознаки класифікації витрат забезпечують дотримання єдності класифікаційних ознак, більш повно враховують специфіку та особливості, характерні для підприємств лікєро-горілочаних підприємств, сприяють встановленню моменту визнання витрат витратами поточного періоду.

При калькулюванні собівартості продукції лікєро-горілочаних підприємств та, зважаючи на специфіку галузі, варто охарактеризувати витрати за такими ознаками класифікації, як: за економічними елементами (матеріальні, на оплату праці, на соціальні заходи, амортизація, інші), за видами виробництва, за відношенням до собівартості та за відношенням до періоду:

- класифікація витрат за економічними елементами обумовлює специфіку матеріальних витрат, які представлені витрачанням спирту, витрат спирту, допоміжних матеріалів, води, тари та акцизних марок;

- у межах видів виробництва варто виділяти витрати на виробництво основної, побічної, сполученої продукції; за відношенням до собівартості на виробничі (підготовку, освоєння, виробництва, скорочення, припинення випуску) та витрати періоду (процеси постачання, збуту, управління, забезпечення, підтримання, підвищення якості продукту);

- у межах ознаки за відношенням до поточного періоду: витрати поточного періоду – виробництво та випуск продукції, реалізацію продукції; майбутнього періоду – ліцензування, сертифікація, розробка та реєстрація рецептур, вартість акцизних марок.

Таким чином, сьогодні економічно невиправданим є підхід укрупнення складу матеріальних витрат, консолідації в одній статті різних за економічним змістом та призначенням. Величина витрат залежить від: сезонності заготівлі сировини; наявності в процесі зберігання і виробництва механічних і технологічних витрат; використання різних одиниць вимірювання при закупівлі сировини та визначенні випуску готової, побічної та сполученої продукції, розрахунку витрат; присутності в рецептурах води, численних найменувань допоміжних матеріалів; застосування технологічних енергоресурсів і тари. Все це вказує на необхідність на внутрішньому рівні лікєро-горілчаних підприємств затверджувати запропоновану номенклатуру витрат, яка матиме більш розширений вигляд у формуванні собівартості лікєро-горілчаної продукції.

Нами розроблена схема організації автоматизованого обліку витрат на виробництво лікєро-горілчаної продукції, яка розкриває завдання, що висуваються до працівників на кожній ділянці облікового процесу, а також очікувані форми документів та звітів із урахуванням представлених вище пропозицій для обліку витрат на підприємствах зазначеної галузі (рис. 2.1).

На першому рівні формуються й готуються первинні дані з обліку витрат на виробництво, які утворюються у місцях виникнення інформації. Обліковуються витрати на виробництво в окремих підрозділах, що передбачає організацію систематичного та своєчасного виявлення відхилень від нормальних умов, проведення оперативного обліку та внутрішнього аудиту.

На другому рівні забезпечується контроль інформації I рівня, виконуються регламентні та запитові задачі у цілому по підприємству.

На третьому рівні забезпечується аналіз роботи структурних підрозділів і підприємства у цілому, узагальнюються зведені дані витрат на виробництво, здійснюється оперативний контроль за використанням трудових, матеріальних і грошових ресурсів, організація внутрішнього аудиту.

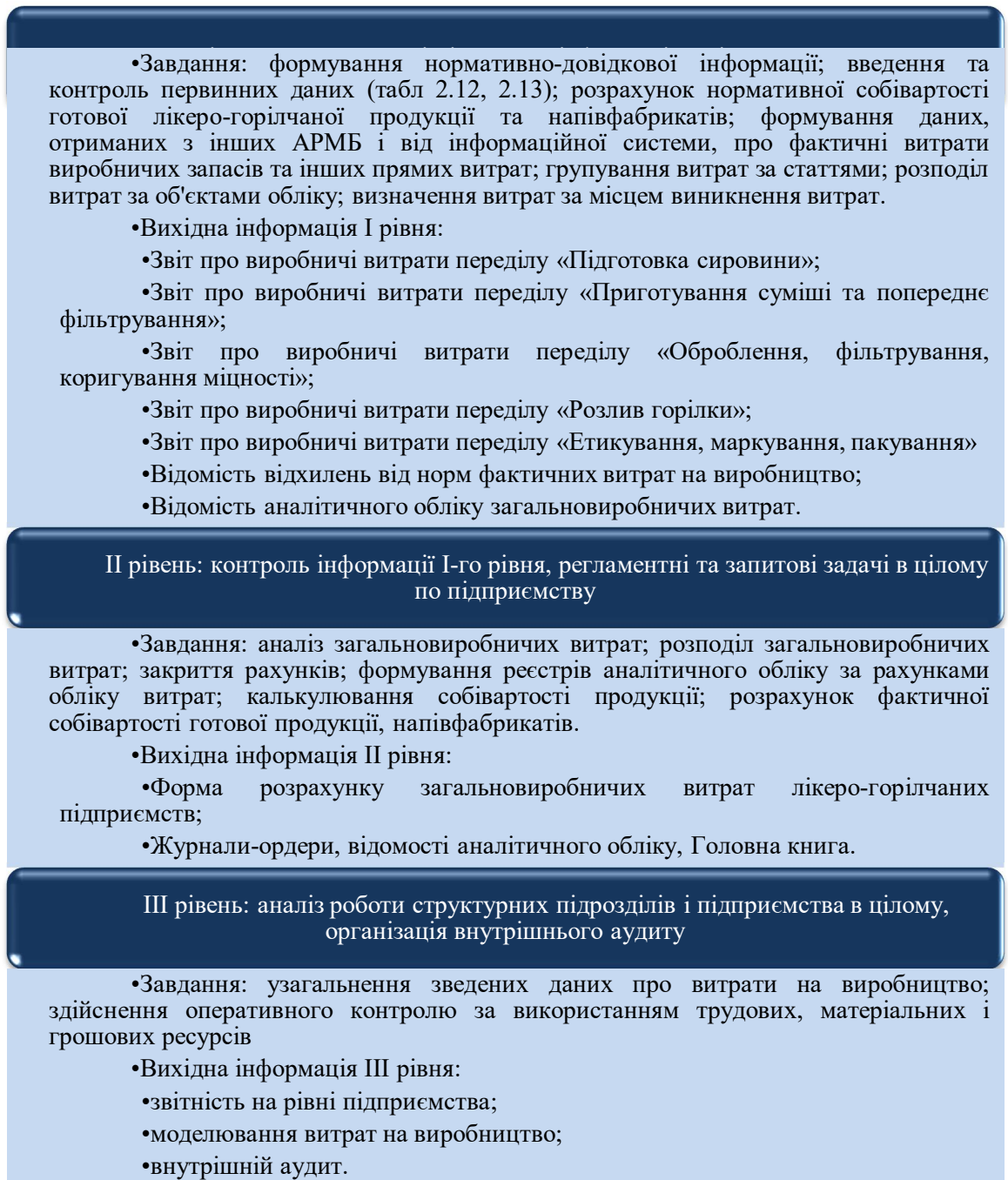


Рис. 2.1. Схема організації автоматизованого обліку витрат на виробництво лікєро-горілочної продукції

Сучасні інформаційні системи дають можливість моделювати витрати на виробництво, завдяки чому забезпечується прийняття оптимальних управлінських рішень.

2.2. Аналіз собівартості продукції у системі управління виробничими витратами

Як свідчить світова практика, основним способом побудови ефективного менеджменту є система управління витратами, яка була створена в 2-й половині XIX ст. у США. Її основною ціллю є: надання керівництву всієї необхідної інформації для прийняття найбільш раціональних управлінських рішень, контролю і прогнозування витрат, вибору найефективніших шляхів розвитку суб'єкта господарської діяльності [37, с. 25].

Управління виробничими витратами є одним з елементів всієї системи менеджменту на підприємстві, адже включає в себе облік та порядок планування і контролю витрат, організацію виробництва та розробку системи мотивації робітників.

Вагоме значення у прийнятті управлінських рішень мають елементи операційних витрат. Зокрема, групування виробничих витрат у розрізі елементів є досить важливим для управління господарською діяльністю лікеро-горілчаного підприємства: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати.

Особливістю системи управління виробничими витратами є те, що вона орієнтована на детальний облік та аналіз витрат на одиницю продукції, пов'язаних з використанням ресурсів і калькулюванням собівартості продукції, націлена на перспективу й оперативне планування, призначена для забезпечення потреб виключно внутрішніх користувачів інформації.

Система управління виробничими витратами повинна забезпечити менеджерів інформацією, яка дозволить:

- передбачати та запобігати можливим загрозам, а також оперативно вирішувати проблеми, що виникають;
- забезпечувати контроль всіх бізнес-процесів, в т.ч. з точки зору їх безпеки від потенційних та очевидних загроз;
- сформулювати економічну стратегію підприємства;

- нормувати, планувати витрати у розрізі елементів, виробничих підрозділів і видів продукції;
- приймати рішення, враховуючи їхні наслідки та економічні втрати для підприємства;
- аналізувати ефективність використання ресурсів [15, с. 125].

У системі управління виробничими витратами собівартість продукції є основою для порівняння витрат і доходів, тобто самоокупності – ключової ознаки ринкового господарського розрахунку. Отже, даний показник має вагомий вплив на прибуток підприємств і показники рентабельності.

Автоматизоване оброблення даних із витрат на виробництво, як правило, виконується після автоматизації інших ділянок обліку і передбачає групування витрат за аналітичними й синтетичними рахунками, що забезпечується формуванням відповідних реєстрів або виконанням розрахунків по окремих елементах витрат: відомостей розподілу нарахованої заробітної плати та витрат матеріалів за шифрами аналітичного обліку й синтетичними рахунками; розрахунків сум на соціальне страхування, резервів відпускних тощо.

За послідовністю виконання всі задачі обліку витрат на виробництво розподіляють на окремі комплекси:

- виявлення та розподіл прямих витрат;
- облік та розподіл комплексних витрат;
- облік витрат у виробництві;
- облік незавершеного виробництва;
- облік витрат основного виробництва;
- складання зведених реєстрів;
- розрахунки калькуляції собівартості продукції.

Ці комплекси задач входять до складу АРМ бухгалтера з обліку виробничих витрат відповідних рівнів, використання яких характерне для великих і середніх підприємств.

Саме тому, у контексті утримання достатнього рівня економічної безпеки підприємства, важливим завданням є визначення переліку рентабельних видів

продукції, які здатні принести прибуток, з урахуванням інформації про виробничі витрати підприємства. При цьому, матеріальні, трудові та енерговитрати плануються для прогнозування ринкової ціни та прибутковості. До уваги береться ресурсний потенціал підприємства, технологічний рівень, доступні канали збуту та можливі обсяги продажу.

У цьому сенсі важливим є визначення межі беззбитковості, адже дохід має забезпечувати не лише просте відтворення процесу виробництва, а й його розширення з метою підвищення рівня економічної безпеки.

Поряд із ретельним калькулюванням прямих матеріальних і трудових витрат, важливим є обрання зваженого принципу розподілу непрямих. Сьогодні у теорії існує достатня кількість підходів до вибору бази розподілу загальновиробничих витрат, проте найпоширенішими базами їх розподілу на вітчизняних підприємствах різних галузей, у тому числі лікєро-горілчаної промисловості, є такі: основна заробітна плата виробничих робітників, прямі людино-години, машино-години, одиниці випуску продукції, обсягу фізичного випуску, прямі матеріальні витрати, основні витрати.

З даного приводу К. П. Проскура і Г. О. Зінов'єв вказують на те, що при використанні як бази розподілу прямих матеріальних витрат більш ресурсномісткі вироби стають менш привабливими з точки зору ефективності виробництва, оскільки, чим більшими є прямі матеріальні витрати, тим більшою буде сума накладних витрат, що відноситься на цей виріб. Саме тому вважають найдоцільнішим шляхом обрання за базу розподілу маржинального доходу кожного виробу. В такому разі більша сума загальновиробничих витрат припадає на більш рентабельні вироби, що у підсумку згладжує розбіжності у рентабельності окремих виробів

У табл. 2.1 відображено результати розрахунку прибутку на основі обсягів виробництва.

