

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**Тернопільський національний економічний університет**

**МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО  
СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ  
ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА**

**МОНОГРАФІЯ**

*За загальною редакцією  
доктора економічних наук, професора П. П. Микитюка*

**Тернопіль  
ТНЕУ  
2017**

Методичні підходи до стратегічного управління діяльністю підприємства / кол. монографія за ред. П. П. Микитюка. – Тернопіль: Економічна думка, Тернопільський національний економічний університет, 2017. – 400 с.

ISBN 978-966-654-465-3

#### **Автори:**

**Микитюк Петро Петрович** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри менеджменту та публічного управління Тернопільського національного економічного університету. (пп. 1.1, 1.2, 1.3)

**Брич Василь Ярославович** - доктор економічних наук, професор, професор кафедри міжнародного туризму і готельного бізнесу Тернопільського національного економічного університету. (пп. 4.3.)

**Федірко Михайло Миколайович** - кандидат економічних наук, доцент кафедри менеджменту та публічного управління Тернопільського національного економічного університету. (пп. 4.1.)

**Надвиничний Сергій Анатолійович** - кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри управління персоналом і регіональної економіки Тернопільського національного економічного університету. (пп. 4.2)

**Портоварас Тетяна Романівна** – кандидат економічних наук, викладач кафедри менеджменту та публічного управління Тернопільського національного економічного університету. (пп. 2.1, 2.2, 2.3, 3.1, 3.2)

**Сорока Тетяна Миколаївна** – кандидат економічних наук, викладач кафедри менеджменту та публічного управління Тернопільського національного економічного університету. (пп. 6.2)

**Паранюк Ярослав Дмитрович** - аспірант кафедри менеджменту та публічного управління Тернопільського національного економічного університету. (пп. 5.3)

**Микитюк Віталій Петрович** - аспірант кафедри економіки підприємств та корпорацій Тернопільського національного економічного університету. (пп. 6.3)

**Микитюк Юлія Ігорівна** – аспірант кафедри менеджменту та публічного управління Тернопільського національного економічного університету. (пп. 3.3)

**Саранюк Антоніна Юрївна** - аспірант кафедри менеджменту та публічного управління Тернопільського національного економічного університету. (пп. 5.2)

#### **Рецензенти:**

**Н. І. Пилипів**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри теорії і прикладної економіки Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника;

**С. В. Філіппова**, доктор, економічних наук, професор, директор Інституту бізнесу, економіки та інформаційних технологій Одеського національного політехнічного університету;

**О. О. Охріменко**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри міжнародної економіки Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»;

**Н. Г. Міценко**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки Львівського торговельно-економічного університету

*Рекомендовано Вченою радою Тернопільського національного економічного університету  
протокол № 10 від 31 травня 2017 року*

У монографії обґрунтовано методичні підходи до стратегічного управління та управління витратами підприємства; проаналізовано вплив внутрішніх і зовнішніх факторів на результати діяльності підприємства; визначено організаційно-економічні аспекти управління витратами за центрами відповідальності в контексті інноваційного розвитку підприємств комунальної теплоенергетики; запропоновані напрями реалізації методичних підходів до стратегічного аналізу в управлінні діяльністю підприємства.

Монографія може бути корисною для науковців, викладачів вищих начальних закладів, аспірантів, а також для практичних працівників, яких цікавлять питання стратегічного управління діяльністю підприємства.

УДК 657.62: 657.424:658.589

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>6</b>
<b>РОЗДІЛ 1. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>8</b>
1.1. Еволюція стратегічного аналізу та його теоретичне обґрунтування (Микитюк П. П.).....	8
1.2. Інформаційна база стратегічного аналізу результатів діяльності підприємства (Микитюк П. П.).....	23
1.3. Методичні підходи до стратегічного аналізу результатів діяльності підприємства (Микитюк П. П.).....	35
<b>РОЗДІЛ 2. ІНСТРУМЕНТАРІЙ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>58</b>
2.1. Оцінка фінансових результатів діяльності підприємств як складова стратегічного аналізу (Портоварас Т. Р.) .....	58
2.2 Аналіз впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на результати діяльності підприємства(Портоварас Т. Р.).....	80
2.3. Аналіз стратегічних позицій та конкурентних переваг підприємства(Портоварас Т. Р.) .....	107
<b>РОЗДІЛ 3. РЕАЛІЗАЦІЯ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА .....</b>	<b>123</b>
3.1. Удосконалення методів стратегічного аналізу в управлінні діяльністю підприємства(Портоварас Т. Р.).....	123
3.2. Аналіз асортиментної стратегії підприємства .....	146
Високий, стабільний(Портоварас Т. Р.).....	148
3.3. Обґрунтування впливу факторів ризиків на результати стратегічного розвитку підприємств (Микитюк Ю. І.).....	162

**РОЗДІЛ 4. МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ  
ВИТРАТАМИ.....187**

4.1. Суть, предмет, об'єкт та основні завдання управління витратами  
(Федірко М. М.) ..... 187

4.2. Еволюція та міжнародний досвід управління витратами  
(Надвиничний С. А.)... ..... 199

4.3. Методичні підходи до управління витратами  
(Брич В. Я.)..... 208

**РОЗДІЛ 5. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО РЕАЛІЗАЦІЇ  
УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ..... 221**

5.1 Організаційно-економічні аспекти визначення центрів витрат і центрів  
відповідальності на комунальному підприємстві  
«Тернопільміськтеплокомуненерго» (Чумак А. К.)..... 221

5.2. Методологічні підходи до управління витратами на підприємствах  
комунальної теплоенергетики (Саранюк А. Ю.)..... 243

5.3 Аналіз практики управління витратами на підприємствах комунальної  
теплоенергетики України (Паранюк Я. Д.)..... 256

**РОЗДІЛ 6. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ  
УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ.....280**

6.1 Формування системи управління витратами за центрами  
відповідальності на підприємствах комунальної  
теплоенергетики (Онишків В. В.)..... 280

6.2 Оптимізація обліку витрат у процесній парадигмі організації управління  
витратами підприємств комунальної теплоенергетики (Сорока Т. М.)..... 291

6.3 Стратегічне управління витратами в контексті інноваційного розвитку підприємств комунальної теплоенергетики (Микитюк В. П.).....	310
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>334</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>339</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>350</b>

## ВСТУП

В умовах нестабільного ринкового середовища забезпечення стратегічної стійкості і конкурентоспроможності підприємств потребує імплементації в їхню управлінську практику дієвих технологій стратегічного аналізу для обґрунтування управлінських рішень, орієнтованих на досягнення високих результатів діяльності. Актуалізація проблем стратегічного аналізу зумовлена необхідністю створення достатньої інформаційної бази для виявлення впливу чинників зовнішнього і внутрішнього середовищ на результати діяльності підприємств, а також пошуку та реалізації нових стратегічних можливостей і нейтралізації ринкових загроз у процесі їхнього функціонування за умови зростання інтенсивності конкуренції.

Особливої гостроти згадана проблематика набуває в агропромисловому виробництві, яке має потужний стратегічний потенціал розвитку та значною мірою визначає конкурентоспроможність галузі на зовнішньому і внутрішньому ринках. Використання сучасних методів і прийомів стратегічного аналізу на підприємствах дозволяє обґрунтувати напрями розвитку підприємств, сформувати асортименту політику відповідно до нинішніх і перспективних потреб ринку, що у кінцевому результаті забезпечить їхнє ефективне функціонування та підвищить конкурентний статус.

Комунальна теплоенергетика – важлива сфера національної економіки, що відіграє провідну роль в забезпеченні нормальних умов існування українців.

Тим не менше, незважаючи на очевидну важливість сфери теплопостачання як для населення, так і для країни в цілому, на разі дана галузь національної економіки перебуває в кризовому стані, котрий зумовлений тим, що протягом багатьох років дана галузь практично «кредитує» населення, надаючи послуги за тарифами, які не покривають виправданих витрат таких підприємств на виробництво, передачу та постачання теплової енергії, водночас як держава несвоєчасно та не в повному обсязі компенсує різницю між тарифами і собівартістю послуг. Таким чином, затратний підхід до тарифоутворення, відсутність стимулів до зниження економічно необґрунтованих витрат, а також монопольний характер підприємств комунальної теплоенергетики не мотивує менеджерів даних підприємств до дбати про покращення фінансових результатів та подолання збитковості.

Однією з умов подолання кризового фінансового становища є зниження рівня витрат і, відповідно, зниження тарифів на послуги підприємств комунальної теплоенергетики, що в свою чергу вимагає запровадження системи управління витратами та покращення її обліково-аналітичного забезпечення як об'єктивної основи для прийняття ефективних управлінських рішень.

У зв'язку з цим, за мету монографічного дослідження обрано уточнення й доповнення теоретико-методологічних аспектів формування системи управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики України й розробка науково-методологічних рекомендацій з її впровадження й використання.

Зміст монографії включає шість розділів. У першому розділі обґрунтовано методологічні підходи до стратегічного аналізу результатів діяльності підприємства. В другому розділі визначено інструментарій стратегічного аналізу результатів діяльності підприємства. В третьому розділі здійснено реалізацію методичних підходів до стратегічного аналізу в управлінні діяльністю підприємства. Четвертий розділ висвітлює методологічні основи управління витратами. В п'ятому розділі представлено концептуальні підходи до реалізації управління витратами на підприємствах. В розділі шість запропоновано організаційно-економічні аспекти управління витратами.

Авторський колектив усвідомлює, що в рамках однієї монографії неможливо розглянути багатогранний комплекс складної проблеми методології стратегічного управління діяльністю підприємства, тому з вдячністю готовий сприйняти зауваження та побажання дослідників даного питання і намагатиметься їх врахувати в подальших наукових дослідженнях.

## РОЗДІЛ 1. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Еволюція стратегічного аналізу та його теоретичне обґрунтування

Дослідження процесів і явищ природи, суспільних відносин і інших проблем, неможливе без детального розгляду їх складових частин, ретельного вивчення причинно-наслідкових зв'язків між елементами, сукупність яких формує певний системний рівень. Іншими словами деталізація будь-якого об'єкта дослідження забезпечується в процесі його аналізу, який як метод наукового пошуку є універсальним для різних наук.

«Аналіз (*грец.* Analysis – розкладання) – загальноекономічний елемент діалектичного методу дослідження економічних явищ і процесів, економічних систем, сутність якого полягає в розчленуванні об'єкта, предмета або економічних відносин між ними та людьми на складові частини, елементи (ознаки, властивості, риси, стадії, ступені тощо) та їх відокремленому вивченні, а відтак – з'ясуванні зв'язків між ними» [23].

Разом з тим, сам по собі аналіз не може дати повного уявлення про об'єкти дослідження без узагальнення взаємозалежностей між окремими їх складовими (елементами). Діалектична єдність двох методів – аналізу й синтезу як єдиного органічного процесу пізнання – основа формування методологічної бази будь-якої науки, зокрема, економічної. У широкому розумінні, аналіз і синтез як універсальні методи пізнання слід розглядати як процеси дослідження об'єктів, явищ, різноманітних зв'язків і взаємозалежностей. Єдність аналізу та синтезу, при якій аналіз є первинним, забезпечує вивчення процесів і явищ у діалектичному зв'язку всіх їхніх сторін і елементів.

Характерний процес диференціації та інтеграції економічних наукових напрямків у ХХ столітті сприяв тому, що на певному щаблі розвитку сформувалися специфічні галузі аналізу, зокрема стратегічний. Це було зумовлено потребами практики, яка в умовах динамічного розвитку та нестабільності вимагала поглибленого вивчення конкретних проблем. Тобто, виникнення стратегічного аналізу як науки, загалом пов'язане з практичною потребою пошуку напрямків підвищення ефективності використання ресурсів в умовах не лише об'єктивної їх обмеженості, а й через зростання конкуренції між підприємствами. Слід зазначити,



що у цьому контексті стратегічний аналіз сформувався як самостійна наука не шляхом відокремлення від якоїсь однієї економічної науки, а в результаті синтезу низки спеціальних і галузевих сфер наукових знань, зокрема, менеджменту, бухгалтерського обліку, статистики, фінансів, планування та ін. До наукових проблем, що розглядаються у його рамках сьогодні належать технічні, мотиваційно-поведінкові, логістичні, маркетингові та інші складові.

Кожну науку відрізняють три фундаментальні поняття. Перше з них – предмет науки, його особливості й взаємозв'язки із предметами інших наук. Друге базове поняття, що визначає науку як таку, – метод наукового пізнання й умови його реалізації в дослідженні предмета. Третє основне поняття науки – її мета, що залежить від потреб розвитку наукових знань.

Як показує історичний досвід розвитку наукових галузей знань, у т. ч. економічних, виникненню нового наукового напрямку передують практична діяльність, потреба в якій обумовлюється необхідністю вдосконалення різних процесів життєдіяльності соціуму.

Глобальні суспільно-економічні процеси в Україні 1990-х рр. спричинили переоцінку концептуальних основ багатьох наук. Особливо вони торкнулися економічних галузей знань, зокрема, економічного аналізу. У цей час Україна стрімко переходила до ринкових умов, демократизації, що дало змогу ввести в економічні науки, в т. ч. в економічний аналіз, широко відомі західні методики. Потік закордонної фінансово-економічної інформації, що заповнив Україну в ті роки, а разом з ним і західні теорії керування ринковою економікою, поруч з безсумнівними позитивними результатами, привели до того, що певна частина вітчизняних учених-економістів відмовилася від результатів наукових розробок радянського часу. У цей період в умовах загального промислового й фінансового спаду помітно зменшилися й можливості (в тому числі фінансові) використання економічного аналізу. Економічна нестабільність спричинила практично повне зникнення економічних і планових служб в організаціях, а отже – скорочення штатів плановиків, аналітиків, економістів. Протягом тривалого часу фахівцями, які користувалися попитом, були лише рахункові працівники – бухгалтери.

Закордонна фінансово-економічна інформація, безумовно, сприяла розширенню подання й трансформації традиційних для економіки України того часу економічних понять і термінів. Водночас, неадаптовані з урахуванням особливостей українського ринку, або недоброякісно перекладені українською

мовою терміни, і донині призводять до їх неадекватного тлумачення як у спеціальній літературі, так й у фінансово-економічній практиці. Тобто, застосування аналітичного інструментарію пов'язане з потребою використання інформації для прийняття рішень щодо альтернативних можливостей ведення підприємницької діяльності в сучасних умовах. Це висуває нові вимоги до розкриття інформації про результативність бізнесу з метою підвищення інвестиційної привабливості підприємства, зміцнення її іміджу як надійного ділового партнера, сумлінного позичальника.

Особливу роль у генерації такого роду інформації, як для зовнішніх користувачів, так і для внутрішніх цілей керування, відіграє стратегічний аналіз, що є невід'ємною функцією керування бізнесом. Його необхідно здійснювати з урахуванням сучасних результатів вітчизняних і закордонних наукових розробок. Це, у свою чергу, потребує фундаментального перегляду базових основ теорії економічного аналізу і його методології.

Об'єктом стратегічного аналізу є підприємство, як комплексна управлінська система, що охоплює сукупність інтегрованих керуючих і керованих функціональних підсистем, напрямків й форм діяльності. Особливість цього об'єкта полягає у необхідності вивчення результатів господарської діяльності, установленні та кількісному вимірі впливу причинно-наслідкових зв'язків, що виникають при здійсненні різноманітних господарських операцій, які висвітлюються у системі економічної інформації. На певних етапах аналізу предметом по такому об'єкту дослідження можуть бути виробництво продукції та її продаж, собівартість, фінансові результати, фінансовий стан, а також окремі структурні підрозділи діяльності підприємств.

Один з найважливіших об'єктів стратегічного аналізу – результативність діяльності підприємства. Згідно зі словником, «результативність» походить від однокорінного «результат» (фр. resultat), що буквально означає «наслідок чого-небудь, кінцевий висновок, підсумок, розв'язка, результат, кінець справи» [23, с.78].

Пояснення терміна «результат» є також й в інших словникових джерелах: «Результатом називається кінцевий підсумок, заради якого здійснюється яка-небудь дія... Результатом називаються показники майстерності або досягнення в якому-небудь виді діяльності... Результатом називають цифровий підсумок якої-небудь математичної дії, процесу...» [56, 55с.].

Суфікс і закінчення слова «результативність» вказують на перетворення вихідного «результат» у бік якості, підсумок дії досліджуваного об'єкта, підданого аналізу, оцінці, порівнянню з якимось іншим об'єктом, іншим результатом, критерієм. Етимологія слова «результативність» дає змогу зробити висновок, що це поняття означає не тільки й не стільки констатацію підсумків дій розглянутого об'єкта, скільки оцінку, порівняння, необхідні суб'єктові аналізу для задоволення його інформаційних потреб.

Окреслена ситуація зумовлює необхідність дослідження сутності фінансових результатів як економічної категорії та об'єкта стратегічного аналізу, адже підприємства нині мають на меті не лише отримання прибутку, а й пошук шляхів його зростання, що відіграє ключову роль для стабільного забезпечення прибутковості.

В таблиці 0.1 наведено динаміку отримання підприємствам прибутку і збитків за 2010-2013 рр., що вказує на виняткову вагу цих показників для підприємств, а, отже, і потребу в формуванні науково обґрунтованих шляхів їх оптимізації та відповідному теоретичному дослідженні важелів впливу.

Перш ніж аналітично оцінювати фінансові результати діяльності підприємств України, дослідимо визначення категорії «фінансовий результат», оскільки між фахівцями різних галузей немає єдиного визначення його суті, особливо у наукових працях, що належать до різних груп наук.

Так, у бухгалтерському обліку розглядають поняття фінансових результатів, тобто прибутку і збитку. При цьому фінансовий результат вважають універсальною ознакою, що враховує основні чинники головної мети будь-якого підприємства – доходи і витрати. Сучасна міжнародна практика бухгалтерського обліку виокремлює переважно три основних підходи до трактування змісту фінансових результатів діяльності підприємства:

1) як різниця між вартістю чистих активів підприємства протягом звітного періоду. При цьому чисті активи підприємства дорівнюють різниці між загальною вартістю майна підприємства і загальною сумою його заборгованості та додаткових внесків власників;

2) як різниця між величиною доходів і витрат діяльності протягом звітного періоду;

3) як порівняння величини власного капіталу на початок і на кінець звітного періоду.

**Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування підприємств в Україні у 2010-2013 рр.[76]**

Рік	Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		питома вага до загальної кількості підприємств, %	Фінансовий результат	питома вага до загальної кількості підприємств, %	Фінансовий результат
<b>2010</b>	58334,0	59,0	212008,6	41,0	153674,6
у тому числі сільське господарство мисливство, лісове господарство птахівництво	17291,8	69,5	22306,1	30,5	153674,6
<b>2011</b>	122210,0	65,1	272726,2	34,9	150516,2
у тому числі сільське господарство мисливство, лісове господарство птахівництво	25582,5	83,4	30535,8	16,6	4953,3
<b>2012</b>	101884,7	64,5	277938,5	35,5	176053,8
у тому числі сільське господарство мисливство, лісове господарство птахівництво	26992,7	78,3	33906,7	21,7	6914,-0
<b>2013</b>	29283,2	65,9	234513,7	34,1	205230,5
у тому числі сільське господарство мисливство, лісове господарство птахівництво	15147,3	79,9	26496,5	20,1	11349,2

Найбільше поширився в міжнародній практиці другий підхід, відповідно до якого фінансовий результат трактують як різницю між доходами та витратами діяльності підприємства, з урахуванням коригувань на суму зміни

залишків запасів та незавершеного виробництва за звітний період. Така тенденція характерна і для вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

Фінансовий результат відповідно до бухгалтерського підходу також можна розуміти як деяке узагальнене визначення, що відображає і характеризує двоєдиний одночасовий процес, згідно з яким один різновид фінансового результату послідовно трансформується в інший.

Л. Ловінська [43, с. 159] вважає, що у зарубіжних системах обліку вихідним моментом і метою є визначення фінансового результату, який відображає ефективність використання вкладеного власником капіталу. На думку, Г. Савицької, під «фінансовими результатами діяльності підприємства слід розуміти суму отриманого прибутку та рівень рентабельності» [72, с. 214]. Уже згадана Л. Ловінська [43, с. 159] зазначила, що в зарубіжній теорії бухгалтерського обліку відомі три підходи до тлумачення показника прибутку: синтаксичний підхід (концепція визначення бухгалтерського прибутку включає склад і структуру витрат та доходів, критерії їх визначення). Сфера його застосування – методика розрахунку прибутку від звичайної і надзвичайної діяльності. Семантичний (прибуток трактують як показник ефективності функціонування підприємства у звітному періоді) застосовують у методиці фінансового аналізу; прагматичний (прибуток звітного періоду трактують як базу оцінки ефективності у майбутньому періоді) – використовують для прогнозного моделювання фінансового стану.

Незважаючи на трактування фінансового результату на основі розгляду таких його складових, як дохід та витрати, в науковій літературі й досі тривають дискусії щодо розширеного обґрунтування цього поняття. Відповідно до цього, О. Гринавцев наголошує, що «фінансовий результат» визначають як суму валового доходу від звичайної і надзвичайної діяльності підприємства, зменшеного на суму витрат, пов'язаних із господарською діяльністю на підприємстві, непрямих податків та податку на прибуток за окремий звітний проміжок часу» [19]. Цей автор також пропонує визначення фінансових результатів за видами діяльності, за яких вони виникають, тобто від реалізації готової продукції; робіт та послуг; реалізації готових активів підприємства, прибутків від оренди активів; операцій з необоротними активами; операцій, що відрізняються від звичайної діяльності підприємств чи відбуваються надзвичайно рідко або нерегулярно.

