

**Київський національний торговельно-економічний  
Кафедра готельно-ресторанного бізнесу**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**СТРАТЕГІЯ УПРАВЛІННЯ  
ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ  
БАЗИ ВІДПОЧИНКУ «ГОЛУБЕ ОЗЕРО»  
м. Овруч , Житомирська обл.**

Студента 2 курсу, 5м групи  
спеціальності 073  
«Менеджмент»  
спеціалізації  
«Готельний і ресторанний  
менеджмент»

Романенко  
Івана Андрійовича

---

*підпис  
студента*

Науковий керівник  
д.е.н., проф.

Блакита Ганна  
Владиславівна

---

*підпис  
керівника*

Гарант освітньої  
програми  
д.е.н., проф.

Ведмідь Надія  
Іванівна

---

*підпис  
гаранта*

Київ 2019

**ЗМІСТ**

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРИТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ СУБ'ЄКТА ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ	5
1.1. Аналітичний огляд літературних джерел	5
1.2. Методологічні засади формування стратегії управління витратами	10
РОЗДІЛ 2. ДІАГНОСТИКА СТРАТЕГІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ БАЗИ ВІДПОЧИНКУ «ГОЛУБЕ ОЗЕРО»	19
2.1. Стратегічний аналіз діяльності бази відпочинку	19
2.2. Визначення впливу чинників на реалізацію стратегії управління витратами	28
2.3. Оцінка результативності діючої стратегії управління витратами	37
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СТРАТЕГІЇ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ БАЗИ ВІДПОЧИНКУ «ГОЛУБЕ ОЗЕРО»	46
3.1. Обґрунтування програми заходів з реалізації стратегії управління витратами	46
3.2. Прогнозування результативності реалізації стратегії управління витратами	52
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	62
ДОДАТКИ	68

## ВСТУП

**Актуальність даної теми.** Критерієм ефективності управління операційними витратами традиційно виступає мінімізація рівня витратомісткості операційної діяльності, але зниження рівня витратомісткості за сучасних умов господарювання для багатьох підприємств вже досягло граничного рівня. Тому головним завданням при управлінні операційними витратами є визначення такого їх рівня, який би забезпечив раціональне використання існуючих можливостей і дозволив збільшити прибуток підприємства. У зв'язку з цим існує об'єктивна необхідність у формуванні системи управління операційними витратами, яка дозволить забезпечити збільшення прибутку підприємства за рахунок наявних фінансових ресурсів.

Питання щодо стратегічного управління витратами є достатньо новими для вітчизняної економіки, а тому серед літературних джерел переважають дослідження зарубіжних авторів. Найбільш актуальні аспекти даного проблемного питання знайшли відображення в трудах В. Говіджана, К. Друри, Е. Майера, Р. Мана, М. Портера, Д.Г. Сігела, Д. Дж. Шанка, Дж. К. Шима та ін.. Серед вчених авторів ближнього зарубіжжя, які працюють за темою стратегічного управління витратами, можна виділити В.П. Кустарева, О.Г. Печеніцину, М.М. Артемову, А.И. Зарудневу, Г.С. Мерзликину, Г.І. Хотинську та ін.. В роботах вітчизняних авторів, таких як С.Ф. Голов, П.Й. Атамас, Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін та ін., питання щодо стратегічного управління витратами зустрічаються в контексті загального управління витратами або в контексті стратегічного обліку в системі стратегічного управління підприємством.

**Метою роботи** – дослідження теоретичних засад формування та реалізації стратегії управління витратами та розроблення рекомендацій щодо її імплементації в діяльності суб'єкта готельного бізнесу.

Відповідно до мети поставленні наступні **завдання**:

- провести аналітичний огляд літературних джерел;

- розглянути методологічні засади формування стратегії управління витратами;
- провести стратегічний аналіз діяльності бази відпочинку;
- визначити вплив чинників на реалізацію стратегії управління витратами;
- оцінити результативність діючої стратегії управління витратами;
- обґрунтувати програму заходів з реалізації стратегії управління витратами;
- розробити прогнозування результативності реалізації стратегії управління витратами;

**Об'єктом дослідження** є процес формування і реалізації стратегії управління операційними витратами суб'єкта готельного бізнесу.

**Предметом дослідження** є теоретичні, методологічні та практичні аспекти формування стратегії управління операційними витратами бази відпочинку.

**Методи дослідження** складають сукупність прийомів і принципів наукового дослідження: аналітичний і логічний (виявлення теоретико-методичних проблем управління комерційною діяльністю підприємства), системний підхід, метод аналогій, основні положення теорії систем, методи експертних оцінок (оцінка лінгвістичних показників, формування бази даних).

**Інформаційною основою дослідження** є праці вітчизняних та зарубіжних вчених, монографії, збірки наукових праць, статті у фахових наукових виданнях, матеріали наукових конференцій, законодавчі та нормативні акти України, Кабінету Міністрів України, офіційні статистичні дані, фінансова звітність підприємства.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає у формуванні та запровадженні стратегії диверсифікації, що включає запровадження оптимізації витрат, що в комплексі запропонованих рекомендацій підвищить ефективність формування стратегії управління витратами.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРИТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ СУБ'ЄКТА ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ

#### 1.1. Аналітичний огляд літературних джерел

Стратегія є однією з основних складових стратегічного управління, а її вибір і реалізація становлять суть такого управління. За свою відносно коротку 50-річну історію теорія стратегічного управління підприємствами стала одним з найбільш динамічно розвинутих і найсуперечливіших розділів управлінських і соціальних наук. Це можна пояснити тим, що предмет цієї сфери наукових знань, який полягає в дослідженні природи і механізмів забезпечення довгострокового стійкого ринкового успіху в бізнесі, має ключове значення для розуміння рушійних сил економічного росту не тільки окремих підприємств, а й усього суспільного розвитку.

Стратегія, в перекладі із старогрецького — мистецтво управління військами, направлене на досягнення перемоги над ворогом. По суті кажучи, відзначає М. Книш [36, с.47], головна мета будь-якої стратегії — пошук способів мобілізації ресурсів компанії і забезпечення високого морального духу співробітників, необхідних для перемоги над конкурентами, та їх практична реалізація.

У контексті такого розуміння «стратегія» використовується також у теорії дослідження операцій, де вона визначається як «план дій у конкретній ситуації, яка залежить від вчинків опонентів» [2, с. 78].

У результаті такого аналізу названі автори роблять висновок про те, що практично всі наведені визначення стратегії використовують принцип «вирішення проблем»; стверджують, що на сьогоднішній момент адекватнішою є формула «рішення суперечностей» і пропонують наступне визначення: "стратегія це спосіб реалізації підприємством своїх інтересів, який визначає його поведінку в рамках параметрів, які характеризують

суперечності, породжувані взаємодією підприємства і ринкового середовища, а також взаємодією внутрішніх компонентів підприємства, що знаходяться на різних стадіях свого життєвого циклу» [48, с. 130]. Це дає можливість встановлювати орієнтири, правила, звужує варіанти вибору поведінки для вирішення суперечностей у рамках заданих обмежень, а також виконує роль засобу координації всіх ієрархічних рівнів підприємства і виступає, таким чином, як управлінський інструмент системи менеджменту [26, с.112].

Прихильниками поняття стратегії як програми, плану є більшість учених – економістів, вони описують стратегію, як логічний, поетапний процес, результатом якого стає розробка офіційного планового документу, який являється певним керівним положенням щодо реалізації довгострокових намірів підприємства. Такий підхід щодо визначення змістовної сутності стратегії виявився більш розповсюдженим серед сучасних російських і українських вчених, що можна пояснити двояко:

По-перше, певні науковці тяжіють до екстраполяції в сучасні умови планових основ управління довгостроковим розвитком господарюючих суб'єктів, сформованих ще за часів командно-адміністративної системи.

По-друге, на пострадянському просторі виявляється значна прихильність вчених науковим надбанням стратегічних шкіл дизайну і планування.

Стратегія – генеральний план дій, який визначає пріоритети стратегічних задач, ресурси і послідовність кроків для досягнення стратегічних цілей [21, с. 133].

Українські вчені науковці ще більше розширили трактування стратегії на основі ресурсно-компетенційного підходу. Стратегія являє собою таке поєднання (відповідність) ресурсів і навичок (у стратегічному управлінні під навичками слід розуміти компетенції – авт.) організації, з одного боку, і можливостей і ризику, що виходять з навколишнього середовища, з іншого боку, що діють у сьогоденні і майбутньому, при яких організація сподівається досягти своєї основної мети” [31, с.10].

Стратегія підприємства завжди повинна бути націлена на отримання певного результату, який очікується від її реалізації, а результативність є одним з найважливіших принципів стратегічного управління. Саме тому, в процесі дослідження наукових інтерпретацій поняття “стратегія” важливого значення набуває критична оцінка загального результату, який вкладається різними вченими у визначення змісту цієї економічної категорії.

З нашої точки зору, найбільш відображає суть стратегії визначення А. Томпсона і Дж. Стрікланда, яке визначає стратегію як план управління підприємством, оскільки вона більшою мірою є категорією менеджменту.

З точки зору зазначених авторів, сутність стратегії як наміру набагато ширша, ніж вираз намірів, спрямованих на розподіл ресурсів між підрозділами бізнесу і підприємства. Сфера стратегії в ширшому сенсі відноситься до уміння бачити і до стимулювання стратегічного мислення. Таким чином, стратегія розглядається як аналіз і синтез дій: дослідження - створення стратегії - реалізація стратегії. Тобто, спочатку з окремих досліджених елементів створюється стратегія, а потім розкладається на дії після її досягнення - зміні досліджених елементів. Отже, основний акцент у даних визначеннях зроблено на тому, що основою стратегії є дія, діяльність.

Такі автори, як Еткінсон Дж., і Уїлсон Й., є прихильниками трактування стратегії як наміру, тобто прагнення виконати або завершити певну дію, що за своєю суттю відображає виділений інший підхід до трактування стратегії. Дане посилення виходить з етимології поняття «намір». «Намір - це усвідомлено-мотиваційне прагнення суб'єкта, його самонастроєність, самообільність і самовирішеність репродукувати, виконати. Завершити ту або іншу дію, згідно з заплановано-наміченою програмою ... на досягнення - реалізацію значущо-онтологічного ... результату» [5. с. 274]. Узагальнення вище наведених точок зору дозволяє нам прийти до висновків: стратегія є поняттям багатогранним і трактувати його з погляду будь-якого одного аспекту некоректно; стратегія повинна

припускати напрям дії (план, програму), саму дію (реалізацію заходів та процедур) і мету (заздалегідь сформульований результат).

Розглядаючи класифікацію стратегій, можна виділити три групи:

Стратегію як систему планування (включає все, що стосується розумового процесу, тобто безпосередньо розробки стратегії як плану або намірів). Сюди, на нашу думку, слід віднести стратегію як процес осмислення, формальний процес, аналітичний процес, процес передбачення, ментальний процес.

Стратегію як систему дій, діяльності (включає все, що стосується реалізації вже розробленої стратегії, тобто процес ведення переговорів, колективний процес).

Стратегію як результат (включає все, що стосується результату дій: процес, що розвивається, реактивний процес, процес трансформації).

Аналіз різних підходів авторів до трактування поняття «стратегія» дозволяє нам детальніше узагальнити отримані результати, визначити відмінності в підходах, а також зробити ряд висновків.

Як відзначають інші науковці підходи до формування стратегії підприємства, запропоновані різними авторами, «пройшли еволюцію від обліку матеріальних ресурсів підприємства до виявлення потенціалу стратегії» [32, с. 45].

Стратегія – це констатація наміру, який визначає засоби для досягнення цілей, пов'язаного з довгостроковим розподілом значних ресурсів компанії, з гнучкою відповідністю цих ресурсів і здатностей особливостям зовнішнього оточення [4, с. 39].

Як показали дослідження, переважна більшість науковців результатом реалізації стратегії вбачають якісні зміни параметрів господарської діяльності підприємства. Багато вчених, на нашу думку, занадто спрощено трактують результат реалізації стратегії, як досягнення поставленої мети або цілей. Як вже відмічалось, велика кількість вчених першочергову увагу приділяють конкурентному контексту стратегії, а тому і головним



результатом її реалізації вважають отримання підприємством стійких конкурентних переваг.

Таким чином, стратегію в цілому можна розглядати як перспективу в процесі визначення ключових стратегічних питань і чинників успіху, при цьому схвалювані стратегічні рішення повинні бути направлені на створення значного і довгострокового впливу на поведінку й ефективність підприємства і сприяти досягненню його мети.

У зв'язку з цим, цікавою є точка зору В. Герасимчука, який виділяє наступні характерні риси стратегії (рис. 1.1).



Рис. 1.1 Характерні риси стратегії за В. Герасимчуком

До складових стратегії підприємства В. Герасимчук відносить інтенсивний, інтеграційний і диверсифікований розвиток. Але, в рамках даних альтернатив стратегій розвитку слід зазначити, що їх складові істотно відрізняються, хоч і призводять до одного результату - якісного або кількісного розвитку підприємства

Знані сьогодні вчені Л. Фаей і Р. Рендел, які доречі, є авторами одного з найпопулярніших курсів МВА по стратегічному менеджменту,

відзначають два головні елементи, зміни у взаємовідносинах з якими є запорукою конкурентного успіху. Вони зазначають: “Стратегія – це засіб, за допомогою якого змінюються взаємовідносини організації з партнерами і конкурентами. За рахунок цього вона отримує конкурентні переваги” [12, с. 31].

Не зупиняючись докладно на характеристиці кожного з них, відзначимо, що дана класифікація стратегій і альтернатив розвитку підприємства свідчить про те, що хоча автор і вважає маркетингові стратегії функціональними, проте їм відводиться домінуюча роль у розвитку підприємства.

З огляду на проведене дослідження сучасних наукових інтерпретацій ключового поняття «стратегія», вважаємо за необхідне ще раз наголосити на багатогранній і досить суперечливій сутності та змістовному наповненні цієї економічної категорії. Зважаючи на усі виявлені переваги і приховані обмеження різних наукових дефініцій слід погодитись з тим, що в сучасних умовах підвищеної турбулентності і мінливості зовнішніх умов господарювання це поняття слід розглядати комплексно і системно.

## **1.2. Методологічні засади формування стратегії управління витратами**

Процес управління витратами - це багатопрофільний процес, що охоплює всі аспекти господарської діяльності, починаючи з постачання і закінчуючи реалізацією та отримання прибутку. Прибуток найбільш повно відображає фінансовий результат підприємницької діяльності і забезпечує соціально-економічний розвиток підприємства. На величину прибутку впливає сукупність багатьох факторів, які необхідно враховувати в процесі управління. Серед факторів впливу на операційний прибуток чільне місце належить витратам на виробництво і реалізацію продукції. До складу операційних витрат входять: собівартість реалізованої продукції,

адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [18, с.43].

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції є найбільш важливими ознаками класифікації. Так, витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів).
- Оплата праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства).
- Відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; величина відрахувань встановлюється у відсотках від витрат на оплату праці).
- Амортизація основних засобів і нематеріальних активів (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних засобів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів).

Інші операційні витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, сума фінансових санкцій тощо). Проте, класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції, встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції - в залежності від їх призначення і місця виникнення.