**Розрахунок прибутку на основі обсягів виробництва
(складено автором на основі даних діяльності підприємства)**

Статті затрат	Обсяг виробництва		
	4 000 дал, грн./од	5500 дал, грн./од	9000 дал, грн./од
Основна сировина	5,7	5,7	5,7
Разом комплектуючі:	5,83	5,83	5,83
Пляшка	3,16	3,16	3,16
Марка	0,19	0,19	0,19
Зарплата виробничих працівників	1,02	0,68	0,45
ЄСВ	0,22	0,14	0,10
Загальновиробничі витрати	2,54	1,81	1,11
Адміністративні витрати	2,08	1,48	0,91
Витрати на збут	1,28	0,91	0,56
Інші витрати	0,62	0,44	0,27
Всього	19,3	17,08	14,92
Прибуток	0	140 тис	200 тис

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності підприємства

Із даних табл. 2.2 випливає, що на досліджуваному підприємстві межа беззбитковості складає реалізацію 4000 дал (декалітрів) готової продукції. Як свідчать результати проведених нами досліджень, економічна служба підприємства застосовує підхід, близький до «CVP-аналізу», оскільки вивчає залежність суми прибутку від величини собівартості (витрат) при різних обсягах виробництва та рівнях цін реалізації. Адже для збуту значно більшого обсягу продукції в умовах жорсткої конкуренції оптові покупці, як правило, вимагають додаткову знижку. Крім того, суттєва інтенсифікація виробництва вимагає додаткових витрат, і отже – визначення доцільності їхнього підвищення.

У процесі управління собівартістю продукції підприємства вагоме

значення мають дані щодо собівартості реалізованої продукції, яку відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» складають виробнича собівартість продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [57].

Динаміка рівня собівартості реалізованої продукції та інших витрат представлена на рис. 2.2.

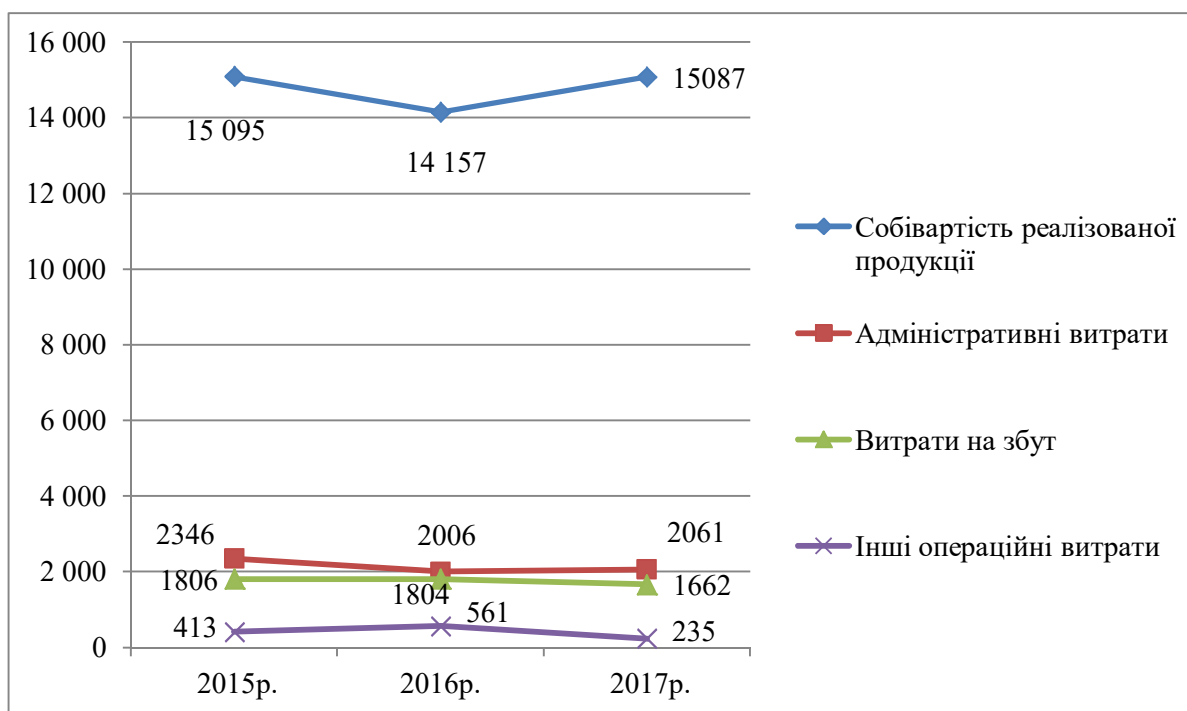


Рис. 2.2. Динаміка собівартості реалізованої продукції та інших витрат ТДВ «Шустов-спирт» за 2015-2017 рр.

Як видно з рис. 2.1, величина собівартості реалізованої продукції досліджуваного підприємства протягом аналізованого періоду природно коливалась, тоді як витрати, які належать до того періоду, в якому відбувалися, показали тренд до зниження.

Прибуток виробничого підприємства формується завдяки процесу виробництва продукції, проте реального змісту, форми він набуває тільки після реалізації продукції. Аналіз прибутку діяльності виробничого підприємства дозволяє оцінити ефективність виробництва з одного боку, а з другого – результативність цінової та збутової політики підприємства. На основі аналізу прибутку підприємства можна оцінити рівень його економічної безпеки [20, с.

Таблиця 2.3

**Основні фінансово-економічні показники діяльності
ТДВ «Шустов-спирт» за 2015- 2017рр.**

№ з/п	Назва показника / рядок Звіту про фінансовий стан	Роки		
		2015	2016	2017
1	2	3	4	5
1	Чистий дохід / р.2000	21999	18652	18998
2	Собівартість реалізованої продукції / р.2050	15095	14157	15087
3	Валовий прибуток / р.2090	6904	4495	3901
4	Інші операційні доходи / р.2120	123	73	97
5	Адміністративні витрати / р.2130	2346	2006	2061
6	Витрати на збут / р.2150	1806	1804	1662
7	Інші операційні витрати / 2180	413	561	235
8	Фінансовий результат від основної діяльності - прибуток / р.2190	2462	197	40
9	Фінансовий результат від оновної діяльності - збиток / р.2195	-	-	-
10	Фінансові витрати / р.2250		96	260
11	Інші витрати / р.2270		1	8
12	Фінансовий результат до оподаткування – прибуток / р.2290	2462	100	
13	Фінансовий результат до оподаткування – збиток / р.2295	-	-	228
14	Податок на прибуток / р.2300	350	6	
15	Чистий результат операційної діяльності – прибуток / р.2350	2112	94	

Продовження табл.2.3

16	Чистий результат операційної діяльності – збиток / р.2355	-	-	228
17	Ріст чистого доходу в порівнянні з аналогічним періодом минулого року, %		-15,21	1,86
18	Середня сума активів за період (р.1300 на поч +р.1300 на кінець періоду)/2	18351	23405	26876,5
19	Рентабельність активів до оподаткування р.12/р.18, %	13,42	0,43	0,00
20	Середній розмір власного капіталу за період (р.1495 на поч+р.1495 на кінець періоду)/2	16206	19077	20778
21	Рентабельність власного капіталу р.15*100/р.20, %	13,03	0,49	0,00
22	Рентабельність продукції р.8*100/(р.2+р.5+р.6+р.7+р.10), %	12,52	1,06	0,21
23	Середній розмір запасів р.1100 на поч +р.1100 на кінець періоду)/2	4705,5	4811	4964,5
24	Оборотність ТМЗ(р.2+р.5+р.6+р.7+р.10)/р.23, разів	4,18	3,87	3,89

Таблиця 2.4

Темп приросту основних фінансово-економічних показників діяльності

ТДВ «Шустов-спирт» за 2015- 2017рр.

№ з/п	Назва показника / рядок Звіту про фінансовий стан	Темпи приросту,%	
		2016-2015	2017-2016
1	2	3	4
1	Чистий дохід / р.2000	-15,21	1,86
2	Собівартість реалізованої продукції / р.2050	-6,21	6,57
3	Валовий прибуток / р.2090	-34,89	-13,21
4	Інші операційні доходи / р.2120	-40,65	32,88
5	Адміністративні витрати / р.2130	-14,49	2,74

Продовження табл.2.4

6	Витрати на збут / р.2150	-0,11	-7,87
7	Інші операційні витрати / 2180	35,84	-58,11
8	Фінансовий результат від основної діяльності - прибуток / р.2190	-92,00	-79,70
9	Фінансові витрати / р.2250	0,00	170,83
10	Інші витрати / р.2270	0,00	700,00
11	Фінансовий результат до оподаткування – прибуток / р.2290	-95,94	-100,00
12	Податок на прибуток / р.2300	-98,29	-100,00
13	Чистий результат операційної діяльності – прибуток / р.2350	-95,55	-100,00
14	Середня сума активів за період	27,54	14,83
15	Рентабельність активів до оподаткування	-96,82	-100,00
16	Середній розмір власного капіталу	17,72	8,92
17	Рентабельність власного капіталу	-96,22	-100,00
18	Рентабельність продукції	-91,55	-80,41
19	Середній розмір запасів	2,24	3,19
20	Оборотність ТМЗ	-7,35	0,45

Аналіз основних показників діяльності аналізованого підприємства свідчить про те, що обсяги виробництва у 2016 році в порівнянні з 2015 роком знизились на 15,2 %, а в 2017 року зросли на 1,86%. Як бачимо із обчислених показників, усі з них (кількісні та якісні) мали найвищий рівень за результатами 2015 року. Так, рентабельність власного капіталу склала 13% проти 0,49% у 2016, рентабельність продукції – 12,52% проти 1,06% в 2016 році, оборотність ТМЗ – 4,18% проти 3,87%.

Покращення показників рентабельності 2017 року свідчать про поступове відновлення ефективної господарської діяльності на підприємстві після зміни місця розташування у 2-му кварталі 2017 року. Рентабельність активів (з -0,58% до -0,21%) та власного капіталу припинила падіння (з -0,74% до -0,27%), а рентабельність продукції у 3-му кварталі показала позитивний тренд (від -1,91% до 0,97%).

Суттєве погіршення основних показників прибутковості у 2016 році, на

нашу думку, пов'язане із зменшенням обсягів реалізації при одночасному збереженні рівня непрямих витрат. Із врахуванням того, що саме в цей період в організації значні зусилля керівництва та частини працівників були зосереджені на процесі освоєння капітальних вкладень, запланованих на тривалий період, що було стратегічною метою, а тому саме такий результат у вказаний період є передбачуваним.

Такий показник ділової активності, як оборотність товарно-матеріальних запасів свідчить про те, що збутова діяльність підприємства впродовж 2015-2017рр. залишалась приблизно на одному рівні. Як свідчать дані таблиці 2 це складає 1 в квартал та 4 в рік. Одночасно є перепади впродовж року за кварталами, що підтверджує певну сезонність реалізації. Так, у 1-му та 3-му кварталах він, як правило, більше 1.

Збільшити прибутковість в майбутніх періодах можна за рахунок нарощення обсягів реалізації товарів; здійснення заходів щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників; кваліфікованого здійснення цінової політики; грамотної побудови ділових відносин з постачальниками, посередниками, покупцями; покращення системи маркетингу на підприємстві; удосконалення продукції з середнім рівнем рентабельності і зняття низькорентабельної з виробництва.

Важливою складовою оцінки фінансово-економічної безпеки підприємства визначається рентабельність – відносна характеристика прибутку, що відображає ступінь дохідності, вигідності та прибутковості діяльності і, відповідно, її рівня економічної безпеки. Показники рентабельності ширше та повніше, в порівнянні з абсолютним значенням прибутку, відображають результати ведення господарської діяльності. Ця величина відображає співвідношення ефекту із вкладеним капіталом або спожитими ресурсами.

Рентабельність має кілька модифікованих форм залежно від того, які саме прибуток і ресурси (витрати) використовують у розрахунках.

Основні показники рентабельності
ТДВ «Шустов-спирт» за 2015- 2017рр.