Проте, слід зазначити, що запропонований підхід не дає змоги достатньо чітко сформулювати відмінності у поглядах, але позитивним у ньому є уточнення трактування суті фінансового результату. Розглядаючи фінансові результати діяльності будь-якого підприємства як прибуток чи збиток, Д. Янок визначив економічну сутність фінансових результатів як мету господарських операцій та господарської діяльності підприємства [88]. Основне завдання підприємства полягає у цілеспрямованому дослідженні взаємозв'язків функцій управлінського процесу та враховуючи його мету для отримання необхідного фінансового результату.

Натомість Б. Коласс визначає фінансовий результат як різницю між фінансовими доходами та фінансовими витратами, що вказує на вплив фінансових рішень на чистий результат діяльності підприємства. На його думку фінансовий результат розглядається як складова результату діяльності підприємства [33, с. 100]. Аналіз наукових підходів до визначення сутті поняття фінансових результатів представлені у додатку А.

На підставі оцінки визначень терміну «фінансові результати», наведених у науковій літературі, можна стверджувати, що думки багатьох авторів є досить схожими. Узагальнення підходів до визначення фінансового результату свідчить, що найчастіше його розглядають, насамперед, через площину практичної інтерпретації, де виділяють, перш за все, бухгалтерський підхід. Відповідно, у цьому випадку сутність фінансових результатів пояснюють як результати зіставлення доходів звітного періоду з витратами. При цьому слід відмітити, що доходи розглядаються з позиції споживчої вартості виробленої продукції, а витрати як фактична вартість. Тобто доходи ототожнюються із споживчою вартістю виробленої продукції, витрати – з її фактичною вартістю. Втім, фінансовий результат відповідно до бухгалтерського обліку має цільову підпорядкованість, одна з основних цілей якої – правильне визначення оподаткованого прибутку. Це важливо з погляду не лише збирачів податків, а й власників цінних паперів, банків як установ, спроможних потенційно забезпечити підприємство необхідним обсягом кредитних ресурсів.

Загалом у результаті проведеного аналізу наукових позицій вітчизняних і зарубіжних вчених можна виділити два основних підходи до визначення суті фінансового результату: економічного (відображає зміну вартості власного капіталу як результат відповідної діяльності підприємства) та бухгалтерського (зіставлення доходів звітного періоду з витратами) погляду.

Вчені Л. Дікань та О. Вороніна виділяють також управлінський підхід до розуміння суті фінансового результату. Вони підкреслюють, що управлінський облік – це частина бухгалтерського обліку, яка забезпечує потребу управління в інформації. Отже, визначення фінансового результату згідно з бухгалтерським обліком також може бути корисним керівництву підприємства для прийняття управлінських рішень. Відповідне зауваження загалом можна віднести й до розгляду фінансового результату з економічного погляду. Проте, на думку авторів, доцільність виокремлення управлінського підходу при дослідженні фінансового результату пов'язана з необхідністю чіткого опису процесу його формування. До того ж, слід акцентувати важливість урахування фінансового результату при прийнятті управлінських рішень [21, с.15].

Попри це, оскільки діяльність підприємства є системою принципів і методів розроблення та реалізації управлінських рішень, пов'язаних із забезпеченням ефективного використання всіх ресурсів, названий показник не повною мірою враховує стратегічні цілі розвитку. Таким чином, це поняття слід розглядати дещо ширше, ніж просте співвідношення доходів та витрат (Додаток Б). Основним недоліком розглянутих позицій є обмеженість змісту фінансових результатів та акцент лише на окремих аспектах або завданнях. Для формування сутнісної концепції фінансового результату слід врахувати унікальність значення даного показника, що пов'язана з природою його походження. У цьому контексті він є:

1. основним показником фінансової стійкості та економічного розвитку;
2. головним чинником для надання достовірної інформації потенційним акціонерам для реалізації їх інтересів;
3. ключовим фактором наповнення бюджетної системи держави через механізм оподаткування;
4. основним джерелом оцінювання діяльності підприємства для розроблення заходів щодо його поліпшення.

Тому фінансовий результат, який формується на різних рівнях управління і точність якого визначається через вплив внутрішніх та зовнішніх факторів підприємства, доцільно розглядати зі стратегічної позиції. Саме такий підхід підкреслює значущість стратегічного управління для досягнення намічених цілей, а ключовим інструментом вирішення поставленого завдання є стратегічний аналіз. Отже, узагальнення сутності терміну «фінансовий результат»

слід здійснювати з таких позицій: 1) економічної (характеризується як відображення наявної вигоди від використання вкладеного капіталу); 2) бухгалтерської (забезпечує правильне оподаткування прибутку); 3) стратегічної (передбачає зміни і процеси в середовищі, які підлягають певному контролю та управлінню).

Запропонована система дозволяє забезпечити потреби внутрішніх користувачів підприємствам усіх рівнів управління та відповідатиме сучасним проблемам ринку, в тому числі в питаннях формування альтернативних стратегічних моделей розвитку, основою розробки яких служитимуть результати стратегічного аналізу.

Не заглиблюючись у деталізацію завдань останнього, варто зауважити, що його здійснення має для системи управління підприємствами виняткове значення. В основі проведення такого аналізу лежить інформаційна база не лише внутрішнього, а й зовнішнього рівня. До першого відносять, зокрема, дані про фінансові результати. Вони мають узагальнений характер і їх джерелом є бухгалтерські реєстри. З точки зору конкретизації даних про фінансові результати для потреб стратегічного аналізу слід виходити з джерел їх утворення (рис. 1.1).



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 0.1. Джерела фінансових результатів**

Рисунок 0.1. вказує на джерела, які впливають з методики обліку, зокрема, складу рахунків доходів і їх віднесення на фінансовий результат діяльності. Тобто за своїм походженням фінансові результати містять щонайменше три основні складові, найбільшу частку серед яких у птахівничих підприємствах займає дохід від реалізації продукції.



Для ефективного управління фінансовими результатами доцільно використовувати не узагальнений показник (у якому відсутнє розмежування за видами), а ті дані, котрі уможливають виявлення впливу внутрішніх факторів. Тобто, з цієї точки зору більш прийнятними є використання даних про обсяг отриманого доходу, в тому числі чистого доходу від реалізації. Такий підхід впливає з його частки у загальному фінансовому результаті. Сучасні економічні умови, що характеризуються прискореною динамікою ринкової кон'юнктури, активною конкурентною боротьбою за покупців вимагають саме акценту на вказаному джерелі фінансових результатів птахівничих підприємств. При прийнятті більшості управлінських рішень слід брати до уваги результати стратегічного аналізу, що спроможні впливати на майбутню ефективність діяльності підприємств, особливо пов'язанні з витратами і реалізацією продукції. Дослідження публікацій, присвячених проблемі вдосконалення теоретичних основ аналізу, показало, що думка авторів стосовно поняття «стратегічний аналіз» далеко не однозначна, що об'єктивно пов'язане з його відносною новизною. Найчастіше стратегічний аналіз ототожнюють із поняттям «стратегічне управління», що також є новим для вітчизняної економіки як у теорії, так і в практиці провадження бізнесу. Ця обставина обумовлена нетривалістю розвитку ринкових відносин в Україні, нестабільністю умов функціонування підприємництва, що характерні для останніх десятиліть. У сучасних умовах ведення бізнесу методи стратегічного керування, запозичені насамперед із західних класичних шкіл менеджменту, стають дедалі поширенішими в практичній управлінській діяльності (Додаток В).

Розглядаючи стратегічний аналіз як функцію стратегічного управління, більша частина фахівців фінансового менеджменту схиляється до того, що він служить лише інструментом прогностичних досліджень, тобто є сукупністю способів розрахунку фінансових і нефінансових показників, а також характеристик майбутніх результатів діяльності підприємств, звужуючи сферу досліджень до інвестиційного проектування в частині розроблення моделі стратегічної позиції.

Окремі науковці [13, с. 61; 55, с. 41; 63, с. 25] при визначенні стратегічного аналізу, зосереджують увагу на його перспективній спрямованості, й найважливішу особливість цього аналізу вбачають у необхідності дослідження майбутніх подій, які прямо чи опосередковано впливають на діяльність підприємств. Так, проф. Є. Мних під стратегічним аналізом розуміє дослідження минулого і теперішнього стану підприємства,

його перспективи, враховуючи спадковість чи стійкість зміни економічних показників [55, с. 41]. На перспективній спрямованості стратегічного аналізу акцентує увагу Р. Фатхутдинов, який вважає, що «стратегічний аналіз – це виконання відповідної функції управління, орієнтованої на перспективу і такої, що має високу невизначеність» [81, с. 35]. К. Редченко вбачає у стратегічному аналізі вивчення ретроспективних тенденцій розвитку і розроблення перспективного плану для певної галузі при врахуванні чинників зовнішнього середовища [69, с. 38].

Формуючи оптимальні шляхи досягнення стратегічних цілей необхідно врахувати минулий досвід та тенденції розвитку економічних процесів у ретроспективі. Тому аналітико-прогностичне забезпечення займає центральне місце в стратегічному аналізі та координує впровадження стратегії у діяльність підприємств.

В. Макарова і С. Кузнецова розглядають стратегічний аналіз як один із етапів стратегічного менеджменту, в основі якого простежуються найбажаніші в майбутньому для підприємства стратегічні фактори. Основною метою аналізу факторів, як вважають дослідники, є аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища [47, с. 30].

Вивчення стратегічних факторів показує позицію підприємства порівняно зі становищем конкурентів, призначення якого вбачається у зіставленні сфер діяльності для того, щоб за допомогою свого потенціалу використати можливості та уникнути загроз зовнішнього середовища. Керівництву підприємства необхідно знати власні позиції, які визначають його можливості для отримати бажаний фінансовий результат за рахунок активних дій на ринку. Аналіз стратегічних факторів охоплює різні елементи внутрішнього і зовнішнього середовищ та потребує використання різних методів щодо їх класифікації (рис. 0.2).



В. Винокурова [12, с. 21], В. Чернова [85, с. 12], які зазначають, що стратегічний аналіз – це спосіб реалізації системного і ситуаційного підходів при вивченні різних факторів впливу на процес стратегічного управління. В. Головка [17], К. Редченко [69], Г. Давидов [76], В. Малохов [76], О. Могопець [76], Є. Мних [55], І. Фаріон [80], Н. Пласкова [65] визначають суть стратегічного аналізу як встановлення критично важливих ситуацій зовнішнього і внутрішнього середовища, які можуть вплинути на досягнення підприємством перспективних цілей. Науковці пропонують розглядати стратегічний аналіз як самостійну науку, що включає аналіз конкурентної позиції підприємства, ототожнюючи його з конкурентним аналізом. Між категоріями «стратегічний аналіз» та «конкурентний аналіз» наявні взаємозв'язок і взаємозалежність, але така наукова позиція містить низку дискусійних аспектів: 1) хоча стратегічний і конкурентний аналіз проводять у зовнішньому та внутрішньому середовищах між ними є низка відмінностей (рис. 0.3); 2) конкурентний аналіз передбачає визначення основних конкурентних сил у галузі та формулювання основних варіантів конкурентних стратегій. При цьому аналіз внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, оцінка його можливостей конкурувати на ринку є ґрунтовною основою постійно діючого процесу управління конкурентоспроможністю підприємства, що має стратегічну спрямованість.

Аналіз наукових досліджень цього напрямку дає змогу виділити такі його характерні особливості:

1. стратегічний аналіз діяльності передбачає проведення досліджень разом із факторами впливу зовнішнього середовища;
2. комплексність та системність дослідження різних аспектів діяльності суб'єкта господарювання і прогнозування наслідків прийняття тих чи інших управлінських рішень для кінцевих результатів, які є стратегічними цілями об'єкта;
3. перспективна спрямованість на прогнозування та врахування майбутніх подій, що відбуватимуться як на макро-, так і на макрорівні;
4. поєднання як кількісних, так і якісних прийомів дослідження;
5. інформаційна база стратегічного аналізу має охоплювати крім даних обліку, звітності, плану також позаоблікові джерела, зокрема інформацію виробничих нарад, прогнозні очікування фахівців, дані періодичних видань,

неформальне спілкування з працівниками та інформацію про діяльність конкурентів, що міститься як в офіційних, так і в неофіційних джерелах;

6. в процесі стратегічного аналізу визначаються пошукові та ймовірні цілі [64, с.35-41];

7. можливість широкого використання економіко-математичних методів та формування альтернативних моделей розвитку;

8. мінімізація ризиків на основі попереднього їх врахування на етапі розробки стратегії.

Тобто у широкому розумінні стратегічний аналіз є комплексним дослідженням, спрямованим на перспективу, а його оперативне завдання полягає у підтримці стратегічних управлінських рішень та комплексному аналізі зовнішнього та внутрішнього середовищ, під час якого формуються фактори впливу на діяльність підприємства, що зіставляються з теперішніми і майбутніми ризиками, котрі можуть вплинути на стратегічну спрямованість підприємства, результатом якого має бути визначена стратегія для досягнення стратегічних цілей.

Отже, іншими словами стратегічний аналіз слід позиціонувати, як систему комплексного дослідження впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ на діяльність підприємства з метою формування адаптованих до конкретних ринкових умов інструментів мінімізації наявних і майбутніх ризиків впливу на результати діяльності.

Серед етапів стратегічного аналізу результатів діяльності підприємства основними є такі: аналіз критеріїв досягнення результатів діяльності підприємства на основі яких обґрунтовуються оптимальні схеми аналізу обраних критеріїв; моделювання результатів діяльності підприємства (визначення інтегрального показника оцінки результатів діяльності, аналіз напрямків діяльності, встановлення міри збалансованості корпоративного портфеля); прогнозування результатів діяльності підприємства та вибір ефективної стратегії.



Джерело: розроблено автором самостійно

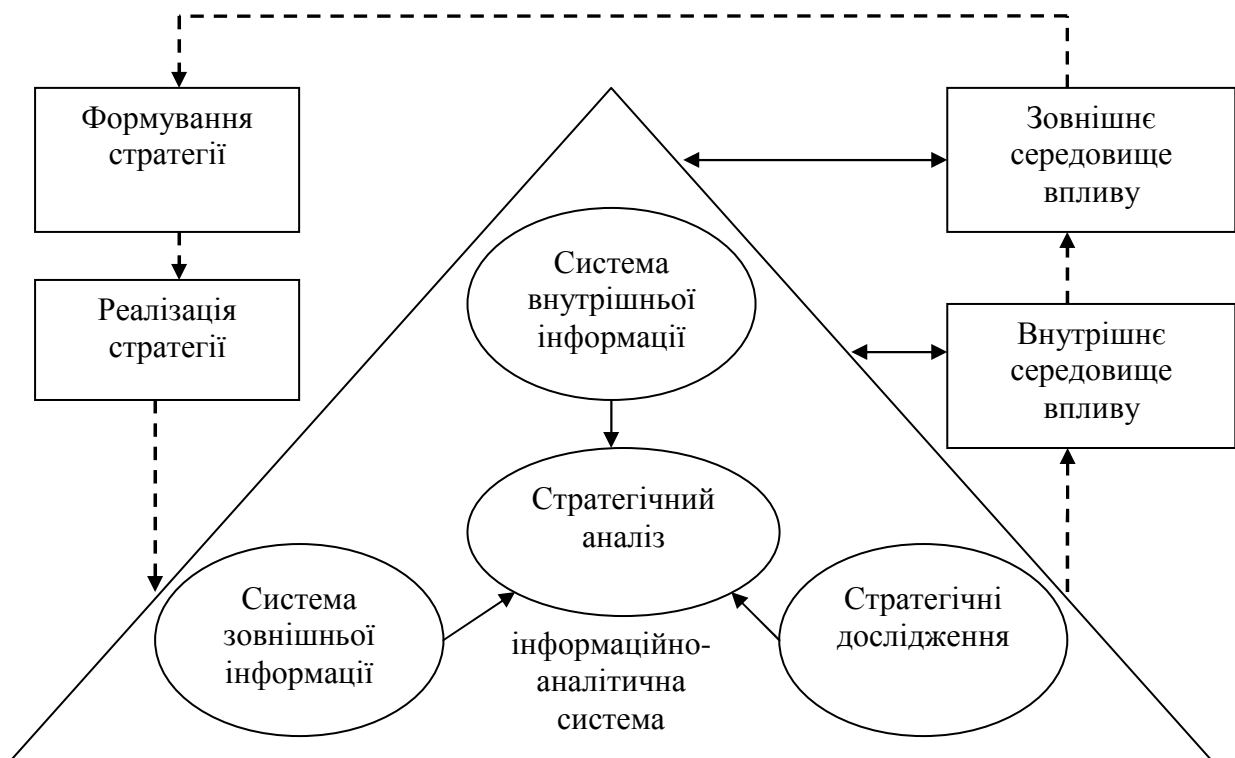
**Рис. 0.3. Порівняльна характеристика стратегічного та конкурентного аналізів**

Отже, стратегічний аналіз результатів діяльності у вузькому розумінні – це важлива функція управління, яка уможлиблює прийняття рішень на тривалу перспективу на основі розрахованих з використанням конкретних вихідних даних підприємства показників. У широкому розумінні – це процес пошуку економічних альтернатив розвитку підприємства, який базується на оцінці

зовнішніх і внутрішніх факторів через кількісне вимірювання їх впливу на загальні результати діяльності.

## 1.2. Інформаційна база стратегічного аналізу результатів діяльності підприємства

Метою стратегічного аналізу є формування інформаційних основ для прийняття управлінських рішень підприємствами з метою підвищення їхньої результативності та обґрунтування напрямків аналітичного дослідження. Успішним вирішенням цього завдання є створення ефективної інформаційної системи, для адекватної оцінки стратегічного потенціалу досліджуваних підприємств яке передуватиме розробленню їх стратегії (рис. 0.4).



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 0.4. Функціональна структура інформаційної бази стратегічного аналізу**

Актуальність питання пояснюється об'єктивною необхідністю переходу до нової моделі організації обліково-інформаційного процесу, в основі якого варто покласти організаційно методичні засади стратегічного аналізу, зокрема його завдання. До них належать: спрямування всіх стратегічних та оперативних рішень на підвищення рівня прибутковості; збільшення частки продукції птахівництва на ринку шляхом реалізації наступальних та оборонних конкурентних дій; зниження стратегічного ризику птахівничих підприємств через впровадження відповідних механізмів його оцінки та мінімізації.

В узагальненому вигляді завданням стратегічного аналізу є дослідження змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі птахівничих підприємств та оцінка стратегічних альтернатив з метою формування стратегії їх розвитку. Успішне виконання цього завдання неможливе без створення й ефективного функціонування системи фінансово-економічної інформації. Для реалізації окремих методик економічного аналізу можна обмежитися лише даними публічної фінансової звітності підприємства, але для організації стратегічного аналізу необхідна цілісна система інформаційної підтримки. На важливості створення інформаційного забезпечення для об'єктивного висвітлення результатів діяльності підприємств, виділяючи при цьому її головного користувача – власника, наголосив А. Н. Хорин: «Неінформованість власника про реальний стан справ в підприємстві створює загрозу фінансовій стабільності, одержанню очікуваних вигід або прямим збиткам, а також потенційному банкрутству» [84, с.152].

Вважаємо за необхідне конкретизувати розгляд поняття інформації з урахуванням його утилітарності в рамках стратегічного аналізу. Рівень інформаційного забезпечення стратегічного аналізу результативності діяльності підприємств характеризується як міра усунення невизначеності вибору дій, що сприяє досягненню максимального ефекту від реалізації управлінських рішень. Ефективності системи інформації, використовуваної для цілей стратегічного аналізу, досягають у тому випадку, якщо вона побудована з урахуванням наступних вимог: найповнішого задоволення запитів користувачів; об'єктивності відображення даних; оперативності; можливості використання процесів



автоматизації; трансформації; раціональності (оптимальності обсягів, доступності) тощо. Розвиток стратегічного аналізу пов'язаний, насамперед, з використанням даних бухгалтерського обліку й звітності, які нині становлять лише частину інформації, необхідної для високоякісного стратегічного аналізу. Разом з інформаційним забезпеченням стратегічного аналізу, що охоплює бухгалтерський і статистичний облік та звітність, слід звернути увагу на його інформаційну складову – управлінський облік, а також на зовнішню інформацію, котра не належить до каденції жодного з названих видів обліку.

Відрізняючись високим рівнем конфіденційності, він забезпечує керівний апарат підприємства, інформацією, необхідною для виконання функцій планування, контролю, аналізу, обґрунтування оптимальних управлінських рішень. Особливостями управлінського обліку є його спрямованість у майбутнє; формування детальнішої аналітичної інформації про об'єкти обліку, головні з яких – витрати й доходи; відсутність зовнішньої регламентації. Методологічна модель управлінського обліку є індивідуальною для кожного підприємства, що показує різноманіття організаційно-правових форм, видів діяльності, компетентність керівництва і його потреби в управлінській інформації. Як в бухгалтерському й управлінському обліку у стратегічному аналізі доцільне використання також даних статистичної звітності, яка є обов'язковою для всіх підприємств. Статистичний облік й статистична інформація базуються на нормативних актах уряду та відповідних міністерств і відомств. Інформація статистичної звітності підприємств подається у вигляді сформованих макроекономічних та фінансових показників, що відображають динаміку галузі, регіональних результатів господарювання удає змогу відповідним органам виконавчої влади прогнозувати розвиток економіки в загалом. Ще одним інформаційним елементом є податковий облік, інформаційне забезпечення якого передбачає зовнішні (законодавчі та нормативні акти, спеціалізована література, «круглі столи») і внутрішні (первинні облікові документи, аналітичні реєстри податкового обліку, реєстри господарських операцій, декларації, Положення про облікову політику на підприємстві тощо) джерела інформації.