Собівартість реалізованої продукції включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та виробничі накладні витрати. Прямі витрати змінюються пропорційно або майже пропорційно до обсягів виробництва. Накладні виробничі витрати

включають витрати допоміжних матеріалів, на оплату праці управлінського та обслуговуючого виробничого персоналу, на виконання робіт, пов'язаних із ремонтом обладнання тощо. Таким чином, до складу собівартості готової продукції не зараховують управлінські витрати загальногосподарського характеру. Собівартість реалізованої продукції визначається за формулою:

$$\text{Срп} = \text{Зп} + \text{Стп} - \text{Зк}, \quad (1.1)$$

де Срп — собівартість реалізованої продукції; Стп — собівартість продукції; Зп та Зк — собівартість залишків готової продукції на складі на початок і кінець звітного періоду.

У свою чергу, собівартість продукції визначається за формулою:

$$\text{Стп} = \text{Знзв}_\text{п} + \text{ВВ} - \text{Знзв}_\text{к} \quad (1.2)$$

де  $\text{Знзв}_\text{п}$ ,  $\text{Знзв}_\text{к}$  — залишки незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду; ВВ — витрати на виробництво у звітному періоді.

Отже, собівартість продукції є одним із елементів внутрішньогосподарського управління.

Через механізм оцінювання вартості запасів, що списуються на собівартість продажу, фінансовий менеджер формує операційний прибуток, управляючи витратами. Для визначення собівартості реалізованої продукції використовується така математична формула:

$$\text{Срп} = \text{Зп} + \text{Зм} + \text{ЗП} + \text{НВ} - \text{Зк} \quad (1.3)$$

де Зп — запаси на початок звітного періоду; Зм — вартість закуплених запасів сировини, матеріалів протягом звітного періоду; ЗП — пряма заробітна плата з нарахуваннями; НВ — накладні витрати; Зк — запаси на кінець періоду.

Адміністративними є витрати, пов'язані із обслуговуванням виробництва і управлінням на рівні всього підприємства. До адміністративних витрат належать: загальні та корпоративні витрати; витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського

призначення; винагороди за професійні послуги; витрати на зв'язок; амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством; плата за розрахунково-касове обслуговування; інші витрати адміністративного призначення [32, с.51].

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції: витрати пакувальних матеріалів; витрати на ремонт тари для зберігання продукції; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг; витрати на транспортування і страхування готової продукції та інші послуги; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт, послуг [19, с.187].

До інших операційних витрат належать: собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні (безнадійні) борги; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані екологічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат та інші [19, с.187].

Отже, під операційними витратами розуміють виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності підприємства. До операційних витрат відносять адміністративні (загальногосподарські) витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих виробничих запасів, визнані економічні санкції, втрати від операційних курсових різниць, безнадійні борги тощо.

Аналіз літературних джерел щодо визначення стратегічного управління витратами підприємства показав, що існують різні варіанти конструктивних визначень цього поняття. Думки різних авторів щодо стратегічного

управління витратами подано в Додаток А. Управління витратами - це процес цілеспрямованого формування усіх видів витрат про постійному контролю їх рівня та стимулювання їх зниження [48, с. 25]. Теоретичний матеріал, який міститься в табл. 1.2, дозволяє в якості напрямів методологічного дослідження виділити три підходи щодо визначення стратегічного управління витратами: обліковий, процесний та аналітичний. В свою чергу кожний з підходів в своєму складі містить певний перелік концепцій стратегічного управління витратами.

У наукових працях як зарубіжних, так і вітчизняних авторів в межах облікового підходу пропагується концепція, за якою під стратегічним управлінням витратами розуміється аналітична система, призначенням якої є забезпечення певного співвідношення значимої управлінської облікової інформації зі стратегією підприємства за для обслуговування процесу прийняття управлінських рішень [35, с. 25].

Система управління витратами, як і будь - яка система управління складається з двох підсистем: тієї, яка управляє (суб'єкти управління), і тієї, якою управляють (об'єкти управління). Функціональний аспект є первинним. Як уже зазначалось, у вітчизняній практиці управління витратами вирізняють декілька основних функцій: планування, калькулювання, облік, нормування й аналіз. Деякі вчені, наприклад, П. Лабзунов пропонують більш широкий перелік: контроль, аналіз, мотивація, організація, планування, калькуляція, облік, координація [24, с. 119].

Враховуючи зарубіжний досвід [12,18,35], пропонується для операційних витрат доповнити наведений вище перелік такими функціями: нормування, прогнозування, бюджетування, стратегічне управління, й оптимізація. Крім того, при реалізації процедур моніторингу функцій управління використовувати інструментарій контролінгу та бенчмаркінгу. Контролінг дозволить оцінити стан виконання планових бюджетів витрат як на стратегічному, так і оперативному рівнях. Бенчмаркінг - це методика та технологія системного порівняння елементів ефективності, надійності,

стійкості, гнучкості економічної системи та ресурсної підсистеми логістичного утворення з іншими елементами ланцюга створення цінності, розглядається як постійний і систематичний процес вивчення та адаптації прогресивних методів управління витратами і дає можливість оцінити ефективність цього процесу [45, с. 209].

У системі управління витратами виокремлюють аспекти: функціональний, організаційний та мотиваційний [7, с. 54]. Функціональний аспект є первинним. У контурі загального циклу управління витратами взаємозв'язок основних функцій має вигляд наочно зображений на рис. 1.2.

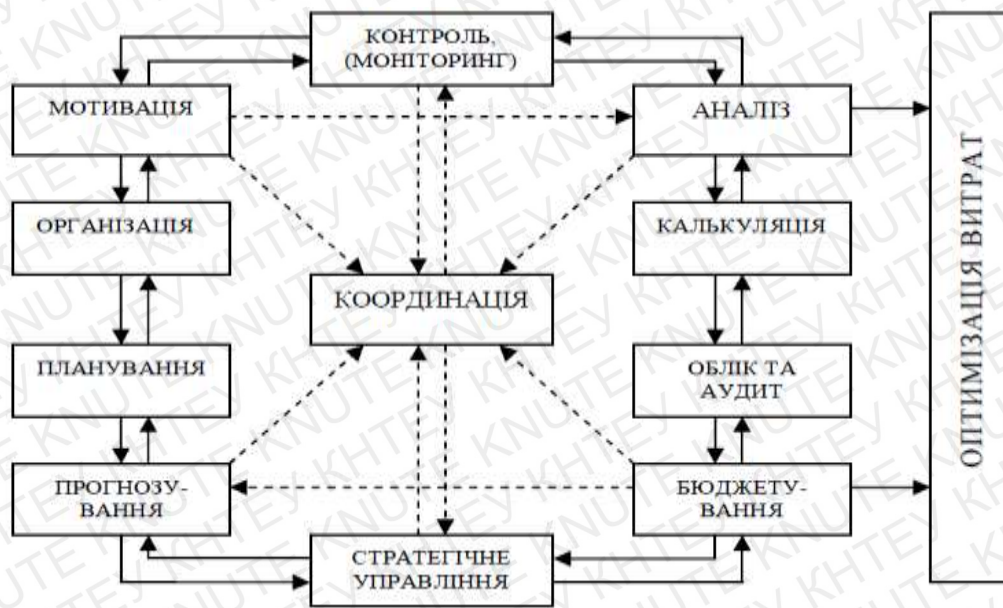


Рис. 1.2 Механізм управління операційними витратами підприємства

Як видно з рис. 1.2, управління витратами повинно проводитись на стратегічному, тактичному та оперативному рівнях. Передбачені функції управління витратами є комплексними і повинні реалізовуватись в рамках визначеної системи в певній послідовності. Обсяг та трудомісткість робіт з управління витратами залежить не лише від характеру господарської діяльності, а визначається в першу чергу змістом функціональних систем, їх стратегій та роллю в реалізації відповідних бізнес-стратегій логістичного утворення. Функції управління витратами являють собою певний управлінський цикл і не можуть здійснюватись відокремлено від інших

менеджерських задач суб'єкта господарювання. Запропоновані функції звичайно взаємопов'язані між собою, тому для управління витратами загальне правило полягає в тому, що для забезпечення успішної господарської діяльності логістичне утворення повинно здійснювати всі основні функції системи управління. Точкою відліку при реалізації указаних функцій повинні стати центри відповідальності, або інші визначені елементи. Організаційний аспект системи управління витратами пов'язаний із визначенням місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотриманням та розробленням ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків працівників, які виконують комплекс робіт функціонального аспекту механізму управління витратами. Центри відповідальності - найважливіші й характерні чинники системи управління й контролю над споживанням ресурсів логістичного утворення. Вони дають змогу відстежувати фінансові результати і пов'язувати досягнення з діяльністю конкретних співробітників. Логістичне утворення в поточному періоді може бути в цілому економічно стійким і ефективним, але окремі його операційні підрозділи з часом можуть суттєво змінити цю позитивну картину через неефективне управління витратами.

З позиції процесного підходу від стратегічного управління витратами напряду будуть залежати результати діяльності підприємства. І саме це наразі показує вузькість цього підходу. В залежності від кон'юнктури галузевого ринку, результати можуть бути або недосяжними (підприємство не може реалізувати все продукцію, що виробляє), або недостатніми (попит на поточний момент перевищує пропозицію). А тому в роботі О.Г. Печеніциної, пропонується концепція, за якою більшою мірою має враховуватися стратегічна складова управління підприємством. Реалізація цієї концепції дозволяє більш чітко виділити сутність стратегічного управління витратами, яке розуміється авторкою як діяльність з планування, організації, координації, стимулювання економії, обліку та аналізу затрат, що



задано цільовим положенням підприємства в галузі та задачами зростання його конкурентоспроможності в перспективі [44, с. 9].

В роботі Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорєлова, Л.Ю. Хлап'юнова, Г.А. Макухіна зазначається, що в управлінні витратами основними базовими концепціями є концепція затратоутворювальних чинників; концепція доданої вартості; концепція ланцюжка цінностей; концепція альтернативності затрат; концепція трансакційних затрат; концепція АВС; концепція стратегічного позиціонування [21, с.46]. Управління витратами у межах розглянутих концепцій здійснюється шляхом спільної реалізації сукупності функцій управління. Для реалізації цих функцій використовуються різноманітні методи. В управлінні витратами метод управління розглядається як сукупність прийнятих допущень, цілей і процедур, які призначені для реалізації функцій управління витратами. Методи управління для кожного об'єкта управління є спеціальними й навіть специфічними, а іноді, як у випадку із витратами, унікальними [21, с. 46]. Стратегічне управління витратами, ґрунтується на використанні чотирьох методів: таргет-костинг, бенчмаркінг затрат, LCC-аналіз та метод VCC. Сутність й умови застосування методів стратегічного управління витратами подано в табл. 1.1.

Важливою рисою кожного з пропонованих методів стратегічного управління витратами є обґрунтоване виведення на перше місце аналізу затрат підприємства, інформаційною базою якого є управлінський облік. Однак, застосування вказаних методів у стратегічному управлінні витратами окремо не дасть бажаного результату, тому як кожен з них націлений на відокремлений, тематично обґрунтований аналіз та облік затрат підприємства.

Таблиця 1.1

### Сутність й умови застосування методів стратегічного управління витратами

Метод	Сутність методу	Умови застосування методу
Таргет-костинг	На основі заданої ціни реалізації виробу й бажаної величини прибутку встановлюється цільова собівартість, що надалі забезпечується зусиллями всіх служб підприємства. Забезпечує цільову собівартість на стадії планування продукції. Є інструментом стратегічного управління витратами	Тісна горизонтальна взаємодія між функціональними підрозділами підприємства. Постійне застосування. Організація постійного контролю рівня затрат. Надійність маркетингових прогнозів і правильне позиціонування підприємства на ринку
Бенчмаркінг затрат	Припускає порівняння стану управління витратами на підприємстві з підприємствами-лідерами з метою подальшого прийняття рішень в області управління витратами	Правильний вибір підприємства-еталона. Наявність повної та достовірної інформації про еталонні результати і методи їхнього досягнення
LCC -аналіз	Затрати визначаються на виробництво і продаж конкретного продукту протягом усього його життєвого циклу й надалі зіставляються з відповідними доходами. Застосовується у стратегічному управлінні витратами	Наявність точних і детальних маркетингових описів стану ринку й позиціонування продукції або послуг підприємства. Чітка ідентифікація етапів життєвого циклу продукту
Метод VCC	Розглядає ланцюжок споживчої вартості й передбачає також аналіз затрат, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства. Застосовується у стратегічному управлінні витратами	Відповідність стратегічного позиціонування підприємства особливостям діяльності підприємства і сформованій кон'юктурі ринку. Повне знання кон'юкттури ринку, внутрішніх процесів підприємства, повне уявлення про діяльність господарчих суб'єктів, що взаємодіють з підприємством

Отже, проведений аналіз джерел показав, що, по-перше, немає погодженості між авторами насамперед в питанні первинного визначення поняття «стратегічне управління витратами». Одні трактують його як процес, інші - як діяльність або систему. По-друге, виділяються традиційні та сучасні концепції стратегічного управління витратами. Традиційні концепції здебільшого ґрунтуються на обліковому підході, де поняття стратегічного управління витратами ототожнюються з управлінським обліком або стратегічним управлінським обліком. Головна відмінність сучасних концепцій стратегічного управління витратами від традиційних полягає в принципово іншому світогляді на процес управління витратами.

## РОЗДІЛ 2

### ДІАГНОСТИКА СТРАТЕГІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ БАЗИ ВІДПОЧИНКУ «ГОЛУБЕ ОЗЕРО»

#### 2.1. Стратегічний аналіз діяльності бази відпочинку

В процесі стратегічного аналізу підприємства в першу чергу слід вивчити зміни в складі, структурі активів і дати їм оцінку. Для цього будуть використані дані фінансової звітності бази відпочинку «Голубе озеро». Аналітичний розрахунок, що відображає динаміку та структуру активів, приведений в табл. 2.1, де видно, що за 2018 р. загальна сума активів зросла на 59838,9 тис. грн., що є безперечно позитивною тенденцією.

Структура активів підприємства значно змінилася: основну частку активів становлять оборотні – 61,60% у 2016 р., 76,24% у 2017 та –83,71% у 2018 р., частка оборотних активів зросла на 14,65 пунктів структури протягом 2017 року та 7,47 – протягом 2018 року. Разом з тим відбулося зменшення необоротних активів, що представлені перш за все основними засобами та відстроченими податковими активами.

Дебіторська заборгованість зростала протягом 2017 року та значно зменшилась протягом 2018 року, разом з тим зменшилась її частка у активах з 52,1% у 2016 р. до 7,81% у 2018 р., що є безперечно позитивною тенденцією. Також за досліджуваний період значно збільшилась частка грошових коштів у загальній сумі оборотних активів – з 3,57% у 2016 р., попри 47,88% у 2018 р., таке зростання є безумовно позитивною тенденцією. Отже, протягом досліджуваного періоду майже всі показники істотно збільшились, що свідчить про збільшення обсягів діяльності, ділової активності підприємства, тобто є позитивною тенденцією. Необоротні активи за 2018 рік зросли на 9,35% і на кінець досліджуваного періоду складають досліджуваного періоду також зросли майже в 3 рази у 2017 р. та на 74,90% у 2018 р. і на кінець досліджуваного періоду становлять 499,6% від вартості на початок періоду.