№ з/п	Назва показника / рядок Звіту про фінансовий стан	Роки		
		2015	2016	2017
1	2	3	4	5
1	Чистий результат операційної діяльності – прибуток /збиток р.2350/2355	2112	94	-228
2	Середній розмір власного капіталу за період (р.1495 на поч+р.1495 на кінець періоду)/2	16206	19077	20778
3	Середня сума активів за період (р.1300 на поч +р.1300 на кінець періоду)/2	18351	23405	26876,5
4	Середній розмір запасів р.1100 на поч +р.1100 на кінець періоду)/2	87503	108798	141692
5	Середній розмір основних засобів/ р.1010 на поч +р.1010 на кінець періоду)/2	4705,5	4811	4964,5
6	Чистий дохід / р.2000	21999	18562	18988
7	Рентабельність власного капіталу/(р.1/р.2)*100,%	13,03	0,49	-1,10
8	Рентабельність активів за чистим прибутком/ (р.1/р.3)*100,%	11,51	0,40	-0,85
9	Рентабельність виробничих фондів/ (р.1/р.4+р.5)*100,%	2,29	0,08	-0,16
10	Рентабельність реалізованої продукції/(р.1/р.6)*100,%	9,60	0,51	-1,20

Аналізуючи таблицю 2.4 бачимо, що рентабельність власного капіталу має нестабільний характер і тенденцію до зниження. У 2015р. показник сягав 13,03%, у 2016р. – 0,49%, а у 2017р. – (-1,10%). Очевидно, що більш високі коефіцієнти кращі, тому що вони демонструють відносно збільшення чистого прибутку, що генерується на ту ж суму капіталу. Тенденція стабільного зростання коефіцієнта рентабельності власного капіталу означає підвищення здатності компанії генерувати прибуток власникам. Проте зниження власного капіталу призводить до збільшення коефіцієнта рентабельності власного капіталу. Високий рівень боргу також викликає збільшення показника, адже це

означає, що компанія використовує кредитний капітал замість власного як джерело фінансування.

З огляду на розрахунок, можемо стверджувати, що зниження суми власного капіталу, за умови, що ефективність роботи компанії залишиться на попередньому рівні, призведе до підвищення рентабельності власного капіталу. Зниження виробничих, збутових та інших витрат дозволить підвищити чистий прибуток, як і активізація роботи з нарощування доходу. Тому робота в цьому напрямку дозволить підвищити рентабельність власного капіталу.

Показник рентабельності активів за чистим прибутком має також тенденцію до зниження, адже у 2015р. показник становив 11,51%, у 2016р. – 0,40%, 2017р. – (-0,85%). Оптимізація структури активів дозволить скоротити їх обсяг і підвищити рентабельність за умови, що обсяг прибутку підвищиться.

З огляду на те, що рентабельність активів формується під впливом різноманітних факторів, резерви підвищення показника можуть знаходитися у всіх сферах роботи компанії. Загалом, необхідно працювати в напрямку зниження та оптимізації собівартості і підвищення доходів.

Рентабельність виробничих фондів є індикатором ефективності виробничого процесу на підприємстві. Найвищого значення показник сягав у 2015р. – 2,29%, найнижчого – у 2017р. – (-0,16%). Очевидно, що компанія зацікавлена у вищих значеннях цього коефіцієнта, адже вказує ефективність використання активів, що приймають участь у процесі формування доходу. Аби підвищити його значення товариство може продати частину основних засобів (якщо вони не потрібні в найближчій перспективі). При надлишку запасів необхідно оптимізувати їх структуру та при потребі продати. Надалі необхідно підтримувати мінімальний ефективний обсяг запасів таким, щоб забезпечити безперервний виробничий процес.

Рентабельність реалізованої продукції знаходиться в межах до 10%: у 2015 він становив 9,6%, у 2016р. – 0,51%, 2017р. – (-1,20%). Чим вище значення даного показника, тим краще, адже це говорить про потужне ринкове

положення, цінності послуги або товару компанії, правильність цінової політики та хороше управління собівартістю продукції.

Суттєве зниження прибутковості досліджуваного підприємства у 2016 р. викликає додатковий інтерес, оскільки воно функціонувало у звичайному режимі та падіння рентабельності продукції з 9,6% до -1,20% мало би бути викликане вагомими причинами. Більш ґрунтовне вивчення даного питання вивело нас на тему оптово-відпускних цін та акцизного податку. Їх рівень та співвідношення можна відстежити на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Частка акцизу в оптово-відпускній ціні (складено автором)

Рис. 2.3 демонструє, що з 01.03.2016 р. внаслідок підвищення акцизу при незмінних індикативних цінах частка в оптово-відпускній ціні виробника, що залишається у його розпорядженні, знизилася на 33%, з 21,09 грн до 14,03 грн. Отже, оптово-відпускна ціна продукції стала містити у півтора рази більшу частку акцизного податку, ніж коштів, що залишалися підприємству. Виробники потрапили у надзвичайно скрутне становище. Багато з них не відновилися в повній мірі дотепер. Внаслідок такої політики у сфері мінімальних оптово-відпускних та мінімальних роздрібних цін вони втратили можливість отримувати обігові кошти на просте відтворення. Тому постало

критичне питання про суттєве зниження рівня собівартості продукції, а цього важко досягнути без зниження якості продукції, скорочення інших важливих статей витрат. Ситуація покращилася у листопаді 2016 року.

Востаннє Кабінет Міністрів України підвищив мінімальні оптово-відпускні та роздрібні ціни на алкогольні напої з 2 жовтня 2018 року, ухваливши на своєму засіданні 5 вересня відповідну постанову. Ціни на горілку і лікєро-горілчані вироби зросли на 12,4-19,6%; віскі, ром і джин – на 12%; коньяк – на 6,6-9,5% і вина – на 4,5-13,5%. Необхідність підвищення пояснюється тим, що відбулось зростання складових ціни на алкогольні напої через подорожчання компонентів виробництва, зокрема цін на спирт, тару, комплектуючі. Тому, за твердженням авторів постанови, діючий розмір мінімальних цін "не відповідає реальним витратам суб'єктів господарювання на виробництво та реалізацію алкогольних напоїв і потребує коригування". Розробники документа стверджують, що прийняття і його реалізація захистить споживачів від контрафактної та сурогатної продукції і призведе до зменшення частки тіньової економіки.

Облік та контроль витрат на забезпечення якості продукції потребує відповідного програмного забезпечення. Зрозумілим є те, що ідеальним варіантом є розробка програмного продукту з урахуванням усіх особливостей підприємства, але, поряд з тим, є певні недоліки: занадто високі витрати на розробку, які більшість підприємств не бажають мати.

2.3. Аналіз показників фінансової складової економічної безпеки підприємства

Основною складовою економічної безпеки підприємства вважається фінансова, оскільки в ринкових умовах фінансові ресурси є рушійною силою господарювання. Об'єктивна оцінка фінансових результатів особливо потрібна керівництву і власникам, а також інвесторам, партнерам, кредиторам,

державним органам. Фінансово-економічний стан підприємства цікавить і конкурентів в іншому аспекті, оскільки вони зацікавлені в посиленні своїх позицій на ринку. Для визначення рівня економічної безпеки підприємства використовується ціла система показників, за допомогою яких можна встановити «вузькі місця» в його діяльності та спланувати основні напрями і дієві способи підвищення ефективності [22, с. 75].

Суть оцінки рівня фінансово-економічної безпеки полягає в порівнянні розрахункових показників із реальними по підприємству, що досліджується, а також бажано із аналогічними суб'єктами господарювання галузі.

Розглянемо детальніше показники, які характеризують фінансову складову економічної безпеки підприємства, на рівень яких впливає собівартість. На нашу думку, сюди належать також індикатори, пов'язані з прибутком, оскільки його величина безпосередньо залежить і розраховується, виходячи із собівартості. Розрахунок показників, які характеризують фінансову складову економічної безпеки досліджуваного підприємства, відображено в табл. 2.2.

Оцінка фінансового стану за певний період (місяць, квартал, рік) потребує з'ясування платоспроможності на підставі сукупності проміжних показників по окремих датах за відносно короткі відрізки часу.

Абсолютна стійкість фінансового стану проявляється тоді, коли власні джерела формування оборотних активів покривають запаси і витрати.

Нормальний стійкий фінансовий стан відстежується у ситуації, коли вартість запасів і витрат покривається сумою власних джерел формування оборотних активів і довготерміновими позиченими джерелами.

Нестійкий фінансовий стан проявляється тоді, коли вартість запасів і витрат не покриваються сумою власних джерел формування оборотних активів і довготерміновими та короткотерміновими позиченими фінансовими ресурсами.

Кризовий фінансовий стан виявляється при умові, що вартість запасів і витрат не покриваються всіма видами можливих джерел їх забезпечення. Такий стан підприємства називається банкрутством.

Для оцінки рівня фінансово-економічної безпеки підприємства використовується система показників: коефіцієнт автономії (табл.2.6), коефіцієнт платоспроможності, коефіцієнт ліквідності (табл.2.7), коефіцієнт оборотності обігових засобів (табл.2.8). Для правильної оцінки фінансової стійкості розрахункові дані цих показників порівнюють у динаміці та з нормативними значеннями.

Таблиця 2.6

Коефіцієнт автономії ТДВ «Шустов-спирт» за 2015- 2017рр.

№ з/п	Назва показника / рядок Звіту про фінансовий стан	Роки		
		2015	2016	2017
1	2	3	4	5
1	Власний капітал, р.1495	17262	20892	20664
2	Сума пасивів, р.1900	19952	26858	26895
3	Коефіцієнт автономії, р.1/р.2	0,87	0,78	0,77

Джерело: складено автором

Згідно таблиці 2.6 можемо бачити, що коефіцієнт автономії знаходиться в межах 0,77-0,87. Нормативне значення показника перебуває в межах 0,4 - 0,7. У 2017р. коефіцієнт мав найменше значення і становив 0,77. Тобто, у 2017р. компанія могла профінансувати 77% активів за рахунок власного капіталу, що говорить про те, що компанія використовує не весь свій потенціал. Проте, попередні два роки характеризуються ще вищими показниками : у 2016р. – 0,78, у 2015р. – 0,87. Тому, якщо в показника в подальшому буде тенденція до зниження, то у наступних роках фінансова автономія може досягти 70%, що є в межах норми.

Таблиця 2.7

Коефіцієнт ліквідності ТДВ «Шустов-спирт» за 2015- 2017рр.

№ з/п	Назва показника / рядок Звіту про фінансовий стан	Роки		
		2015	2016	2017
1	2	3	4	5
1	Грошові кошти та їх еквіваленти, р.1165	242	135	109
2	Дебіторська заборгованість. Р.1125	4241	4043	3278
3	Поточні зобов'язання, р.1695	2690	5966	6231
4	Коефіцієнт ліквідності, (р.1+р.2)/р.3	1,67	0,70	0,54

Джерело: складено автором

Згідно даним таблиці 2.7 спостерігаємо, що коефіцієнт ліквідності щорічно знижується : з 1,67 у 2015р. до 0,54 у 2017р., що загалом є позитивним явищем. Адже, нормою вважається значення від 0,1 до 0,2. Значення вище нормативного вказує на проблеми в підприємстві і свідчить про неефективну стратегію управління фінансовими ресурсами. Грошові кошти, на відміну від інших активів, не беруть участі у виробничо-збутовому процесі, вони не генерують дохід компанії. Тому занадто високий показник абсолютної ліквідності говорить про те, що значна частина капіталу відволікається на формування непродуктивних активів.

Для того, щоб підприємство могла раціоналізувати формування активів необхідного розміру з урахуванням поставлених завдань та цілей управління фінансовими ресурсами, йому необхідно дотримуватись наступних принципів:

1. Урахування перспектив розвитку операційної діяльності лікеро-горілчаного підприємства.
2. Забезпечення відповідності обсягу та структури активів обсягу та структурі виробництва продукції.
3. Забезпечення оптимального складу активів з позиції ефективності господарської діяльності та впливу на фінансову стійкість підприємства.
4. Забезпечення ліквідності та операційної мобільності підприємства.

5. Врахування конкурентних ринкових механізмів та системи цінності продукції.

З огляду на це, основна мета аналізу показників рентабельності – це оцінка, моделювання і прогнозування оптимального співвідношення між споживчою вартістю (чистим доходом) і витратами на її формування.

Щоб визначитися, наскільки ефективна господарська діяльність за показником рівня рентабельності, необхідно знати:

- яке значення мав цей показник у попередні періоди;
- який рівень рентабельності свідчить про відсутність ризику;
- яка рентабельність на підприємствах цього ж або інших секторів економіки і регіонів;
- які фактори вплинули на зміну рентабельності в часі, її рівень в просторі за регіонами та в порівнянні з іншими класифікаційними ознаками підприємств.