Таким чином, система інформаційного забезпечення стратегічного аналізу результативності діяльності підприємства – це інтегрований багатофункціональний комплекс, призначений для цілеспрямованого формування бази даних відповідно до запитів різних суб'єктів. Найбільшою за обсягом є економічна інформація, але для стійкого розвитку підприємницької діяльності необхідно мати адекватну ринковим відносинам інформаційну систему, що дасть змогу приймати стратегічні рішення, оскільки кожна подія містить інформаційне навантаження, врахувати яке можна лише на основі відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Враховуючи особливості стратегічного аналізу, крім економічної інформації, потрібно аналізувати ще й правову, технічну і соціальну інформацію.

Правова інформація – невід'ємна частина цілісної системи інформації про діяльність підприємства. Цю інформацію також широко використовують при стратегічному аналізі. Вона може бути представлена у вигляді чотирьох рівнів, а саме: нормативні-правові акти податкової, фінансової, трудової та іншої галузей права, що прямо або побічно регулюють діяльність підприємств (Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції», Цивільний, Податковий, Трудовий та інший кодекси України, Укази Президента України й постанови Уряду України; нормативні акти міністерств і відомств України, обов'язкові для виконання всіма господарюючими суб'єктами, зокрема, нормативні акти Президента України, нормативні акти Кабінету Міністрів України, нормативні акти місцевих державних адміністрацій, нормативні акти органів місцевого самоврядування, нормативні акти відділів та управлінь відповідних центральних органів на місцях, нормативні акти керівників державних підприємств, установ, організацій на місцях; методичні рекомендації, інструкції, вказівки й інші подібні адресні документи за галузевою, територіальною приналежністю підприємництва, затверджені галузевими інститутами виконавчої влади, а також регіональними або місцевими органами управління; внутрішні документи, що регламентують діяльність кожної організації (накази, розпорядження, правила, договори, штатні розклади, облікову політику й інші правові акти). Науково-технічну інформацію як складову системи інформаційного

забезпечення також використовують для виконання окремих завдань стратегічного аналізу. Важливим фактором впливу на конкурентоспроможність підприємств є активізація наукових розробок, що передбачає впровадження у виробництво нових технологій для оптимізації процесів, надаючи можливість удосконалення та ефективного функціонування в стратегічному середовищі. Прогнозування успішної конкуренції передбачає розроблення стратегії на основі інновацій і напрямки функціонування, а саме: формування адекватного науково-інформаційного і кадрового забезпечення інноваційного оновлення галузі; розробка виробничої політики з акцентом на інноваційному оновленні та поліпшенні їх якості; гарантування обов'язковості аналізу та взяття до уваги територіальних особливостей і функціонування програм розвитку підприємств; побудова концепції довготермінового прогнозу розвитку підприємства; застосування сучасного інструментарію для забезпечення конкурентоспроможності продукції підприємства та визначення стратегічних видів продукції підприємства на міжнародному ринку та можливості їх підтримки.

Керуючись передовим досвідом поліпшення діяльності підприємств необхідно впроваджувати найновіші наукові розробки, що дадуть змогу використовувати в повному обсязі виробничі потужності та вдосконалювати виробництво з урахуванням специфіки підприємств та запроваджувати сучасні інформаційні технології. Задля досягнення виконання таких цілей важливо врахувати також соціальну інформацію, яка становить окремий елемент інформаційного забезпечення стратегічного аналізу й охоплює відомості про склад соціального пакета працівника підприємства (страхування життя і здоров'я, медобслуговування, компенсаційні виплати, охорону праці тощо), мотиваційну інформацію (програми кар'єрного зростання, підвищення кваліфікації). Перераховані інформаційні складові стратегічного аналізу формують цілісну систему обліково-інформаційного забезпечення підприємств (рис. 0.5).



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 0.5. Інформаційне забезпечення стратегічного аналізу**

Адекватно сформована система інформаційного забезпечення дозволить оцінити діяльність підприємств та ризики, які будуть її загрожувати. Варіативність непередбачених подій на досліджуваних підприємствах і наслідків ризику, що призводять до зміни обсягу прибутку, зумовлюють потребу в управлінні його стратегічним потенціалом. Даний підхід дасть змогу ідентифікувати та виділити найвпливовіші ризики на результат діяльності і адекватно їх оцінити. Для швидкого реагування на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища на підприємстві має працювати інформаційна система з відповідним програмним забезпеченням, що сприятиме оперативності отримання інформації. Застосування програмних продуктів у конкурентному середовищі оптимізує час для виконання однотипних дій, тим самим підвищує можливості вирішення нестандартних ситуацій у процесі діяльності підприємств для прийняття стратегічних рішень. Необхідність опрацювання великих обсягів економічної інформації протягом коротких термінів спонукала до впровадження спеціалізованого програмного забезпечення, що дає змогу за допомогою формул описати економічну діяльність підприємства, тобто створити інформаційні системи підприємства. Завдання людини полягає у правильному виборі методів для опису економічної ситуації. Саме комп'ютерна техніка допоможе проаналізувати економічні показники, на основі яких буде визначено перспективи розвитку підприємства. Суттєвим недоліком при застосуванні програмного забезпечення є неспроможність машини діяти в нетипових ситуаціях, оскільки мислення та інтуїцію людини не можливо прописати математичним апаратом для прийняття управлінських рішень. У процесі прийняття остаточного рішення людина керується досвідом, який вона набуває у процесі життя, що неможливо використати в ході аналізу діяльності підприємства при застосуванні комп'ютерних інформаційних технологій.

Враховуючи невизначеність та динамічність функціонування підприємства у зовнішньому середовищі, процес формування інформаційно-аналітичного забезпечення потрібно розглядати у площині підвищення стратегічної спрямованості облікових даних. Про потребу врахування стратегічних аспектів облікового процесу йдеться, зокрема, у працях Л.В.Нападовської [52, с. 57], яка пропонує розглядати облік як засіб оцінювання перспектив бізнесу. В процесі діяльності підприємства його керівництво має справу з прогнозами на

перспективу, позицією у конкурентному середовищі, що відповідає означеній Г. Мінцбергом концепції розуміння стратегії [46, с. 78].

Застосування комп'ютерної техніки, програмного забезпечення й автоматизації виробничих процесів ведення бухгалтерського обліку та розрахунків фінансових і економічних показників значною мірою допомагає підприємству контролювати зміни зовнішнього й внутрішнього середовищ і вчасно впливати на них. Сьогодні розвиток комп'ютерних інформаційних технологій дає змогу спростити складні технологічні процеси, практичну діяльність підприємств та їх прогнозування. Досвід використання комп'ютерних технологій в економічній площині за вітчизняними та міжнародними проектами дає підстави стверджувати, що врахування науково-технічного прогресу – важливий стратегічний процес. Підтвердженням цього служить широке представлення на вітчизняному ринку бухгалтерських й аналітичних програмних продуктів (табл. 0.2).

Таблиця 0.2

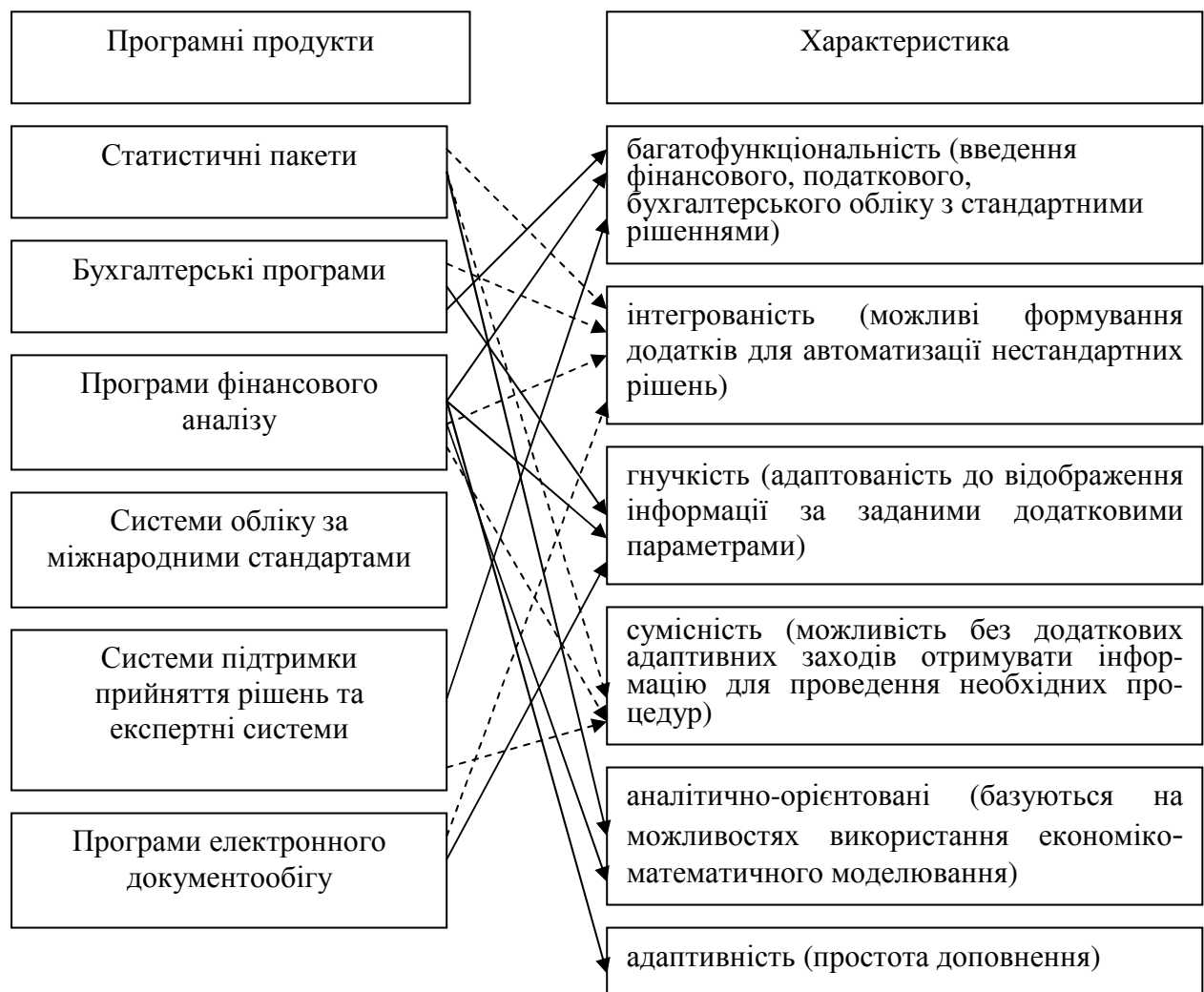
### Прикладні програми для аналізу діяльності підприємств

№ з/п	Призначення програм	Назви прикладних програм
1	Статистичні пакети	«Statistics», «SAS», «Mathematics», «Quick»
2	Бухгалтерські програми	«1С:Бухгалтерія», «Парус», «БЕСТ», «Електронна бухгалтерія», «Бухгалтерія без проблем»
	для малих підприємств	«Инфо-бухгалтер», «Парус», «1С:Бухгалтерія 7.7», «Диск УОС»
	для середніх підприємств	«FinExpert», «Атлат-Информ», «Парус-Бухгалтерія 7.20», «Инфо-Софт», «Акцент-бухгалтерія»
	для великих підприємств	«iScala», «Oracle Applications», «IFS Applications», «Парус-бухгалтерія 8.0», «1С:Підприємство 8.2»
3	Програми фінансового аналізу	«ИНЗК-АФСП», «АНЗК-Аналітик», «Фінансовий аналіз» версії 3.0., «ФинЕксперт», «БЕСТ-Ф», «MicrosoftExcel», «Мастер Финансов: Анализ», «Анализ финансового состояния», «Альт-Финанси», «Три Кита», «AuditExpert», «ForecastExpert», «ProjectExpert», «SalesExpert», Marketing Optimization, Oros Analytics, Alcar Strategic Financial PlanningSystem, ithink, iDecide 2000, Advanced Financial Statement Analysis
4	Системи обліку за міжнародними стандартами	«MicrosoftBusiness Solutions - Ахapta», «Oracle E-Business Suite», «Учетмеждународныхстандартах», «Галактика»
5	Системи підтримки прийняття рішень та експертні системи	«OracleApplications», «SAPR/3», «Формула времени», «Галактика», «Парус-Предприятия», «Босс-Корпорация»
6	Програми електронного документообігу	«М.Е.Дос», «Мастер-Арт-Звіт», «ІВС-ІВК користувач», «F3», «FormFlow», «1С:Електроний документ»

Джерело: складено автором самостійно

Вказані в таблиці 0.2 прикладні програми з точки зору можливостей для проведення стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств можна розмежувати на 3 групи: програми, що формують інформаційну базу (№ 2, 4, 6); програми з додатками аналітичного характеру (№ 1); програми для проведення аналізу та прогнозування діяльності підприємств (№ 3, 5).

Відповідно до об'єкту дослідження найбільш прийнятними для здійснення стратегічного аналізу (за умови формування відповідних додатків) є програми третьої групи, оскільки вони мають характеристики, що відповідають меті та інструментарію стратегічного аналізу (рис. 0.6).



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 0.6. Основні програмні продукти для автоматизації формування обліково-аналітичної інформації та їх характеристики**

Проведенні дослідження характеристик програмних продуктів, узагальнені на рисунку 0.6, свідчать, що програми фінансового аналізу та системи підтримки прийняття управлінських рішень можуть ефективно використовуватись як база для проведення стратегічного аналізу діяльності птахівничих підприємств. Це можливе завдяки їх сумісності, адаптивності, багатофункціональності та інтегрованості.

Проте, слід визнати, що кожен із програмних продуктів лише певною мірою придатний для автоматизації процесу проведення стратегічного аналізу. Це пов'язано з наявністю як переваг так і недоліків кожної з них щодо реалізації завдань цього виду аналізу.

Найбільш використовуваними програмними продуктами із визначених груп є «ИНЗК-АФСР», «АНЗК-Аналітик», «Фінансовий аналіз», «Audit Expert», «Альт-Финансы», «БЭСТ-МАРКЕТИНГ», «БЭСТ-Ф» «БЭСТ-АНАЛИЗ».

Зокрема, у програмі «Фінансовий аналіз» здійснюється розрахунок ефекту фінансового важеля, робиться аналіз кредитоспроможності підприємства і прогнозування змін статей балансу, але використовувати її для обчислення показників стратегічного аналізу результатів діяльності підприємств через складність доповнення додатками для врахування зовнішніх факторів є проблематично (табл. 0.3).

Для встановлення рівня придатності і адаптивності програмного продукту до здійснення стратегічного аналізу результатів діяльності доцільно здійснювати оцінку відповідно з таким її формалізованим вираженням:

$$P_n = \sum_{i=1}^n 0,1 \cdot P_i - \sum_{j=1}^m 0,1 \cdot H_j \quad (1.1)$$

де  $P_n$  – рівень придатності;

$P_i$  – переваги програмного продукту;

$H_j$  – недоліки програмного продукту.



**Програмні продукти для автоматизації процесів аналізу економічних показників, їх характеристики та придатність до здійснення стратегічного аналізу**

Група	Найменування програмного продукту	Характеристика	Переваги/недоліки
1	«ИНЗК-АФСР», «АНЗК-Аналітик»	здійснює: аналіз і інтерпретацію даних, формування альтернативних показників; має функції для проведення: - аналізу фінансового стану; - оцінки бізнес планів; - консолідації і аналітичних даних по кількох підприємствах; - порівняння результатів по кількох підприємствах;	Детальність аналізу/ Порівняння фактичних і планових показників без розрахунку останніх. Високим рівнем проблемності доповнення показниками стратегічного аналізу
2	«Фінансовий аналіз»,  «Audit Expert», «Альт-Финансы», «БЭСТ-МАРКЕТИНГ»	придатний для: - розрахунку точки безбитковості; - визначенням рівнем кредитоспроможності; - прогнозування змін активів і пасивів підприємства за балансом; використовують з метою: - аналізу фінансового стану; - формування звітності за різними сценаріями; - консолідація даних різних підприємств і їх ранжування - планування і прогнозування, оцінки кредитоспроможності; - оцінки ринкових позицій;	Ідеальний для внутрішніх потреб управління діяльність на основі використання внутрішніх резервів. Відкритість і адаптивність. Може доповнюватись форматами інших програм для аналізу за заданими показниками (в т.ч. по показниках, що входять до структури стратегічного аналізу). Дані швидко можуть бути перенесені у будь-який табличний процесор./ Для галузі торгівлі. Обмежений визначеним колом показників, складно доповнюється (особливо до врахування зовнішніх факторів).
3	«БЭСТ-Ф» «БЭСТ-АНАЛИЗ»	призначений для: - комплексного аналізу фінансової і комерційної діяльності; - обґрунтування обсягів запасів, динаміки продажу, оцінки структури витрат обігу; - оцінки платоспроможності і фінансової стійкості; - дослідження кон'юнктури ринку; - обчислення маржинального прибутку	Розвиненні засоби візуалізації. Використання статистичних методів. /Відсутність можливостей комплексного аналізу виробничої діяльності. Врахування лише внутрішніх факторів впливу на прибуток. Адаптованість лише до галузі торгівлі. Відсутність можливостей прогнозування різних видів діяльності. Стандартна документація та звітність для торговельних підприємств. Потреба в вирішенні задач нелінійних залежностей не вирішена. Не передбаченні можливості розвитку нових видів діяльності.

Примітки: \*- програмні продукти обрані за результатами емпіричних досліджень та врахування потреб практики залежно від рівня адаптивності для вітчизняних підприємств і з урахуванням вартості.

Джерело: складено автором самостійно

При цьому задля обґрунтування рівня придатності програмних продуктів пропонується використовувати такі межі значень (табл. 0.4).

Таблиця 0.4

**Критерії оцінки рівня придатності програмних продуктів для стратегічного аналізу результатів діяльності підприємств**

Не придатний	Обмежено придатний	Низький рівень придатності	Середній рівень придатності	Високий рівень придатності
$P \leq 0$	$0,10 \leq P \leq 0,30$	$0,31 \leq P \leq 0,50$	$0,51 \leq P \leq 0,80$	$0,81 \leq P \leq 1$

Джерело: складено автором самостійно

Згідно проведених обчислень (додаток В1), найбільш придатними до автоматизації стратегічного аналізу результатів діяльності відповідно до проведених обчислень є програмні продукти «Фінансовий аналіз», «Audit Expert», «Альт-Фінансы», «БЭСТ-МАРКЕТИНГ», по яких  $P=0,2$ .

Таким чином, кожне підприємство може вибрати програмний продукт для автоматизації обліку та аналізу відповідно до своїх особливостей ведення діяльності та бухгалтерського обліку. Основною тенденцією розвитку програмних засобів для підтримки фінансових рішень є прагнення провідних розробників надати споживачеві комплекс сумісних і взаємодіючих між собою продуктів різноманітних класів з метою найповнішого задоволення його потреб, створення банку моделей аналізу та прогнозування господарських процесів.

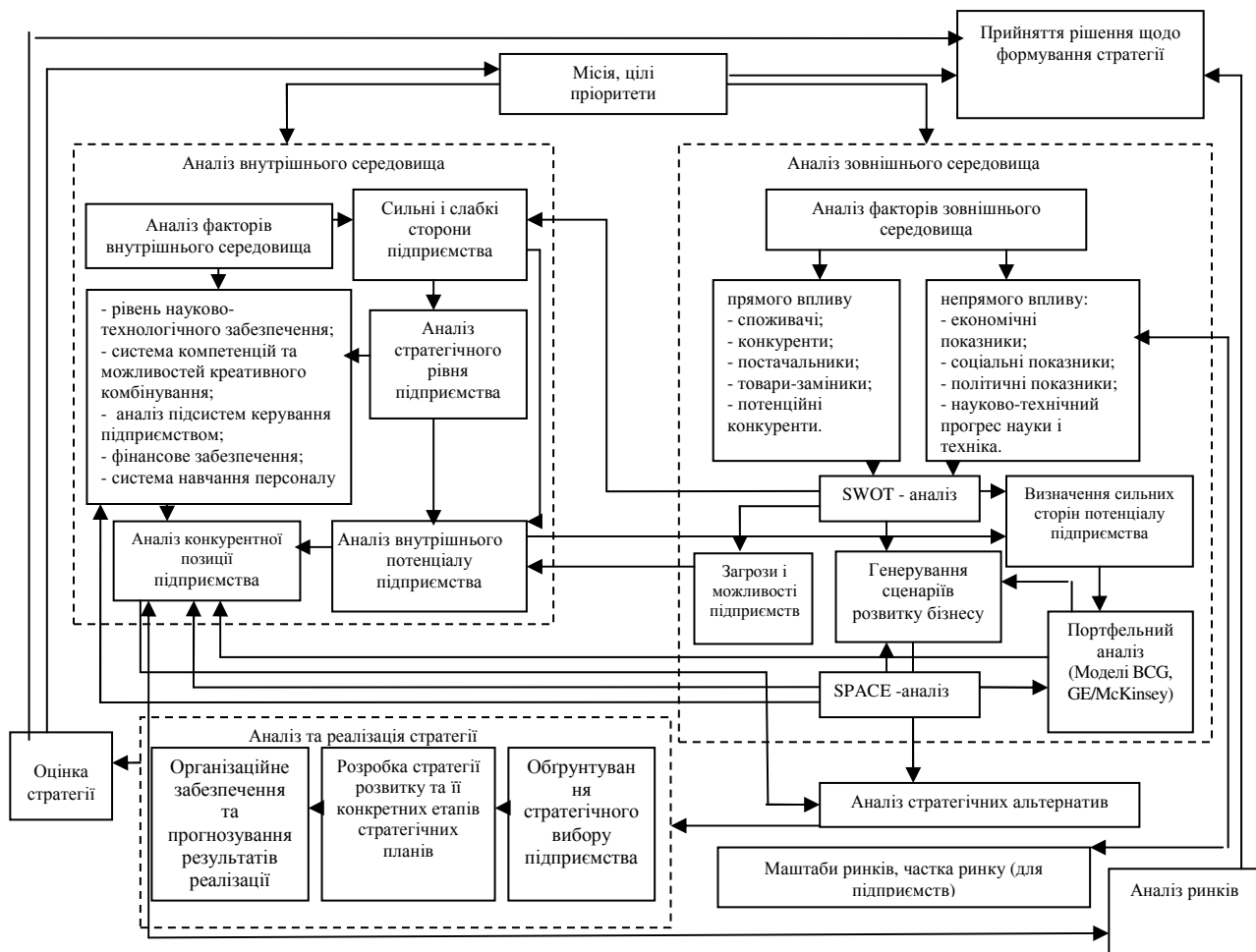
Отже, у результаті дослідження з'ясовано, що у контексті стратегічного аспекту інформація є важливим фактором впливу на процеси діяльності птахівничих підприємств. З позиції оптимальності часу та показників повинні вдосконалюватись програмні пакети та методи для ефективного стратегічного аналізу результатів діяльності досліджуваних підприємств, які дозволять одержати обґрунтовану оцінку перспектив, виявити ступінь фінансового ризику і визначити основні напрямки зміцнення фінансового становища. Особливістю сучасної інформаційно-аналітичної системи є створення нових підходів із урахуванням факторів впливу внутрішнього і зовнішнього середовищ при використанні моделей стратегічного аналізу, що формує нове стратегічне бачення розвитку діяльності птахівничих підприємств.