Таблиця 2.1

## Аналіз динаміки та структури активів Базис відпочинку «Голубе озеро»

Показник	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Абс.відх., +/-		Відн.відх., %	
				2017 до 2016	2018 до 2017	2017 до 2016	2018 до 2017
Основні засоби, тис.грн.	16567,0	23739,0	25959,7	7172,0	2220,7	43,29	9,35
у % до валюти балансу	37,88	23,52	16,15	-14,36	-7,38		
Відстрочені податкові активи	226,7	193,9	193,9	-32,80	0,00	-14,47	0,00
у % до валюти балансу	0,52	0,19	0,12	-0,33	-0,07		
Оборотні активи, тис.грн.	26939,7	76937,8	134560,8	49998,1	57623,0	185,59	74,90
у % до валюти балансу	61,60	76,24	83,71	14,65	7,47		
Запаси, тис.грн.:	7684,60	34541,80	48074,90	26857,2	13533,1	349,49	39,18
виробничі запаси, тис.грн.	446,4	363,2	525,1	-83,20	161,90	-18,64	44,58
товари	7238,2	34178,6	47549,8	26940,4	13371,2	372,20	39,12
Запаси у % до оборотного капіталу	28,53	44,90	35,73	16,37	-9,17		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, тис.грн.	14035,5	16012,8	10503,5	1977,3	-5509,3	14,09	-34,41
у % до оборотного капіталу	52,10	20,81	7,81	-31,29	-13,01		
Дебіторська заборгованість за розрахунками, тис.грн.	99,00	14975,90	16357,40	14876,9	1381,5	15027,17	9,22
у % до оборотного капіталу	0,37	19,46	12,16	19,10	-7,31		
Кошти та їх еквіваленти, тис.грн.	962,30	21164,50	64429,90	20202,2	43265,4	2099,37	204,42
у % до оборотного капіталу	3,57	27,51	47,88	23,94	20,37		
Валюта балансу, тис.грн.	43736,7	100914,5	160753,4	57177,80	59838,90	130,73	59,30

Загальна вартість активів зросла майже в 4 рази і на кінець періоду становить 367,5% від початкової. На кінець 2017 р. частка грошових коштів збільшилася до 22,2 %, також зросла частка товарно-матеріальних цінностей до 36,2%, в той час як частка основних засобів та грошових коштів у розрахунках суттєво скоротилася відповідно до 24,9% та 16,8%. Протягом 2018 р. дана тенденція продовжилася: частка грошових коштів збільшилась до 43,2%, частка основних засобів зменшилась до 17,4%, а дебіторської заборгованості до 7,0%, проте частка товарно-матеріальних теж зменшилась до 32,3%. Можна було б вважати позитивним фактом зростання розміру грошових коштів на рахунках підприємства, яке склало 43265,4 тис.грн. Але зважаючи на специфіку діяльності підприємства, особливо у зимовий період на який було складено баланс, цей розмір грошових коштів є недостатнім для фінансування поточних потреб Бази відпочинку «Голубе озеро».

Порівняння розміру грошових коштів із запасами товарно-матеріальних цінностей призводить до висновку про те, що витрачання усіх коштів може призвести до збільшення виробничих та інших запасів лише на третину, а це не обов'язково вплине на підвищення ефективності функціонування підприємства.

Таблиця 2.2

### Динаміка показників майнового стану Бази відпочинку «Голубе озеро»

Показники	2016	2017	2018	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп приросту, %	
				2017 до 2016	2018 до 2017	2017 до 2016	2018 до 2017
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,082	0,248	0,331	0,166	0,083	203,13	33,47
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,918	0,752	0,669	-0,166	-0,083	-18,10	-11,04
Коефіцієнт амортизації нематеріальних активів		0,333	0,788	0,333	0,455		136,36
Коефіцієнт придатності нематеріальних активів		0,667	0,212	0,667	-0,455		-68,18
Коефіцієнт зносу операційних необоротних активів	0,082	0,248	0,331	0,166	0,083	203,14	33,48
Коефіцієнт придатності операційних необоротних активів	0,918	0,752	0,669	-0,166	-0,083	-18,10	-11,04

Негативно слід оцінити й зростання дебіторської заборгованості у 2017 р., а, отже, й роботу підприємства з боржниками, більшість з яких – це отримувачі кредитів на купівлю товарів. Проте, у 2018 р. внаслідок скорочення кредитів дебіторська заборгованість підприємству зменшилась на 5509,3 тис.грн., що безперечно є позитивною тенденцією, бо саме неефективна робота із погашення дебіторської заборгованості суттєво знижує фінансові можливості підприємства із оновлення основних засобів та створення достатніх виробничих запасів, що дало б змогу підвищити якість продукції власного виробництва.

Треба звернути увагу ще на одну особливість майна підприємства. Первинна вартість основних засобів, які має у власності Бази відпочинку «Голубе озеро» станом на 1.01.2017 р. складала 18042,9 тис.грн., а знос дорівнював 1475,9 тис.грн. (коефіцієнт придатності дорівнював 0,92), а вже станом на 1.01.2018 р. первинна вартість основних засобів дорівнювала 31566,2 тис.грн. при розмірі зносу у 7827,2 тис.грн. (коефіцієнт придатності дорівнює 0,75), станом на 1.01.2011 р. первинна вартість основних засобів дорівнювала 38801,2 тис.грн. при розмірі зносу у 12841,5 тис.грн. (коефіцієнт придатності дорівнює 0,67). Відмітимо, що основні фонди підприємства поповнювалися виключно шляхом придбання обладнання, яке вже було у користуванні, а за власні кошти придбання нових основних засобів не фінансувалося. Коефіцієнт придатності нематеріальних активів у 2017 р. склав 66,7%, а у 2018 р. – 21,2%. Загальний коефіцієнт придатності необоротних активів на підприємстві збігається з коефіцієнтом придатності основних засобів, так як частка нематеріальних активів дуже маленька в структурі необоротних активів.

Проаналізуємо динаміку та структуру джерел фінансування Бази відпочинку «Голубе озеро», розрахунки наведено в табл. 2.3

Таблиця 2.3

**Динаміка джерел фінансування Базид відпочинку «Голубе озеро», тис.грн.**

Джерела коштів	2016	2017	2018	Абс. відх., +/-		Відн. відх., %	
				2017 до 2016	2018 до 2017	2017 до 2016	2018 до 2017
I. Власний капітал	884,1	791,7	10795,2	-92,4	10003,5	-10,5	1263,5
Зареєстрований капітал	300,0	300,0	300,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Резервний капітал	29,2	35,7	35,7	6,5	0,0	22,3	0,0
Нерозподілений прибуток	554,9	456,0	10459,5	-98,9	10003,5	-17,8	2193,8
II. Забезпечення наступних витрат і платежів	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		
III. Довгострокові зобов'язання	3345,5	8027,4	5140,9	4681,9	-2886,5	139,9	-36,0
IV. Короткострокові зобов'язання	27409,4	67270,0	140938,8	39860,6	73668,8	145,4	109,5
Короткострокові кредити банків	0,0	1,0	2,0	1,0	1,0		100,0
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	25701,4	66026,6	138155,9	40325,2	72129,3	156,9	109,2
Поточні зобов'язання за розрахунками:	746,1	864,3	1301,9	118,2	437,6	15,8	50,6
Інші поточні зобов'язання	961,9	378,1	1479,0	-583,8	1100,9	-60,7	291,2
V. Доходи майбутніх періодів	630,0	0,0	80,2	-630,0	80,2	-100,0	
Пасиви разом	43736,7	100914,5	160753,4	57177,8	59838,9	130,7	59,3

Як видно з наведених даних в табл. 2.3, протягом досліджуваного періоду чітку тенденцію до зростання виявили наступні статті пасиву: короткострокові зобов'язання; у складі короткострокових зобов'язань стабільно зростали поточні зобов'язання за розрахунками та стрімко збільшувалася кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги; короткострокові кредити банків за досліджуваний період зросли. Інші статті не виявили чітких тенденцій. Так, наприклад нерозподілений прибуток: скоротився на 17,8% за 2016-2017 рр. та зріс майже у 22 рази 2018 до 2017 рр. Відповідно змінювався і обсяг власного капіталу, у структурі якого саме нерозподілений прибуток є основним елементом. Другим за обсягами джерелом фінансування на досліджуваному підприємстві є довгострокова заборгованість. На долю власного капіталу припадає вкрай незначна вага у

структурі джерел фінансування. Це підтверджують розрахункові показники структури капіталу підприємства. Як видно з даних, основу джерел фінансування Бази відпочинку «Голубе озеро» складають короткострокові зобов'язання (від 63 до 88% протягом 2016-2017 рр.) та довгострокові зобов'язання (від 3,2 до 7,9% протягом 2016-2018 рр.). Більше 95% даної кредиторської заборгованості складає заборгованість перед банком «Аваль».

Таблиця 2.4

**Аналіз структури джерел фінансування  
Бази відпочинку «Голубе озеро», %**

Показники	2016	2017	2018	Абс. відх., +/-	
				2017 до 2016	2018 до 2017
I. Власний капітал	2,02	0,78	6,72	-1,24	5,93
Зареєстрований капітал	0,69	0,30	0,19	-0,39	-0,11
Резервний капітал	0,07	0,04	0,02	-0,03	-0,01
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1,27	0,45	6,51	-0,82	6,05
II. Забезпечення наступних витрат і платежів	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
III. Довгострокові зобов'язання	7,65	7,95	3,20	0,31	-4,76
IV. Короткострокові зобов'язання	62,67	66,66	87,67	3,99	21,01
Короткострокові кредити банків	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	58,76	65,43	85,94	6,66	20,51
Поточні зобов'язання за розрахунками:	1,71	0,86	0,81	-0,85	-0,05
Інші поточні зобов'язання	2,20	0,37	0,92	-1,82	0,55
V. Доходи майбутніх періодів	1,44	0,00	0,05	-1,44	0,05
Пасиви разом	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00

Спостерігається чітка тенденція до зростання ваги короткострокових зобов'язань у структурі капіталу підприємства, що є прямою загрозою його фінансової стійкості та за умови продовження тенденції загрожує підприємству банкрутством. Основним джерелом формування власних фінансових ресурсів є балансовий прибуток. Базою для аналізу балансового прибутку будь-якого підприємства служить сума балансового прибутку, зафіксована у балансі доходів і видатків. Виконання планових показників щодо одержання прибутку аналізується за його складовими частинами: прибутку від реалізації основної продукції, прибутку від іншої реалізації, прибутків (збитків) від позареалізаційних операцій (з виділенням таких, які



не пов'язані з основною діяльністю підприємства, наприклад, прибутки від володіння корпоративними правами, від одержаних відсотків на вкладені кошти в облігації тощо). Експрес-аналіз фінансового стану підприємства дозволяє оцінити його ліквідність та платоспроможність. Для цього спершу слід згрупувати активи за ступенем ліквідності та пасиви за строком сплати. Згруповані активи та пасиви по роках зводимо до табл. 2.5. Аналізуючи дані таблиці, можна зробити висновки, що у 2016 р. підприємству загрожувала втрата платоспроможності у середньостроковій перспективі, оскільки показник П2 значно перевищував показник А2. Натомість співвідношення пар показників А1-П1 та А3-П3 не виявили резервів для покриття дефіциту між А2 та П2. У 2017 р. дана погроза втрати платоспроможності у середньостроковій перспективі лише підсилилася, про що свідчить зростання розриву між показниками А2 та П2.

Таблиця 2.5

**Аналіз ліквідності балансу Бази відпочинку «Голубе озеро», тис.грн.**

Актив	2016 рік.	2017р	2018 рік	Пасив	2016 рік.	2017р	2018 рік
Високоліквідні активи (А1)	962,3	21164,5	64429,9	Негайні пасиви (П1)	859,1	1242,4	2780,9
Швидко-ліквідні активи (А2)	21372,7	55167,3	64410,7	Короткострокові пасиви (П2)	38678,2	90772,8	142017
Повільно-ліквідні активи (А3)	4640,7	595,8	5730,2	Довгострокові пасиви (П3)	3345,5	8027,4	5140,9
Важко-ліквідні активи (А4)	16797	23976,9	26192,6	Постійні пасиви (П4)	853,9	871,9	10823,4
<b>Баланс</b>	43736,7	100914,5	160753,4	<b>Баланс</b>	43736,7	100914,5	160753,4

Також загроза втрати платоспроможності поширилася і на довгострокову перспективу ( $A3 < P3$ ). Наявний надлишок високоліквідних активів (різниця між А1 та П1) не може покрити дефіцит між показниками А2 та П2. У 2018 р. стан платоспроможності підприємства залишався на тому ж рівні. Отже, протягом досліджуваного періоду підприємству постійно загрожувала втрата платоспроможності у середньостроковій перспективі.

Крім того, для аналізу платоспроможності (ліквідності) підприємства

необхідно обчислити основні показники фінансової стійкості та проаналізувати їх відповідно до нормативних значень (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

### Динаміка показників ліквідності Базид відпочинку «Голубе озеро»

Показники	2016	2017	2018	Абс. відх, +/-	
				2017 до 2016	2018 до 2017
Коефіцієнт покриття (коефіцієнт поточної ліквідності)	0,681	0,837	0,930	0,155	0,093
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (негайної)	0,024	0,230	0,445	0,206	0,215
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,488	0,461	0,597	-0,027	0,137

Проаналізувавши коефіцієнти ліквідності та платоспроможності можна зробити наступні висновки: достатність оборотних коштів для погашення боргів протягом р. не відповідає нормативному значенню, а отже, Базид відпочинку «Голубе озеро» не мало можливості оплатити свої поточні борги у будь-який момент. Так, при нормативному значенні коефіцієнту покриття більше одиниці, даний показник для досліджуваного підприємства протягом 2016-2018 рр. не досягав нормативу. Звичайно варто відмітити, що динаміка даного показника позитивна, оскільки при рівні показника 0,681 у 2016 р., у 2018 він майже наблизився до нормативу і склав 0,93.

Фінансова стійкість є однією з характеристик стабільного фінансового становища підприємства. Фінансова стійкість являється показником, який відображає стан та результати діяльності підприємства. В широкому розумінні під фінансовою стійкістю підприємства розуміють його здатність функціонувати на основі достатньої частки власного капіталу в складі джерел фінансування та своєчасного виконання зобов'язань по розрахункам. Фінансова стійкість підприємства визначається шляхом співвідношення різних видів джерел фінансування та його відповідності складу активів і отже залежить від структури активів підприємства.

Найбільш узагальнюючим показником фінансової стійкості є надлишок чи недолік джерел для формування запасів і витрат. При цьому мається на увазі забезпеченість визначеними видами джерел (власними, кредитними й

іншими позиковими), оскільки достатність суми всіх можливих видів джерел (включаючи короткострокову кредиторську заборгованість та інші пасиви) гарантована тотожністю підсумків активу і пасиву балансу.

Використовуваний у практиці показник вартості чистих мобільних засобів, рівний різниці оборотних активів і короткострокової заборгованості, відповідає показнику наявності власних і довгострокових позикових джерел формування запасів і витрат.

Визначимо до якого типу фінансової стійкості відносилось Бази відпочинку «Голубе озеро» у 2018 р. за моделлю В. В. Ковальова.