Таблиця 2.8

**Коефіцієнт оборотності обігових коштів ТДВ «Шустов-спирт»
за 2015- 2017рр.**

№ з/п	Назва показника / рядок Звіту про фінансовий стан	Роки		
		2015	2016	2017
1	2	3	4	5
1	Чистий дохід від реалізації продукції (робіт, товарів, послуг), р.2000	21999	18562	18988
2	Оборотні кошти, р.1195	14266	14170	13766
3	Коефіцієнт оборотності обігових коштів (р.1/0,5(р.2 у пот. році + р.2 у поп. році),%		1,31	1,36

Джерело: складено автором

Коефіцієнт оборотності обігових коштів (табл. 2.8) демонструє співвідношення виручки і середньої за період суми оборотних активів. Фактично, щорічний ріст показника (з 1,31 у 2016 р. до 1,36 у 2017 р.), –

хороша ознака для підприємства, адже свідчить про його постійну роботу щодо поліпшення політики управління запасами, дебіторською заборгованістю, грошовими коштами та іншими оборотними активами.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що собівартість продукції здійснює безпосередній вплив на показники, що характеризують стан фінансової складової економічної безпеки підприємства, а тому слід детальну увагу приділяти питанням оптимізації виробничих витрат без погіршення якості продукції.

Отже, аналіз фінансового стану ТДВ «Шустов-спирт» в 2015 – 2017 рр. показав, що досліджуване підприємство має ряд фінансових проблем:

- низький рівень рентабельності діяльності підприємства;
- незадовільно здійснюється фінансування запасів та витрат;
- недостатній рівень ліквідності та платоспроможності підприємства.

Підсумовуючи, можна сказати, що ТДВ «Шустов-спирт» має нестійкий фінансовий стан, тобто фінансування запасів і витрат забезпечується всіма джерелами. Проведений розрахунок відносних показників фінансової стійкості засвідчив високий рівень залежності ТДВ від зовнішніх джерел фінансування і, як наслідок, спостерігається брак власного капіталу. Тому керівництву ТДВ «Шустов-спирт» доцільно приділити значну увагу політиці управління запасами та оптимізувати структуру капіталу.

Комплексний аналіз фінансового стану досліджуваного підприємства дозволили нам сформуванати множину показників-індикаторів, які можна використати для здійснення оцінки рівня його фінансової безпеки.

В основі визначення рівня фінансової безпеки підприємства лежать граничні значення показників та їхній рейтинг [58, с. 352]. В процесі оцінки пропонується оцінити рейтинг кожного показника, ґрунтуючись на певній бальній шкалі. Таким чином, створюється система оціночних показників, кожному з яких привласнюється певний ранг, формується шкала оцінки отриманих показників і визначається механізм розрахунку сукупного рейтингу показника [36, с.142–143].

На основі цього методу можливо виконати ранжування як окремих показників, так і груп найбільш значимих показників для оцінки фінансової безпеки підприємства.

Так, якщо показник має значення вище нормального, то йому присвоюється I клас; нижче нормального, але вище критичного – II клас; нижче критичного – III клас.

Для оцінки рівня фінансової безпеки досліджуваного підприємства використаємо наступні показники і присвоїмо такий рейтинг:

Таблиця 2.9

**Граничні значення показників-індикаторів фінансової безпеки ТДВ
«Шустов-спирт»**

№ з/п	Найменування показника	Розрахунок індикатора	I клас	II клас	III клас
1	Коефіцієнт загальної ліквідності	Оборотні активи/Поточні зобов'язання	> 2	1-2	< 1
2	Рентабельність власного капіталу	Чистий результат від операційної діяльності/Власний капітал	> 10	3-10	< 3
3	Рентабельність реалізованої продукції	Чистий результат від операційної діяльності/Чистий дохід	> 8	5-8	< 5
4	Коефіцієнт автономії	Власний капітал/Сума пасивів	> 0,7	0,4-0,7	< 0,4
5	Коефіцієнт оборотності активів	Сума виручки від реалізації/Сума активів	> 0,95	0,5-0,95	< 0,5

Інтегральна оцінка безпеки дається в балах і визначається як сума добутоків рейтингу кожного показника на клас [36]:

$$B = \sum Re_i * K_{li}, \quad (2.1)$$

де B – сума балів;

Re_i – рейтинг і-го показника;

K_{li} – клас і-го показника.

Рейтинг показника визначається відповідно до цілей дослідження і важливості показника для обраного напрямку дослідження. Сумарний рейтинг показників завжди складає 100, тобто кожному показнику присвоюється певне числове значення менше ста, яке відображає важливість даного показника.

Таким чином, для показників, усі значення яких відповідають I класу, кількість балів дорівнює 100, II класу – 200, III класу – 300. Відповідно до кількості набраних балів, присвоюється і клас фінансової безпеки підприємства: I клас – високий рівень фінансової безпеки (100 – 150 балів); II клас – нормальний рівень безпеки (151 – 250 балів); III клас – критичний рівень безпеки підприємства (251 – 300 балів) [36, с.142–143].

Оскільки I клас присвоюється показникам, що мають значення вище нормального, а III клас – показникам із значеннями менш критичного рівня, то може бути розглянута така градація:

I клас – високий рівень безпеки (100 – 150 балів);

II клас – нормальний рівень безпеки (151 – 250 балів);

III клас – кризовий (критичний) рівень безпеки підприємства (251 – 300 балів).

При визначенні класу показників варто обмежуватися трьома градаціями. Але при визначенні класу (рівня безпеки) підприємства, тобто при узагальнюючій оцінці можливе виділення додатково передкризової зони.

Тоді доцільно визначити такі межі класів:

I клас – високий рівень безпеки (100–150 балів);

II клас – нормальний рівень безпеки (151–230 балів);

III клас – передкризовий рівень безпеки підприємства (231–250 балів).

IV клас – кризовий (критичний) рівень безпеки підприємства (251–300 балів) [80, с. 129].

Рейтинг показників фінансової безпеки відображено в таблиці 2.10

Таблиця 2.10

Рейтинг показників-індикаторів фінансової безпеки ТДВ «Шустов-спирт»

Показники	Рейтинг показників, %	Бали 1-го класу	Бали 2-го класу	Бали 3-го класу
Коефіцієнт загальної ліквідності	22	22	44	66
Рентабельність власного капіталу	21	21	42	63
Рентабельність реалізованої продукції	21	21	42	63
Коефіцієнт автономії	18	18	36	54
Коефіцієнт оборотності активів	18	18	36	54
Разом	100	100	200	300

На основі результатів вище проведеного аналізу встановлено рівень фінансової безпеки ТОВ «Шустов-спирт» за 2015 – 2017 рр. (табл. 2.10).

Таблиця 2.11

Рівні фінансової безпеки ТДВ «Шустов-спирт» за 2015 – 2017 рр.

Показники	Значення	Клас	Бали	Значення	Клас	Бали	Значення	Клас	Бали
Роки	2015			2016			2017		
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,67	2	44	0,7	3	66	0,54	3	66
Рентабельність власного капіталу	13,03	1	21	0,49	3	63	-1,1	3	63
Рентабельність реалізованої продукції	9,6	1	21	0,51	3	63	-1,2	3	63

Продовження табл.2.11

Коефіцієнт автономії	0,87	1	18	0,78	1	18	0,77	1	18
Коефіцієнт оборотності активів	1,2	1	18	0,8	2	36	0,71	2	36
Разом	122			246			246		

Отже, аналізуючи дані табл.11, спостерігаємо, що рівень безпеки ТДВ «Шустов-спирт» у 2015 р. був високим, адже становив 122 бали. Наступні два – 246, що відповідає II класу безпеки. Цей стан можемо визначити як задовільний. Проведений нами аналіз господарської діяльності за вказані роки та умови, в яких вона провадилася, свідчать, що значний вплив на погіршення фінансово-економічного стану склали зовнішні фактори, пов'язані з індикативними цінами та оподаткуванням. Ці чинники вплинули також на галузь в цілому, що відобразилося на обсягах виробництва, реалізації та наявності на ринку контрафактної продукції.

Отже, менеджмент підприємства повинен бути спрямований на максимальне пристосування до умов діяльності, пошук найбільш рентабельних видів напоїв з врахування попиту на місцевому рівні, зниження собівартості продукції та розширення ринку збуту. Як свідчить проведене дослідження, рівень економічної безпеки підприємства стійкий, а наявні засоби, запаси, матеріальні, технічні та трудові ресурси достатні для продуктивної діяльності за сприятливих зовнішніх умов господарювання.

Висновки до розділу 2

Отже, аналіз фінансового стану ТДВ «Шустов-спирт» в 2015 – 2017 рр. показав, що досліджуване підприємство має ряд фінансових проблем:

- низький рівень рентабельності діяльності підприємства;
- незадовільно здійснюється фінансування запасів та витрат;
- недостатній рівень ліквідності та платоспроможності підприємства.

Підсумовуючи, можна сказати, що ТДВ «Шустов-спирт» має нестійкий фінансовий стан, тобто фінансування запасів і витрат забезпечується всіма джерелами. Проведений розрахунок відносних показників фінансової стійкості засвідчив високий рівень залежності ТДВ від зовнішніх джерел фінансування і, як наслідок, спостерігається брак власного капіталу. Тому керівництву ТДВ «Шустов-спирт» доцільно приділити значну увагу політиці управління запасами та оптимізувати структуру капіталу.

Також було проведено аналіз рівня фінансової безпеки ТДВ «Шустов-спирт». Показник становив 122 бали у 2015р., наступні два роки – 246, що відповідає II-му класу безпеки.

Проведений нами аналіз господарської діяльності за вказані роки та умови, в яких вона провадилася, свідчать, що значний вплив на погіршення фінансово-економічного стану склали зовнішні фактори, пов'язані з індикативними цінами та оподаткуванням. Ці чинники вплинули також на галузь в цілому, що відобразилося на обсягах виробництва, реалізації та наявності на ринку контрафактної продукції.

Отже, управлінню підприємства потрібно зосередити свою увагу на оптимізацію асортименту реалізованої продукції щодо збільшення питомої ваги більш прибуткових її видів, розширення ринку збуту, максимально пристосуватись до наявних умов діяльності.

РОЗДІЛ ІІІ

ОПТИМІЗАЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЯК ЧИННИК ЗМІЦНЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Засоби ефективного управління собівартістю продукції підприємства

У сучасних невизначених ринкових умовах малі та середні підприємства, як правило, орієнтуються у своїй діяльності на короткострокову перспективу, тому одним із засобів ефективного управління собівартістю продукції є планування виробничої програми. Планування виробничої програми – це чітке передбачення і програмування на перспективу обсягів виробничого процесу та реалізації продукції. Воно передбачає формування номенклатури, асортименту, обсягів і термінів виготовлення продукції, які обґрунтовані платоспроможним попитом цільових споживачів та є комерційно ефективними [71, с. 40].

Для досліджуваного підприємства ми пропонуємо такі етапи формування виробничої програми:

1. Визначення цільового орієнтиру та конкретної цілі. При цьому поточні цілі мають конкретизувати стратегічні. Наприклад, досягнення певного рівня реалізації лікєро-горілочаних виробів із врахуванням точки беззбитковості та частки на вітчизняному ринку харчової продукції.

2. Вивчення виробничої діяльності харчового підприємства за попередні періоди, в тому числі розрахунок рівня виконання попередніх планів та аналіз причин відхилень. Важливо врахувати виробничий потенціал та наявні ресурси.

3. Прогнозування ринкової ситуації з точки зору збереження наявних та залучення потенційних покупців лікєро-горілочаних виробів. Варто провести маркетингові дослідження потенційного попиту на даний вид продукції харчової промисловості.

4. Порівняння прогнозованого попиту з величиною власних виробничих

можливостей.

5. Пошук альтернативних варіантів виробничої програми, які передбачають дії підприємства в різних ринкових конкурентних ситуаціях.

6. Оптимізація номенклатури лікєро-горілочаних виробів на основі раціонального використання ресурсів підприємства.

7. Календарне планування обраного оптимального варіанту, тобто конкретизація в розрізі обсягів, термінів і виконавців.

На нашу думку, ефективним засобом управління собівартістю продукції підприємства є виділення центрів відповідальності, а саме

- центр управління (керівний персонал, адміністрація, начальники виробничих підрозділів);
- центр виручки (маркетингові, збутові підрозділи, які відповідають лише за обсяги і ціни реалізації продукції: відділ збуту, оптовий склад, роздрібна мережа магазинів);
- центр прибутку (виробничий цех і відділ збуту – виробляють та реалізують виготовлену продукцію, а відтак, несуть відповідальність за асортимент, цінову політику та прибуток);
- центр виробничих витрат (відповідають за формування собівартості та дотримання нормативів витрат).