### **1.3. Методичні підходи до стратегічного аналізу результатів діяльності підприємства**

У конкурентному середовищі необхідно створити цілісну систему методичного забезпечення, що дасть змогу не тільки реалізувати методику стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств, а й спрогнозувати ситуацію на найближчу стратегічну перспективу. У наукових колах нема єдиного формування підходу до визначення методики стратегічного аналізу і застосування методичного інструментарію. Тому актуальність дослідження визначається систематизацією методичних основ та інструментів стратегічного аналізу з подальшим удосконаленням напрямків їх розвитку.

Застосування синергетичного підходу до формування методики стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств дозволить провести аналіз операційної, фінансової та інвестиційної діяльності у конкурентному середовищі, виявити зовнішні фактори впливу і виокремити напрямки їх розвитку. Алгоритмічно стратегічний аналіз результатів діяльності підприємств включає з основні складові: аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища, а також аналіз реалізації розробленої стратегії (рис. 0.7).

Враховуючи стратегічну спрямованість дослідження, методику аналізу результатів діяльності пропонуємо розробити на основі використання комплексу методів і показників економічного, фінансового та економіко-математичного аналізу. Особливий акцент слід зробити на використанні високоякісних кількісних методів, які в стратегічному аналізі також відіграють важливу роль. В основу вибору методів аналізу слід покласти вивчення об'єкта як динамічної системи, що складається з окремих елементів із множинами внутрішніх і зовнішніх зв'язків, у якій вона взаємодіє з іншими підсистемами, а також мету аналізу. Основна мета стратегічного аналізу – вибір методів для обґрунтування цілі, виокремлення найвагоміших фінансових показників, які найповніше враховують зміни, що відбуваються у зовнішньому і внутрішньому середовищі підприємства.



Джерело: розроблено автором самотійно

**Рис. 0.7. Схема стратегічного аналізу результатів діяльності підприємств**

Тож методи стратегічного аналізу мають бути достатньо динамічними, щоб своєчасно врахувати ці зміни. Більшість дослідників [5, 10, 11, 13, 16, 32, 41, 47, 65, 69, 77] поділять усі методи на загальноекономічні й загальнометодологічні та розглядають переваги і недоліки кожного з них, виділяючи дві основні групи: традиційні і специфічні. В групі традиційних методів аналізу вчені [6, 14, 22, 26, 27, 33, 34, 47, 49, 62, 68, 70, 73, 74] виокремлюють методи, що в обмеженій кількості допомагають розв'язати завдання оперативного та поточного планування. Результатом аналізу традиційних методів є сформована інфор-маційна база, яку систематизують і використовують у стратегічному аналізі для вирішення стратегічних завдань.

Специфічні методи аналізу дозволяють оцінити результати діяльності підприємства та вплив зовнішнього середовища на стратегічні напрямки розвитку. Методика стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств нерозривно пов'язана із системою зовнішніх та внутрішніх показників середовища, за результатами яких оцінюють стратегічні альтернативи і визначають пріоритетні напрямки розвитку підприємства. Вони досліджують стратегічне позиціонування підприємства та його потенціал для вибору стратегії. В процесі їх аналізу враховують ризики діяльності підприємств, які виникають у процесі стратегічного управління.

Таким чином, призначення стратегічного аналізу полягає в ідентифікації підприємства з позиції ніші, яку він займає, та розробка на основі отриманих результатів подальших перспективних кроків щодо підвищення результативності його діяльності. У цьому контексті можливі два варіанти: підприємство вже функціонує на ринку або його функціонування лише планується.

В обох випадках обґрунтованим є застосування інструментарію стратегічного аналізу та використання його методів. Однак, зважаючи на різний вихідний стан цих підприємств, слід розмежовувати і складові кожного етапу проведення стратегічного аналізу, зокрема першого. У цьому контексті важливо обрати найбільш впливові показники діяльності підприємства, від яких залежить подальший рівень та можливості його ефективного розвитку.

Такими показниками, які дають змогу найбільш комплексно оцінити вихідну базу підприємства є фінансові результати та низка показників, що характеризують результативну діяльність загалом.

Тобто, для забезпечення ефективності й неупередженості результатів стратегічного аналізу підприємств правильно й обґрунтовано буде включати у його методику названі елементи. Виходячи з цього, нами запропоновано методику стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств представлену на рисунку 0.8.

Системний підхід до стратегічного аналізу результатів діяльності за допомогою запропонованих етапів забезпечує ідентифікацію реального стану підприємства, потенціалу та стратегічної спрямованості у перспективі.

Позитивним у даному випадку є застосування внутрішньої і зовнішньої інформації про діяльність підприємства в просторі, за допомогою якої розробляють алгоритм для моделювання майбутнього стану. Суттєва перевага цієї методики – те, що враховується аналіз асортименту продукції, яка є результатом і передумовою функціонування, що відображає економічну ситуації його діяльності.



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 0.8. Методика стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств**

Виділену в етапі 1 «Аналіз позиції птахівничого підприємства» систему показників для аналізу внутрішнього та стратегічних факторів зовнішнього середовища підприємства здійснено для уникнення загроз в діяльності. Аналіз результатів діяльності птахівничих підприємств поєднує інформацію внутрішнього та зовнішнього середовища, що потребує опрацювання великого масиву даних, основною задачею постає виокремити найвагоміші і не приймати до уваги неінформативні показники. Системний підхід дозволяє максимально оптимізувати комплекс показників. Представлений на рисунку блок 1.1. «Аналіз фінансових результатів птахівничих підприємств» ставить за мету визначення ступеня впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявити та оцінити можливі резерви їх зростання, оскільки вони є основою збільшення економічного потенціалу підприємства. Блок 1.2. «Аналіз результатів діяльності птахівничих підприємств на основі запропонованого комплексу показників» повинен дати оцінку економічного потенціалу досліджуваного підприємства загалом, визначити сильні і слабкі сторони діяльності з метою формування стратегії на перспективу. Запропоновані показники повинні аналізувати внутрішнє і зовнішнє середовища, результатом яких має бути сформована стратегія діяльності птахівничого підприємства. Нами запропоновано наступні групи показників стратегічного аналізу результатів діяльності підприємств: показники внутрішнього середовища, які показують виробничий потенціал підприємства, тобто виявляють сильні і слабкі сторони його діяльності та здатність до реалізації можливостей та запобігання загроз, які зовнішнє середовища надає підприємству; показники зовнішнього середовища комплексно досліджують фактори впливу зовнішнього середовища на підприємство, результати якого визначають вектори і орієнтири його діяльності в перспективі; показники стратегічної спрямованості підприємства характеризують вибір конкретної стратегію з багатьох альтернатив у фінансовому аспекті, оскільки її відсутність не показує обґрунтованого плану дій і єдиної програми досягнення намічених результатів. Правильно обрана стратегія діяльності дозволить закріпити позиції на ринку та розвиватись у перспективі (рис. 0.9).



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 0.9. Основні групи показників стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств**

З метою підвищення ефективності методики аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств пропонуємо розробити систему основних індикаторів довготермінового розвитку, відповідно до яких будемо розробляти стратегічні напрямки діяльності. Водночас, повинна здійснюватись ідентифікація джерел незадовільних показників роботи підприємства, яка створюватиме основу для прийняття управлінських рішень і запровадження оперативно-тактичних заходів щодо виправлення ситуації. Аналізуючи діяльність вітчизняних підприємств, приходимо до висновку, що фінансові показники формують і систематизуються відповідно до наміченої мети



дослідження у внутрішньому середовищі. У результаті дослідження запропоновано інтегральний показник результативності діяльності підприємств, який визначає фінансове становище підприємства у ринковому середовищі. Враховуючи, що внутрішні та зовнішні користувачі зацікавлені у зборі достовірних даних про результати діяльності птахівничих підприємств, застосування інтегрального показника дасть змогу адекватно їх оцінити. Суть методу інтегрального оцінювання полягає у нормуванні показників, які характеризують різні рівні діяльності. В основі інтегрального показника лежить постійний моніторинг економічних змін на підприємстві під впливом зовнішнього і внутрішнього середовища у процесі прийняття управлінських рішень. Застосування наведеної системи індикаторів доцільне в аналітичній практиці аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств. Їх аналітична оцінка й інтерпретація у форматі міжнародних стандартів, необхідна для діяльності з іноземними інвесторами та вітчизняними партнерами, очевидно відображає стратегічно-орієнтоване позиціонування та відповідає цілям стратегічного розвитку птахівничих підприємств. Зокрема, блок 1.3. «Аналіз та оцінка факторів впливу внутрішнього і зовнішнього середовища» оцінює становище підприємства з конкурентами аналізуючи його діяльність. Одним із напрямків аналізу є виявлення загроз і можливостей, що обов'язково необхідно врахувати при розробці і впровадженні стратегії. Також здійснюється встановлення пріоритетності та транспарентності у напрямках розвитку стратегічної одиниці бізнесу й визначення позиції підприємства у конкурентному середовищі.

На 2 етапі «Аналіз стратегічних альтернатив розвитку» інтегральний підхід дасть змогу визначити конкурентну позицію підприємства в галузі та потенціал конкурента, використавши усю сукупність концепцій та методів адаптованих до умов зовнішнього і внутрішнього середовища. Результати аналізу дозволять розробити стратегію відповідно до потенціалу підприємства та рівня розвитку галузі. Блок 2.1 «Аналіз реалізації стратегії та ефективність її впровадження» аналітично обґрунтовує вибір стратегії орієнтуючись на результати діяльності, економічний потенціал країни і досвід функціонування на ринку. Суть блоку 2.2 «Аналіз асортиментної стратегії та її прогнозна оцінка», полягає у здійсненні аналізу та прогнозуванні продуктового портфелю птахівничих підприємств. З позиції оптимальності та раціоналізації

виробництва адекватно повинен вдосконалюватись випуск продукції та надання певної видової пріоритетності. Блок 2.3 «Визначення стратегічного розвитку підприємств за окремими елементами його функціонування» передбачає проведення стратегічного аналізу діяльності підприємств за окремими елементами. Для цього доцільно здійснювати порівняння існуючих тенденцій його розвитку з стратегічно визначеною тенденцією. Метод ґрунтується на порівнянні синтетичних показників, які описують стратегічну тенденцію з групою аналітичних показників, які описують структуру процесів, в яких ця тенденція втілена. Математично запропонований метод стратегічного аналізу діяльності птахівничих підприємств, в основу якого включено показники діяльності підприємств за минулі періоди, планові значення цих показників за поточний і найближчі майбутні періоди, які вибрані на основі стратегії розвитку підприємства можна описати функцією: нехай відомі значення показників діяльності підприємства за минулі періоди:

$$x_i(t_k) \quad (i = 1, \dots, n; k = 1, \dots, m) \quad (1.2)$$

де:  $x_i$  – значення  $i$ -того показника за  $t_k$ -тий минулий звітний період;  $k$  – номер звітного періоду;  $n$  – кількість показників;  $m$  – кількість звітних періодів. Для цих же показників відомі планові (бажані) значення:

$$y_i(t_k) \quad (i = 1, \dots, n; k = m + 1, \dots, M) \quad (1.3)$$

де:  $y_i$  – планове ( бажане, прогнозоване, очікуване) значення  $i$ -того показника за  $k$ -ий період;  $M$  – номер найбільшого планового періоду. Різниця  $M - m$  дорівнює кількості планових періодів. В загальному випадку  $M \geq m$ . Якщо  $M = m$ , тоді під час стратегічного аналізу опущено з уваги планові показники (їхня кількість дорівнює нулю).

Позначимо довготермінові прогнозні значення цих же показників символом:

$$z_i(t_k) \quad (i = 1, \dots, n), \quad (1.4)$$

де:  $z_i$  – прогнозне значення  $i$ -того показника;  $k = K$ , де  $K$  – номер звітного (планового) періоду, для якого визначено прогнозні значення показників;  $K > M$ . Значення цих показників задано одним з двох способів. Перший спосіб їхнього визначення ґрунтується на прогнозуванні з допомогою екстраполяції залежності  $x_i(t_k) \quad (i = 1, \dots, n; k = 1, \dots, m)$  або з допомогою екстраполяції залежностей  $x_i(t_k) \quad (k = 1, \dots, m); y_i(t_k) \quad (k = m + 1, \dots, M; i = 1, \dots, n)$ .

Другий спосіб визначення показників  $z_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n$ ) ґрунтується на стратегічному плануванні. Тобто їх слід встановлювати за результатами вироблення стратегічного управління на основі бізнес-планів. Таким чином, для задачі стратегічного аналізу значення показників (1.2)–(1.4) відомі та аналітично описують діяльність підприємств. Досліджуючи діяльність підприємства в просторі легко встановити, який синтетичний показник відповідає вибраній групі  $i=1, \dots, n$  аналітичних показників в даних (1.2) – (1.4).

Позначимо синтетичні (або інтегральні) показники, які відображають окремий аспект діяльності підприємства такими символами

$$X(t_k) (k=1, \dots, m); Y(t_k) (k=m+1, \dots, M); Z(t_k), \quad (1.5)$$

де:  $X(t_k)$  – значення інтегрального (синтетичного) позначення (щодо окремого аспекту діяльності підприємства) за минулі звітні періоди  $t_k$  ( $k=1, \dots, m$ );  $Y(t_k)$  – планові (очікувані) значення цього інтегрального показника для поточного й майбутнього періодів  $t_k$  ( $k=m+1, \dots, M$ );  $Z(t_k)$  – стратегічне значення цього інтегрального показника. Для задачі стратегічного аналізу показники (1.5) також є відомими.

Синтетичний показник діяльності підприємства пов'язаний з відповідними аналітичними, що дає підстави математично виразити синтетичний показник через аналітичні показники з допомогою певної функції. Для цього позначимо  $i$ -ті показники  $x_i(t_k)$ ,  $y_i(t_k)$ ,  $z_i(t_k)$ , спільним символом  $u_i(t)$ , де:  $t \in [t_1, t_k]$ ,  $i$  – номер аналітичного показника ( $i=1, \dots, n$ ),  $n$  – їхня кількість. Так само всі синтетичні показники  $X(t_k)$ ,  $Y(t_k)$ ,  $Z(t_k)$  позначимо  $U(t)$ , де  $t \in [t_1, t_k]$ . Тоді залежність синтетично показника  $U(t)$  від аналітичних показників ( $i=1, \dots, n$ ) щодо окремого аспекту діяльності підприємства виражає така функція

$$U(t) = f(u_1(t), \dots, u_n(t)), \quad (1.6)$$

де  $f$  – певна функція, яка описує залежність синтетичного показника  $U(t)$  від аналітичних показників  $u_i(t)$  ( $i=1, \dots, n$ ) на  $t \in [t_1, t_k]$ .

В найпростішому випадку функцію  $f$  задає лінійна комбінація її аргументів. Тобто, залежність синтетичного показника  $U(t)$  від аналітичних показників  $u_i(t)$  ( $i=1, \dots, n$ ) описує лінійна багатofакторна модель

$$U = \sum_{i=1}^n a_i u_i \quad (1.7)$$

де,  $a_i$  – параметри цієї лінійної багатофакторної моделі, які необхідно знайти за відомими значеннями показників  $U(t_k)$ ,  $u_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n$ ) для минулого ( $k=1, \dots, m$ ) і планового ( $k=m+1, \dots, M$ ) проміжків часу.

Розглянемо ідентифікаційну задачу для визначення параметрів  $a_i$  ( $i=1, \dots, n$ ) моделі (1.7). Ці параметри мають бути такими, щоб відхилення між лівою і правою сторонами рівняння (1.7) було мінімальним для всіх звітних періодів  $t_k$  ( $k=1, \dots, m$ ). Записуючи критерії цього відхилення з допомогою методу найменших квадратів, отримуємо таку ідентифікаційну задачу.

$$\min_a \left[ U(t_k) - \sum_{i=1}^n a_i u_i(t_k) \right]^2, \quad (1.8)$$

де символом  $a$  позначимо вектор коефіцієнтів лінійної багатофакторної моделі (1.7)  $a=(a_1, \dots, a_n)$ . Розв'язання задачі (1.8) зводиться до пошуку розв'язку системи лінійних алгебраїчних рівнянь. Методи пошуку цих розв'язків добре розроблені.

Практична постановка задачі стосується розроблення математичної основи методу стратегічного аналізу діяльності птахівничого підприємства. Ця практична задача має бути інтегрована у відповідний механізм аналізу й управління. Тому задачу (1.8) ідентифікації параметрів моделі (1.7) зручно представити у вигляді, більш пристосованому до поставленої економічної задачі. Для цього запишемо співвідношення (1.7), підставивши в нього відповідні значення синтетичних і аналітичних показників за минулий і плановий періоди.

$$\begin{aligned} a_1 x_1(t_1) &+ a_2 x_2(t_1) &+ \dots &+ a_n x_n(t_1) &= X(t_1) \\ a_1 x_1(t_2) &+ a_2 x_2(t_2) &+ \dots &+ a_n x_n(t_2) &= X(t_2) \\ \dots &+ \dots &+ \dots &+ \dots &= \dots \\ a_1 x_1(t_m) &+ a_2 x_2(t_m) &+ \dots &+ a_n x_n(t_m) &= X(t_m) \\ a_1 y_1(t_{m+1}) &+ a_2 y_2(t_{m+1}) &+ \dots &+ a_n y_n(t_{m+1}) &= Y(t_{m+1}) \\ a_1 y_1(t_{m+2}) &+ a_2 y_2(t_{m+2}) &+ \dots &+ a_n y_n(t_{m+2}) &= Y(t_{m+2}) \\ \dots &+ \dots &+ \dots &+ \dots &= \dots \\ a_1 y_1(t_M) &+ a_2 y_2(t_M) &+ \dots &+ a_n y_n(t_M) &= Y(t_M) \end{aligned} \quad (1.9)$$

Система рівнянь (1.9) містить  $M$  рівняння відносно  $n$  невідомих  $a_i$  ( $i=1, \dots, n$ ). Перші  $m$  рівнянь цієї системи описують залежність між синтетичними

й аналітичними показниками протягом минулих періодів. Останні  $M - m$  рівнянь цієї системи описують залежність між плановим значенням цих показників протягом поточного і декількох майбутніх звітних періодів.

Якщо в задачі (1.9) вибирати  $M = m$ , тобто – знехтувати впливом аналітичних показників на синтетичний показник протягом планового, поточного і майбутніх періодів, тоді в ній зникнуть рядки з показниками  $y_i(t_k)$ ,  $Y(t_k)$ . Це означає, що на практиці отримуємо два методи ідентифікації параметрів лінійної багатофакторної моделі (1.7). Перший метод – на основі реальних і планових значень показників з допомогою рівнянь (1.9). Другий метод – лише на основі реальних значень показників  $x_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n$ ),  $X(t_k)$  ( $k=1, \dots, m$ ) з такого рівняння:

$$\begin{aligned}
 a_1 x_1(t_1) + a_2 x_2(t_1) + \dots + a_n x_n(t_1) &= X(t_1) \\
 a_1 x_1(t_2) + a_2 x_2(t_2) + \dots + a_n x_n(t_2) &= X(t_2) \\
 \dots + \dots + \dots + \dots &= \dots \\
 a_1 x_1(t_m) + a_2 x_2(t_m) + \dots + a_n x_n(t_m) &= X(t_m)
 \end{aligned}
 \tag{1.10}$$

Параметри  $a_i$  ( $i=1, \dots, n$ ), моделі (1.7) знайдені з рівняння (1.9) або (1.10) відрізняються з погляду їхнього застосування в задачі стратегічного економічного аналізу. Справді розв'язки  $a_i$  ( $i=1, \dots, n$ ) рівнянь (1.10) описують існуючу тенденцію впливу аналітичних показників на синтетичний показник. Тобто вони відображаються окремий аспект діяльності підприємства, таким яким він був у дійсності, без бажаних управлінських впливів на нього. Натомість розв'язки  $a_i$  ( $i=1, \dots, n$ ) рівнянь (1.9) описують вплив двох факторів – реальний процес та вплив бажаних планових управлінських дій.