Проведення аналізу фінансової стійкості підприємства передбачає розрахунок фінансових показників. Їх перелік, формули розрахунку та нормативні значення наведені в таблиці 2.7

Таблиця 2.7

#### Оцінка фінансової стійкості Бази відпочинку «Голубе озеро»

Найменування показника	2016	2017	2018	Абс. відх, +/-	
				2017 до 2016	2018 до 2017
Коефіцієнт автономії	0,02	0,01	0,07	-0,012	0,059
Коефіцієнт фінансової залежності	51,22	127,47	14,89	76,25	-112,57
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-14,75	-19,04	-0,95	-4,291	18,097
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,98	0,99	0,93	0,011	-0,059

На підставі наведених у табл. 2.12 розрахунків можна зробити наступні висновки: Коефіцієнт автономії характеризує частку активів власників підприємства в загальній сумі активів, авансованих у його діяльність, що в нормі має становити більше половини. Як видно з таблиці, Бази відпочинку «Голубе озеро» мав загрозливі показники: у розглянутому періоді від 1 до 7% майна підприємства покривається за рахунок власного капіталу. Коефіцієнт фінансової залежності - це показник зворотний коефіцієнту концентрації власного капіталу (автономії). Він також відображає ступінь покриття активів власним капіталом. Як видно з таблиці, розраховані показники є абсолютно не задовільними та не дозволяють говорити про фінансову стійкість

підприємства. Коефіцієнт концентрації залученого капіталу вказує частку залученого майна в активах підприємства. Показник доповнює коефіцієнт автономії. У 2016 та 2017 рр. 98 та 99% капіталу відповідно припадали на позикові кошти. Це можна вважати рисами кризової ситуації, однак варто врахувати той в деякій мірі пом'якшуючий факт, що основу залученого капіталу складає дебіторська заборгованість за товари. Підсумовуючи стратегічний аналіз фінансового стану підприємства, можна виділити такі тенденції його розвитку: попри значне зростання обсягових показників діяльності підприємства, її ефективність залишається на незадовільному рівні; баланс підприємства характеризується низькою ліквідністю; фінансовий стан підприємства є вкрай нестійким, оскільки за досліджуваний період максимум 7% активів підприємства покривав його власний капітал.

Варто зауважити на те, що у 2018 році окремі показники фінансового стану у незначній мірі покращилися, однак ймовірність банкрутства залишається значною.

## **2.2. Визначення впливу чинників на реалізацію стратегії управління витратами**

Україна, будучи унікальною країною з унікальним природно-кліматичним потенціалом, у перспективі має всі ресурси для підвищення конкурентоспроможності економіки на основі використання її можливостей. Але щоб задовольнити всі потреби туриста, відпочивальника, бізнесмена, потрібно забезпечити комфортність його проживання, високу якість обслуговування, тобто створити атмосферу гостинності. Стрімке зростання кількості готелів та загострення проблем, пов'язаних з розвитком індустрії гостинності, зумовлюють необхідність змін і пошуку нових видів готелів. Готельний бізнес останні три роки перебуває на етапі зниження показників через скорочення рівня в'їзного потоку туристів. Відповідно, необхідність аналізу специфіки функціонування та розвитку підприємств готельного

бізнесу в цих складних умовах є очевидною і має важливе значення для визначення чинників конкурентоспроможності, розроблення методів покращення організації роботи готелів з просування послуг, зокрема для корпоративних бізнес-клієнтів.

Сучасний стан та розвиток економіки України характеризується стрімкими змінами пріоритетів. Сьогодні кожна п'ятнадцята людина у світі працює у сфері готельного та туристичного бізнесу. За темпами зростання кількість зайнятих у сфері туристського обслуговування випереджає інші галузі. Сукупність економічних відносин, які утворюються у процесі виробництва, реалізації й організації споживання готельних послуг, формують ринок готельних послуг. Вони мають свою специфіку. Більшість із них у нематеріальній сфері економіки існують незалежно одна від одної. Разом же у готельному господарстві ці послуги становлять своєрідні послуги "гостинності".

Для стратегічного аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища бази відпочинку «Голубе озеро» застосуємо метод SWOT-аналізу. На першому етапі SWOT-аналізу сформулюємо матрицю сильних та слабих сторін (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

#### Сильні і слабкі сторони Бази відпочинку «Голубе озеро»

Сильні сторони	Слабкі сторони
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Можливість зниження витрат.</li> <li>2. Спрощена система управління, швидке прийняття рішення.</li> <li>3. Досвід ведення бізнесу у кризовій ситуації.</li> <li>4. Перерозподіл інвестицій з довгострокових проектів зі строком окупності 5-15 років у проект з більш швидкими темпами окупності</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ускладнення кредитування та отримання кредитів на розвиток бізнесу.</li> <li>2. Зменшення обігових коштів.</li> <li>3. Складність росту.</li> <li>4. Відсутність можливості чіткої побудови стратегії на довгострокову перспективу</li> </ol>

Сильні сторони бази відпочинку «Голубе озеро» будуть використані як елементи стратегії. Слабкі сторони підприємства допоможуть знайти вразливі ділянки, що вимагають особливої уваги (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Шкала для оцінювання внутрішніх сильних і слабких сторін  
Бази відпочинку «Голубе озеро»**

Оцінка (бал)	Значення	
	Сильна сторона	Слабка сторона
А	1	2
5	визначна перевага (характеристика унікальна, сильніша, ніж у всіх інших підприємств)	катастрофічна (характеристика така, що може спричинити припинення діяльності)
4	значна перевага (характеристика така, що може значно підвищити ефективність діяльності)	дуже слабка (характеристика така, що може привести до неефективності діяльності)
3	сильна (характеристика підтримує діяльність, але є підприємство, у якого ця сторона сильніша)	слабка (характеристика завдає шкоди діяльності, але є підприємство, у якого ця сторона слабша)
2	середня (характеристика та ж сама, що у інших підприємств)	середня (характеристика та ж сама, що у інших підприємств)
1	дещо сильна (дещо полегшує діяльність, але слабкіша, ніж у інших підприємств)	дещо слабка (дещо ускладнює діяльність, але сильніша, ніж у інших підприємств)

Для аналізу комерційної діяльності бази відпочинку «Голубе озеро» в умовах економічного спаду не достатньо лише визначити сильні та слабкі сторони. Слід оцінити ймовірність настання кожної з цих подій та силу впливу на Бази відпочинку «Голубе озеро». Отже, зробимо градацію подій від одного до чотирьох, де чотири – найбільш вагомий й імовірний чинник якості діяльності Бази відпочинку «Голубе озеро» (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Можливості та загрози діяльності Бази відпочинку «Голубе озеро»**

Можливості	Загрози
<ol style="list-style-type: none"> <li>1.Зниження цін на послуги.</li> <li>2.Наявність постійних клієнтів.</li> <li>3.Якісне обслуговування.</li> <li>4.Пожвавлене впровадження інновацій</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Вірогідність поглинання компанією з більш вагомою долею ринку</li> <li>2. Жорстка конкуренція.</li> <li>3. Перевищення пропозиції над попитом.</li> <li>4. Зниження платоспроможного попиту на готельні послуги преміум-класу</li> </ol>

Зазначені у табл. 2.10 можливості бази відпочинку «Голубе озеро» може використовувати для отримання переваг, а загрози можуть несприятливо вплинути на діяльність. Оцінювання здійснюватимемо за наступною шкалою (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

**Шкала для оцінювання значущості зовнішніх можливостей і загроз бази відпочинку «Голубе озеро» (позначення кј)**

Оцінка (бал)	Формулювання значущості впливу	
	можливості	загрози
5	дуже сильний, надає стратегічно значущу підтримку	дуже сильний, досягнення цілей майже неможливе
4	значущий, значно полегшує досягнення цілей	значущий, значно затримує досягнення цілей
3	помірно полегшує досягнення цілей	помірно затримує досягнення цілей
2	слабкий, дещо полегшує досягнення цілей	слабкий, дещо затримує досягнення цілей
1	майже не впливає	майже не впливає

При оцінюванні зовнішніх можливостей і загроз бази відпочинку «Голубе озеро» враховувалася ймовірність їх виникнення у той період часу, для якого проводився аналіз. Така ймовірність оцінювалася за спеціальною шкалою (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

**Шкала для оцінювання ймовірності виникнення зовнішніх можливостей і загроз Бази відпочинку «Голубе озеро» (позначення рј)**

Значення, балів	Ймовірність виникнення можливості чи загрози
0,05	ймовірність дуже низька, можливість чи загроза майже не проявиться
0,35	ймовірність низька, можливість чи загроза більш за все не проявиться
0,50	ймовірності прояву та не прояву однакові
0,75	ймовірність висока, можливість чи загроза більш за все проявиться
0,95	ймовірність дуже висока, можливість чи загроза обов'язково проявиться

Якісне оцінювання внутрішніх сильних і слабких сторін, зовнішніх можливостей та загроз здійснювалося з урахуванням їх значущості для досягнення стратегічних цілей Бази відпочинку «Голубе озеро», а саме: забезпечення прибутковості діяльності (А); забезпечення добробуту власників і працівників бази відпочинку «Голубе озеро» (Б); зростання інвестиційної привабливості (В); посилення конкурентних позицій на ринку готельних послуг (Г).

Таблиця 2.13

### Результати оцінювання внутрішніх факторів Бази відпочинку «Голубе озеро»

№ з/п	Фактор	Оцінка у відповідності до стратегічних цілей підприємства				
		А	Б	В	Г	Середнє значення
1.1	Можливість зниження витрат.	5	4	5	5	4,75
1.2	Спрощена система управління, швидке прийняття рішення.	5	4	5	5	4,75
1.3	Досвід ведення бізнесу у кризовій ситуації.	5	4	5	5	4,75
1.4	Перерозподіл інвестицій з довгострокових проектів зі строком окупності 5-15 років у проект з більш швидкими темпами окупності	5	5	5	4	4,75

З урахуванням наведених параметрів оцінювання представимо результати оцінювання можливостей і загроз Бази відпочинку «Голубе озеро» (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

### Результати оцінювання ймовірності виникнення зовнішніх можливостей і загроз бази відпочинку «Голубе озеро»

№ з/р	Фактор	Оцінка	Ймовірність	Значення
<b>Можливості</b>				
2.1	Зниження цін на послуги	4	0,75	3
2.2	Наявність постійних клієнтів	5	0,5	2,5
2.3	Якісне обслуговування	5	0,75	3,75
2.4	Пожвавлене впровадження інновацій	5	0,75	3,75
<b>Загрози</b>				
2.11	Вірогідність поглинання компанією з більш вагомою долею ринку	5	0,75	3,75
2.12	Жорстка конкуренція	4	0,95	3,8
2.13	Перевищення пропозиції над попитом	4	0,5	2
2.14	Зниження платоспроможного попиту на готельні послуги преміум-класу	4	0,5	2

Побудуємо SWOT-матрицю, при цьому в квадратах сильні сторони та можливості, сильні сторони та загрози, слабкі сторони та можливості, слабкі сторони та загрози проставляються в відповідних клітинах оцінки характеристик сильних і слабких сторін бази відпочинку «Голубе озеро» з боку впливу на використання можливостей або загроз.



Таблиця 2.15

**Шкала оцінки впливу характеристик підприємства на використання  
можливостей або захист від загроз (позначення  $-a_{ij}$ )**

Оцінка	Формулювання
+5	надає змогу повністю використати можливість або захиститися від загрози
+4, +3	сприяє використанню можливості або захисту від загрози
+2, +1	дещо допомагає використати можливість або захиститися від загрози
0	нейтральна до фактору зовнішнього середовища
-1, -2	дещо ускладнює використання можливості або захист від загрози
-3, -4	ускладнює використання можливості або захист від загрози
-5	заперечує використанню можливості або захисту від загрози

В SWOT-матриці бази відпочинку «Голубе озеро» використовувалися такі позначення:  $a_i$  – оцінка впливу характеристик підприємства на використання можливостей або захист від загроз відповідної характеристики об’єкту дослідження (сильної або слабкої сторони) (табл. 2.15);  $k_j$  – оцінка значущості впливу відповідного явища у зовнішньому оточенні об’єкта дослідження;  $p_j$  – ймовірність виникнення відповідної можливості або загрози, захист від загроз.

Проведемо оцінку сильних та слабких сторін, можливостей та загроз Бази відпочинку «Голубе озеро» за рейтинговими показниками (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

**SWOT-матриця бази відпочинку «Голубе озеро»: можливості та загрози**

		Можливості (O)				Загрози (T)			
		2.1	2.2	2.3	2.4	2.11	2.12	2.13	2.14
Значущість ( $k_j$ )		4	5	5	5	5	4	4	4
Ймовірність ( $p_j$ )		0,75	0,5	0,75	0,75	0,75	0,95	0,5	0,5
<b>Сильні сторони (S)</b>	$a_i$								
1	4,75	4	4	4	2	4	3	4	4
2	4,75	3	4	5	4	4	3	5	5
3	4,75	4	2	3	4	4	3	5	1
4	4,75	4	2	4	4	5	3	1	3
<b>Слабкі сторони (W)</b>	$a_i$								
1	4,75	-3	-2	-3	-2	-3	-4	-4	-3
2	4,75	-4	-4	-3	-2	-4	-4	-1	-4
3	4,75	-2	0	-2	-3	-4	-4	-3	-3
4	4,75	-4	-4	-4	-3	-4	-5	-3	0

В квадратах SO, ST, WO, WT (табл.2.16) проставлено в відповідних

клітинах оцінки характеристик об'єктів дослідження S і W з боку їх впливу на використання можливостей або захист від загроз (позначення –  $a_{ij}$ ).

Можливості і загрози розглядалися як такі явища у зовнішньому оточенні Базис відпочинку «Голубе озеро», що можуть сприяти або заважати їх діяльності. При цьому обрані для аналізу явища можуть бути як можливостями, так і загрозами, тому враховується звичайна у таких випадках умова – сума ймовірностей виникнення або не виникнення певного явища дорівнює одиниці.

Характеристики об'єктів дослідження та зовнішніх можливостей і загроз Базис відпочинку «Голубе озеро», а також їх оцінки надано у табл. 2.17.