Менеджери лікєро-горілочаного підприємства повинні здійснювати постановку цілей вищезазначеним центрам відповідальності при швидкому реагуванні на зміну господарської ситуації, обсягів виробництва, асортименту, вимог основних контрагентів. Для цього потрібна достовірна інформація про господарський та фінансовий стан, яку в повній мірі неможливо одержати без достовірного обліку, сучасного програмного забезпечення, які дозволяють контролювати стан та напрями використання матеріальних, трудових та енергетичних ресурсів.

У сучасному світі конкурентних відносин зростає інтерес до процесів досягнення успіху учасників ринку. У нашому прикладі конкуренція на ринку продуктів харчування, зокрема, лікєро-горілочаних виробів, дуже гостра,

оскільки, в Україні успішно співіснують і великі загальнонаціональні компанії і місцеві виробники. Тому захист конфіденційної інформації виробничого, комерційного, технологічного, технічного характерів є однією з важливих передумов забезпечення економічної безпеки підприємства.

Дослідження засобів ефективного управління собівартістю продукції відкрило для нас поняття «кайзен-костинг», «кост-кілінг», «таргет-костинг» та «бенчмаркінг витрат».

Система Кайзен – японська філософія, котра фокусується на концепції постійного вдосконалення процесів виробництва, управління, а також усіх аспектів життя. Основними ознаками перевагами системи є:

1. Даний метод є дієвим інструментом зниження витрат.
2. Дозволяє досягнути бажаного рівня собівартості.
3. Забезпечує рентабельність виробництва.
4. Допомогає попередити виробництво нерентабельної продукції.

Зазначена система є найбільш популярною в Японії і яскравим прикладом її використання є компанія Toyota. Система кайзен-костинг дозволяє організовано і цілеспрямовано здійснювати політику зниження собівартості, раціонально інвестувати кошти в нові продукти, координувати дії безлічі людей, залучених у виробничий процес, і спільними зусиллями домагатися досягнення поставлених цілей.

Підсумовуючи вище викладене можна сказати, що використовувати таку інноваційну систему як кайзен-костинг потрібно для ефективного управління витратами підприємств, так як вона дозволяє організовано і цілеспрямовано здійснювати політику зниження собівартості та підвищує прибутковість підприємства. Концептуальними її основами є:

- скорочення витрат на виробництво нових видів продукції і / або послуг;
- управління витратами починається на стадії розробки продукції і / або створення послуги, а не в момент виробництва (що спостерігається сьогодні при використанні вітчизняних методів обліку та калькулювання);
- активізація процесів впровадження новітніх технологій у процес

виробництва;

- аналіз витрат на всіх стадіях виробництва продукції та / або надання послуг;

- значне зниження витрат на виробництво продукції та / або надання послуг;

- своєчасне отримання бажаного прибутку;

- порівняння цільових витрат з досягнутим їх рівнем;

- безперервне підвищення якості та конкурентоспроможності продукції і / або послуг;

- активна співпраця всіх підрозділів підприємства.

Однією з провідних концепцій кайзер-костинг є система 5S — п'ять кроків для визначення порядку на робочому місці [9]. Це система раціоналізації робочих місць. Перевагами цього методу є забезпечення постійного зменшення виробничих витрат й утримання їх на певному рівні. Головна його мета полягає не лише у підтримці виробничого циклу в стабільному стані відповідно до технології, а й постійному удосконаленні процесів за рахунок виключно внутрішніх резервів. Впровадження методу кайзер-костинг дозволяє знижувати витрати у виробництві від 2 до 5% [9]. Використання даного методу можливо в будь-якій галузі виробництва.

Оскільки кайзер-костинг передбачає зниження витрати до певного цільового рівня, до якого підприємство має змогу їх знижувати, не знижуючи при цьому рівень економічної безпеки.

Наприклад, підприємство може встановити граничні показники зниження витрат внутрішнім розпорядчим документом:

- на сировину і матеріали: 10-15%;

- на паливо та енергію: 20-25%;

- на оплату праці: 20-30%;

- на соціальне страхування відповідно до величини оплати праці;

- на амортизацію устаткування (можливо знизити за рахунок вибору найоптимальнішого методу нарахування): 5-10%;

- витрати на утримання на експлуатацію устаткування: максимум 10-15%;
- на зворотні відходи та втрати від браку: 70-80%;
- інші виробничі витрати: до 30%.

Резерви зниження витрат до цільового рівня розглянемо у табл.3.1

Таблиця 3.1

Можливі резерви зниження цільового рівня витрат у калькуляції продукції

№ з/п	Стаття калькуляції	% зниження витрат	Резерв зниження витрат
1	2	3	4
1.	Сировина і матеріали	10-15	Виробництво власними силами; пошук шляхів її здешевлення без погіршення якості; економія за рахунок оптової купівлі та знижок у постачальника.
2.	Паливо та енергія	20-25	Впровадження енергозберігаючих технологій; використання альтернативних видів палива та енергії.
3.	Оплата праці	20-30	Заміна працівників машинним устаткуванням; автоматизація виробництва, зменшення потреби в працівниках.
4.	Соціальне страхування	20-30	Зменшення зарплати призведе до зменшення витрат на соціальне страхування.
5.	Амортизація	5-10	Вибір найоптимальнішого методу нарахування амортизації відповідно до виду діяльності.
6.	Витрати на утримання на експлуатацію устаткування	10-15	Зменшення вартості малоцінних швидкозношуваних предметів, призначених для обслуговування устаткування шляхом оптової закупівлі, отримання знижок; зниження витрат на ремонт.

Продовження табл.3.1

7.	Зворотні відходи та втрати від браку	70-80	Запровадження безвідходного виробництва; переробка відходів; впровадження новітніх зразків устаткування та технологій; списання застарілого обладнання для зменшення втрат від браку.
8.	Інші виробничі витрати	до 30	Зниження витрат на опалення, освітлення, водопостачання шляхом створення власних енергоджерел, проведення власної системи водопостачання, пошук додаткових джерел зниження витрат.

Допустиме значення зниження собівартості кожне підприємство встановлює самостійно залежно від виду діяльності та виробництва продукції, системи оплати праці, збуту продукції та інших факторів.

Метод управління витратами підприємства *cost-killing* (буквально з англ. — вбивання витрат) дуже близький за сутністю і технологію застосування до радянського методу "виявлення та задіяння резервів, щодо зниження собівартості".

Найчастіше *кост-кілінг* трактують, як особливий метод управління зниженням рівня витрат, що може застосовуватись при звичайному так і при стратегічному обліку діяльності підприємства. За цим методом використовуються різні короткострокові і вузько направлені дії, щодо зниження рівня витрат у виробничому циклі.

За реальних обставин метод *кост-кілінг* – це спосіб мінімізації поточних витрат на виробництво продукції, тому і розглядати його необхідно з точки зору обліку (фінансового і управлінського), а також і з точки зору звітності як зовнішньої так і внутрішньої, яка має бути запроваджена на підприємстві.

Слід наголосити, що обов'язковою умовою для впровадження методу управління витратами на основі технології *кост-кілінгу* є:

1. Прагнення керівництва підприємства до зниження витрат.
2. Наявність достовірної та точної інформації про кількість і стан витрат

на підприємстві.

3. Прагнення персоналу підприємства щодо скорочення пакету соціальних та інших пільг. На сьогоднішній день не існує чітко розробленої методики впровадження на підприємствах методу кост-кілінг. Тобто виробничі підприємства запроваджують окремі елементи даного методу по відношенню до різних видів витрат або певних підрозділів виробничого підприємства, що в свою чергу призводить до позитивних результатів, але комплексний підхід мав би більший результат і більш позитивні зміни для підприємства.

Очікування свідомих результатів від впровадження в практику виробничого підприємства всіх складових як внутрішніх, так і зовнішніх призведе до:

1. Скорочення витрат на 10—40 % протягом 3—6 місяців.



Рис.3.1 Основні складові процесу застосування внутрішнього кост-кілінгу

2. Скорочення зайвих потужностей (зайвого персоналу), вивільнення активів підприємства.

3. Забезпечення прозорості використання матеріальних ресурсів підприємства.

Виходячи з вищевикладеного, можна констатувати, що застосування методу кост-кілінг має стати для виробничих підприємств важливим інструментом для оптимізації управління рівня витрат. Для цього необхідно створити інформаційну базу на основі сучасних інформаційних технологій, яка в динаміці буде представляти основні показники, що характеризують стан внутрішнього середовища компаній і зовнішньої (ринкової) середовища.

Таргет-костинг (англ. Target Costing) – це система управління витратами, згідно з якою на основі заданої ціни реалізації виробу й бажаної величини прибутку встановлюється цільова собівартість. Для досягнення цільової собівартості проводиться аналіз продукту з метою виділення ознак, що вимагають удосконалення.

Використовуваний зараз термін «таргет-костинг» (target costing) уперше вжив 1988 року Тоширо Хіромото у статті «Прихований клинок: японський управлінський облік», у котрій автор порівнював системи виробничого обліку Японії та США [70]. Принципами системи таргет-костинг є такі [72]:

- 1) першочергова і постійна орієнтація на вимоги ринку та клієнтів;
- 2) калькуляція цільових витрат для нових продуктів, а також їх складових частин, що дозволяють досягти бажаної, заздалегідь заданої величини прибутку за існуючих ринкових умов;
- 3) урахування впливу на собівартість продукції побажань споживачів щодо якості й термінів виготовлення продукції;
- 4) використання концепції життєвого циклу продукту. Концепція «Target Costing» перевертає традиційну систему ціноутворення.

При цьому з'являються нові категорії: «target price» – цільова ціна, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень; «target profit» – цільовий прибуток, тобто бажана різниця між ціною продажу і собівартістю, за

котрою виріб має бути виготовлено, іншими словами, мова йде про цільову собівартість, або «target costing». Таким чином, допустимий розмір собівартості за методом таргет-костинг визначається таким чином [10]:

$$\text{Ціна} - \text{Прибуток} = \text{Собівартість}. \quad (3.1)$$

На нашу думку, саме принципами системи таргет-костинг керується менеджмент досліджуваного підприємства, як і всієї зарегламентованої галузі, в управлінні собівартістю продукції. Адже ціна (3.1) утримується конкурентним ринком на рівні мінімальної оптової, встановленої державою, розмір акцизного податку також. Прибуток, з огляду на його обсяги за останні роки, підприємство розраховує отримати в межах 10%. Отже, і очікувану бажану собівартість звідси можна обрахувати достатньо точно.

Бенчмаркінг – це аналітика діяльності конкурентів (або навіть підрозділів у власній компанії), яка дозволяє виокремити позитивні практики застосування певних рішень і використати їх у власній діяльності. Бенчмаркінг мотивує компанію оцінити ефективність внутрішніх бізнес-процесів, порівнюючи їх з аналогічними процесами ззовні. В результаті — це можливість дізнатися про успішні практики і перевірити їх у дії, виявити пробіли у виробничих процесах і оптимізувати їх до рівня лідерів світового ринку.

Інформація, яку використовують у бенчмаркінгу, береться з відкритих джерел — наприклад, це можуть бути дані й кейси, якими компанії діляться на різноманітних платформах (форумах, тренінгах, партнерських зустрічах тощо). Також необхідну інформацію можна здобути за допомогою опитувань клієнтів, спостереження за діяльністю чи аналітики загальнодоступною фінансовою звітністю. Це відрізняє бенчмаркінг від промислового шпигунства, яке націлене на отримання інформації у нелегальні й напівлегальні способи.

В Україні досвід бенчмаркінгу не застосовується, тому його впровадження на підприємствах було б одним з ключових факторів зниження собівартості та відповідно, підвищення прибутковості їх функціонування.

Загальновідомо, що при формуванні повної собівартості виробленої

продукції враховуються адміністративні та збутові витрати. Тобто, при визначенні ціни реалізації продукції суб'єкти господарювання часто враховують лише витрати, які будуть виникати в процесі її безпосереднього виробництва. А затрати, пов'язані з підготовкою виробництва та виведення продукції з ринку, досить часто визнаються витратами періоду. З огляду на зазначене, доцільно визначити стадії (етапи) життєвого циклу виробленої продукції та розглянути альтернативні варіанти вибору методів калькулювання собівартості кожного з них.

Життєвий цикл будь-якої виробленої продукції включає:

- 1) етап науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (далі – НД ДКР), розробки та проектування;
- 2) безпосередньо виробництво продукції;
- 3) етап утилізації або виведення продукції з ринку (післявиробничого обслуговування) [69].