Це означає, що ідентифікація параметрів лінійної багатофакторної моделі (1.7) ґрунтується на двох методах, які суттєво відрізняються з погляду стратегічного аналізу. Розв'язки рівнянь (1.9) придатні для стратегічного аналізу з погляду реальних тенденцій та управлінського впливу на них. Розв'язки (1.10) придатні для стратегічного аналізу лише з погляду існуючих тенденцій.

Для стратегічного аналізу важливо визначити довготривалі прогностні значення досліджуваних показників. Для цього доцільно застосувати лінійну екстраполяцію. Адже вона найкраще відображає тенденцію в довгостроковій

перспективі. Лінійну екстраполяцію аналітичних показників виражає таке співвідношення:

$$u_i(t) = b_i + c_i t \quad (i=1, \dots, n) \quad (1.11)$$

де,  $b_i, c_i$  – параметри лінійної апроксимації  $i$ -того аналітичного показника на  $t \in [t_1, t_m]$  або на  $t \in [t_1, t_M]$ .

Лінійну екстраполяцію синтетичного показника виражає співвідношення:

$$U(t) = B + Ct, \quad (1.12)$$

де  $B, C$  – параметри лінійної апроксимації синтетичного показника  $U$  на  $t \in [t_1, t_m]$  або на  $t \in [t_1, t_M]$ .

Розглянемо метод встановлення параметрів моделей (1.11), (1.12). На основні методу найменших квадратів отримаємо такі ідентифікаційні задачі для визначення коефіцієнтів апроксимації.

$$\min_{b_i, c_i} \sum_{k=1}^m [u_i(t_k) - b_i - c_i t_k]^2 \quad (1.13)$$

$$\min_{B, C} \sum_{k=1}^m [U(t_k) - B - Ct_k]^2 \quad (1.14)$$

Лінійні апроксимації (1.11), (1.12) призначені для застосування в задачі стратегічного аналізу. Тому ідентифікаційні задачі визначених їхніх параметрів зручно записати у формі придатній для розроблення методів стратегічного аналізу. Для цього запишемо співвідношення (1.11), підставивши в нього відповідні значення аналітичних показників й часу:

$$\begin{aligned} x_i(t_1) &= b_i + c_i t_1 \\ x_i(t_2) &= b_i + c_i t_2 \\ &\dots = \dots + \dots \\ x_i(t_{m_i}) &= b_i + c_i t_{m_i} \\ y_i(t_{m_i+1}) &= b_i + c_i t_{m_i+1} \\ y_i(t_{m_i+2}) &= b_i + c_i t_{m_i+2} \\ &\dots = \dots + \dots \\ y_i(t_M) &= b_i + c_i t_M \end{aligned} \quad (1.15)$$

де  $i=1, \dots, n$ .

Система рівнянь (1.15) містить  $M$  рівнянь відносно двох невідомих. Перші  $m$  рівнянь цієї системи описують залежність  $i$ -того аналітичного показника від часу за минулі звітні періоди. Осатаній  $M$  рівняння цієї системи

описують його залежність від часу за минулі, звітні періоди, за поточний період і за планові періоди. Тому екстраполяція (1.11), знайдена з розв'язку рівнянь (1.15), описує реальну тенденцію зміни  $i$ -того аналітичного показника з часом з урахуванням управлінського впливу на неї. Цей вплив виражено плановим значенням показників. Якщо в задачі (1.15) вибрати  $M = m$ , тобто знехтувати поточними та очікуваними (плановими) значеннями аналітичних показників  $u_i$  ( $i=1, \dots, n$ ), тоді в ній зникнуть рівняння з  $y_i$  за  $t_k$  ( $k=m+1, \dots, M$ ). Це означає, що на практиці отримуємо два методи довготривалого прогнозування з допомогою лінійної екстраполяції показників  $u_i$  ( $i=1, \dots, n$ ). Перший метод – на основі реальних і планових значень аналітичних показників з допомогою рівнянь (1.15). Другий метод – лише на основі реальних значень показників  $x_i$  ( $i=1, \dots, n$ ) з такої системи рівнянь:

$$\begin{aligned}
 x_i(t_1) &= b_i + c_i t_1 \\
 x_i(t_2) &= b_i + c_i t_2 \\
 \dots &= \dots + \dots \\
 x_i(t_m) &= b_i + c_i t_m
 \end{aligned}
 \tag{1.16}$$

де  $i=1, \dots, n$ .

Параметри  $b_i, c_i$  ( $i=1, \dots, n$ ) моделі (1.11) знайдені з рівнянь (1.15) або (1.16), відрізняються з погляду їхнього застосування в задачі стратегічного аналізу. Розв'язки рівнянь (1.16) описують існуючу тенденцію зміни аналітичного показника з часом. Вони відображають діяльність підприємства, такою, якою вона було у минулому, без можливих управлінських впливів на них. Тим часом, параметри  $b_i, c_i$  ( $i=1, \dots, n$ ) моделі (1.11), знайдені з розв'язку рівнянь (1.15), описують залежність аналітичного показника від двох факторів – його минулої тенденції й планових його значень протягом найближчих періодів. Звідси випливає, що прогнозна екстраполяція аналітичних показників (1.11) ґрунтується на двох методах, які суттєво відрізняються з погляду стратегічного аналізу. Екстраполяція з допомогою моделі (1.11) з параметрами, визначеними за (1.15), придатна для стратегічного аналізу з погляду реальних тенденцій та управлінського впливу на них. Екстраполяція (1.9) з параметрами визначеними за (1.16) придатна для стратегічного аналізу них з погляду існуючої тенденції.

Знаючи параметри рівняння (1.11), легко вирахувати значення аналітичних показників в момент часу  $t_K$ , для якого визначено стратегічний план розвитку підприємства:

$$z_i(t_K) = b_i + c_i t_K \quad (i=1, \dots, n). \quad (1.17)$$

Крім того, значення аналітичного показника в момент  $t_K$  ніколи необхідно задавати, виходячи з окремо розроблених стратегічних планів. Тобто показник,  $Z_i(t_k)$  визначаємо за одним з трьох методів: з рівнянь (1.17), (1.15); з рівнянь (1.17), (1.16) та на основі стратегічного аналізу. Ці методи відповідно описують залежність показників  $z_i(t_k)$  від існуючої тенденції та управлінського впливу на неї; від існуючої тенденції (без управлінського впливу); від стратегічно визначеного плану. Так само отримуємо три методи визначення синтетичного показника, щодо окремого аспекту діяльності підприємства.

Розглянемо метод вирахування показника стратегічного аналізу окремого аспекту діяльності підприємства, для цього потрібно, порівняти в динаміці й перспективі загальну тенденцію розвитку підприємства з детальним описом дійсної та майбутньої діяльності підприємства. Загальну тенденцію щодо майбутньої діяльності підприємства описує значення стратегічного (інтегрального) показника  $Z(t_K)$  в момент часу  $t_K$ . Детальну структуру діяльності підприємства описують аналітичні показники  $z_i(t_K)$  ( $i=1, \dots, n$ ).

Висновки про те, наскільки загальна стратегія розвитку  $Z(t_K)$  близька до внутрішніх процесів на підприємстві  $z_i(t_K)$  ( $i=1, \dots, n$ ) випливають з аналізу лінійних багатофакторних моделей (1.7), (1.15), або (1.7), (1.16), вирахованих за показниками  $Z(t_K)$   $z_i(t_K)$  ( $i=1, \dots, n$ ). Справді параметри моделі (1.7) ідентифіковані за рівняннями (1.15) або (1.16), відображають зв'язок між загальною тенденцією розвитку підприємства (синтетичним показником)  $X(t) t \in [t_1, t_m]$ ,  $Y(t) t \in [t_m, t_M]$  й структурою процесів на підприємстві (аналітичними показниками)  $x_i(t) t \in [t_1, t_m]$ ,  $y_i(t) t \in [t_m, t_M]$  ( $i=1, \dots, n$ ).

Якщо, цей зв'язок встановлено для проміжку часу  $t \in [t_1, t_M]$ , тоді в майбутньому він буде частково іншим. Тобто на проміжку часу  $t \in [t_M, t_K]$  параметри моделі (1.7) будуть наближено відображати зв'язок між групою



аналітичних показників й відповідними синтетичним показником. Відхилення між синтетичним показником  $Z(t_k)$ , визначеним на основі екстраполяції або з допомогою стратегічного планування, і значення цього показника вирахованим за (1.7) на основі прогнозу (1.17) аналітичних показників  $z_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n$ ) слугує критерієм для оцінки того, наскільки загальна стратегія розвитку підприємства збігається зі структурою окремих фінансово-виробничих процесів, що відбуваються на підприємстві. Справді, якщо між синтетичним показником  $Z(t_k)$  і  $\sum_{i=1}^n a_i z_i(t_k)$  мале, це означає, що загальна стратегія розвитку підприємства й дрібні структурні зміни на ньому збігаються. І навпаки, якщо різниця  $Z(t_k) - \sum_{i=1}^n a_i z_i(t_k)$  велика, це означає, що в момент часу  $t_k$  настане суттєва розбіжність між тенденцією розвитку підприємства й структурою фінансово-виробничих процесів на ньому. Якщо така розбіжність виникає, це означає, що стратегію розвитку підприємства, задану реальними показниками його діяльності на  $t \in [t_1, t_m]$  і плановими показниками його діяльності на  $t \in [t_m, t_M]$  порушено. Коли таке порушення виявлено, тоді необхідно уточнити стратегію розвитку підприємства. Для такого уточнення запропоновано три методи: уточнити синтетичний показник  $Z(t_k)$  та основні дані стратегічного планування. Або уточнити деякі з аналітичних показників  $z_i(t_k)$   $i \in [1, n]$  на основі даних стратегічного планування, або уточнити планові значення показників  $y_i(t)$  на  $t \in [t_m, t_M]$ .

З поданого вище обґрунтування випливає, що показник стратегічного аналізу діяльності підприємства дорівнює:

$$S(t_k) = Z(t_k) - \sum_{i=1}^n a_i z_i(t_k) \quad (1.18)$$

де  $S(t_k)$  – значення цього показника в момент часу  $t_k$ , до якого розроблено стратегічний план розвитку підприємства;  $a_i$  ( $i=1, \dots, n$ ) – параметри лінійної багатofакторної моделі, ідентифіковані за (1.15) або (1.16);  $z_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n$ ) – значення аналітичних показників в момент часу  $t_k$

Показник стратегічного аналізу визначений за формулою (1.18) відповідає вимогам щодо здійснення стратегічного аналізу. В ньому враховано аналітичні і синтетичні аспекти аналізу, взято до уваги прогнозні тенденції,

відображено вплив оперативного й стратегічного планування. Показник (1.18) змістовно відображає співвідношення між загальною тенденцією розвитку підприємства  $Z(t_k)$  і результатами структурних змін на ньому  $\sum_{i=1}^n a_i z_i(t_k)$ . Саме це дає підстави застосувати показник (1.18) як критерій для стратегічного аналізу діяльності підприємства.

Показник стратегічного аналізу, заданий формулою (1.18), має значення близьке до нуля, якщо оперативні плани роботи підприємства збігаються з стратегічним планом. Інакше – цей показник набуває необмежених додатних або від’ємних значень. Це ускладнює розв’язання окремих практичних задач щодо аналізу діяльності підприємства. Тому доцільно ввести відносні показники стратегічного аналізу. Співвідношення:

$$\sigma(t_k) = \frac{\left| Z_i(t_k) - \sum_{i=1}^n a_i z_i(t_k) \right|}{\max \left( \left| Z(t_k) \right|, \left| \sum_{i=1}^n a_i z_i(t_k) \right| \right)} \quad (1.19)$$

описує відносне відхилення між стратегічною діяльністю і структурою його внутрішніх процесів. Значення цього показника лежить в межах від нуля до одиниці  $\sigma \in [0, 1]$ . Значення  $\sigma(t_k)$ , близькі до нуля вказують на вдале втілення вибраної стратегії діяльності підприємства. Значення  $\sigma(t_k)$ , далекі від нуля, вказують на необхідність уточнення оперативних планів або стратегії розвитку підприємства.

Показники (1.18) і (1.19) описують відповідно абсолютне й відносне відхилення між стратегією підприємства й оперативним плануванням. Проте, для стратегічного аналізу важливо встановити, як кожен з факторів – аналітичних показників ( $i=1, \dots, n$ ), впливає на стратегію підприємства протягом планового періоду  $t \in [t_M, t_K]$ . Цей вплив окремих факторів відображає такий показник:

$$\zeta_i = \frac{\left[ Z(t_k) - \sum_{i=1}^n a_i z_i(t_k) \right] [Z(t_k)]^{-1} - \left[ Z(t_M) - \sum_{i=1}^n a_i z_i(t_M) \right] [Z(t_M)]^{-1}}{\left[ Z(t_k) - Z_i(t_M) \right] [Z_i(t_k)]^{-1}}, \quad (1.20)$$

де  $i=1, \dots, n$ . Показники  $\sigma_i$  ( $i=1, \dots, n$ ), відображають вплив окремих факторів – аналітичних показників  $z_i(t_K)$  ( $i=1, \dots, n$ ) на стратегію розвитку підприємства протягом планового відрізка часу  $t \in [t_M, t_K]$ .

Особливість показників (1.20) в тому, що вони відображають вплив за проміжок часу  $t \in [t_M, t_K]$  і відображають, настільки суттєво окремий аналітичний показник впливає на відхилення оперативного планування від стратегічного плану.

Вирахувавши за (1.20) всі показники  $\zeta_i$  ( $i=1, \dots, n$ ), їх легко ранжувати (впорядкувати за значенням) і на цій основі встановити висновки про вплив факторів на втілення стратегії розвитку підприємства. Зауважимо, що цей же висновок випливає з аналізу коефіцієнтів  $a_i$  ( $i=1, \dots, n$ ) лінійної багатофакторної моделі (1.7). Тому висновки про ранжування факторів, описаних аналітичними показниками, необхідно виводити, порівнюючи  $a_i$  та  $\zeta_i$  ( $i=1, \dots, n$ ).

Показники  $\zeta_i$  ( $i=1, \dots, n$ ) описують частинний вплив факторів (аналітичних показників) на оперативне втілення вибраної стратегії підприємства. Сума цих показників описує загальний вплив всіх факторів та оперативне втілення вибраної стратегії.

$$\zeta = \sum_{i=1}^n \zeta_i; \quad \zeta = \sum_{i=1}^n a_i \zeta_i, \quad (1.21)$$

де в другій формулі частинні показники впливу факторів на оперативне втілення стратегії зважені на коефіцієнтах лінійної багатофакторної моделі, ідентифікованих за (1.10).

Показник (1.21) слугує основою для аналізу того, наскільки всі вибрані аналітичні показники разом впливають на оперативне втілення визначеної стратегії розвитку підприємства.

На 3 етапі «Вибір кінцевого варіанту стратегії розвитку» здійснюються оцінка стратегії розвитку підприємства, яка сформована на основі комплексу показників, що враховують потенціал досліджуваного об'єкта та зміни зовнішнього середовища. Враховуючи сучасні методики аналізу результатів діяльності підприємств, і практику, можна стверджувати, що система методичних прийомів аналітичної оцінки фінансових індикаторів загалом

консервативна. Разом з тим, необхідно брати до уваги новітні тенденції розвитку стратегічного управління, що задають вектор подальшого прогресивного розвитку стратегічного аналізу фінансових показників діяльності підприємства.

Актуальний у сучасних умовах підхід до дослідження діяльності птахівничих підприємств з урахуванням стратегії їхнього розвитку визначає доцільність його трансформації щодо аналізу фінансових індикаторів, які необхідно розглядати у зіставленні з відповідними стратегічними цілями. Прагнучи обґрунтувати діяльність підприємств у перспективі застосуємо методи стратегічного аналізу з метою формування стратегії діяльності підприємств враховуючи усі фактори впливу.

У рамках дослідження напрямків розвитку методологічних основ стратегічного аналізу слід виокремити методичний інструментарій для аналізу зовнішніх показників діяльності птахівничих підприємств. Вивчення застосовуваних у стратегічному аналізі методичних інструментів [7, 12, 13, 18, 30, 32, 37, 65, 69, 70, 81] показало, що нині все ще нема єдиної загальновизнаної класифікації моделей стратегічного аналізу. Детальний перелік моделей стратегічного аналізу діяльності підприємства наведено в додатку Д.

Аналіз моделей стратегічного аналізу дав змогу зробити такі висновки:

- моделі можливо застосовувати на вітчизняному ринку птахівничих підприємств, адаптувавши їх під специфіку діяльності галузі;
- бажаний результат досягається тільки за правильної адаптації моделі стратегічного аналізу до конкретної ситуації;
- позитивний ефект при використанні моделей можливий за умови, що роботу виконуватимуть висококваліфіковані спеціалісти.

Процес прийняття стратегічних рішень щодо можливостей розвитку підприємства починається з визначення місця моделей стратегічного аналізу в системі забезпечення цих рішень. Усі моделі стратегічного аналізу можна розглядати як такі, що дають змогу оцінити, переважно, внутрішню складову конкурентоспроможності підприємства, з позиції стану та можливостей розвитку, і такі, що визначають позицію та можливості розвитку підприємства у зовнішньому середовищі, при орієнтації на власні можливості, позицію конкурентів та перспективи розвитку ринку. Перелік моделей, що

використовують у стратегічному аналізі для досягнення намічених цілей наведено у табл. 0.5.

Як стверджують аналітики, за результатами аналізу внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства планують стратегію, оцінюють стратегічні альтернативи та приймають рішення, що теж передбачає використання певних методичних прийомів стратегічного аналізу. Враховуючи конкурентне середовище в якому функціонує підприємство його діяльність може бути як перспективною так і збитковою.

На основі опрацювання літературних джерел з даної проблематики [1; 2; 4; 7; 28; 30; 32; 35; 37; 48; 57; 61; 63; 64; 67; 69; 78; 79; 80] можемо зробити висновок, що позитивний стратегічний результат можна одержати тільки у тому випадку, коли врахуємо специфіку та проблематику птахівничих підприємств не випускаючи при цьому з поля зору економічну ситуацію в країні.

Науковці [1; 2; 4; 7; 28; 30; 32; 35; 37; 48; 57; 61; 63; 64; 67; 69; 78; 79; 80], що досліджують діяльність підприємства стверджують, що недостатньо розкрита проблема можливостей використання моделей, розроблених саме з їх врахуванням, в тому числі для птахівничих підприємств. Оскільки при проведенні стратегічного аналізу можливе вивчення зовнішнього та внутрішнього середовищ, вважаємо за доцільно визначити конкретні методичні прийоми для дослідження результатів діяльності птахівничих підприємств. Вибираючи модель стратегічного аналізу, слід зосередитись на пріоритетності кожного методу, тому що вони мають різне теоретичне і практичне значення, оскільки ключовим елементом моделі стратегічного аналізу є критерій вибору стратегії.

Основою виконання завдань стратегічного аналізу є стратегічні інструменти (Додаток Д1), що забезпечують формування, аналіз та моніторинг стратегічно-орієнтованої системи індикативної оцінки діяльності підприємства і на цій основі – прийняття стратегічних управлінських рішень. На різних етапах стратегічного аналізу при виконанні різних його завдань використовують або окремі методичні інструменти, що належать до наукового апарату аналізу, або їхні комбінації.

## Моделі стратегічного аналізу підприємств

з/п	Модель	Орієнтація моделі на середовище		Стратегічні напрямки										Рівні рішення завдань		
		зовнішнє	внутрішнє	конкурентна	інноваційна	ресурсна	виробнича	товарна	асортиментна	загальна	інвестиційна	розвитку	маркетингова	первинний	ринку	галузі
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	Модель BCG	+	+						+						+	
2	ABC - аналіз		+			+			+						+	
3	Модель GE/McKinsey	+									+				+	
4	Модель SPACE	+	+	+					+						+	
5	SWOT – аналіз	+	+	+					+	+				+		
6	Модель Shell-DPM	+	+	+												+
7	Модель ADL/LC	+		+				+							+	
8	Стратегічні групи	+		+												+
9	Модель п'яти сил М. Потера	+		+												+
10	Матриця Ансоффа	+	+	+											+	
11	Концепція життєвого циклу	+	+					+						+		
12	Аналіз ланцюга цінностей	+	+	+			+								+	
13	Діловий комплексний аналіз (PIMS)	+	+									+			+	
14	Модель Hofer/Schendel	+		+											+	
15	Матриця Абея	+			+										+	
16	PEST-аналіз	+								+					+	
17	Модель «Дерево цілей»		+	+										+		
18	Модель ризиків	+			+						+		+		+	
19	Модель МакДональд	+	+										+		+	

Джерело: складено автором на основі [1; 2; 4; 7; 28; 30; 32; 35; 37; 48; 57; 61; 63; 64; 67; 69; 78; 79; 80]

Методичні інструменти стратегічного аналізу дають змогу ідентифікувати, класифікувати і розуміти фактори, що стосуються стратегічних управлінських рішень; грамотно структурувати та релевантно застосовувати управлінську інформацію; сприяють розвиткові управлінської гнучкості; допомагають керівникам підвищити власну впевненість, а також ефективність сприйняття й реагування на виникаючі ситуації та обставини.