Таблиця 2.17

**Інтегральна оцінка бази відпочинку «Голубе озеро» на основі SWOT-матриці: можливості та загрози**

		Можливості (O)				Загрози (T)				Суми
		2.1	2.2	2.3	2.4	2.11	2.12	2.13	2.14	
Значущість ( $k_j$ )		4	5	5	5	5	4	4	4	
Ймовірність ( $p_j$ )		0,75	0,5	0,75	0,75	0,75	0,95	0,5	0,5	
<b>(S)</b>	$a_i$									
1	4,75	57,0	47,5	71,3	35,6	71,3	54,2	38,0	38,0	412,9
2	4,75	57,0	59,4	35,6	53,4	71,3	72,2	19,0	0,0	367,9
3	4,75	28,5	11,9	0,0	35,6	35,6	36,1	0,0	0,0	147,7
4	4,75	57,0	23,8	71,3	71,3	53,4	36,1	38,0	0,0	350,9
<b>(W)</b>	$a_i$									
1	4,75	-42,8	-47,5	-71,3	-53,4	-71,3	-72,2	-38,0	-47,5	-444,0
2	4,75	-42,8	-23,8	-53,4	-35,6	-53,4	-72,2	-38,0	-28,5	-347,7
3	4,75	-28,5	-23,8	-35,6	-35,6	-71,3	-72,2	-38,0	-19,0	-324,0
4	4,75	-28,5	0,0	-35,6	-53,4	-71,3	-72,2	-28,5	-28,5	-318,0
<b>Суми</b>		56,9	47,5	-17,7	17,9	-35,7	-90,2	-47,5	-85,5	

Суми інтегральних оцінок у стовпцях отриманої матриці дозволять виокремити найбільш значущі фактори зовнішнього середовища Базис відпочинку «Голубе озеро». При цьому найбільшій можливості відповідатиме максимальна оцінка, а загрозі – мінімальна. Аналогічно, суми інтегральних оцінок у рядках отриманої матриці дозволить виокремити найбільш значущі характеристики об'єктів дослідження (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

**Оцінка сильних та слабких сторін, можливостей та загроз  
Бази відпочинку «Голубе озеро» за рейтинговими показниками**

№ з/п	Фактор	Оцінка	Рейтинг
<b>Сильні сторони</b>			
1.	Можливість зниження витрат	412,9	1
2.	Спрощена система управління, швидке прийняття рішення	367,9	2
3.	Досвід ведення бізнесу у кризовій ситуації	147,7	4
4.	Перерозподіл інвестицій з довгострокових проектів зі строком окупності 5-15 років у проект з більш швидкими темпами окупності	350,9	3
<b>Слабкі сторони</b>			
1.	Ускладнення кредитування та отримання кредитів на розвиток бізнесу	-444,0	4
2.	Зменшення обігових коштів	-347,7	3
3.	Складність росту	-324,0	2
4.	Відсутність можливості чіткої побудови стратегії на довгострокову перспективу	-318,0	1
<b>Можливості</b>			
2.1	Зниження цін на товари і послуги	56,9	1
2.2	Наявність постійних клієнтів	47,5	2
2.3	Якісне обслуговування	-17,7	4
2.4	Пошук нових шляхів впровадження інновацій	17,9	3
<b>Загрози</b>			
2.11	Вірогідність поглинання компанією з більш вагомою долею ринку	-35,7	4
2.12	Жорстка конкуренція	-90,2	1
2.13	Перевищення пропозиції над попитом	-47,5	3
2.14	Зниження платоспроможного попиту на готельні послуги преміум-класу	-85,5	2

Найбільш сильній стороні відповідатиме максимальна оцінка, найбільш слабкій – мінімальна. Рейтинг показників відповідає оцінці. Для сильних сторін і можливостей перше місце у рейтингу припадає на показник з найвищою позитивною оцінкою. Для слабких сторін і загроз перше місце у рейтингу буде належати найбільшій від’ємній оцінці.

Рейтинг сильних та слабких сторін, а також можливостей і загроз Бази відпочинку «Голубе озеро», наведено у табл. 2.19, яка є логічним узагальненням даних, розрахованих у табл. 2.18.

Таблиця 2.19

## Узагальнююча SWOT-матриця Бази відпочинку «Голубе озеро»

	Середовище	
	<i>Можливості:</i>	<i>Загрози:</i>
<b>Внутрішнє середовище</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Зниження цін на послуги</li> <li>2. Наявність постійних клієнтів</li> <li>3. Пожвавлене впровадження інновацій</li> <li>4. Якісне обслуговування</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Вірогідність поглинання компанією з більш вагомою долею ринку</li> <li>2. Жорстка конкуренція</li> <li>3. Перевищення пропозиції над попитом</li> <li>4. Зниження платоспроможного попиту на готельні послуги преміум-класу</li> </ol>
<b>Сильні сторони:</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Швидка розробка і запровадження антикризових заходів.</li> <li>2. Розробка стратегії диференціації подальшого розвитку.</li> <li>3. Запровадження нового проекту з терміном окупності до 5 років</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Зниження витрат.</li> <li>2. Стимулювання збуту послуг шляхом надання якісного сервісу.</li> <li>3. Організація ефективного рекламування послуг.</li> </ol>
<b>Слабкі сторони:</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Відсутність можливості чіткої побудови стратегії на довгострокову перспективу</li> <li>2. Зменшення обігових коштів</li> <li>3. Складність росту</li> <li>4. Ускладнення кредитування та отримання кредитів на розвиток готельного бізнесу</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Пошук позикових джерел фінансування з найменшою вартістю.</li> <li>2) Пошук макроніші на існуючому ринку</li> </ol>

Кінцеві результати за проведеним SWOT-аналізом на Бази відпочинку «Голубе озеро» представлені у табл. 2.19. Таким чином, за результатами проведеного SWOT-аналізу діяльності бази відпочинку «Голубе озеро» встановлено, що для підприємства необхідно якомога швидше розробити і запровадити низку заходів щодо подолання ризиків в діяльності та запровадження ефективної стратегії управління витратами.

### 2.3. Оцінка результативності діючої стратегії управління витратами

Незважаючи на велику різноманітність операційних витрат, багато з них характеризуються певною економічною однорідністю. Сукупність економічно однорідних витрат називають елементом витрат. Проведемо аналіз динаміки операційних витрат у 2016-2018 роках. (табл.2.20) Отже, протягом досліджуваного періоду загальна сума операційних витрат збільшилась з 14496,5 тис. грн.. до 50169,3 тис. грн. Це відбулося внаслідок збільшення всіх видів операційних витрат у 2017 р., та незначного зменшення матеріальних витрат у 2018 р. з 1145,3 тис. грн. до 1015,6 тис. грн.

Таблиця 2.20

#### Динаміка елементів операційних витрат Базис відпочинку «Голубе озеро», тис. грн

Стаття витрат	2016	2017	2018	Абс.відх., +/-		Відн.відх., %	
				2017 до 2016	2018 до 2017	2017 до 2016	2018 до 2017
Матеріальні затрати	0	1145,3	1015,6	1145,3	-129,7	-	-11,32
Витрати на оплату праці	1705,6	3778,2	4350,9	2072,6	572,7	121,52	15,16
Відрахування на соціальні заходи	464,4	1014,1	1413,6	549,7	399,5	118,37	39,39
Амортизація	1475,9	6407,2	7034,8	4931,3	627,6	334,12	9,80
Інші операційні витрати	10850,6	22696,2	36354,4	11845,6	13658,2	109,17	60,18
Разом	14496,5	35041,4	50169,3	20544,9	15127,9	141,72	43,17

У 2018 р. матеріальні витрати зменшились на 11,32%, проте інші види витрат зросли. Найбільш збільшились інші операційні витрати – на 60,18%. На 39,39% збільшились відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату праці зросли на 15,16%, а амортизаційні витрати – на 9,8%. Такі тенденції призвели до зростання загального обсягу витрат на 43,17%. Проведемо аналіз структури операційних витрат (табл.2.21)

Таблиця 2.21

**Динаміка структури операційних витрат Базис відпочинку «Голубе озеро»**

Стаття витрат	Частка витрат у загальній структурі			Зміни в структурі	
	2016 рік.	2017 рік	2018 рік	2017 р. до 2016 р.	2018 р. до 2017 р.
Матеріальні затрати	0,00%	3,27%	2,02%	3,27%	-1,24%
Витрати на оплату праці	11,77%	10,78%	8,67%	-0,98%	-2,11%
Відрахування на соціальні заходи	3,20%	2,89%	2,82%	-0,31%	-0,08%
Амортизація	10,18%	18,28%	14,02%	8,10%	-4,26%
Інші операційні витрати	74,85%	64,77%	72,46%	-10,08%	7,69%
Разом	100,00%	100,00%	100,00%		

Для наочності аналізу представимо структуру операційних витрат у вигляді діаграм (рис. 3.2-3.4). Отже, у 2016 році найбільшу частку в структурі витрат мали інші операційні витрати, частка яких склала 74,85%, на другому місці – витрати на оплату праці, частка яких в структурі операційних витрат склала 11,77%, на третьому місці в структурі операційних витрат амортизаційні витрати – 10,18%. У 2017 р. структура витрат майже не змінилася: як і раніше найбільш вагомою статтею є інші операційні витрати, частка яких у загальній структурі витрат склала 64,77%. На другому місці опинилися амортизаційні відрахування, їх частка у структурі операційних витрат склала 18,28%. Частка витрат на оплату праці склала 10,78%. Збільшилась частка матеріальних витрат, яких зовсім не було у 2016 р. внаслідок особливостей господарської діяльності, і на кінець 2017 р. вона склала 3,27%. Частка відрахувань на соціальні заходи зменшилась і склала 2,89%. У 2018 р. структура залишилась без змін, як і раніше найбільша частка у інших операційних витрат – 72,46%, амортизації – 14,02% та витрат на оплату праці – 8,67%. У 2017 р. за рахунок зменшення частки інших операційних витрат на 10,08%, витрат на оплату праці на 0,98% та

відрахувань на соціальні заходи на 0,31% в загальній структурі витрат зросла частка амортизаційних відрахувань на 8,1% та матеріальних витрат на 3,27%.

У 2018 р. в порівнянні з 2017 р. частка інших операційних витрат збільшилась на 7,69% в загальній структурі витрат, частка ж усіх інших статей витрат зменшилась. Так, частка амортизаційних відрахувань зменшилась на 4,26%, частка витрат на оплату праці на 2,11%, а частка матеріальних витрат зменшилась на 1,24%.

Аналіз структури операційних витрат виявив переважання статті „інші операційні витрати”, що на досліджуваному підприємстві обумовлено передовсім значними витратами на відрядження та страхування. Стабільно позитивну динаміку виявляють й інші елементи операційних витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці та матеріальні витрати, й особливо амортизаційні відрахування. Так введення в експлуатацію кількох нових оптових центрів у другому півріччі 2016 року обумовило стрімке зростання амортизаційних відрахувань за 2017 рік. Позитивною динамікою характеризуються усі види позаопераційних витрат. Так, адміністративні витрати підприємства у 2017 та 2018 рр. зросли на 240 та 150% відповідно, що обумовлено перш за все зростанням витрат на утримання адміністративно-управлінського апарату, який зростає відповідно до ускладнення організаційної (філійної) структури підприємства. Значними обсягами (біля 20 млн. грн. щорічно) характеризуються й витрати на збут. Це обумовлено значним рекламним бюджетом. У зв'язку із зростанням кредитних зобов'язань підприємства збільшуються й фінансові витрати. В цілому можна зробити висновок про стрімке збільшення операційних витрат, переважно за рахунок збільшення інших операційних витрат, які становлять найбільшу частку операційних витрат. Система управління витратами на досліджуваному підприємстві складається з системи їх обліку (бухгалтерія) та планування. Так як аналіз системи бухгалтерського обліку на підприємстві в рамках даного дослідження не передбачається, розглянемо існуючу систему

їх планування. Планування витрат на Базі відпочинку «Голубе озеро» здійснюється у межах загального фінансового планування. Оцінити ступінь ефективності фінансового планування витрат на досліджуваному підприємстві можна за допомогою співставлення планових та фактичних показників, які характеризують витрати підприємства. Для цього складемо табл.2.22, в якій наведемо планові дані, заплановані планово-економічним відділом Базі відпочинку «Голубе озеро» і фактичні відомості.

Таблиця 2.22

**Планові та фактичні витрати Базі відпочинку «Голубе озеро» за видами діяльності по роках, тис. грн.**

Стаття витрат	План			Фактичні значення		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Матеріальні затрати	375,6	1080,2	1016,4	0	1145,3	1015,6
Витрати на оплату праці	1680,5	3780,2	4217,3	1705,6	3778,2	4350,9
Відрахування на соціальні заходи	613,4	1379,8	1539,7	464,4	1014,1	1413,6
Амортизація	1480,2	6405,5	6890,9	1475,9	6407,2	7034,8
Інші операційні витрати	5612,8	12111,6	15825,2	10850,6	22696,2	36354,4
Разом операційні витрати	9762,5	24757,3	29489,5	14496,5	35041,4	50169,3

Для оцінки ступеня відповідності фактичних показників плановим складемо аналітичну табл. 2.23. Для більш ґрунтовного аналізу причин виявлених суттєвих відхилень планових показників витрат від фактичних слід проаналізувати більш елементарні планові показники для виявлення тих аспектів, фінансове планування яких здійснюється незадовільно.

Таблиця 2.23

**Оцінка відповідності планових та фактичних показників витрат Базі відпочинку «Голубе озеро»**

Стаття витрат	Відхилення від плану			Відсоток виконання плану, %		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Матеріальні затрати	-375,6	65,1	-0,8	0,00	106,03	99,92
Витрати на оплату праці	25,1	-2	133,6	101,49	99,95	103,17
Відрахування на соціальні заходи	-149	-365,7	-126,1	75,71	73,50	91,81
Амортизація	-4,3	1,7	143,9	99,71	100,03	102,09
Інші операційні витрати	5237,8	10584,6	20529,2	193,32	187,39	229,72
Разом операційні витрати	-4734	-10284,1	-20679,8	148,49	141,54	170,13



Як бачимо, невідповідність планових та фактичних показників з часом зростає, що свідчить про досить низьку ефективність фінансового планування. Слід відмітити, що майже завжди фактичні витрати перевищують планове значення, тобто фактичні витрати більше запланованих. Проте у 2016 р. матеріальні затрати, відрахування на соціальні заходи та амортизаційні відрахування були менше запланованих, у 2017 р. меншими за планові були витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, що пов'язане перш за все з зменшення кількості працівників. У 2018 р. менші за заплановані були матеріальні витрати та відрахування на соціальні заходи. Найбільші відхилення від плану відмічені у інших операційних витрат, що свідчить про необхідність підвищеної уваги менеджерів до планування операційної діяльності.

Для більш ґрунтовного аналізу причин виявлених суттєвих відхилень планових показників витрат від фактичних слід проаналізувати більш елементарні планові показники для виявлення тих аспектів, фінансове планування яких здійснюється незадовільно. Відносна відповідність планових показників витрат від операційної діяльності зумовлюється ефективним виробничим та маркетинговим плануванням. Доцільним вбачається висновок, що на досліджуваному підприємстві виробничі витрати повинні стати не тільки предметом обліку, а й предметом управління. Промислове підприємство як соціально-економічна система представляє собою органічно цілісну і динамічну сукупність об'єктивно обумовлених елементів, взаємодія яких створює можливості планомірного та раціонального управління виробничими витратами з врахуванням впливу внутрішніх та зовнішніх факторів.

Процес управління виробничими витратами зводиться до вирішення певного кола управлінських задач, синтез яких повинен бути основою формування підсистеми управління ефективністю реалізації витрат виробництва незалежно від часу і місця їх виникнення. Управління

виробничими витратами Базу відпочинку «Голубе озеро», таким чином, має розглядатися як діяльність, спрямована на вирішення задач, пов'язаних з координацією діяльності підрозділів підприємства стосовно формування та використання виробничих витрат і діями об'єктивних законів ринкової економіки, встановленими завданнями, діючими нормативами.

Методологія управління виробничими витратами передбачає використання цілого ряду нових для вітчизняної практики понять, форм і методів визначення виробничих витрат. Проаналізуємо прибутковість підприємства в розрізі витрат. Для цього скористаємося таблицею (табл. 2.24.) аналізу впливу зміни операційних витрат на собівартість, з якої буде видно зміни рентабельності залежно від змін собівартості.