Тому, узагальнюючи всі методи зниження собівартості, пропонуємо застосувати їх на таких життєвих циклах товару:

Таблиця 3.2

Методи калькулювання собівартості продукції за стадіями (етапами) її життєвого циклу (систематизовано автором)

Етап (стадія) життєвого циклу	Метод калькулювання
Етап НД ДКР	таргет–костинг
Етап виробництва	кайзер–костинг, кост–кіплінг
Етап утилізації (виведення продукції з ринку)	бенчмаркінг витрат

Джерело: [82]

Отже, на кожному етапі життєвого циклу продукції важливим є пошук резервів зниження витрат. Особливу увагу необхідно приділити зниженню витрат на етапі НД ДКР, оскільки саме на першому етапі закладається собівартість продукції, а відповідно і прибутковість та час перебування її на ринку, тобто визначається тривалість життєвого циклу виробу. При цьому,

будь-яке підприємство зацікавлене у якнайдовшому перебуванні його продукції на ринку, оскільки від цього залежить обсяг отриманого прибутку від його реалізації та закріплення позицій на ринку.

Щодо бази розподілу витрат на першому та третьому етапах життєвого циклу, пропонуємо витрати на дослідження, розробку та утилізацію розподіляти пропорційно до обсягів випуску продукції. Вважаємо за недоцільне розподіляти їх пропорційно до фонду заробітної плати або безпосередньо до витрат на виробництво, оскільки в такому випадку значно зросте ціна кожної одиниці продукції.

3.2. Зниження та оптимізація собівартості продукції у контексті забезпечення економічної безпеки підприємства

Резерви як економічна категорія є складовою понятійного апарату економічної ефективності, а отже – це комплексне поняття, що включає в себе можливості збільшення виробництва продукції та можливості зниження витрат на основі удосконалення використання ресурсного потенціалу.

Причому мова йде не лише про скорочення непродуктивних втрат при використанні ресурсів та режим економії. Запобігання різноманітним втратам та нераціональному використанню ресурсів – це лише один із шляхів виявлення резервів. Не менш важливим є і інший, пов'язаний із можливостями використання досягнень науково-технічного прогресу, як основного важеля інтенсифікації виробництва.

За видами виробничих ресурсів можна виділити матеріальні, технологічні, технічні та організаційні резерви. В широкому розумінні резерви також можна поділити на продуктивні та ресурсні. Продуктивні передбачають перехід до виробництва нових видів продукції, які користуються більшим попитом і здатні принести кращі результати реалізації, поліпшення споживчих та якісних характеристик продукції, що вже випускається підприємством, а

також поліпшення продажного та післяпродажного сервісу. Ресурсні резерви наступні.

Матеріальні резерви відображають можливості поліпшення показників економічної ефективності за рахунок повнішого використання потенціалу сировини, матеріалів, енергоресурсів, зменшення їх виробничих відходів, а також прихідних цін від постачальників. Технологічні резерви виступають органічним доповненням матеріальних, відображаючи необхідні зміни технології виробництва, які б забезпечили повне використання потенціалу продуктивності матеріальних та енергетичних ресурсів у процесів їх переробки. Технічні резерви є резервами кількісного збільшення та якісного удосконалення технічних засобів виробництва, тобто силових, робочих та комбінованих машин і знарядь. Організаційні резерви включають можливості поліпшення результатів господарювання за рахунок нематеріальних факторів, тобто зміни форми власності чи організаційно-правової форми господарювання, перебудови організаційної структури підприємства та системи управління ним, підвищення дієвості мотиваційних механізмів, удосконалення внутрішньогосподарського планування, обліку та аналізу операційної діяльності господарства і т.п.

Залежно від джерел виникнення резерви можуть бути зовнішні та внутрішні (внутрігосподарські, виробничі). Перші в свою чергу поділяються на народногосподарські, галузеві та регіональні. Особливо важливими вони є для галузей, умови діяльності яких суворо регламентується державою. Використання внутрішніх прямо відображається на економічних показниках підприємства, а тому визначатиме його місце на ринку.

За способом залучення додаткових ресурсів резерви можуть бути інтенсивного та екстенсивного характеру. Важливість саме інтенсивного шляху породжує класифікацію резервів за факторами та умовами інтенсифікації: підвищення якості продукції, продуктивності засобів виробництва, ступеня механізації та автоматизації, прогресивності використовуваних технологій та ін.

Організація виробництва та праці передбачатиме такі резерви як

підвищення рівня концентрації, спеціалізації та кооперації, скорочення тривалості виробничого циклу, скорочення виробничого браку, забезпечення принципів наукової організації праці, підвищення кваліфікації працюючих і т.д. Значні резерви знаходяться і в покращанні соціальних умов роботи працюючих.

Класифікують резерви і за кінцевими результатами, на які ці резерви впливають. Такими результатами можуть бути підвищення обсягів продукції, удосконалення її якості, зниження собівартості, покращання загального фінансового стану підприємства та підвищення рівня рентабельності.

Існують і інші класифікації відповідно до яких виділяють такі резерви: за сферою виникнення (виробничі, невиробничі); за часом використання (перспективні, поточні, оперативні); за можливостями реалізації (реальні, потенційні); за можливостями виявлення (явні, приховані) і т.д.

Серед методів виявлення резервів підвищення економічної ефективності підприємства можна виділити дві основні групи: 1) експертні; 2) аналітичні. Експертні методи ґрунтуються на узагальненні думок фахівців (експертів). В їх ролі можуть виступати керівники та спеціалісти підприємства, а також залучені консультанти. Аналітичні методи передбачають використання певних інформаційних масивів та їх аналізу.

Основний аналітичний прийом - порівняння. Найпростіший порівняльний аналіз досягнутих групою підприємств показників ефективності, їх варіація в межах цієї групи дає підстави для діагностичного висновку про наявність чи відсутність резервів в окремих підприємствах групи з порівняно гіршими показниками.

Аналітичною базою при виявленні організаційних резервів виступають галузеві рекомендації та досвід успішних підприємств в частині організації внутрішньогосподарського управління та внутрішніх економічних відносин, організації управлінського обліку тощо.

В процесі вивчення резервів можна виділити три етапи. На першому - аналітичному – виявляють та обґрунтовують напрямки пошуку резервів, їх оцінюють кількісно для попереднього визначення можливого ефекту. Другий

етап - організаційний. Він передбачає розробку комплексу організаційних, технічних, фінансових та інших заходів для впровадження виявлені резерви. На третьому етапі, функціональному, відбувається практична реалізація розроблених заходів та використання отриманих резервів як додаткових ресурсів.

Виявлення резервів та їх продуктивне залучення до господарської діяльності є однією з основних передумов ефективного функціонування на ринку, проте використання усіх можливих резервів буде надзвичайно складним, практично нездійсненним завданням.

Разом з тим є цілий ряд методичних прийомів, які дозволяють, якщо і не повністю його вирішити, то суттєво спростити. Серед них можна виділити такі:

- виявлення впливової ланки в системі заходів підвищення ефективності, а саме тих витрат, вплив на які дасть найбільший ефект для господарювання;
- виділення "вузьких місць", тобто таких ділянок господарювання, які стримують чи обмежують темпи росту ефективності;
- одночасний пошук резервів на усіх стадіях виробництва;
- дотримання принципу комплексності резервів, щоб виявлення одного виду резервів супроводжувалося виявленням іншого, поєднання з яким дозволить отримати додатковий ефект.

Використання резервів, об'єктивно вимагатиме від підприємств збільшення витрат спрямованих на їх залучення. Часом вони можуть зрости до рівня додаткових інвестицій. Такі витрати можуть бути досить суттєвими стосовно статей, що займають значну частку у загальній структурі витрат, а можуть бути мізерними, коли навіть кількаразове збільшення статті витрат з невеликою питомою вагою суттєво не вплине на їх абсолютний розмір. Окрім різних обсягів, витрати на залучення резервів можуть мати і різну форму - речову та нематеріальну. Перша передбачає використання додаткових матеріальних, енергетичних ресурсів, наприклад, зміни рецептури чи етикетки. Друга може стосуватися затрат часу, коли мова йде, наприклад, про вчасне виконання робіт, чи затрат розумових зусиль для побудови раціональної моделі

господарювання на основі наявної ресурсної бази.

Таким чином, витрати на залучення резервів можуть бути різними, але, маючи інформацію лише про їх обсяг та зміст, робити висновок про доцільність та ефективність таких витрат буде економічно некоректним. Так, не будуть рідкістю ситуації, коли ніби невеликі витрати, на які підприємство може піти без особливих зусиль виявляться непродуктивними, а отже непотрібними. Цілком можливою може бути і окупність значним додатковим ефектом витрат, які на підприємстві вважатимуться великими. Тобто основним критерієм доцільності та ефективності витрат на залучення резервів буде не легкість їх понесення підприємством (розмір та форма), а співвідношення між ними та ефектом, досягнутим в результаті їх дії.

Подібний стан речей вимагає повної та достовірної інформації, яка б дозволила розраховувати такі співвідношення. Отже для оцінки ефективності резервів крім уявлення про витрати для їх залучення, обов'язковим має бути і уявлення про майбутній приріст ефекту.

Повноті використання резервів сприятиме чітке їх бачення, виявлення того потенціалу, який за певних умов може бути реалізованим. Хоч резерви це кількісна величина, важливо не стільки визначити їх кількісні характеристики, що іноді буває досить непросто, скільки виявити якісний склад факторів впливу на результати господарської діяльності. Це досягається за рахунок конкретизації напрямків пошуку резервів, в основі якого лежатиме їх виокремлення, видовий розподіл.

Одним з найважливіших факторів і резервів збільшення економічної безпеки є оптимізація структури собівартості продукції.

Вагомість зниження собівартості продукції для забезпечення економічної безпеки підприємства полягає у наступному:

- збільшенні прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства, а отже, у появі можливості розширеного відтворення;
- можливості зниження ціни реалізації на продукцію, що дозволяє підвищити її конкурентоспроможність, збільшити обсяг продажів і завоювати

більшу частку ринку збуту;

- поліпшенні фінансового стану підприємства і зниженні ступеню ризику банкрутства;
- появи можливостей матеріального стимулювання робітників і вирішення багатьох соціальних проблем колективу підприємства.

Основними напрямками зниження собівартості продукції є:

- підвищення технічного рівня виробництва;
- зменшення витрат на купівлю сировини та матеріалів;
- удосконалення організації виробництва і праці;
- зміна обсягу і структури продукції.

Важливим джерелом зниження собівартості продукції на підприємстві є зростання продуктивності праці. Це зумовлюється тим, що:

- зростання продуктивності призводить до скорочення витрат на виробництво одиниці продукції;
- завдяки зростанню продуктивності збільшується випуск продукції, за рахунок чого досягається зниження собівартості продукції шляхом економії непропорційних витрат.

Одним із шляхів раціоналізації виробничих витрат та оптимізації собівартості продукції є аналіз доцільності використання ресурсів. Для забезпечення власної безпеки підприємство повинно максимально ефективно використовувати наявні ресурсні потенціали та виробничі потужності, розробити ефективні механізми та засоби реагування, які забезпечували б стабільність його фінансово-господарських показників та сталий розвиток. Ресурсне забезпечення економічної безпеки підприємства досягається завдяки безперервному пошуку, залученню та використанню різних видів ресурсів, необхідних для запобігання можливим зовнішнім і внутрішнім загрозам його безпеці.

Вартість компонентів, які входять до складу продукту – одна із основних витрат на виробництво. Зменшення таких витрат навіть на декілька процентів може внести суттєві зміни на вартість самого виробництва. Скорочення витрат

може бути реалізовано за такими напрямками:

- зменшення розміру витрат на транспортування компонентів;
- застосування ресурсозберігаючих технологій;
- виробництво власними силами напівфабрикатів, обслуговування, утримання та ремонт необоротних активів;
- впровадження енергозберігаючих технологій, створення власних енергоджерел та власної системи енергопостачання;
- заміна працівників машинним виробництвом, використання інформаційних комп'ютерних систем для автоматизації виробництва;
- запровадження безвідходного виробництва.

Для того, щоб саме ці заходи були успішно реалізовані, потрібно докласти значних управлінських зусиль та фінансових ресурсів, оскільки, основною умовою їх втілення є придбання або створення нових необоротних активів: приміщень, новітнього виробничого устаткування, сучасного програмного забезпечення, обладнання, енергетичних станцій, водопроводу тощо [68, с. 340].