Важливим елементом стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств є вибір моделей, котрі використовують як інструменти аналітичного процесу на різних етапах функціонування підприємства. Для стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств необхідно виокремити такі моделі, які б точніше відображали ситуацію підприємств на ринку та стратегічні напрямки діяльності. Вибір моделей слід здійснювати з урахуванням внутрішніх і зовнішніх умов функціонування підприємства, зважаючи на систему взаємозалежних критеріїв. Основними моделями, що використовують на птахівничих підприємствах для стратегічного аналізу результатів діяльності, є аналіз секторів бізнесу підприємства (модель BCG), аналіз конкурентних позицій підприємства (модель GE/McKinsey), визначення загальної стратегії підприємства при врахуванні дії зовнішніх і внутрішніх факторів (SWOT-аналіз), вибір стратегії діяльності (SPACE-аналіз). Вибираючи пріоритетну стратегію розвитку птахівничого підприємства слід звертати увагу на запропоновані моделі аналізу, які слід адаптовувати до сучасних умов функціонування з врахуванням специфічної ситуації.

Тоді стратегічний аналіз дійсно стане прогресивним елементом управління діяльності птахівничих підприємств, використання якого дасть можливість отримати високоякісну інформацію про діяльність та альтернативні шляхи її оптимізації. Дослідження діяльності птахівничих підприємств за визначеною методикою дасть змогу позиціонувати стратегічну спрямованість підприємства у перспективі та надасть можливість уникнути загроз у діяльності.

У розділі запропоноване нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні підходів і розробці теоретичних засад проведення стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств. В результаті проведеного дослідження сформовано такі висновки й пропозиції:

1. Узагальнення науково-теоретичних підходів до сутності стратегічного аналізу, дало змогу обґрунтувати доцільність його розгляду як об'єкта діяльності підприємства, котрий слід позиціонувати як систему комплексного дослідження факторів зовнішнього й внутрішнього середовищ, що впливають на діяльність підприємств та визначають напрямки формування ефективної стратегічної поведінки для досягнення намічених цілей. Запропоновано визначення стратегічного аналізу, що базується на реалізації системного й ситуаційного підходів при вивченні різних факторів впливу на діяльність підприємства і зіставлення з теперішніми та майбутніми ризиками, які можуть повипливати на стратегічну спрямованість підприємства.

2. Системне дослідження підтвердило, що обґрунтованість стратегічних рішень залежить від інформації, на якій вони базуються. Оцінку стратегічної позиції діяльності підприємств запропоновано здійснювати на основі систематизації обліково-аналітичної системи, в склад якої включати внутрішню і зовнішню інформацію. Такий підхід додає дієвості опрацюванню облікової-аналітичної інформації і дозволяє вибрати ті інформаційні дані, які необхідна для досягнення поставленого стратегічного завдання. Обґрунтовано складові інформаційної бази стратегічного аналізу, які включають зовнішні й внутрішні дані та сприяють розрахунку більш точних результатних показників. Взяття останніх за основу формування моделі стратегії розвитку підприємства і напрямів діяльності уможливило підсилення детермінант успіху птахівничих підприємств, підвищення результативності їх діяльності та можливостей активізації виходу на міжнародні ринки.

3. З метою швидкого отримання інформацію про діяльність підприємств обґрунтовано доцільність проведення стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств проводити із застосуванням програмних продуктів. На основі здійсненої класифікації програмних продуктів (виокремлення статистичних, бухгалтерських програм, програми фінансового аналізу й системи обліку за міжнародними стандартами, систем підтримки прийняття рішень та експертних систем і програм електронного документообігу) і розробленої системи їх оцінки на предмет доцільності використання для цілей стратегічного аналізу результатів діяльності, встановлено, що найбільш придатними для такої цілі є програми фінансового аналізу («Фінансовий аналіз», «Audit Expert») та системи підтримки прийняття



управлінських рішень («Альт-Финансы», «БЭСТ- МАРКЕТИНГ»). Обов'язковою умовою при цьому є розробка відповідних програмних додатків.

4. Враховуючи мету дослідження, запропоновано методику стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств, в основу якої покладено такі етапи, як: аналіз позиції птахівничого підприємства, аналіз стратегічних альтернатив розвитку, вибір кінцевого варіанту стратегії. Побудовано структурно-логічну модель стратегічного аналізу результатів діяльності підприємств. Сформовано систему стратегічних показників аналізу, розрахунок яких проводиться на основі економіко-математичних методів та з використанням відповідних програмних продуктів, що дозволить дослідити вплив внутрішнього і зовнішнього середовищ та виявити міру впливу конкретного фактору на діяльність підприємств. Перевага полягає у можливості врахування багатьох факторів, розгляді великого масиву вихідних даних, поданні інформації у компактному та наочному вигляді через використання сучасних комп'ютерних технологій.

## РОЗДІЛ 2. ІНСТРУМЕНТАРІЙ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

### 2.1. Оцінка фінансових результатів діяльності підприємств як складова стратегічного аналізу

Реалізація стратегічним аналізом його завдань у птахівництві в сучасних умовах вимагає врахування не лише специфіки галузі, а й низки управлінських запитів, які пов'язані з загальною оцінкою тенденцій її розвитку та вибором оптимального варіанта діяльності у перспективі. У цьому контексті дослідження динаміки економічних показників і факторів впливу на них має надзвичайно важливе значення.

Практика сучасної дієздатності птахівничих підприємств свідчить про те, що в 2010 році у загальній структурі виробництва м'яса за видами усіх категорій господарства найбільшу частку становило м'ясо птиці – 46,3%, тоді як у 1990 році і 2000 році – лише 11,6%. У 2013 році цей показник зріс більше ніж на 3 %, що у фізичних одиницях склало понад 200 млн. голів (рис. 0.1).

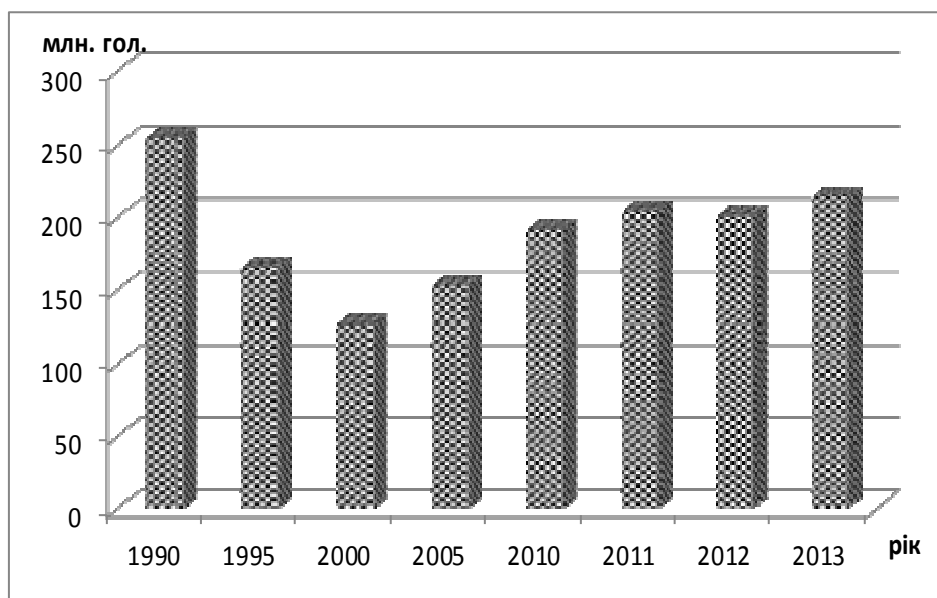


Рис. 0.1. Динаміка поголів'я птиці в Україні [75]

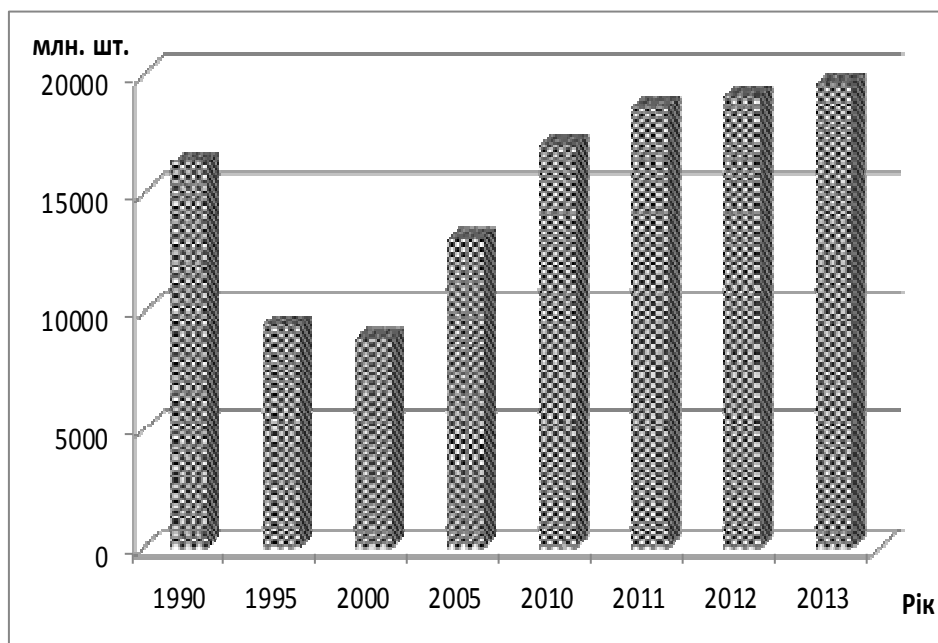
Це пов'язано, насамперед, зі значним скороченням обсягів виробництва свинини та яловичини, що призвало до підвищення ціни на вказані види м'яса. Натомість м'ясо птиці стало їхнім заміником для більшості споживачів.

Велика частка у виробництві пташиного м'яса належить курям-бройлерам. За середніми показниками птахофабрик, які займаються виробництвом бройлерного м'яса, їх вага у 7-тижневому віці становить 1338 г., збереженість поголів'я – 93%, витрати корму – 3,67% на 1 кг приросту.

За нестійких умов економічного середовища в більшості країн виробництво м'яса бройлерів розвивається зростаючими темпами, оскільки їхня реалізаційна вартість нижча порівняно з аналогічними білковими продуктами. Річна норма споживання м'яса, яку рекомендує Міністерство охорони здоров'я становить 80 кг, проте за офіційними даними вона дорівнює лише 52-54 кг. (в т.ч. м'яса птиці 16,4 кг). Аналізуючи внутрішній ринок м'ясної продукції спостерігаємо неповну насиченість ринку, що підтверджує актуальність дослідження цього напрямку аграрного бізнесу.

Тенденція розвитку м'ясного птахівництва в Україні впродовж останніх років характеризується постійним зростанням. Так, у 2013 р. вирощування м'яса в живій вазі становило 1,4 млн. т, що на 7,4% більше порівняно з попереднім роком. Збільшення попиту на м'ясо птиці зумовлено доступними цінами для населення з низькими доходами та більш корисними смаковими якостями в порівнянні з яловичиною, свининою і бараниною. Аналогічна тенденція з виробництвом яєць, яких у 2013 р. випродуковано 19,1 млрд. шт., що на 2,3% більше порівняно з попереднім роком (рис. 0.2).

Тернопільська область у структурі поголів'я птиці за регіонами України займає 10 місце, а з виробництва яєць – 11. Загалом, слід зазначити, що ринок курячих яєць в Україні відрізняється низьким рівнем структурованості, основною причиною чого є концентрація поголів'я птиці у господарствах населення. Аналіз показників свідчить, що забезпеченість населення України м'ясом птиці перебуває на низькому рівні.



**Рис. 0.2. Динаміка виробництва яєць в Україні [75]**

Для того, щоб досягнути рівня споживання м'яса птиці такого, як в країнах ЄС (25,0 кг на рік), виробництво необхідно збільшити на 372,5 тис. тонн або на 35,6 % порівняно з 2013 роком. Достатнього рівня обсягів виробництва до рівня мінімальної норми споживання досягли лише шість регіонів (АР Крим, Волинська, Дніпропетровська, Івано-Франківська, Київська та Черкаська області). Якщо проаналізувати загальні тенденції тваринництва України за останні роки, то так звана «м'ясна криза» перманентно триває з початку 1990 років. Насправді ж єдиною підгалуззю тваринництва, яка протягом останніх 4-5 років не стагнує, а розвивається більш-менш сталими темпами, є птахівництво, адже щорічно збільшується як поголів'я птиці, так і виробництво курячого м'яса та яєць [92, с. 35].

Основним фактором зростання обсягів виробництва продукції птахівництва є збільшення поголів'я птиці у 2013 р. на 104,5% порівняно з 2001 р., а порівняно з 2012 р. – приблизно на 12%. Вирощування м'яса птиці зосереджено переважно у Київській (26,40 млн. шт.), Вінницькій (21,81 млн. шт.), Черкаській (24,68 млн. шт.), Дніпропетровській (17,69 млн. шт.) Донецькій (13,36 млн. шт.), Хмельницькій (12,02 млн. шт.) та Херсонській (10,33 млн. шт.) областях. Досліджуючи обсяг виробництва м'яса у забійній вазі, спостерігаємо динаміку до зростання. У 2014 р. по всіх категоріях господарств він склав

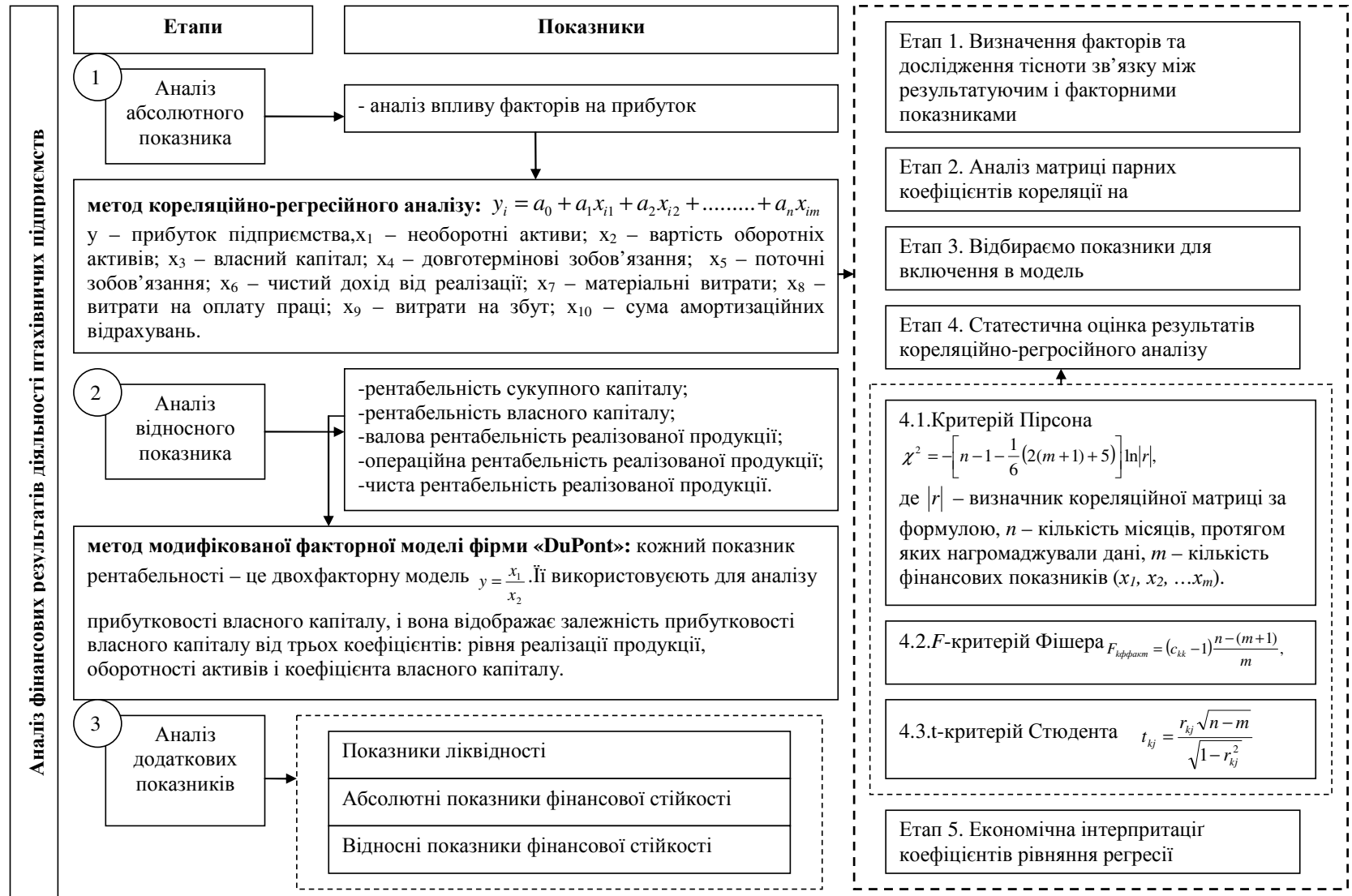
102, 1 тис. тонн, що на ніж 7,5% більше, ніж в 2012 р., аналогічна тенденція простежується у виробництві яєць – на 2% за рік. Лідерами за обсягами реалізованих на забій бройлерів є наступні області: Вінницька – 24,8 тис. тонн, Черкаська – 26,4 тис. тонн, Дніпропетровська – 16,6 тис. тонн, Київська – 12,0 тис. тонн, Волинська – 6,5 тис. тонн, Львівська – 4,2 тис. тонн, Харківська – 1,9 тис. тонн та Рівненська – 1,1 тис. тонн.

Внутрішній ринок м'яса птиці не є насиченим, однак в останні роки зростає і обсяг експорту. Зокрема, у 2013 р. на зовнішньому ринку було реалізовано 125 тис. тонн м'яса, обсяг експорту м'яса зріс в 1,5 раза порівняно з попереднім роком. У 2014 році тенденція аналогічна. Лівову частку в експорті м'яса становити м'ясо птиці (82 тис. тонн, або дві третини від загального продажу м'яса всіх видів). Експорт яєць на зовнішні ринки дорівнював 82–83 млн. шт., тобто зріс порівняно з 2010 р. майже на 11%.

Статистичні дані свідчать, що галузь птахівництва є динамічною системою, що тісно взаємодіє із зовнішнім середовищем та реагує на зміни зовнішніх і внутрішніх факторів. Від цього залежать кінцеві результати діяльності підприємства птахівництва. Оскільки, у величині фінансових результатів безпосередньо відображаються всі аспекти діяльності підприємств, які виступають основою зростання їхнього економічного потенціалу, доцільно акцентувати дослідження саме на цьому показнику.

Для дослідження обрано: ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», ПАТ «Птахофабрика Васильківська», ПАТ «Авангард», ПАТ «Птахофабрика Ражнівська», ТОВ «Птахофабрика «Волочиська», ПАТ «Отрадівська птахофабрика», ПАТ «Полтавська птахофабрика». З метою аналізу внутрішніх факторів, які мають найсуттєвіший вплив на фінансові результати досліджуваних підприємств доцільно використати групу показників і провести їх аналіз відповідно до структурно-логічної схеми, що подана нижче (рис. 0.3).

Як уже зазначалося взяття за основу аналізу показників фінансових результатів (абсолютних і відносних) дозволяє на основі більш точної вихідної інформаційної бази продовжувати здійснення стратегічного аналізу та в результаті побудувати модель стратегії розвитку птахівничих підприємств з адекватними та реальними параметрами.



Джерело: розроблено автором самостійно

Рис. 0.3. Структурно-логічна схема аналізу фінансових результатів птахівничих підприємств

Фінансові результати відображають спроможність підприємства генерувати прибуток та здійснювати рентабельну діяльність у перспективі, тобто традиційно відображають абсолютний і відносний показники. Визначення фінансових результатів за двома показниками є не ефективним, тому пропонуємо використовувати додаткові фінансові показники, які будуть різносторонньо характеризувати фінансові результати діяльності птахівничих підприємств. Основним методом такого дослідження є кореляційно-регресійний аналіз, який полягає у встановленні взаємозв'язку між результуючим показником і факторами, що впливають на нього. Аналізуючи прибуток підприємств прослідковуємо лінійну залежність прибутку підприємств від його фінансових показників, тому для побудови моделі доцільно обрати лінійну регресію, яка має такий математичний вираз:

$$y_i = a_0 + a_1x_{i1} + a_2x_{i2} + \dots + a_nx_{im} , \quad (2.1)$$

де  $y_i$  – значення фінансового результату підприємства;  $a_m$  – параметри регресійної моделі;  $x_{im}$  – значення змінного фактора.

Цей коефіцієнт характеризує міру впливу модельних факторів  $x_1, x_2, \dots, x_m$  на обсяг чистого прибутку птахівничих підприємств [60, с. 208].

Дослідження найвпливовіших факторів на прибуток птахівничих підприємств проведено за алгоритмом поданим на рисунку 0.3. Аналіз тенденцій зміни фінансових показників засвідчує, що переважна їх більшість взаємозалежні між собою. На основі викладеного припустимо наявність мультиколінеарності між обраними показниками. Ефективним методом дослідження мультиколінеарності є алгоритм Фаррара-Глобера. Цей алгоритм має три види статистичних критеріїв, згідно з якими перевіряють мультиколінеарність усього масиву незалежних змінних ( $\chi^2$ - «хі» – квадрат); кожної незалежної змінної з рештою змінних ( $F$ -критерій); кожної пари незалежних змінних ( $t$ -критерій) [60, с. 209].