Таблиця 2.24

#### Аналіз впливу зміни операційних витрат на собівартість

Показник	2016	2017	2018	Абс.відх., +/-		Ступінь впливу операційних витрат на собівартість	
				2017 до 2016	2018 до 2017	2017	2018
Матеріальні затрати	0	1145,3	1015,6	1145,3	-129,7	0,0045	-0,0010
Витрати на оплату праці	1705,6	3778,2	4350,9	2072,6	572,7	0,0082	0,0044
Відрахування на соціальні заходи	464,4	1014,1	1413,6	549,7	399,5	0,0022	0,0031
Амортизація	1475,9	6407,2	7034,8	4931,3	627,6	0,0196	0,0049
Інші операційні витрати	10851	22696	36354	11845,6	13658,2	0,0470	0,1058
Усього:	14497	35041	50169	20544,9	15127,9		
Собівартість	256412	508324	637430	251912	129106		

Розрахуємо вплив зміни собівартості реалізованої продукції на загальну рентабельність (табл.2.24) Таким чином, зростання прибутку від реалізації сприяло зростанню рентабельності на 1,064%, а зростання собівартості навпаки сприяло зменшенню рентабельності на 1,062%. Загальне зростання рентабельності у 2017 р. склало 0,23%.

Таблиця 2.25

### Аналіз впливу чистого доходу від реалізації та собівартості на рентабельність

Показник	2016	2017	2018	Абс. відх., +/-	
				2007	2016
Чистий дохід від реалізації, тис. грн..	276534	549407	696798	272873	147391
Собівартість, тис. грн..	256412	508324	637430	251912	129106
Рентабельність, %	107,85	108,08	109,31	0,23	1,23
Вплив фактора 1		106,42	29,00		
Вплив фактора 2		-106,19	-27,76		
Сумарний вплив		0,23	1,23		

У 2018 р. зростання рентабельності склало 1,23%, як і у 2017 р. зростання рентабельності було зумовлено зростанням виручки від реалізації на 29,0%, в той час як зростання собівартості зменшило рентабельність на 27,76%. Скориставшись попередніми розрахованими даними, можна визначити частку впливу окремих статей операційних витрат на рентабельність.

Таблиця 2.26

### Аналіз зміни динаміки рентабельності прибутку в розрізі витрат

Показник	Вплив на собівартість, тис. грн.		Ступінь впливу на собівартість		Вплив на рентабельність, %	
	2017 до 2016	2018 до 2017	2017	2018	2017	2018
Матеріальні затрати	1145,3	-129,7	0,0045	-0,0010	-0,48	0,03
Витрати на оплату праці	2072,6	572,7	0,0082	0,0044	-0,87	-0,12
Відрахування на соціальні заходи	549,7	399,5	0,0022	0,0031	-0,23	-0,09
Амортизація	4931,3	627,6	0,0196	0,0049	-2,08	-0,13
Інші операційні витрати	11845,6	13658,2	0,0470	0,1058	-4,99	-2,94
Загалом	20544,5	15128,3	0,0816	0,1172	-8,66	-3,25

Таким чином, у 2017 р. рентабельність зменшилась внаслідок зростання матеріальних витрат на 0,48%, відрахування на соціальні заходи на 0,23%, витрат на оплату праці на 0,87%, амортизаційних витрат на 2,08% та інших операційних витрат на 4,99%. Та визначимо за її допомогою

найбільший вплив на рентабельність які у попередньому роках мали інші операційні витрати. Та загальний вплив операційних витрат на рентабельність. У 2018 р. зменшення матеріальних витрат сприяло збільшенню рентабельності на 0,03%. Збільшення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи та амортизаційних витрат призвело до відповідного зменшення рентабельності на 0,12%, 0,09% та 0,13%. Найбільший вплив на рентабельність як і у попередньому році мали інші операційні витрати. Загальний вплив операційних витрат на рентабельність - 3,25%. Проведемо аналіз відповідності збільшення операційних витрат та зростання чистого доходу від реалізації послуг.

Таблиця 2.27

**Співвідношення темпів зростання операційних витрат та виручки від реалізації послуг**

Показники	2017	2018
Співвідношення темпів зростання матеріальних затрат та виручки від реалізації	-	1,430
Співвідношення темпів зростання витрат на оплату праці та виручки від реалізації	0,897	1,101
Співвідношення темпів зростання витрат на соціальні заходи та виручки від реалізації	0,910	0,910
Співвідношення темпів зростання амортизаційних відрахувань та виручки від реалізації	0,458	1,155
Співвідношення темпів зростання інших операційних витрат та виручки від реалізації	0,950	0,792
Співвідношення темпів зростання операційних витрат та виручки від реалізації	0,822	0,886

З табл. 2.27 видно, що у 2018 р. елементи операційних витрат зростали меншими темпами ніж виручка від реалізації, а у 2018 р. матеріальні затрати, витрати на оплату та амортизаційні відрахування зростали більш стрімкими темпами ніж виручка від реалізації. Підсумовуючи, виділимо основне. В складі операційних витрат найбільшу частку мають інші операційні витрати і саме вони мають найбільший вплив на рентабельність підприємства. Аналіз темпів росту складових елементів операційних витрат виявив проблеми в управлінні витратами на оплату праці та амортизаційними відрахуванні. Крім того, особливу увагу слід приділити саме іншим операційним витратам, адже їх вплив на прибутковість найбільший і неконтрольоване зростання даної

статті витрат призведе до зменшення прибутку підприємства. Запас фінансової міцності в абсолютній сумі це різниця між виручкою від реалізації і порогом рентабельності. Розрахунки порога рентабельності і запасу фінансової міцності наведені в табл.2.28

Таблиця 2.28

**Оцінка запасу фінансової міцності, тис. грн.**

Показники	2016	2017	2018
Чистий дохід від реалізації	276533,5	549406,6	696798
Змінні витрати	245957,4	477292,6	593456
Маржинальний дохід	30576,1	72114	103342
Постійні витрати	10454,1	31031,7	43973,9
Прибуток	20122	41082,3	59367,9
Питома вага маржинального доходу в виручці від реалізації	11,06	13,13	14,83
Порог рентабельності	94548,0	236417,6	296500,8
Запас фінансової міцності в абсолютній сумі	181985,5	312989,0	400297,2
Запас фінансової міцності в % до виручки від реалізації	65,81	56,97	57,45

Отже, в 2016 р. і підприємству потрібно було реалізувати продукцію на суму 94548,0 тис. грн., щоб покрити всі витрати, при цьому прибуток = 0. В дійсності виручка від реалізації склала 276533,5 тис. грн., запас фінансової міцності склав 181985,5 тис. грн., або 65,81%. Також в 2017 р. підприємству потрібно було реалізувати продукцію на суму 236417,6 тис., щоб покрити всі витрати, при цьому прибуток = 0. В дійсності виручка від реалізації склала 549406,6 тис. грн., запас фінансової міцності склав 312989,0 тис. грн., або 56,97%. В 2018 р. ситуація склалась наступна підприємству потрібно було реалізувати продукцію на суму 296500,8 тис., щоб покрити всі витрати, при цьому прибуток буде = 0. В дійсності виручка від реалізації склала 696798 тис. грн., запас фінансової міцності склав 400297,2 тис.грн, або 57,45%.

Слід зазначити, що Бази відпочинку «Голубе озеро» має досить високий запас фінансової міцності, який постійно зростає. Внаслідок зростання виручки від реалізації та витрат на виробництво зростає і порог рентабельності.

### РОЗДІЛ 3

## УДОСКОНАЛЕННЯ СТРАТЕГІЇ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ БАЗИ ВІДПОЧИНКУ «ГОЛУБЕ ОЗЕРО»

### 3.1. Обґрунтування програми заходів з реалізації стратегії управління витратами

Стратегічне управління витратами – це динамічний процес аналізу витрат, вибору стратегії, планування, реалізації, контролю та гнучкого коригування розроблених планів. Об'єктами стратегічного управління є їх рівень, формування і структура, метою – їх зниження.

Модель стратегічного управління витратами Базис відпочинку «Голубе озеро», повинна охоплювати такі складові: облік та аналіз витрат підприємства; формулювання стратегічних альтернатив та вибір стратегії; планування та прогнозування рівня витрат; оптимізація та контроль процесу формування витрат; виявлення відхилень від планових показників та ідентифікація причин таких відхилень, їх нейтралізація або врахування; пошук та кількісна оцінка резервів зменшення витрат суб'єкта господарювання, визначення, обґрунтування та запуск механізмів їх мобілізації; контроль виконання та гнучке коригування розроблених планів.

Центральне місце в системі стратегічного управління витратами Базис відпочинку «Голубе озеро», посідає процес стратегічного планування і прогнозування. Планування витрат на довгостроковий період передбачає досягнення їх оптимального рівня, внаслідок чого можливе зниження витрат та використання резервів з метою здобуття конкурентної переваги. Складанню плану витрат передують їх попередній аналіз, в процесі якого з'ясовуються тенденції в динаміці витрат та фактори, що вплинули на їх зміну. Надалі плануванню підлягає послідовність конкретних дій із забезпечення реалізації поставлених цілей та мети, яку вони конкретизують.

Підвищення ефективності формування стратегії управління витратами Бази відпочинку «Голубе озеро» є одним із основних пріоритетів що зростання доходів підприємства. Для досягнення даної мети у розділі 2 були зазначені основні завдання, що дозволяють визначити основні стратегічні напрямки для підвищення ефективності формування стратегії управління витратами та зростання фінансових результатів Бази відпочинку «Голубе озеро», а саме (рис. 3.2).



Рис. 3.1. Стратегії Бази відпочинку «Голубе озеро» для підвищення ефективності формування стратегії управління витратами

Далі більш детально охарактеризуємо кожну стратегію, запропоновану для підвищення ефективності формування стратегії управління витратами досліджуваного готельного комплексу. Стратегія мінімізації витрат передбачає використання підприємством зниження витрат на дослідження та розробки. Зазначимо, що підприємство спеціалізується в галузі надання гостинних, туристичних та організаційних послуг в м.Овруч, Житомирської області. Фахівці компанії аналізують і вивчають потенціал ринку для конкретного продукту, створюють бізнес-план для розвитку продукту і

організують його запуск. Оскільки безпосередньо розробку туристичних послуг Бази відпочинку «Голубе озеро» не здійснює, основні витрати припадають на дослідження ринків збуту, аналіз конкурентів, їх цінової політики та ефективності маркетингових стратегій.

На сьогоднішній день Бази відпочинку «Голубе озеро» користується послугами сторонніх організацій для дослідження існуючих та перспективних ринків збуту туристичних послуг, тому необхідним постає питання розширення маркетингового відділу, що збирає та акумулює інформацію необхідну для розширення комерційних та туристичних послуг на той чи інший ринок, проте компанія в основному використовує дослідження, проведені сторонніми організаціями.

Витрати на ці дослідження є значними, тому, необхідно Базі відпочинку «Голубе озеро» удосконалити організаційну структуру шляхом збільшення кількості маркетологів та фахівців з методів розширення ринків збуту, яку будуть самостійно досліджувати перспективні ринки збуту, таким чином можна зменшити витрати на оплату послуг сторонніх організацій.

Головними завданнями відділу маркетингу та збуту повинні стати:

- участь в розробці стратегії виходу надання послуг компанії на нові ринки збуту;
- сприяння розвитку ЗЕД підприємства з метою прискорення його соціально-економічного розвитку;
- управління експортним потенціалом підприємства, постійне його зміцнення й розвиток;
- забезпечення виконання зобов'язань, що випливають з договорів та угод із зарубіжними партнерами;
- вивчення кон'юнктури іноземних ринків, збір і накопичення відповідної інформації;
- організація експортно-імпорتنих операцій, забезпечення їх ефективності;



- здійснення рекламної діяльності;
- організація протокольних заходів, конференцій, форумів та ін.

Відділ маркетингу як ведуча служба підприємства вивчає кон'юнктуру світових ринків, приймає участь у визначенні цін на туристичні послуги, в розробці і здійсненні рекламних заходів, аналізі конкурентів, можливостей руху послуг і т. ін.

Також з метою поліпшення й оптимізації процесу пошуку контрагентів (замовників на просування послуг на регіональний ринок та ринок СНД) і встановлення контактів з ними потрібно більш інтенсивно використовувати такі засоби пошуку контрагентів, як:

- інформацію в періодичній пресі;
- інформацію, що публікується самими фірмами (річних та балансових звітів про діяльність; проспектів та каталогів фірм);
- інформація внутрішнього користування; національні і міжнародні довідники по фірмах;
- інформація в соціальних мережах.

На сьогоднішній день оплата праці працівників підприємства здійснюється відповідно до їх окладів та відпрацьованого часу, така система оплати праці на підприємстві повинна застосовуватись лише до тих працівників, обсяги роботи яких не можна виміряти в натуральному вигляді (адміністративний персонал).

Для працівників, які працюють відповідно до встановлених планів (відділ маркетингу та збуту), варто застосовувати іншу систему оплати праці. Розмір їх заробітної плати повинен залежати від результатів їх роботи: від обсягів виконаних робіт та їх якості. Тому ми пропонуємо встановити наступну систему оплати праці:

- 1) заробітна плата повинна складатись з мінімальної заробітної плати та премії, розмір якої встановлюється у відсотках до мінімальної заробітної плати та залежить від наступних чинників:

- виконання та перевиконання плану робіт (за виконання планових показників розмір премії встановлюється на рівні 30% від мінімальної заробітної плати; за перевиконання плану робіт на кожні 10% премія, відповідно, зростає на 10%);
- невиконання планових показників або низька якість робіт (оскільки законодавчо роботодавець не має права платити працівнику заробітну плату, меншу за мінімальну, пропонуємо ввести штрафи за невиконання планових показників з вини працівника за невиконання плану на 20% та більше - відсутність премій протягом наступних 2 місяців незалежно від результатів роботи).

Таким чином, запропонована система оплати праці здатна стимулювати працівників на підвищення продуктивності праці та якості їх роботи.

Стратегія диверсифікації Бази відпочинку «Голубе озеро», повинна включати наступні заходи: розширення географії діяльності Бази відпочинку «Голубе озеро». На сьогоднішній день підприємство здійснює просування послуг на українському ринку гостинності, проте ми пропонуємо розширити географію продажів на європейський ринок збуту, адже в сучасних складних умовах господарювання підприємства України стикаються з негативними наслідками економічної та політичної кризи, а саме - зі зменшенням замовлень та величини чистого прибутку. Процес прогнозування в системі стратегічного планування витрат Бази відпочинку «Голубе озеро» дає змогу виявити існуючі проблеми і базується на аналізі господарської діяльності підприємства. Прогнозування витрат сприяє уточненню стратегії їх зниження, що довго може залишатися незмінною, а іноді уточнюватись в результаті щорічної перевірки її спрямованості.

Процес розроблення та реалізації стратегії зниження витрат Бази відпочинку «Голубе озеро» пропонується здійснювати в послідовності, поданій на рис. 3.2.