Ринок функціонування досліджуваного підприємства характеризується високим рівнем конкуренції, а ще й дія індикативних цін змушує підприємство всіма силами раціонально скорочувати витрати. Адже, як показують дослідження, близько 50% резервів зниження витрат знаходяться в сфері закупівель. Решта 50% залежить від управління, організації роботи, цінової політики, збутової політики, логістики та інших галузях діяльності підприємства. Таким чином, найважливіший резерв скорочення витрат полягає саме в оптимізації закупівель, тобто у грамотній роботі з постачальниками. Найбільші компанії приділяють велику увагу вирішенню цих питань. Підприємства, що мають дочірні компанії, намагаються регламентувати і контролювати їх закупівельну діяльність, протидіяти зловживанням. Багато холдингових структур займаються централізацією закупівель, прагнуть організувати їх максимально ефективно.

При виборі постачальників дуже важливо глибоко і всебічно досліджувати їх діяльність, вивчати їх потенціал для того, щоб установити ділові стосунки, які забезпечать підприємству стабільну роботу. Для їх вивчення необхідно скласти перелік усіх постачальників підприємств-конкурентів, визначити їх конкурентну силу, вивчити їхню діяльність і оцінити ступінь доцільності договірної політики підприємств. Адже саме вони забезпечують компанію ресурсами, які підприємство в подальшому буде переробляти. Будь-які зміни в роботі постачальників можуть серйозно позначитися на роботі компанії, вплинути на його маркетингову та господарську діяльність. Багато в чому успішність функціонування компанії на ринку залежить від вибору постачальників та грамотно налагоджених та вибудованих відносин з ними.

Сьогодні часто потрібний системний та індивідуальний підхід у роботі з постачальниками. Небагато підприємств можуть похвалитися наявністю системи управління базою постачальників. Часто практикується єдиний підхід до роботи з усіма без урахування їх індивідуальних особливостей, підприємства прагнуть працювати з усіма однаково. Однак ситуації при закупівлях відмінні і нерідко вимагають нетрадиційного підходу. При укладанні угод з постачальниками часто велике значення мають особистісні фактори: інтуїція, індивідуальна схильність керівника, особиста симпатія чи антипатія.

Можливі два варіанти побудови відносин з постачальниками:

- 1) за принципом економічної доцільності;
- 2) на принципах партнерства.

Перший принцип, хоча і здається, на перший погляд, простим і найбільш правильним, як правило, дає позитивні результати тільки в короткостроковому періоді. У довгостроковій перспективі опортуністичний принцип не завжди ефективний.

Другий принцип – партнерство – принципово інший тип стосунків з постачальником, спрямований насамперед на встановлення довгострокових взаємовигідних відносин з постачальниками. Займаючись формуванням бази

постачальників, підприємства повинні орієнтуватися на обидва типи відносин: побудовані за принципом економічної доцільності та партнерські. Це пов'язано з тим, що встановлення з усіма постачальниками партнерських відносин економічно недоцільно, а взаємодія з усіма тільки на опортуністичних принципах – недалекоглядно. Тип відносин з постачальником повинен визначатися на основі глибокого і всебічного аналізу.

Можна виділити такі основні питання співпраці з постачальниками, які піддаються прицільній увазі в договорному процесі, мають ретельно виконуються працівниками відділу постачання та безпосередньо впливають на економічні вигоди і відповідно економічну безпеку виробничої компанії:

- рівень цін, його можливе зниження при закупівлі більших обсягів, попередньої оплати, самовивозу зі складів постачальника тощо;
- мінімальний обсяг закупівель, який надає цінові переваги;
- доступ до реальних складських залишків постачальника та онлайн-співпраця по сировині та матеріалах для термінових замовлень;
- терміни та відстрочення оплати, штрафні санкції при їх порушенні;
- вартість та способи доставки сировини, можливі види транспорту (автомобільний, залізничний, судноплавний, ін.) та доступні транспортні комунікації;
- компенсація втрат при транспортуванні, заміна виявленого при отриманні бою, некондиційних бракованих матеріалів;
- можливість повернення та компенсації вартості невикористаних запасів, у яких добігає термін придатності, втрачений товарний вигляд пакування, морально застарілий тощо.

Кожний із цих факторів може як сприяти зниженню витрат на заготівельну діяльність торгової компанії, так і вилучати з обороту кошти, які осядуть на складах неліквідними залишками товару. Це, у свою чергу, знизить оборотність оборотних засобів, рентабельність реалізації та розмір чистого прибутку.

Щодо досліджуваного підприємства, то єдиним законом дозволеним постачальником основної сировини є ДП «Укрспирт». Згідно заключеного договору про співпрацю, якщо виробники алкогольних напоїв до 25 числа попереднього місяця здійснять замовлення на виробництво спирту і за 6 робочих днів поточного місяця його оплатять у повному обсязі, то отримують додаткову знижку на поставку. В умовах дії жорстких індикативних цін, високого акцизного податку та низької рентабельності це є вагомим стимулом для виконання поставленої умови та зниження собівартості продукції.

.У процесі управління собівартістю продукції слід розмежовувати поняття «зниження собівартості» та «оптимізація собівартості». Ми вважаємо, що між цими поняттями є суттєва різниця, яка проявляється в наступному:

1) зниження собівартості завжди пов'язане із зменшенням виробничих витрат на одиницю продукції, тоді як оптимізація собівартості може зумовлювати як збільшення, так і зменшення аналогічних виробничих витрат;

2) зниження собівартості може мати короткостроковий позитивний ефект на фінансові результати діяльності підприємства і, відповідно на рівень його економічної безпеки, тоді як оптимізація собівартості розрахована більше на довгострокову перспективу, і миттєвих наслідків для результатів діяльності підприємства, як правило, не матиме;

3) зниження собівартості може негативно впливати на якість продукції, тоді як оптимізація собівартості безпосереднього зв'язку із погіршенням якісних характеристик продукції не має.

Так, наприклад, купуючи оптом, підприємство може зменшити вартість одного компонента, або замінити дорогі компоненти на дешевші, за умови, що не постраждає якість, адже, так, підприємство свідомо піддає себе на ризик втрати попиту на свою продукцію.

Отже, можна зробити висновок, що в окремих випадках підприємству доцільніше не знижувати собівартість, а її оптимізувати. Заходи, за рахунок яких можна зменшити собівартість, повинні визначати саме підприємство, адже воно повинно знати свої ключові характеристики, завдяки яким продукт

залишається успішним на ринку. Зниження собівартості має бути розумним, без шкоди якості та конкурентоспроможності. Також неприпустимо проводити зниження собівартості за рахунок погіршення становища персоналу підприємства. Таким чином, у загальному випадку доцільно говорити не про зниження, а про оптимізацію витрат.

Висновки до розділу 3

На нашу думку, ефективним засобом управління собівартістю продукції підприємства є виділення центрів відповідальності, а саме:

- центр управління (керівний персонал, адміністрація, начальники виробничих підрозділів);
- центр виручки (маркетингові, збутові підрозділи, які відповідають лише за обсяги і ціни реалізації продукції: відділ збуту, оптовий склад, роздрібна мережа магазинів);
- центр прибутку (виробничий цех і відділ збуту – виробляють та реалізують виготовлену продукцію, а відтак, несуть відповідальність за асортимент, цінову політику та прибуток);
- центр виробничих витрат (відповідають за формування собівартості та дотримання нормативів витрат).

Також можна зробити висновок, що в окремих випадках підприємству доцільніше не знижувати собівартість, а її оптимізувати. Одним із шляхів раціоналізації виробничих витрат та оптимізації собівартості продукції є аналіз доцільності використання ресурсів. Для забезпечення власної безпеки підприємство повинно максимально ефективно використовувати наявні ресурсні потенціали та виробничі потужності, розробити ефективні механізми та засоби реагування, які забезпечували б стабільність його фінансово-господарських показників та сталий розвиток. Ресурсне забезпечення економічної безпеки підприємства досягається завдяки безперервному пошуку,

залученню та використанню різних видів ресурсів, необхідних для запобігання можливим зовнішнім і внутрішнім загрозам його безпеці.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи все вищезазначене, можемо стверджувати, що собівартість – це підсумковий показник витрат уречевленої та живої праці на виготовлення продукції, що формується за даними управлінського та фінансового обліку, на основі якого вимірюється ефективність та стійкість роботи підприємства, а відтак можна зробити висновки щодо рівня стану його захищеності та можливості протидіяти зовнішнім і внутрішнім загрозам

Підвищення собівартості може мати об'єктивні причини, пов'язані з внутрішніми чинниками: зміна асортименту, завоювання нових ринків збуту, підвищення якості, ріст амортизаційних відрахувань на нововведенні виробничі необоротні засоби, – так, і зовнішні: інфляція, підвищення мінімальної заробітної плати, подорожчання енергоносіїв та ін.

Заходи, за рахунок яких можна зменшити собівартість, повинні визначати саме підприємство, адже воно повинно знати свої ключові характеристики, завдяки яким продукт залишається успішним на ринку. Зниження собівартості має бути розумним, без шкоди якості та конкурентоспроможності. Також неприпустимо проводити зниження собівартості за рахунок погіршення становища персоналу підприємства.

Основними напрямками зниження собівартості продукції є:

- підвищення технічного рівня виробництва;
- зменшення витрат на купівлю сировини та матеріалів;
- удосконалення організації виробництва і праці;
- зміна обсягу і структури продукції.

В окремих випадках підприємству доцільніше не знижувати собівартість, а її оптимізувати. Одним із шляхів раціоналізації виробничих витрат та оптимізації собівартості продукції є аналіз доцільності використання ресурсів.

Основним фактором, що впливає на економічну безпеку, є зниження виробничих витрат. Управління виробничими витратами та собівартістю неможливе без достовірної інформації про величину постійних, змінних і

загальних витрат виробництва. А такі дані формуються в процесі обліку та калькулювання собівартості продукції. Облік витрат і калькулювання – це єдиний процес, що складається з двох взаємопов'язаних етапів. На першому етапі визначаються напрями організації аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку, а на другому – здійснюється калькулювання собівартості продукції, що включає операції з визначення собівартості всієї продукції та одиниць продукції. Під методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції необхідно розуміти сукупність прийомів і способів збору та документального оформлення інформації про проведені витрати з метою обчислення собівартості продукту, що випускається для забезпечення ефективного контролю та управління результатами.

Менеджери підприємства за допомогою відповідних методів обліку, аналізу, контролю повинні вчасно оцінювати реальний рівень собівартості задля здійснення або планування доцільних заходів щодо її зниження та/або оптимізації, а також забезпечувати активний системний пошук можливостей росту прибутковості та підвищення рівня економічної безпеки підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції / І. А. Басманов – М.: Фінанси и статистика, 2004. – 296 с.
2. Берник Н. І. Управління фінансовими результатами діяльності підприємства : диплом. робота за освіт.-кваліф. рівнем «магістр» : спец. 051 – економіка магістер. програма – прикладна економіка / Наталія Іванівна Берник ; наук. керівник к.е.н., доцент О. В. Ярощук. – Тернопіль, 2018. – 116 с.
3. Бруханський Р. Ф., Скирпан О. П. Бухгалтерський облік. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 444 с.
4. Вівчар О. І. Специфіка управління системою фінансово-економічної безпеки бізнесу в умовах турбулентності економічних процесів / О. І. Вівчар // Галицький економічний вісник. – 2016. – №2 (49). – С. 106-111.
5. Волошина В. Оперативне управління витратами підприємств харчової галузі / Вікторія Волошина // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 229-232.
6. В Офісі визначили топ-100 найбільших платників [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/324207.html>
7. В Україні скоротилось виробництво горілки на 17% [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<https://mind.ua/news/20180934-v-ukrayini-skorotilosya-virobnictvo-gorilki-na-17>
8. В Україні скоротилось виробництво горілки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ua.korrespondent.net/business/economics/4026968-v-ukraini-skorotylosia-vyrobnytstvo-horilky>
9. Гемба Кайзен: Путь к снижению затрат и повышению качества / Маасаки Имаи; Пер. с англ. — М.: "Альпина Бизнес Букс", 2005. — 376 с.
10. Глазов М.М. Система «стандарт-костинг» как основа совершенствования учёта и управления затратами / М.М. Глазов, И.П. Фирова //

Общество. Среда. Развитие. – 2015. – № 1. – С. 11 – 15. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.terrahumana.ru/arhiv/15_01/15_01_02.pdf

11. Гнилицкая Л.В, Захаров А.И., Прыгунов П.Я. Теоретико-методологические и прикладные основы обеспечения экономической безопасности субъектов хозяйственной деятельности : монография / Л.В. Гнилицкая, А.И. Захаров, П.Я. Прыгунов. – К. : ДорадоДрук. 2011. – 290 с.