Обчислення параметрів моделі доцільно проводити за допомогою вбудованої функції MS ExcelРегресія, оскільки вона дає змогу уникнути громіздких розрахунків та визначити всі показники для побудови адекватної та достовірної моделі. За результатами аналізу будуюмо відповідні моделі в яких представлено міри впливу на результуючий фактор для кожного окремого підприємства (табл. 0.1).

**Регресійні залежності формування фінансових результатів птахівничих підприємств**

Підприємство	Рівняння регресії
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	$y=18927,65+1,07x_1-0,53x_4+0,24x_6+1,88x_9-3,81x_{10}$
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	$y=76053,65+2,35x_3-4,96x_4+0,29x_6+8,55x_9-7,92x_{10}$
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	$y=-884,98+1,48x_2+0,502x_3+0,23x_6+4,27x_9-4,61x_{10}$
ПАТ «Авангард»	$y=15467,35+0,8x_1-0,54x_4+0,34x_6+1,09x_9-2,31x_{10}$
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	$y=13529,05+1,01x_1-0,81x_4+0,17x_6+0,97x_9-2,87x_{10}$
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	$y=-97,3+1,35x_2+0,09x_3+0,43x_6+3,22x_9-2,05x_{10}$
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	$y=29874,51+1,06x_3-2,65x_4+0,65x_6+6,532x_9-6,94x_{10}$
ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	$y=-1024,54+0,323x_2-0,147x_3+0,089x_6-8,52x_{10}$

Джерело: розраховано автором самостійно

Результати аналізу свідчать, що ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», ПАТ «Авангард», ПАТ «Птахофабрика Ражнівська» і ПАТ «Полтавська птахофабрика» є прибутковими, а ПАТ «Птахофабрика Васильківська», ТОВ «Птахофабрика «Волочиська» – збитковими. Вільний член рівняння не має економічного змісту. У цій моделі вільні члени, тобто знаки коефіцієнтів регресії, відповідають економічним уявленням про напрямок впливу необоротних і оборотних активів, власного капіталу, довготермінових і поточних зобов'язань, елементів операційних витрат. А значення коефіцієнтів регресії для ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Авангард», ПАТ «Птахофабрика Ражнівська» свідчать, що зі збільшенням доходу від реалізації і зменшенням довготермінових зобов'язань на 1 тис. грн. рівень фінансових результатів підвищується в середньому відповідно на 2,4%, 3,4%, 1,7% і зменшуються довготермінові зобов'язання на 5,3%, 5,4%, 8,1%; зменшення витрат на збут на 1 тис. грн. призводить до підвищення фінансових результатів відповідно на 18,8%, 10,9%, 9,7%. Аналіз моделі для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» і ПАТ «Полтавська птахофабрика» показує, що із збільшенням доходу від реалізації і зменшенням суми амортизаційних відрахувань на 1 тис. грн., рівень прибутку підвищиться в середньому, відповідно на 2,9%, 6,5% і на



7,92%, 6,94%. По ТОВ «Птахофабрика «Волочиська» і ПАТ «Птахофабрика Васильківська» при моделюванні поведінки діяльності коефіцієнти регресії інтерпретуються так: із збільшенням доходу від реалізації і зменшенням суми амортизаційних відрахувань на 1 тис. грн. рівень прибутковості підприємств підвищиться в середньому відповідно на 4,3%, 2,3% і на 20,5%, 46,1%, а зі збільшенням витрат на збут на 1 тис. грн. – зменшиться на 32,2% і 42,7%. Аналіз свідчить, що негативний вплив на результуючий показник мають довготермінові зобов'язання та суми амортизаційних витрат, що є спільним для усіх досліджуваних підприємств. Окрім цього, слід зауважити, що прибутки птахівничих підприємств змінювався за кількома типовими закономірностями. Зокрема, прибуток ПАТ «Володимиро-Волинська птахофабрика» та ПАТ «Авангард» зростає, а потім зазнає короткочасного спаду, за яким знову продовжується його збільшення. Причиною цього слугував той факт, що у 2008–2009 роках на цих підприємствах відбулося зменшення збуту та відбулись пов'язані з цим зміни в структурі капіталу й стратегії управління. На підприємствах ПАТ «Полтавська птахофабрика» та ПАТ «Птахофабрика Рожнівська» прибуток постійно збільшувався, а у 2011–2012 роках знижувався. На підприємствах ПАТ «Птахофабрика Васильківська» і ПАТ «Отрадівська птахофабрика» прибуток після 2009 року був і залишається на низькому рівні. Підприємства ПАТ «Птахофабрика Рожнятівська» та ПАТ «Тернопільська птахофабрика» після 2011 року, навпаки, почали нарощувати прибуток.

Така розрізненість динаміки прибутку птахівничих підприємств становить основну актуальну закономірність їх діяльності. Вони адаптуються до мінливих умов ринку та внутрішніх фінансово-господарських умов. Оскільки спостерігається неоднакова динаміка прибутку підприємств, для аналізу доцільно застосувати автоматизовані методи, зокрема метод кластерного аналізу, що описує основні результати їхньої діяльності.

Застосуємо кластерний аналіз для класифікації досліджуваних підприємств щодо ефективності їхньої діяльності. Для дослідження візьмемо дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) птахівничих підприємств. Нехай  $x_i(t_k)$  прибуток  $i$ -го підприємства за  $k$ -ий проміжок часу, тоді ( $k = 1, \dots, m$ ) де:  $m$  – кількість проміжків часу ( $m=5$ );  $t_k$  ( $i = 1, \dots, n$ )  $n$  – кількість підприємств ( $n=8$ ), тобто утворюється матриця розміром  $(8 \times 5)$ . Такої розмірності матриці

застосуємо для ефективного кластерного аналізу, тому інтерполюємо залежності і в результаті отримуємо дані:

$$\tilde{x}_i(t_k) \quad (k = 1, \dots, M; i = 1, \dots, n) \quad (2.2)$$

де  $M$  – кількість вузлів інтерполяції;  $\tilde{x}_i(t_k)$  – інтерполяційне значення показника в момент  $t_k$ . Для обчислення даних (2.21) застосовано  $M=50$  вузлів інтерполяції з проміжними значеннями доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і 8 рядочків, що описують доходи окремих підприємств, до яких застосовано метод кластерного аналізу за допомогою програмних засобів системи Matlab. Результати цього аналізу подано в таблиці 0.2.

Таблиця 0.2

### Класифікація птахівничих підприємств за допомогою кластерного аналізу

Група	Перша група	Друга група	Третя група
Підприємства	ПАТ «Отрадівська птахофабрика» ТОВ «Птахофабрика «Волочиська» ПАТ «Птахофабрика Василківська»	ПАТ «Полтавська птахофабрика» ПАТ «Птахофабрика Рожнівська» ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» ПАТ «Авангард»
Середній дохід в групі, тис. грн. за рік	17400,408	113567,383	235501,678

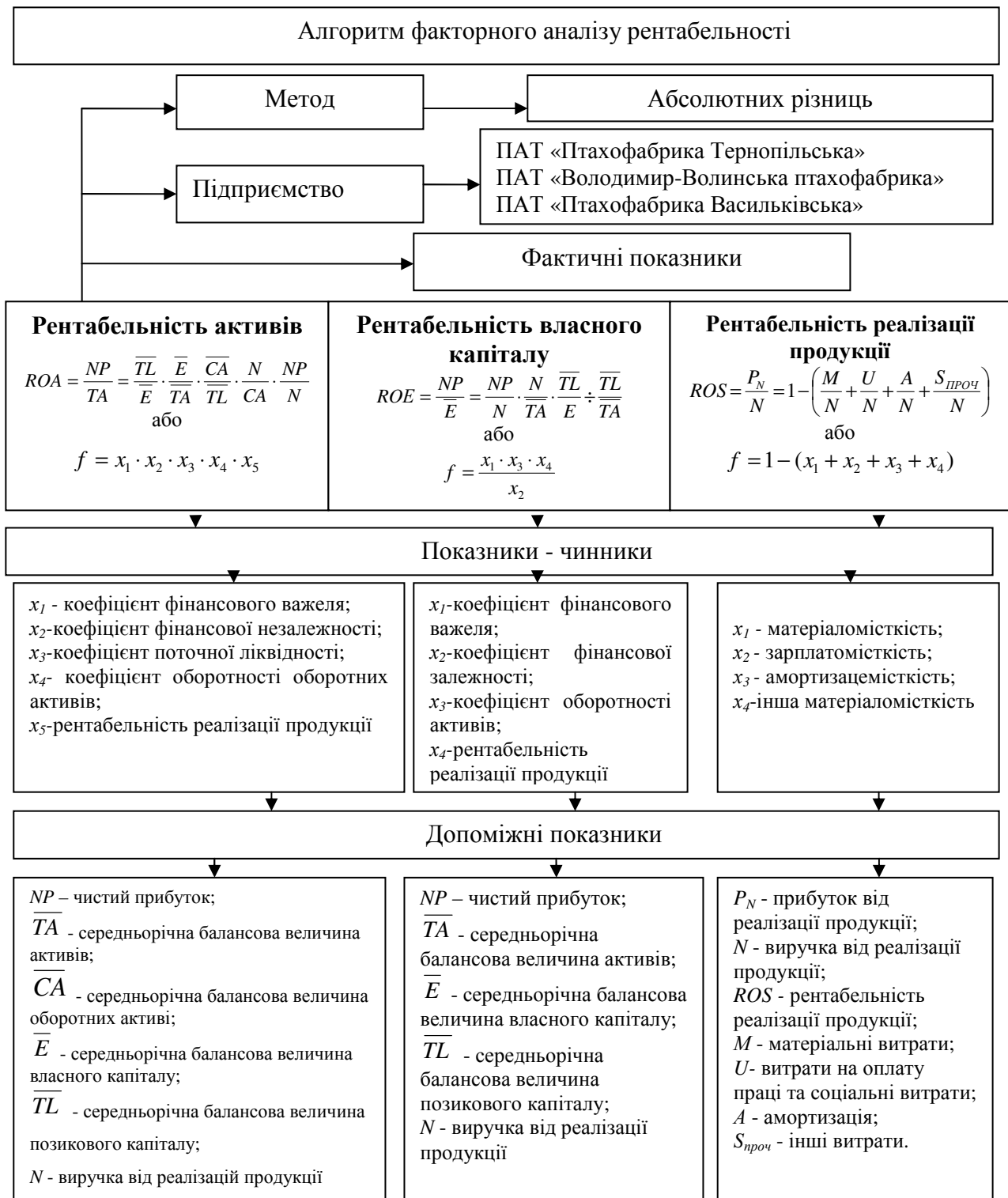
Джерело: розроблено автором самостійно

Як видно з таблиці 2.1, досліджувані підприємства об'єднуються у три групи. Три підприємства мали порівняно низький дохід від реалізації, який у середньому становив 17,4 млн. грн. за рік. Це відповідає умовам відносно стабільної діяльності підприємств. Такий порівняно низький обсяг доходу мають ПАТ «Отрадівська птахофабрика», ТОВ «Птахофабрика «Волочиська» та ПАТ «Птахофабрика Василківська». ПАТ «Полтавська птахофабрика», ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» і ПАТ «Птахофабрика Рожнівська» мають дохід реалізації середнього рівня. У середньому в групі він становить 113,5 млн. грн. за рік. ПАТ «Авангард» і ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» мають високий дохід, що у середньому становить 235,5 млн. грн. за рік. Окрім цього, дохід від реалізації найуспішніших підприємств третьої групи постійно зростав, другої групи – зростав повільно, а першої групи – спадав або залишався низьким і почав зростати наприкінці досліджуваного періоду.

Це, зокрема означає, що класифікація птахівничого підприємства за допомогою кластерного аналізу не лише відповідає показникам прибутку, а й враховує динаміку цього показника, який відповідає результату стратегічного планування на підприємстві. Проте більш повну інформацію про результати діяльності дає аналіз не лише за абсолютними значеннями (обсягами) прибутку, але і оцінка відносних показників Її доцільно здійснювати з метою виявлення потенційних можливостей підприємства щодо формування прибутку та оцінки фінансового стану. Для досліджень пропонуємо вибрати з кожної групи по одному підприємству, а саме: ПАТ «Птахофабрику Тернопільська», ПАТ «Володимир-Волинську птахофабрику», ПАТ «Птахофабрику Васильківську».

Наступним кроком аналізу фінансових результатів згідно логіко-структурної схеми є аналіз показників рентабельності досліджуваних підприємств. Результати обчислень свідчать, що поПАТ «Птахофабрика Тернопільська» спостерігаємо практично рівномірну тенденцію протягом 2008-2013 років. В процесі дослідження діяльності підприємства загальна рентабельність активів була найбільшою у 2010 році і становила 0,13 %, а найменша у 2008 році – 0,02%. Додатна динаміка значення показника рентабельності власного капіталу вказує на прибуткову діяльність ПАТ «Птахофабрика Тернопільська». Аналізуючи показники ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» спостерігаємо, що рентабельність власного капіталу протягом досліджуваного періоду має додатне значення, а найвище значення було досягнуте у 2009 році – 0,29%. Найбільше значення операційної рентабельності за досліджуваними підприємствами спостерігається в ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» й становить 0,28% у 2012 році. Показник рентабельності власного капіталу для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» у 2009 році найвищий і становить 0,3%, а найменше значення спостерігається у 2011 році – 0,09%. По ПАТ «Птахофабрика Васильківська» у 2008 і 2011 роках отримано від'ємні значення показників рентабельності.

Більшість показників рентабельності підприємств збільшилась у звітному періоду в порівнянні з базовим, що дозволяє зробити висновок про поступовий розвиток птахівничих підприємств. Порівнюючи показники рентабельності усіх досліджуваних підприємств протягом аналізованих періодів приходимо до висновку, що максимальний прибуток отримує ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», а мінімальний – ПАТ «Птахофабрика Васильківська».



Джерело: розроблено автором на основі [65]

**Рис. 0.4. Алгоритм факторного аналізу рентабельності згідно з Дюпонівською методикою**

Важливим етапом оцінки ефективної діяльності підприємства є виявлення впливу факторів на динаміку показників рентабельності. З цією метою використаємо метод факторного аналізу згідно з Дюпонівською методикою поданою на рисунку 0.4.

Його використання дозволить оцінити міру впливу факторів на рівень рентабельності реалізації продукції, рентабельності активів та рентабельності власного капіталу.

Як видно з наведених розрахунків, рентабельність активів підприємства, змінилася позитивно на підприємствах ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» і ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» та негативно – у ПАТ «Птахофабрика Васильківська». Про це свідчать, зокрема, показники динаміки рентабельності активів, обчислені з використанням даних про чистий прибуток. Так, у 2012 р. рентабельність активів у ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» перевищила минулорічне значення на 3,35% і досягла 4,31%. Цьому посприяло зростання рентабельності продажів – на 3,07% в 2011 р, що призвело до збільшення рентабельності активів на 2,46%. Крім цього, збільшення коефіцієнта ліквідності на 0,03% призвело до зростання рентабельності активів на 0,99%. Разом з тим, у 2012 р. на рентабельність активів негативно вплинули такі фактори: коефіцієнт фінансового важеля (-0,07%), коефіцієнт фінансової незалежності (-0,03%) і коефіцієнт оборотності активів (0,002%).

Повільний оборот активів характеризує діяльність підприємства як негативну. Така ситуація свідчить, що додатково вкладені у виробництво оборотні активи не супроводжуються адекватним зростанням доходів у вигляді виручки від продажу продукції. Наслідком є неотримання прибутку та відповідно, зменшення рентабельності. Зниження коефіцієнта фінансового важеля в 2012 р. на 0,5% призвело до зменшення суми прибутку, що мало негативний вплив на рентабельність. Однак з погляду фінансової незалежності зниження коефіцієнта фінансового важеля вважається позитивним аспектом, оскільки така ситуація мінімізує рівень фінансових ризиків, пов'язаних із залученням позикових коштів. Отже, ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» в 2011 р. вибрала оптимальну політику щодо управління структурою капіталу.

Рівень рентабельності активів для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» у 2012 р. зменшився порівняно з 2011 р. на 0,87% і склав 10,65%. Це стало наслідком негативного впливу таких факторів, як коефіцієнт фінансового важеля, коефіцієнт оборотності активів та рентабельність продажів. Останній зменшився на 0,1%, що призвело до зменшення рентабельності активів на 0,59%. Окрім того, зменшення коефіцієнта фінансового важеля (0,25%) і коефіцієнта оборотності (0,32%) призвело до зниження рентабельності активів підприємства ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» відповідно на 14,65% і 5,67%. Також на рентабельність активів мали вплив такі показники, як коефіцієнт фінансової незалежності (9,94%) та коефіцієнт поточної ліквідності (10,10%). Тенденція зберігається і у наступні роки.

Аналіз рентабельності активів ПАТ «Птахофабрика Васильківська» фіксує збиткову діяльність підприємства, про що свідчить негативна динаміка рентабельності активів. У 2012 р. порівняно з 2011 р. показник знизився на 25,39% і становить 19,84%. Це спричинено, насамперед, негативним впливом коефіцієнта фінансового важеля, коефіцієнта фінансової незалежності та рентабельності продажів, зниження яких відповідно на 0,07%, 0,1%, 1,11% призвело до зниження рентабельності на 8,95%, 8,61%, 9,72%. У 2013 році простежується аналогічна ситуація. На основі проведеного факторного аналізу рентабельності активів можна рекомендувати підприємству зосередитися на посиленні оборотності оборотних коштів за рахунок активізації процесу продажу продукції, що сприятиме збільшенню виручки – головного джерела прибутку і рентабельності.

Спільним фактором, який негативно впливає на рентабельність продажів підприємств ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Птахофабрика Васильківська», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» є витрати на амортизацію. Їх зростання призвело до зменшення рентабельності у 2012 р. відповідно на 0,73%, 6,16%, 1,9%. Аналіз показників для ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» показує позитивний вплив на рентабельність продажів у 2012 р. матеріальних витрат і витрат на оплату праці. Це призвело до зростання рентабельності продажів відповідно на 2,77% і 1,32%. У ПАТ «Птахофабрика Васильківська» спостерігаємо негативний вплив матеріальних витрат на рентабельність продажів, який динамічно зростає і у 2012 р., що становить

21,45%. Аналогічна тенденція спостерігається і витрати на оплату праці, що збільшуються і у 2012 році становив 4,08%. Результати дослідження рентабельності продажів ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» свідчать, що найбільш впливовим є показник витрат на оплату праці, який протягом досліджуваного періоду становить: в 2010 р. – 4,14%, у 2011 р. –2,6%, у 2012 р. –3,82%. Наслідком зниження цього коефіцієнта послужило зростання витрат виробництва або зменшення загального обсягу продукції, а передумовою стало зростання витрат на одиницю продукції.

Результати факторного аналізу рентабельності власного капіталу ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» та ПАТ «Птахофабрика Васильківська» показали, що вона у 2012 р. зменшилась відповідно на 4,2% і 14,29% порівняно з 2011 р. Негативну роль для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» у 2012 р. відіграли такі фактори, як зниження коефіцієнта фінансового важеля на 4,68%, коефіцієнта фінансової незалежності на 5,91% і рентабельності продажів на 4,32%. Проте, часткова компенсація негативних процесів на підприємстві ПАТ «Птахофабрика Васильківська» відбулася завдяки збільшенню коефіцієнта оборотності активів на 0,62%. Аналізуючи дані ПАТ «Володимир-Волинської птахофабрики» встановлено, що на її діяльність негативно вплинули такі фактори, як коефіцієнт фінансового важеля, що зменшився на 1,29% та коефіцієнт фінансової залежності – 1,98%. Для ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» в 2012 р. порівняно з 2011 р. показник рентабельності власного капіталу збільшився на 0,01%, внаслідок зростання коефіцієнта оборотності активів на – 2,01% та рентабельності продажів на – 1,34%.

Додаткову інформативність для подальших стратегічних аналітичних процесів має розрахунок показників ліквідності птахівничих підприємств, які представлено у додатку К табл.1.

Показник загальної ліквідності на ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» має рівномірну тенденцію і в 2008р становив 0,675, в 2009р. 0,666, в 2010р. 0,754, в 2011р. 0,667, в 2012р. 0,703. Така ситуація свідчить про те, що поточних активів підприємства недостатньо щоб погасити поточні зобов'язання, тобто підприємство знаходиться на порозі банкрутства. Аналогічна ситуація характерна для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» у якої показник загальної ліквідності також мав негативну тенденцію з 2008 по 2011 роки, але у 2012 р. він почав зростати (0,713). Щодо цього підприємства

існує загроза для фінансової стабільності (знаходиться на порозі банкрутства), аналогічно як для попереднього. На ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» показник загальної ліквідності, який оцінює не лише рівень платоспроможності, а й діагностику ймовірності банкрутства, має позитивну тенденцію. За роками він становив; 2008 р. – 1,590; 2009 р.– 2,173; 2010 р. – 4,323; 2011 р. – 5,198; 2012 р. – 6,422. За останні три роки цей показник перевищує верхню межу, а у 2012 році збільшився майже двічі. Така ситуація свідчить, що поточні активи підприємства перевищують короткотермінові зобов'язання, тобто підприємству банкрутство не загрожує. У свою чергу, показник є дуже високий, що може бути пов'язане із надлишковими виробничими запасами, залишками готової продукції на складах і вказує на уповільнення обертання капіталу.