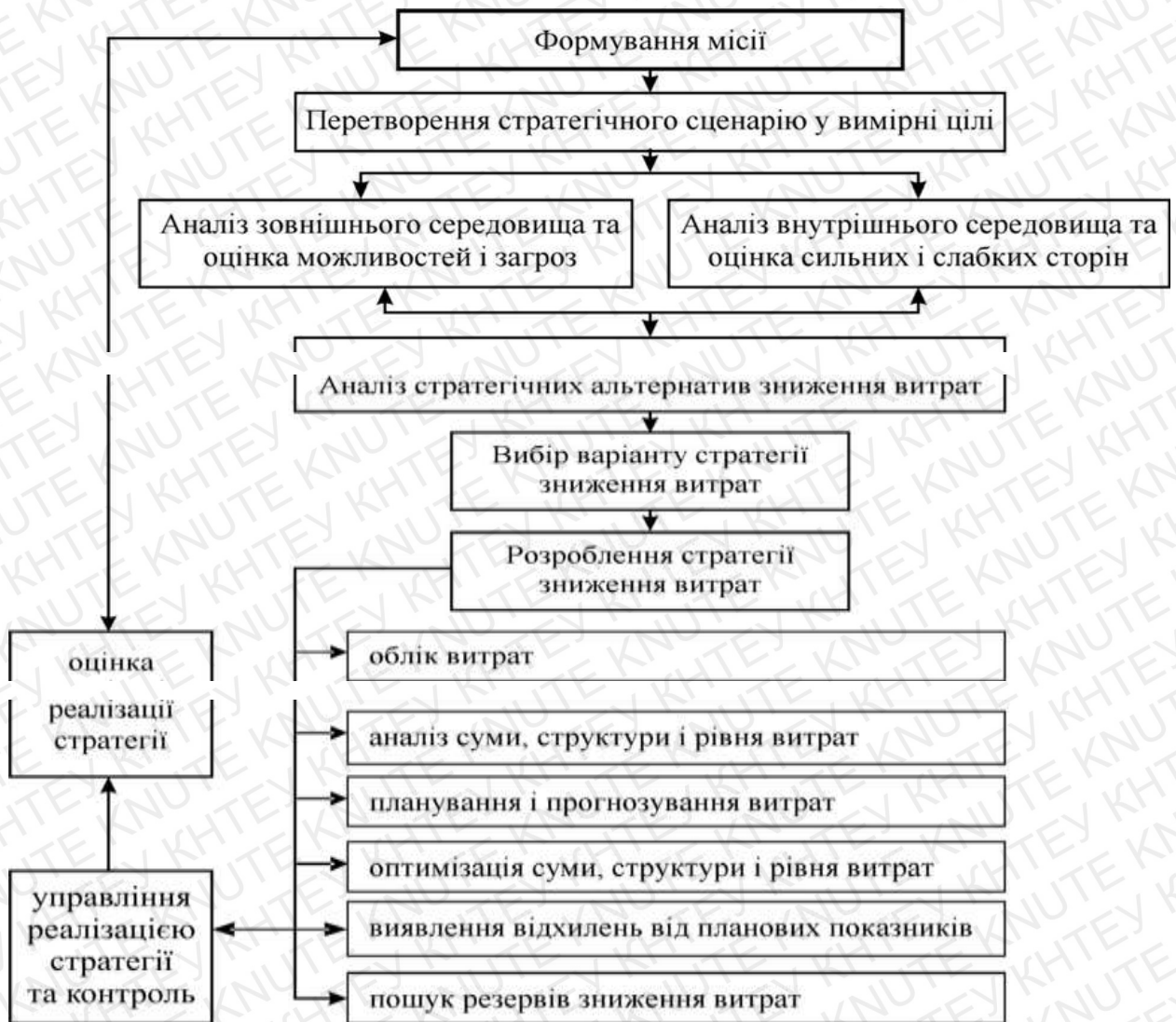


Рис. 3.2. Структура процесу розроблення і реалізації стратегії зниження витрат на Бази відпочинку «Голубе озеро»

Ще кілька років тому фінансовий контроль на Бази відпочинку «Голубе озеро» зводився до ретроспективного аналізу директором сум, причин і підстав оплати рахунків. Втративши час й усвідомивши нерациональність такого підходу, ці повноваження перейшли до головного бухгалтера, що згодом одержав посаду фінансового директора.

Постає питання, чи можна це розглядати як рішення проблеми. Можливо, але в цьому випадку нерациональною вбачається діяльність головного бухгалтера, бо візуючи рахунки на оплату, розкладаючи їх у послідовності пріоритетів платежів, бухгалтер або фінансовий менеджер

приймає рішення, ґрунтуючись на власній інтуїції. Швидше за все, минуле бачення директора, що підписував рахунки, більше відповідало хоч віртуально існуючій стратегії бізнесу. Адже, у сучасних умовах управління витратами означає створення єдиної, раціональної, чітко та безперервно функціонуючої системи з певними цільовими установками та взаємопов'язаними елементами.

### **3.2. Прогнозування результативності реалізації стратегії управління витратами**

Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій управління, тобто функції повинні реалізовуватись через елементи управлінського процесу: прогнозування, планування, нормування, організація, калькулювання, мотивація та стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль витрат. Досліджуване підприємство знаходиться на стадії осмислення необхідності впровадження більш потужної автоматизованої системи, яку б було легко інтегрувати у наявну систему облік на підприємстві (сьогодні це 1С:Підприємство 7.7). Тимчасовим рішенням поліпшення системи контролю витрат може бути розробка на базі 1С відповідного модуля контролю (облік видатків, їх аналіз та звітування за вимогою та періодично). Відносно ефективний контроль руху грошових коштів забезпечують відповідні програмні модулі, що розробляються у різних програмних середовищах. Особливої уваги заслуговує організація контролю руху грошових коштів на Базі відпочинку «Голубе озеро». Стратегічний контроль витрат зорієнтований на виявлення відхилень в розвитку витрат в стратегічному масштабі, які кардинально впливають на досягнення цілей діяльності підприємства. Об'єктом стратегічного контролю витрат виступає обсяг чистого грошового потоку. Існують розроблені пакети орієнтовних форм контрольного спостереження. На цьому етапі контроль витрат тісно

переплітається з процесами контролю грошових потоків.

Таким чином, потреба у впровадженні гнучкої автоматизованої системи контролю витрат (у вигляді інтегрованого модуля у загальній системі автоматизованого управління підприємством) є очевидною. Оптимізація витрат Базис відпочинку «Голубе озеро» має спрямовуватись на вирішення питань: оцінки обґрунтованості абсолютної величини витрат; її відповідності плановим величинам; оцінки факторів формування величини та структури витрат; своєчасне виявлення резервів зменшення витрат; виявлення та обґрунтування механізмів мобілізації таких резервів. Вирішення завдань щодо оптимізації та контролю процесу формування витрат повинні забезпечити керівники Базис відпочинку «Голубе озеро» функціональних підрозділів, в основу стимулювання ефективності управління якими варто покласти особисту відповідальність менеджера за результати розроблення та виконання і дотримання окресленого курсу стратегії зниження витрат.

Серед основних методів оптимізації абсолютної величини витрат суб'єкта господарювання на сьогоднішній день заслуговують на увагу наступні: АВС-аналіз, XYZ-аналіз та вартісний аналіз. АВС-аналіз представляє собою технологію обґрунтування та прийняття управлінських рішень щодо цільової локалізації витрат суб'єкта господарювання для потреб моделі управління його прибутком. Зважаючи на вище зазначене, відмітимо, що застосування АВС-аналізу дозволяє: виділити найбільш суттєві напрями діяльності; направити ділову активність в сферу підвищеної економічної значущості і одночасно понизити витрати в інших сферах за рахунок усунення зайвих функцій і видів робіт; підвищити ефективність організаційних і управлінських рішень завдяки їх цільовій орієнтації.

Таким чином, з метою якомога оптимального зниження витрат необхідно глибоко вивчати усі статті витрат підприємства. Тому що при управлінні підприємством головною метою є не максимальне зниження витрат на виробництво, а насамперед оптимальне, тобто таке, яке б

забезпечило отримання підприємством запланованої суми прибутку. Отже, необхідна система постановки бюджетного управління, причому саме управління, а не просто обліку. Впровадження функціонального обліку створить передумови для плавного переходу від управління накладними витратами і відповідними ресурсами на основі обмежених організаційною структурою центрів відповідальності до управління на основі наскрізних внутрішньогосподарських процесів (бізнес-процесів) – тобто процесно-орієнтованого управління накладними витратами. Процесно-орієнтований підхід до вдосконалення інформаційного забезпечення управління витратами здатен забезпечити досягнення як короткотермінової мети скорочення накладних витрат, так і адекватного економічній стратегії підприємства розподілу ресурсів. Для формування функціональних масивів витрат пропонуємо використовувати бази 1-го ступеня, які прийняті для розподілу накладних витрат між підрозділами (чисельність персоналу, складські і виробничі площі, кількість машино-годин), або ж визначити домінуючу статтю витрат і розподіляти інші витрати пропорційно до її значення (можна також застосовувати метод експертних оцінок споживання ресурсів певною функцією). Витрати деяких функцій не відносяться безпосередньо на продукцію, а перерозподіляються на інші функції, які вони підтримують, за допомогою баз 2-го порядку. Далі акумульовані для функцій найвищого рівня ієрархії витрати перерозподіляються на продукцію чи інші цільові носії витрат з використанням баз 3-го порядку.

Для постійних витрат в межах функціональних масивів потрібно проводити диференціацію по термінах зв'язування (до 6 місяців, до 1 року, більше 1 року, нескорочувані, ліквідовувані лише разом з базовим потенціалом). Така інформація є критичною для прийняття рішень про доцільність зовнішньої кооперації стосовно окремих бізнес-процесів.

Показники, відібрані (шляхом експертних опитувань чи спостережень за виробничими операціями) як рушії витрат – бази 2-го і 3-го порядку,

повинні точно відображати кількість сеансів виконання даної функції (кількісний рушій) чи їх тривалість (часовий рушій), якщо рушії неоднорідні, наприклад, при різній тривалості операцій переналагодження. Особливі, нетипові витрати на здійснення функцій в умовах виробництва і збуту певних видів продукції (або обслуговування певних споживачів), які не можна зафіксувати за допомогою рушія одного з цих двох видів, слід враховувати через використання емпіричних коефіцієнтів технологічної складності (складний або інтенсивний рушій).

Система управління витратами виробництва на Базі відпочинку «Голубе озеро» повинна бути націлена на розв'язання таких задач: забезпечення менеджерів підприємства оперативною та достовірною інформацією щодо виробничих витрат за місцями їх виникнення; виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних з метою досягнення запланованого рівня собівартості продукції; прогнозування рівня витрат виробництва з метою забезпечення заданого рівня ефективності виробництва.

Слід також враховувати, що впровадження оновленої системи контролю витрат на Базі відпочинку «Голубе озеро» потребуватиме реалізації наступних заходів: підвищення кваліфікації менеджерів середньої ланки; окремих випадках удосконалення комп'ютерної мережі підприємства; залучення зовнішніх консультантів з автоматизації бізнес-процесів; функціональна інтеграція робіт з контролю витратків у загальну систему фінансового менеджменту підприємства.

Система "just in time" сприяє зниженню витрат на двох напрямках: Знижуються витрати на складування і збереження напівфабрикатів і в споживача, і у виробника. Останній крім того знижує витрати на реалізацію. Застосування системи неможливе без забезпечення бездефектного виготовлення продукції в постачальника. Японські підприємства в цих цілях навчають усіх співробітників методам контролю якості і т.д., підвищують відповідальність виробничих робітників за якість, використовують

автоматичні пристрої для контролю якості. В результаті знижуються витрати виробництва, що пов'язані з повторним опрацюванням бракованих виробів, витратами сировини і заробітної плати. З використанням розроблених методичних положень зі створення системи функціонального управління витратами розрахуємо загальні витрати Бази відпочинку «Голубе озеро». (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Структура загальних витрат Бази відпочинку «Голубе озеро» з позиції функціонального підходу (на 2018 р.)**

Бюджети функціональних витрат	Величина, млн. грн.
Бюджет функції виробництва	216,63
Бюджет функції обслуговування виробництва	441,77
Бюджет функції управління	14,86
Неповні бюджети витрат функціональних підрозділів (витрати на функціональне управління процесом відтворення)	10,0
Разом	683,26

Бюджети функціональних витрат на 2018 рік за своїм характером є розрахунковими. Функціональні центри Бази відпочинку «Голубе озеро» повинні дотримуватися заданого рівня витрат, спостерігати за відхиленнями, що можуть виникнути, і оцінювати їх обґрунтованість. Розрахунок бюджетів функціональних витрат дозволить визначити внутрішньобюджетні та міжбюджетні співвідношення. Їх розрахунок свідчить, що в бюджетах функцій виробництва та обслуговування домінують витрати на реалізацію функцій - більш, ніж 90 % бюджету. Витрати на обслуговування виробництва на 1 грн. витрат на виробництво (міжбюджетне співвідношення МБС<sub>1</sub>) складає 1,04. Таке значення співвідношення зумовлено як особливостями виробництва електроенергії, так і недосконалістю організації обслуговування.

У процесі планування керівництву компанії для прийняття зважених рішень необхідно володіти відфільтрованою й узагальненою інформацією про підрозділи, носіями якої є менеджери нижнього рівня. Такою



інформацією їх забезпечує бюджетний процес, побудований за принципом "знизу нагору". У той же час найчастіше і менеджери нижнього рівня можуть більш виважено планувати свою діяльність при наявності в них інформації від керівництва, що, як правило, набагато краще інформоване про загальну картину в рамках організації і знає довгострокові цілі компанії. У цьому змісті досить корисно бюджетування за принципом "зверху вниз". У процесі контролю бюджет може бути дуже ефективний як інструмент, що дозволяє задавати межі відповідальності і повноважень нижчестоящих менеджерів, аналізувати ефективність роботи і якість планування (зокрема на основі аналізу відхилень).

Виходячи з масштабів підприємства, бюджетний процес має здійснюватися виключно автоматизованим шляхом. Аналіз представлених на ринку систем дозволив зробити висновок, що для Бази відпочинку «Голубе озеро» оптимальним буде впровадження системи SAP R3, яка ефективно інтегрується з наявною системою автоматизованого обліку. Впровадження автоматизованої системи контролю витрат та бюджетування потребуватиме ряду витрат, які постатейно відображені в наступній таблиці:

Таблиця 3.2

**Витрати на впровадження автоматизованої системи контролю витрат та бюджетування**

№	Стаття витрат	Сума без ПДВ, тис. грн.	Вага, %
1	Витрати на розробку відповідного програмного забезпечення	17,8	22,42
2	Модернізація апаратного забезпечення	35,9	45,21
3	Підвищення кваліфікації менеджменту середньої ланки	16,2	20,40
4	Залучення зовнішніх консультантів з автоматизації бізнес-процесів	9,5	11,96
	Разом	79,4	100

Оскільки впровадження даного заходу не передбачає прямої економії

витрат та зменшення собівартості продукції, розглянемо економічний ефект від його реалізації поелементно. Наступна таблиця відбиває вплив запропонованих заходів на основні техніко-економічні показники.