12. Головінова І. О. Оптимальні шляхи зниження собівартості продукції / І. О. Головінова, Т. Ю. Чайка. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/Conferences>.

13. Горбылева А.А. Новые системы управления затратами как способ повышения эффективности сельскохозяйственного производства / А.А. Горбылева, Л.М. Макарова // Молодой ученый. — № 1. — 2013. — С. 56—64.

14. Демко, Б. Р. Проведення маркетингових досліджень поведінки споживачів на ринку : диплом. робота за освіт.-кваліф. рівнем «магістр» : спец. 073 – менеджмент / Богдан Русланович Демко ; наук. керівник к.е.н., доцент А. М. Тибінь. – Тернопіль, 2017. – 87 с.

15. Дем'яненко С. І. Менеджмент аграрних підприємств: навч. посібник. / С. І. Дем'яненко. - К. : КНЕУ, 2005. — 347 с.

16. Держава щодня втрачає до 20 мільйонів через нелегальний ринок горілки – експерт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2327492-derzava-sodna-vtracae-do-20-miljoniv-cerez-nelegalnij-rinok-gorilki-ekspert.html>

17. Дерій В. А. Економічні показники витрат підприємства та собівартості продукції в обліку, статистиці й аналізі / В. А. Дерій, С. Ю. Попіна // Облік і фінанси. – 2015. - № 2. – С. 15-21.

18. Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво. 2014. № 2. С.72-76

19. Дослідження українського ринку горілкової продукції та удосконалення маркетингової комунікаційної політики її регіональних

виробників [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4838>

20. Економіка і фінанси підприємства : підручник / Й. М. Петрович, Л. М. Прокопишин-Рашкевич. – Львів : Магнолія 2006, 2014. – 406 с.

21. Економіка виробничого підприємства : навч. посібник / Й.М.Петрович, І.О. Будіщева та ін. - К.: Знання, 2001. – 405 с.

22. Економічна безпека підприємств, організацій та установ : навч. пос. [для студ. вищ. навч. закл.] / [Ортинський В. Л., Керницький І. С., Живко З. Б. та ін.]. – К. : Правова єдність, 2009. – 544 с.

23. Економічна безпека суб'єктів господарювання в умовах глобальної фінансової кризи (теоретико-методологічний аспект) : монографія / О.А. Кириченко, М.Д. Денисенко, В.С. Сідак, С.М. Лаптев, С.А. Єрохін, О.І. Захаров, П.Я. Пригунов та ін. – К. : ДорадоДрук, 2010. – 412 с.

24. Економічна енциклопедія Т. 3. «П» (поручництво) – Я (японський центр продуктивності) / Редкол.: Б.Д. Гаврилишин, С.В. Мочерний (відп. ред.), О.А. Устенко (заст. відп. ред.) та ін. – К. – Тернопіль : ВЦ «Академія» ТАНГ, 2002. – 952 с.

25. Економічна теорія : навч. посібник / За ред. В.О. Білика, П.Т. Саблука; 4-е вид., перероб. та доп. – К. : ННЦ ІАЕ, 2004. – 560 с.

26. Економічний словник-довідник / За ред. С.В. Мочерного. – К.: Феміна, 1995.– 368 с.

27. Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://usr.minjust.gov.ua>

28. Єпіфанова, І. Ю. Фінансове планування діяльності вітчизняних підприємств за показниками рентабельності [Текст] / Ірина Юріївна Єпіфанова, Ірина Вікторівна Безрученко, Наталія Олександрівна Паламарчук // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного

університету “Економічна думка”, 2016. – Том 23. – № 2. – С. 45-50.

29. Желтова М. Ф. Кайзен-костинг и таргет-костинг как направление повышения эффективности деятельности предприятий АПК [Текст] / М. Ф. Желтова, И. Ф. Меркулова // Молодой ученый. – 2013. – №12. – 231 с.

30. Закон України №481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольний напоїв та тютюнових виробів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80>

31. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2017 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=400657>

32. Іванілов О. С. Економіка підприємства: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / О. С. Іванілов – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 728 с.

33. Кальєніна Н.В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки // Н.В. Кальєніна / Держава та регіони. — №5. — 2007. — С.32—35.

34. Каплун О. А. Еволюційна аспекти трактування категорії «собівартість» / О. А. Каплун, С. Р. Тріль, С. Р. Яцишин // Тези доповідей VI міжнародної конференції «Наука і освіта – 2001». Економічні науки. – Дніпропетровськ. Том 3. – 2001. – С. 14-16.

35. Козак Н. Бенчмаркінг як інструмент підвищення конкурентоспроможності компанії / Н. Козак // Управління компанією. Ринок капіталу – 2007. – № 1–2 (січень). – С. 154 – 156.

36. Кузенко Т.Б. Фінансова безпека підприємств / Т. Б. Кузенко, Л. С. Мартюшева, О. В. Грачов, О. Ю. Литовченко. – Харків: ХНЕУ, 2010. –300 с.

37. Крочак О. Витрати як один із основних об'єктів управлінського обліку. // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний збірник наукових праць. – 2014. – №3. – С. 25-28.

38. Лебедик К.В. Аналіз впливу операцій з оренди на фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємств / К. В. Лебедик // Економіка і

регіон. – 2011. – №4(31). – С. 213-217.

39. Мазур, О.Є. Ринкове ціноутворення: Навч. посібник / О.Є. Мазур. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 480 с.

40. Маркетинговий інструментарій управління попитом на товари і послуги/ Р. В. Федорович [та ін.] ; за ред. проф. Р. В. Федоровича. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2016. – 244 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13840>

41. Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі. – Матеріали VIII Регіональної науково-практичної Інтернет-конференції молодих вчених та студентів. – Тернопіль, ТНТУ, 2017. – 180 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/22902/1/zbirnyk.doc

42. Мартинюк В. П. Теоретичні засади забезпечення фінансової безпеки / В. П. Мартинюк, О. В. Баранецька // Srpsko Razvojno Udruženje: Međunarodni naučni zbornik III. – Вацькі Petrovac, 2016. – S. 135 – 151.

43. Мартинюк В. П. Фінансова безпека: навч. посіб. / Мартинюк Володимир, Зволяк Ян, Баранецька Ольга. – Тернопіль: Вектор, 2016. – 264 с.

44. Марцин, В.С. Особливості формування цінової стратегії підприємства та оцінка етапів її моніторингу / В.С. Марцин // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. – 2013. – Вип. 1 (99). – С. 432-441.

45. Міокова, Г. І. Контроль за якістю прибутку / Г. І. Міокова, О. В. Яцун // Наукові записки : зб. наук. пр. - Кіровоград : КНТУ, 2011. - Вип. 11, ч. 1. - С. 151-154. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/4798>

46. Мочерний С. В. Економічна теорія : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2001. – 656 с.

47. Мухин С. А. Прибыль в новых условиях хозяйствования / С. А. Мухин. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 144 с.

48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1

«Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (із змінами та доповненнями).

49. Обушак, Т. А. Сутність фінансового стану підприємства / Т. А. Обушак // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 9. – С. 92–98.

50. Олійничук О. І. Архітектоніка системи економічної безпеки підприємства: економіко-процесний підхід / О. І. Олійничук // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 10. – С. 434-438. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-10-2016/18-vipusk-10-kviten-2016-r/1919-olijnichuk-o-i-arkhitektonika-sistemi-ekonomichnoji-bezpeki-pidpriemstva-ekonomiko-protsesnij-pidkhid>

51. Особливості оподаткування акцизним податком операцій з переміщення виробником підакцизних товарів з місця виробництва на інший склад або з одного складу на інший [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://if.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-228734.html>

52. Павленко, А. Ф. Маркетингова політика ціноутворення: монографія / А. Ф. Павленко, В. Л. Корієв. – К.: КНЕУ, 2004. – 332 с.

53. Партин Г. О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства / Г. О. Партин // Фінанси України. – 2007. – №11. – С. 124-133.

54. Пархоменко В. М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві / В.М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №4. – С. 2-6.

55. Пилипенко О.О. Управління витратами на сучасних підприємствах / О.О. Пилипенко // Формування ринкових відносин в Україні. — № 12. — 2008. — С. 8—9.

56. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI.

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

58. Портнова Г. О. Фінансова безпека підприємств: сучасні погляди

щодо сутності та оцінки / Г. О. Портнова, В. М. Антоненко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – № 1. – С. 345–355.

59. Прибуток від реалізації продукції та його формування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://studfiles.net/preview/6308860/page:21/>

60. Прус О. М. Інформаційні технології економічної безпеки бізнесу: монографія / О. М. Прус // Збірник тез доповідей науково-практичної конференції «Сучасні детермінанти економічного розвитку України та світу»; Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту ТНЕУ. – 2017. – С. 27-29.

61. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.

62. П'ятак, І.В. Ціноутворення та фактори впливу на становлення цінової політики / І.В. П'ятак // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2012. – № 4 (20). – С. 130-134.

63. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг / К. Редченко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.management.com.ua/finance/fin036.htm>

64. Рожелюк В. М. Стратегія формування собівартості продукції в інформаційній системі підприємства / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://library.tneu.edu.ua>.

65. Роль системи управління витратами в забезпеченні ефективності діяльності підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buklib.net/books/25382>.

66. Ромашко О. М. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в системі економічної безпеки підприємства / О.М. Ромашко // Вчені записки Університету «КРОК». – 2013. – №33. – С.205-212.

67. Савченко С. І. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат / Савченко С. І. // Вісник ЖДТУ. – 2006. – №3 (37). – С. 97-106.

68. Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія / М. Скрипник // Економічний аналіз. – 2010. – №7. – С.339-341.

69. Скрипник М. І. Життєвий цикл та методи калькулювання за стадіями / М. І. Скрипник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_1/24.pdf

70. Славников Д.В. TARGET COSTING как метод целевого стратегического управления затратами [Електронний ресурс], Режим доступу: <http://www.dis.ru/library/manag/archive/2005/6/3939.html>.

71. Собчишин Г. Б. Особливості планування виробничої програми на підприємстві / Г. Б. Собчишин // Збірник тез доповідей науково-практичної конференції «Сучасні детермінанти економічного розвитку України та світу»; Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту ТНЕУ. – 2017. – С.40-41.

72. Таргет-костинг // Финансовая энциклопедия. – [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.financialguide.ru/encyclopedia/target-costing>

73. Управління фінансово-економічною безпекою : навчальний посібник / [О.А. Кириченко, С.М. Лаптев, П.Я. Пригунов, О.І. Захаров та ін.] ; за ред. В.С. Сідака. – К. : Дорадо-Друк, 2010. – 480 с.

74. Управлінський облік : навчальний посібник / за ред. В.М. Добровського. – Вид.2-ге, без змін. – К. : КНЕУ, 2008. – 278 с.

75. Фаріон І. Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік: Підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2012.

76. Федішин М.П. Актуальні аспекти планування грошових потоків підприємств у сучасних умовах господарювання / М.П. Федішин // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – №3. – С. 26-28.

77. Філінков О. М. Про співвідношення змісту категорій «витрати виробництва», «затрати», «собівартість» / О. М. Філінков // Економічна теорія. – 2008. - №4. – С. 12-17.

78. Фінанси підприємств: навчально-методичний комплекс з вивчення дисципліни для студентів денної та заочної форм навчання галузі знань 0503

«Економіка та підприємництво» / О.Р. Квасовський, В.В. Костецький, І.Ф. Стефанів. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 332 с.

79. Фінансова безпека підприємства: навч. посіб. / Т. Б. Кузенко, Л. С. Мартюшева, О. В. Грачов, О. Ю. Литовченко. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. – 304 с.

80. Фінансова безпека в системі забезпечення національних економічних інтересів: проблеми і перспективи: Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції, 26 – 28 травня 2016 р. – Полтава: ПолтНТУ, 2016. – 250 с.

81. Фоменко А. В. Фінансова безпека підприємства: адаптація поняття до сучасних умов розвитку економіко-правової держави / А.В.Фоменко // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2010. - № 29. – С. 182-184.

82. Шматковська Т. Альтернативні варіанти вибору методів калькулювання собівартості за стадіями життєвого циклу продукції в системі управління необоротними активами підприємства на інноваційних засадах / Т. Шматковська // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. - 2016. - № 1. - С. 189-203. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nv_2016_1_16.