Таблиця 3.3

### Основні показники роботи Бази відпочинку «Голубе озеро»

Показник	Од. вим.	Величина показника		Абс. відх., (+/-)	Темп приросту, %
		2018 рік	Проект		
Обсяг виробництва продукції в діючих цінах	тис. грн	866148	866148	0	0
Середньостатистична чисельність персоналу	осіб	119	119	0	0
Фонд оплати праці	тис. грн	4350,9	4350,9	0	0
Середньомісячна заробітна плата	грн.	3046,8	3046,8	0	0
Реалізована продукція	тис. грн	696798	696798	0	0
Середньорічна вартість ОВФ	тис. грн	25959,7	25995,6	35,9	0,138
Собівартість продукції	тис. грн	637430,1	637357,16	-72,94	-0,01
Витрати на 1 грн. виробленої та реалізованої продукції	коп	0,736	0,736	0	0
	коп	0,915	0,915	-0,0001	-0,01
Вартість оборотних коштів	тис. грн	134560,8	134560,8	0	0
Валовий прибуток	тис. грн	59367,9	59440,84	72,94	0,12
Чистий прибуток	тис. грн	13998,8	14071,75	72,94	0,52
Загальна рентабельність	%	109,31	109,33	0,02	0,01

Як видно з наведених даних, вплив запропонованих заходів матиме не дуже суттєвий вплив на основні показники діяльності підприємства. Дане пояснюється відсутністю формалізованих методів кількісного прогнозування ефективності впровадження автоматизованих систем управління, завдяки чому прогнозований економічний ефект вбачається суттєво заниженим.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Управління витратами є складним багатоцільовим процесом, який потребує оцінювання багатьох чинників, розроблення чисельних взаємопов'язаних заходів, залучення і координацію роботи багатьох служб та спеціалістів різного профілю. З цією метою потрібно розробити регламентацію системи управління. Регламентація є одним із принципів сучасного менеджменту і означає встановлення та суворе дотримання певних правил, положень, інструкцій, нормативів, побудованих на наукових принципах управління.

Підводячи підсумок проведеного аналізу техніко-економічних показників Бази відпочинку «Голубе озеро» можна зробити висновок, що підприємство має досить нестабільний фінансовий стан, але за рахунок активізації фінансової діяльності воно може отримувати прибутки, тому ми можемо рекомендувати тільки збільшити власні кошти, тому що всі показники, пов'язані з ними, є від'ємними.

Операційні витрати протягом досліджуваного періоду стрімко зростають. У 2018 р. найбільш збільшились інші операційні витрати – на 60,18%. На 39,39% збільшились відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату праці зросли на 15,16%, а амортизаційні витрати – на 9,8%. Такі тенденції призвели до зростання загального обсягу витрат на 43,17%.

Система управління витратами на досліджуваному підприємстві складається з системи їх обліку (бухгалтерія) та планування. Внаслідок проведеного аналізу дану систему визнано неефективною. Витрати здійснюються неконтрольовано, велику частку мають витрати не пов'язані з виробничим процесом, планування витрат неефективне. Аналіз темпів росту складових елементів операційних витрат виявив проблеми в управлінні витратами на оплату праці та амортизаційними відрахуванні. Особливу увагу слід приділити саме іншим операційним витратам, адже їх вплив на прибутковість найбільший і неконтрольоване зростання даної статті витрат призведе до зменшення прибутку підприємства.

Слід зазначити, що Бази відпочинку «Голубе озеро» має досить високий запас фінансової міцності, який постійно зростає. Внаслідок зростання виручки від реалізації та витрат на виробництво зростає і порог рентабельності.

Зниження витрат на виробництво продукції – складний процес, що вимагає від трудового колективу дотримання запланованих витрат трудових, матеріальних та енергетичних ресурсів, ефективного використання обладнання, пошуку резервів економії ресурсів.

Зниження витрат виробництва на підприємстві Бази відпочинку «Голубе озеро» досягаємо в результаті впровадження таких заходів:

- застосування ресурсозберігаючої технології, що забезпечує економію матеріалів та енергії, вивільнення робітників
- розробки оптимальної стратегії технічного розвитку підприємства, що забезпечує раціональний рівень витрат на створення технічного потенціалу підприємства
- підвищення організаційного рівня виробництва, що призводить до скорочення витрат робочого часу, тривалості виробничого циклу і, як наслідок, зниження собівартості продукції та величини оборотних засобів підприємства
- запровадження ефективних систем внутрішньовиробничих економічних відносин, що сприяють економії всіх видів ресурсів, підвищенню якості продукції
- раціоналізація організаційної структури системи управління виробництвом, а значить, скорочення витрат на управління, підвищення його ефективності.

Впровадження зазначеної системи на Бази відпочинку «Голубе озеро» передбачає реалізацію програмного модуля для автоматизації контрольних процесів та їх функціональної інтеграції з автоматизованою системою обліку на підприємстві.

Слід також враховувати, що впровадження оновленої системи контролю витрат на Базі відпочинку «Голубе озеро» потребуватиме реалізації наступних заходів:

- підвищення кваліфікації менеджменту середньої ланки;
- в окремих випадках удосконалення комп'ютерної мережі підприємства;
- залучення зовнішніх консультантів з автоматизації бізнес-процесів;
- функціональна інтеграція робіт з контролю витрат у загальну систему фінансового менеджменту підприємства.

Іншим напрямком підвищення ефективності управління витратами на Базі відпочинку «Голубе озеро» є впровадження автоматизованої системи бюджетування.

Аналіз представлених на ринку систем дозволив зробити висновок, що для Базі відпочинку «Голубе озеро» оптимальним буде впровадження системи SAP R3, яка ефективно інтегрується з наявною системою автоматизованого обліку.

Наведені розрахунки показали, що запропонований проект впровадження автоматизованої системи контролю витрат та бюджетування є доцільним, так як його розрахунковий термін окупності становить менш ніж року. Через те, що витрати, зумовлені реалізацією проекту, відносяться до адміністративних та загальновиробничих, розрахунок зміни виробничої собівартості продукції не вбачається можливим. Собівартість 1 грн. виробленої продукції зросте на 0,0013 коп, економія витрат складе 81 тис.грн. на рік.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аванесова Н. Е. Стратегічне управління підприємством та сучасним містом : теоретико-методичні засади : монографія / Н. Е. Аванесова, О. В. Марченко ; Харків. нац. ун-т буд-ва та архітектури. – Харків : Щедра садиба плюс, 2015. – 195 с.
2. Ансофф И. Стратегический менеджмент / И. Ансофф. – СПб. : Питер, 2014. – 344 с.
3. Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф. – М. : Экономика, 1989. – 303 с. Ансофф И. Стратегическое управление: пер. с англ. / И. Ансофф. – М.: Экономика, 1989. – 520 с.
4. Армстронг М. Стратегическое управление человеческими ресурсами: Пер. с англ. под ред. Н.В. Гринберга. - М.: ИНФРА-М, 2002. - 328 с.
5. Баланович А. М. Механізм формування стратегії розвитку промислового підприємства / А. М. Баланович // Управління розвитком. – 2017. – № 3-4 (189-190). – С. 101–107.
6. Безпарточний М. Г. Обґрунтування стратегій розвитку торговельних підприємств / М. Г. Безпарточний // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2015. – Випуск 1 (56). – С. 19–26.
7. Боярська М. О. Аналіз стратегії розвитку підприємства / М. О. Боярська // Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського. Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 5. – С. 306–310.
8. Гладчук Г.Г. Управління витратами виробництва як необхідна ланка ефективного господарювання // Формування ринкових відносин в Україні. - 2016. - №5. - С.52-57.
9. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. - 4-е вид. - К.: Лібра, 2016. - 704 с.

10. Гончар О. І. Розробка стратегії розвитку потенціалу підприємства за умов глобалізації та євроінтеграції / О. І. Гончар // Економіст. – 2017. – № 1. – С. 49–50.
11. Давидович І.Є. Управління витратами: Навч. посіб. / Тернопільська академія народ мага господарства. - Т.: Економічна думка. 2004. - 228 с.
12. Дакус А. В. Економічний розвиток підприємства: сутність та визначення / А. В. Дакус, Н. О. Сімченко // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://probl-economy.kpi.ua/pdf/2012-3.pdf>.
13. Дикань В. Л. Стратегічне управління : навч. посіб. / В. Л. Дикань, В. О. Зубенко, О. В. Маковоз, І. В. Токмакова, О. В. Шраменко. – К. : «Центр учбової літератури», 2018. – 272 с.
14. Ефремов В.С. Стратегическое планирование в бизнес-системах / В.С. Ефремов. - М. : Изд-во "Финпрес", 2001. - 240 с.
15. Єрмаков О. Ю. Методологія формування стратегій розвитку сільськогосподарських підприємств / О. Ю. Єрмаков, О. О. Лайко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2014. – Вип. 200(2). – С. 107-114.
16. Запухляк І.Б. Розвиток підприємства та нестабільність середовища: взаємозв'язок та взаємозалежність / І.Б. Запухляк // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». –2015. – Вип. 13. – С. 87–89.
17. Засадний Б. Витрати для ефективного управління діяльністю підприємства // Довідник економіста. - 2017. - № 4. - С43-47.
18. Калиніченко Ю. Стратегічний розвиток підприємства: теоретичні та практичні аспекти / Ю. Калиніченко // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 4(29). – С. 106–115. – (проблеми мікро) та макроекономіки України).

19. Коваленко Л.О., Ремньова Л.М. Фінансовий менеджмент: Навч. посіб. - 3-те вид., випр. і доп.. - К.: Знання, 2016. - 483 С
20. Ковтун О.І. Стратегія підприємства: Навч. посібник. 2-ге вид., стереотип. - Львів: "Новий світ-2000", 2006. -388 с.
21. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління витратами підприємства: Монографія. - К.: Лібра, 2007. - 320 с.
22. Котлер Ф. Стратегический менеджмент по Котлеру: Лучшие приемы и методы / Ф. Котлер, Р. Бергер, Н. Бикхофф. – М. : Альпина Паблишер, 2016. – 143 с.
23. Кузьміна О. М. Сутність моделювання стратегії формування конкурентних переваг підприємства / О. М. Кузьміна, Л. О. Богданова // Молодий вчений. □ 2016. □ №2(17). □ С. 136-140.
24. Лабзунов П. В. Функции управления витратами на промышленных предприятиях / П. В. Лабзунов // Проблемы теории и практики управления. — 2004. — № 2. — С. 118—122.
25. Люльов О.В. Формування стратегій розвитку підприємства в умовах незбалансованої економіки: дисертація на здобуття наукового ступеня канд. економічних наук / О. В. Люльов ; Наук. керівн. В. В. Сабадаш. – Суми: СумДУ, 2011. – 209 с.
26. Маркетинговые основы стратегического планирования: Теория, методология, практика. 3-е изд.// Шкардун В.Д. - М: Дело. Серия: Год: 2016. – 376 с.
27. Мохонько Г.А. Оцінка нестабільності зовнішнього середовища діяльності сільськогосподарського підприємства / Г.А. Мохонько, Я.О. Колешня // Економіка. Управління. Інновації. – 2013. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2013\\_1\\_43](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_1_43).
28. Наливайко А.П. Теорія стратегії підприємства. Сучасний стан та напрямки розвитку: Монографія. – К.: КНЕУ, 2014. – 227 с.



29. Непогодіна Н. І. Розвиток підприємства як соціально-економічна система в умовах конкурентоспроможності в Україні / Н.І. Непогодіна / Вісник Сев. НТУ: зб. наук. пр. – Серія: Економіка і фінанси. – 2011. – Вип. № 116/2011. – С. 121–125.
30. Олешко В. В. Місія та цілі стратегії сталого розвитку підприємств хімічної галузі / В. В. Олешко. // Агросвіт. – 2015. – №9. – С. 65.
31. Орлова К.Є. Оцінка нестабільності зовнішнього середовища підприємств добувної промисловості Житомирської області / К.Є. Орлова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/30\\_NNM\\_2012/Economics/10\\_11405.doc.htm](http://www.rusnauka.com/30_NNM_2012/Economics/10_11405.doc.htm).
32. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. - К. : Вид-во УБС НБУ, 2016. - 219 с.
33. Побережний Р. О. Формування стратегії розвитку машинобудівного підприємства на основі збалансованої системи показників : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04 [Електронний ресурс] / Роман Олегович Побережний ; наук. керівник П. Г. Перерва; Харківський політехнічний ін-т, нац. техн. ун-т. – Харків, 2015. – 363 с.
34. Повідайчик М.М. особливості стратегічного планування виробничої програми підприємства легкої промисловості в умовах невизначеності / М.М. Повідайчик // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – 2014. – Вип. 1(42). – С. 59–63.
35. Подольчак Н. Ю. Стратегічний менеджмент : навч. посіб. / Н. Ю. Подальчак. — 2-ге вид., зі змін. та допов. — Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2017. — 422 с.
36. Порохня В. М. Стратегічне управління: Навч. посіб / В. М. Порохня, Т. О. Безземельна, Т. А. Кравченко. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 224 с.

37. Портер М. Конкурентная стратегия: Методика анализа отраслей и конкурентов / М. Портер ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 454 с.
38. Прайма Л. Р. Розвиток підприємства: сутність поняття // Л. Р. Прайма, І. Я. Кулиняк // Науковий вісник НЛТУ України . – 2012. – Вип. 22.10. – С. 236–241.
39. Прийма Л.Р. Розвиток підприємства: теоретичні аспекти /Л.Р.Прийма, Н.І.Чухрай // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2017. – Вип.18. – ч.2. – С.74 – 77.
40. Прохорова В. В. Формування конкурентної стратегії підприємств на засадах інноваційно-спрямованого інвестування: монографія / В. В. Прохорова, В. М. Проценко, В. І. Чобіток. – Херсон: Грінь Д. С. [вид.], 2017. – 287 с.
41. Саенко М. Г. Стратегія підприємства : підруч. / М. Г. Саенко. – Тернопіль : «Економічна думка». – 2014. – 390 с.
42. Ставицький О. В. Аналіз зовнішнього середовища в контексті стратегічного управління підприємством / О. В. Ставицький // тези. доп. XI Міжнар. наук.-практ. конф., [«Ключові аспекти наукової діяльності»], Перемишль : 2017. – С. 37–38.
43. Ставицький О. В. Методичні підходи до стратегічного управління розвитком підприємств [Електронний ресурс] / О. В. Ставицький // Електронне наукове фахове видання Миколаївського національного університету ім. В.О. Сухомлинського «Глобальні та національні проблеми економіки». – 2016. – №2. – Режим доступу: <http://global-nation.in.ua/vipusk-1-2016/188>.
44. Стратегічний менеджмент : навч. посіб. / Є. М. Кайлюк, В. М. Андрєєва, В. В. Гриненко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 279 с

45. Тридід О. М. Розробка інвестиційної стратегії підприємства як напрям забезпечення його інвестиційної привабливості / О. М. Тридід // Управління проектами та розвиток виробництва: Зб.наук.пр. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2011. – № 1(37). – С. 92-99.

46. Троян М. Ю. Вибір стратегії ухвалення рішення про покупку інноваційного товару організаційним споживачем / М. Ю. Троян // Економічні проблеми сталого розвитку: наук.-техн. конф., 21-24 квітня 2009 р.: тези доповідей. – Суми : Вид-во СумДУ, - 2009. – Ч. 1. – С.71-72.

47. Трухан О.Л. Змістовна сутність поняття «стратегія підприємства»: суперечності поглядів / О.Л.Трухан // Вісник ЖДТУ:Економічні науки, 3 – 2010. – №.1(51). – С.236 – 241.

48. Фроленко Р.В. Інтегрована система стратегічного управління витратами промислових підприємств / Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал – 2018. - №15(1) – с. 22-26

49. Хоменко О. І. Види стратегій та інструментарій формування стратегії розвитку підприємства / О. І. Хоменко // Управління розвитком. – 2015. – № 3 (181). – С. 131–137.

50. Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления витратами // Менеджмент в России и за рубежом. -2002. - №4. - С. 12-17.

51. Шумило О.Ю. Шляхи вдосконалення аналізу та оцінки операційних фінансових та інших витрат на підприємстві // Економіка. Фінанси. Право. - 2017. – № 3. - С25-28.