Коефіцієнт швидкої ліквідності характеризує, яка частина зобов'язань може бути погашена не лише за рахунок грошових коштів, але і за рахунок очікуваних надходжень за відвантажену продукцію. Нормативні значення коефіцієнта дорівнюють 1,0 – 1,5, проте в умовах економіки України достатніми вважають 0,7 – 0,8. По ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» цей показник протягом 2008-2012 рр. становив відповідно: 0,313; 0,283; 0,307; 0,219; 0,216. Значення коефіцієнта свідчать, що в 2008 р. підприємство, при необхідності, могло найближчим часом погасити 31% своїх поточних зобов'язань, в 2012 р. цей показник зменшився до 21%. Для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» даний показник протягом 2008 - 2012 рр. становив відповідно: 0,095; 0,198; 0,484; 0,276; 0,270. Значення коефіцієнта свідчать, що в 2008 р. підприємство, при необхідності, могло найближчим часом погасити 10% своїх поточних зобов'язань, в 2012 р. цей показник зменшився до 27%. Порівнюючи даний коефіцієнт ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» у цьому ж періоді становив відповідно: 1,101; 1,568; 2,717; 3,471; 4,503. Значення коефіцієнта свідчать, що порівняно з 2008 р. підприємство, при необхідності, в 2012 р. могло погасити свої поточні зобов'язання, оскільки цей показник збільшився у десять разів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує величину коштів і короткотермінової заборгованості, яку може погасити в поточний момент підприємство. Орієнтовне значення коефіцієнта абсолютної ліквідності має бути не менше 0,2 – 0,25. У вітчизняній практиці ці значення значно нижчі



0,09 – 0,2. На сьогодні практично тільки деякі підприємства витримують установлений норматив коефіцієнта абсолютної ліквідності. З одного боку, це негативний момент, а з іншого – означає, що підприємства не тримають кошти «замороженими», а активно їх використовують.

В умовах нестабільності важливе значення має рівень миттєвої ліквідності. На ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» значення цього коефіцієнта становить у 2008 р. – 0,002, в 2009 р. – 0,005, в 2010 р. – 0,013, в 2011 р. – 0,012, 2012 р. – 0,049., що означає, що у 2012 р. підприємство змогло б негайно погасити не більше 4,94% поточних зобов'язань, тоді як в 2008 р. – 0,2%. Для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» значення коефіцієнта миттєвої ліквідності становить у 2008 р. – 0,002, в 2009 р. – 0,001, в 2010 р. – 0,002, в 2011 р. – 0,005, в 2012 р. – 0,001., що означає, що в 2012 р. підприємство змогло б негайно погасити не більше 0,1% поточних зобов'язань, тоді як в 2008 р. – 0,2%. Отже, розглянуті нами підприємства мають низький рівень ліквідності. Натомість, для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» значення коефіцієнта миттєвої ліквідності становить у 2008 р. – 0,036, в 2009 р. – 0,020, в 2010 р. – 0,268, в 2011 р. – 0,401, в 2012 р. – 0,985. Аналіз цього показника показує позитивну зміну його значення, що вважається нормальним рівнем ліквідності та наявністю достатньої кількості грошових коштів для негайного покриття зобов'язань, що є запорукою платоспроможності підприємства. Негативний вплив на результативність діяльності має дефіцит робочого капіталу. На ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» в 2008 р. він становив 7032 тис. грн., в 2009 р. – 7860 тис. грн., в 2010 р. – 4348 тис. грн., в 2011 р. – 5408 тис. грн., в 2012 р. – 6064 тис. грн. В останні роки цей показник продовжує зростати (починаючи з 2010 р.). Для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» дефіцит у 2008 р. становив 1518 тис. грн., в 2009 р. – 199 тис. грн., в 2010 р. – 2533 тис. грн., в 2011 р. – 436 тис. грн., в 2012 р. – 1999 тис. грн. Його стрімке зростання негативно впливає на загальний результат. Від'ємні значення показника свідчать про те, що на підприємстві відсутнє джерело покриття поточних зобов'язань. Даний висновок підтверджують і показники ліквідності. Оскільки на ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» і ПАТ «Птахофабрика Васильківська» існує дефіцит робочого капіталу, то й значення показника маневреності робочого капіталу також від'ємні. Така ситуація

пояснюється тим, що в структурі балансу підприємства поточні зобов'язання значно перевищують поточні активи.

Це підтверджується тим, що на ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» при реалізації товарно-матеріальних цінностей може бути погашено не більше 49% поточних зобов'язань в 2012 р. Ана ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» протягом 2008–2012 р. спостерігається значне збільшення робочого (оборотного) капіталу. Так в 2008 р. становив 25843 тис. грн., а в 2012 р. – 175763 тис. грн. Додатні значення показника свідчать про те, що на підприємстві існує надійне джерело покриття поточних зобов'язань. Даний висновок підтверджують і показники ліквідності. Оскільки на ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» немає дефіциту робочого капіталу, то й значення показника маневреності робочого капіталу також додатні. Порівнявши показники ліквідності птахівничих підприємств приходимо до висновку, що найбільш ліквідним є ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», а найменш ліквідним – ПАТ «Птахофабрика Васильківська». Негативні наслідки також має недостатня фінансова стійкість, яка може призвести до неплатоспроможності підприємства та надлишок резервів, що призведе до збільшенню витрат на їх утримання і недотримання прибутку.

Оскільки показники наявності джерел формування запасів та витрат на ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» за останні п'ять років мають негативні значення, то і відповідні їм показники забезпеченості запасів джерел їх формування також від'ємні. Аналогічна ситуація прослідковується і на ПАТ «Птахофабрика Васильківська», що показує гостру нестачу коштів для забезпеченості засобів і витрат джерел їх формування. Нестача власних оборотних коштів на ПАТ «Птахофабрика Васильківська» у 2012 році становила 5076 тис. грн., що суттєво не відрізняється порівняно з 2008 роком, коли цей показник дорівнював 5661 тис. грн. Загальний дефіцит основних джерел формування запасів і витрат для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» у 2012 році становив 1878 тис. грн. Залучення довгострокових позик не покращило ситуацію. Для порівняння: показник власних оборотних коштів на ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» у 2012 році становив 16032 тис. грн., тоді як у 2008 році – 22921 тис. грн. Це вказує на покращення ситуації в цілому по підприємству. Загальний показник величини основних джерел формування

запасів і витрат ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» у 2012 році становив 4403 тис. грн.

Показник наявності джерел формування запасів та витрат на ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» за останні п'ять років мав змінну тенденцію значень, так як і відповідні йому показники забезпеченості запасів джерел їх формування. Підприємство не відчуває гострої нестачі коштів для забезпечення придбання запасів впродовж останніх двох років. Надлишок власних оборотних коштів на підприємстві у 2012 році становив 13603 тис. грн., тоді як у 2008 році їх нестача сягнула 73720 тис. грн. Ситуація виправилась залученням довгострокової позики. Загальний надлишок основних джерел формування запасів і витрат на ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» становив у 2012 році 143478 тис. грн.

Аналіз відносних показників фінансової стійкості та оцінка власного капіталу досліджуваних підприємств показали, що останні відчувають нестачу власних грошових коштів. Економічна інтерпретація показника фінансової стабільності у 2012 році свідчить, що на кожну гривню позикових коштів на ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» припадає 0,71 грн. власних коштів, на ПАТ «Птахофабрика Васильківська» – 1,12 грн., а на ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» – 1,92 грн.. Більше того, спостерігається позитивна тенденція забезпечення діяльності позиковими коштами. Так, у 2008 році цей показник становив 0,69 (ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»), 0,32 (ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»), в 2010 р. вже – 1,04 (ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»), 0,62 (ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»), а в 2012 р. – 1,95 (ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»), 0,71 (ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»). Для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» протягом аналізованого періоду він змінювався не динамічно у 2008 р. становив 1,24, у 2010 р. – 2,1, у 2012 р. – 1,12.

Показник фінансової незалежності для досліджених підприємств має позитивну тенденцію при нормативному значенні 0,5 і вище на підприємствах спостерігається стійка динаміка до збільшення значення показника від 0,24 у 2008 р. до 0,42 у 2012 р. для ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», від 0,41 у 2008 р. до 0,66 у 2012 р. для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика». Цей показник для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» відображає зміну динаміку, яка коливається у межах від 0,55 у 2008 р., 0,68 у 2010 р., 0,53 у

2012 році. Коефіцієнт маневреності власного капіталу для ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Птахофабрика Васильківська» має негативний характер, що свідчить про те, що частка власного капіталу вкладена в поточну діяльність відсутня. Так як у ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» маневреність власного капіталу висока і вона протягом 2008-2012 рр. і наступних років продовжує зростати. У 2008 році значення показника становило 0,17, що говорить про те що, з кожної гривні власного капіталу сімнадцять копійок використовується в обороті для фінансування поточної діяльності. На цьому підприємстві спостерігається позитивна стійка динаміка показника з 0,17 у 2008 р. до 0,50 у 2012 р, що можна оцінювати як позитивну тенденцію. Коефіцієнт покриття інвестицій показує частку активів, що втілюють в собі власний капітал і довгострокові зобов'язання. На досліджуваних підприємствах значення цього показника додатне, при чому на ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Птахофабрика Васильківська» спостерігається більш стабільна його тенденція, тоді як у ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» є тенденція до його збільшення: 0,78 в 2008 р., 0,80 в 2009 р., 0,89 в 2010 р., 0,89 в 2011 р., 0,91 в 2012 р.

Забезпечення стабільності діяльності та, відповідно, рівномірність результатів діяльності, значною мірою залежать від можливостей підприємства самостійно справлятися з ризиками. У цьому контексті використовується страхування та самострахування. Коефіцієнт страхування бізнесу показує суму капіталу зарезервовану підприємством на кожну гривню вартості майна. Найбільшим є цей коефіцієнт у ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» і він у 2011 році становив 0,39, а у 2012р. – 0,22, для інших досліджуваних підприємств він близький до нуля. З цього приводу варто рекомендувати останнім більш активно використовувати вказаний важіль стабілізації господарювання.

Оцінка стану залученого капіталу характеризується коефіцієнтами довгострокового залучення позикових коштів, структурою довгострокових вкладень та структурою залученого капіталу. Коефіцієнт структури довгострокових вкладень для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» рівний нулю в усіх аналізованих періодах, що свідчить про те, що всі оборотні активи є власними коштами підприємства. Опираючись на фактичне значення показника є підстави стверджувати, що всі капітальні активи фінансуються за рахунок

власних коштів, що є позитивною ознакою, проте саме підприємство в цілому збиткове. Коефіцієнт структури довгострокових вкладень для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» протягом аналізованого періоду збільшується, що свідчить про фінансування активів за рахунок довгострокових коштів, що у 2012 р. становило 0,54. У ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» спостерігається зменшення цього показника у 2008 р. його значення становило 0,325, а у 2012 році воно рівне нулю, тобто всі необоротні активи є власними коштами підприємства.

На ПАТ «Птахофабрика Васильківська» значення показника довгострокових залучених позикових коштів нульове протягом досліджуваного періоду, що свідчить про відсутність ризиків для потенційних кредиторів. Цей показник для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» показує позитивну тенденцію, тобто спостерігається його збільшення з 0,63 у 2008 р. до 0,73 у 2012 р., що характеризується підвищенням інвестиційної активності за рахунок залучених довгострокових кредитів. Протилежна ситуація спостерігається у ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», тобто зменшення його коефіцієнта від 0,46 у 2008 р. і до нуля в 2012 році.

Значення коефіцієнта структури залученого капіталу на ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» дорівнює нулю. Це означає, що в складі кредиторської заборгованості підприємства немає довгострокових зобов'язань, аналогічно як у ПАТ «Птахофабрика Васильківська» протягом 2008-2012 рр., тоді як у ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» – у 2012 році вони становлять 0,73.

Для оцінки власних оборотних коштів на підприємствах ми вважаємо за доцільне використати показник забезпеченості поточної діяльності власними коштами. Рекомендоване значення показника – 1,0. Але прийнятна частка власних коштів у поточних активах, що визначається цим коефіцієнтом, залежить від структури активів, яка в свою чергу визначається галузевою належністю підприємства. Так, у фондомістких виробництвах значення 0,1 може свідчити про нормальну забезпеченість, у матеріаломістких такий рівень забезпеченості поточної діяльності власними коштами вважається неприпустимо низьким. Названий показник на ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» (– 0,03 в 2008 р., – 0,73 в 2009 р., – 0,55 в 2010 р., – 0,49 в 2011 р., – 0,42 в 2012 р.) та ПАТ «Васильківська птахофабрика» (– 0,32 в

2008 р., – 0,03 в 2009 р.,– 0,31 в 2010 р.,– 0,6 в 2011 р., – 0,40 в 2012 р.) має від’ємне значення, з чого можна зробити висновок, що власними коштами для поточної діяльності вони не забезпечені. Натомість ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», починаючи з 2011 р. повністю забезпечує себе власними грошовими коштами для поточної діяльності. Наступним етапом аналізу фінансово-господарської діяльності птахівничих підприємств є формування таблиці зведеної матриці значень, яка дозволить провести рейтингову оцінку ефективності діяльності птахівничих підприємств. Визначення позиції підприємств у конкурентному середовищі пропонуємо визначити методом еталонного підприємства, який визначається за формулою:

$$R = \sqrt{\sum (1 - K_i^{\phi} / K_i^{\max})^2} \quad (2.3)$$

$K_i^{\max}$  - фактичний рівень  $i$ -го показника;  $K_i^{\max}$  - еталонне значення  $i$ -го показника;  $i$  – кількість оцінюючих показників;  $j$  – кількість підприємств, що беруть участь в оцінці.

Показник  $R$  показує реальний фінансовий стан підприємств і рангується від мінімального до максимального, тобто мінімальне значення буде мати підприємство з лідируючою позицією у конкурентному середовищі, оскільки його фактичні значення найбільш наближені до еталонного. Орієнтиром для порівняння буде виступати підприємство-еталон, і на основі показника  $R$ , проранжуємо підприємства за рівнем результативності діяльності підприємств. Результати дослідження комплексної рейтингової оцінки з чітко визначеними місцями представлено у таблиці 0.3.

Отже, результати проведеного аналізу фінансових результатів птахівничих підприємств, що в подальшому слугуватимуть основою стратегічних оцінок, дозволяють зробити такі висновки:

## Рейтингової оцінки підприємств за результатами еталонного методу

Назва підприємства	2007 рік	2008 рік	2009 рік	2010 рік	2011 рік	2012 рік
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	8	7	7	7	6	7
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	5	6	6	6	7	6
ВАТ «Отрадівська птахофабрика»	7	8	8	8	8	н/д
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	6	4	4	5	5	4
ПАТ «Авангард»	4	3	2	2	1	2
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	3	5	5	3	4	5
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	1	2	1	1	2	1
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	2	1	3	4	3	3

Джерело: розроблено автором самостійно

–ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» займає лідируюче становище серед досліджуваних підприємств. Додатня динаміка значення показників рентабельності власного капіталу (0,26 у 2008 р., 0,14 у 2010р., та 0,14 у 2012 р.), загальної ліквідності (1,59 у 2008 р., 4,32 у 2010р., та 6,42 у 2012 р.) та коефіцієнту фінансової стабільності (0,69 у 2008 р., 1,04 у 2010р., та 1,95 у 2012 р.) вказує на прибуткову діяльність ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика». У продовж 2008–2012р.р. на ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» спостерігається значне збільшення робочого (оборотного) капіталу (2008 р. – 25843 тис.грн., а в 2012р. – 175763 тис.грн.), що свідчить про існування на підприємстві джерела покриття поточних зобов'язань, підтвердженням виступає позитивна тенденція показника ліквідності;

–ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» характеризується стійким фінансовим станом, що підтверджують показники коефіцієнта загальної ліквідності (0,67 у 2008 р., 0,75 у 2010р., та 0,70 у 2012 р.), показник рентабельності власного капіталу (–0,45 у 2008 р., 0,12 у 2010 р., 0,10 у 2012 р.) та показник фінансової незалежності ( 0,24 у 2008 р., 0,38 у 2010 р., 0,42 у 2012 р.). Ця птахофабрика має від'ємні значення за показники маневреності власного капіталу (– 0,40 у 2008 р., – -0,27 у 2010 р., – 0,42 у 2012 р.),

показником забезпеченості поточної діяльності власними коштами ( -1,03 у 2008 р., -0,55 у 2010 р., -0,41 у 2012 р.) та маневреності робочого капіталу (– 1,12 у 2008 р., – 1,81 у 2010 р., – 1,64 у 2012 р.). На ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» зберігається можливість передкризового стану підприємства, проте з 2011 р. спостерігається позитивна динаміка за більшістю досліджуваних фінансових показників;

–ПАТ «Птахофабрика Васильківська» характеризується від’ємними значеннями більшості досліджуваних показників. Упродовж 2011–2012 р.р. на птахофабриці значення показника рентабельності власного капіталу від’ємні (– 0,09 у 2011 р. та – 0,41 у 2012 р.) і спостерігається тенденція до зниження рентабельності загалом, що підтверджує отримання негативного фінансового результату. Підтвердженням даному висновку є низький рівень ліквідності підприємства (0,005 у 2011 р., 0,001 у 2012 р.), загальної рентабельності (– 0,09 у 2011 р. та – 0,41 у 2012 р.) та маневреності власного капіталу (0,04 у 2011 р. та – 0,26 у 2012 р.). Негативний вплив досліджуваних коефіцієнтів був виявлений уже в процесі факторного аналізу рентабельності активів даного підприємства. Така ситуація характеризується нестачею у підприємства «нормальних» джерел фінансування запасів і витрат, що пов’язана з порушенням його платоспроможності.

## **2.2 Аналіз впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на результати діяльності підприємства**

Стратегічний аналіз результатів діяльності птахівничих підприємств формується на основі комплексного оцінювання внутрішніх показників діяльності, що враховують потенціал підприємства та міри впливу факторів зовнішнього середовища. Тобто, основне завдання керівництва підприємства полягає у розробці і обґрунтуванні стратегії, та оцінці існуючої ситуації з використанням комплексу стратегічних показників. Важлива роль при цьому належить аналізу внутрішніх показників діяльності, оскільки пріоритетні цілі відображаються безпосередньо у фінансових показниках діяльності, що формують максимальний прибуток у стратегічній перспективі. Це пов’язано, в першу чергу, з наявністю низки ризиків у діяльності, які більшою мірою залежать від оточуючого середовища. Тому для досягнення адекватності оцінки



й отримання найбільш обґрунтованого результуючого показника аналітикам необхідно правильно позиціонувати й враховувати фактори внутрішнього та зовнішнього впливу на діяльність птахівничих підприємств.

Сьогодні не існує єдиного підходу до вирішення цієї проблеми, оскільки науковці та практики систематизують фактори та їхній вплив на результати діяльності підприємств по різному (додаток Е). Попри це, більшість вчених цілком справедливо вважають, що при дослідженні діяльності птахівничих підприємств варто виокремлювати внутрішні і зовнішні фактори впливу, як основні важелі регулювання результативності [3, 36, 45, 72, 87].

Проведений аналіз підтверджує різноманіття підходів до систематизації факторів впливу, яке є наслідком складності і комплексності стратегічного показника. Обґрунтованим є визначення факторів впливу з точки зору їх важливості при прийнятті стратегічних рішень на птахівничих підприємствах. Оскільки, стратегічний аналіз – прогнозно-регулююча функція управління, що спрямована на впровадження управлінських рішень з метою удосконалення діяльності, позитивний результат він даватиме лише за умови максимального врахування внутрішніх і зовнішніх факторів впливу на неї (додаток Е1). Результатом такого аналізу є перетворення можливостей у його конкурентні переваги.

Реалізація завдань стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств можлива за умови розроблення системи показників, які враховують вплив факторів внутрішнього і зовнішнього середовищ та інформують про його зміни з метою формування стратегії діяльності.

Формалізована математична модель стратегічного аналізу результатів діяльності підприємств залежно від зовнішній та внутрішніх впливів представляється у наступному вигляді:

$$P_{\text{заг}} = P_{\text{вс}} + P_{\text{взс}} \quad (2.4)$$

де  $P_{\text{заг}}$  показник аналізу результатів діяльності підприємств,  $P_{\text{вс}}$  – показник впливу внутрішнього середовища,  $P_{\text{взс}}$  – показник впливу зовнішнього середовища.

Формуючи групи показників виокремлюємо ті, які найповніше відображають інформацію про всі аспекти діяльності підприємств та дозволять адекватно відобразити реальний стан підприємства. Із врахуванням

особливостей діяльності досліджуваних підприємств пропонуємо показник результативності фінансово-господарської діяльності підприємств за фінансовими показниками якого характеризуємо поточну діяльність, що адекватно відображає реальний стан підприємства, тобто його сильні і слабкі сторони. Для птахівничих підприємств нами доцільно виділити показник ефективності використання фінансових ресурсів, що дозволить сформулювати основні принципи, пов'язані з проблемами забезпечення ефективної діяльності та досягнення динамічної рівноваги із зовнішнім середовищем, пошуком шляхів виживання підприємств за умов розвитку ринку та інтеграційних процесів, нових факторів їх успіху в конкурентному середовищі.

Необхідність оцінки показника оцінки стратегічного потенціалу, обумовлена тим, що оцінка можливостей фінансово-господарської діяльності підприємства дозволить адекватно оцінити та визначити вектори розвитку у конкурентному середовищі в процесі досягнення своїх цілей. Ефективність розробленої стратегії діяльності птахівничих підприємств визначається ефективністю виробничої діяльності у конкурентному середовищі, що дає змогу реально оцінити ефективність дій стосовно забезпечення фінансової незалежності, потенціалу підприємства та перспектив його розвитку. Можна виділити показник ефективності виробничої діяльності, який більшою мірою характеризує внутрішні процеси та конкурентні переваги у всіх сферах діяльності підприємства.

Враховуючи галузеву специфіку та стратегічні цілі діяльності птахівничих підприємств доцільно виділити такі показники внутрішнього середовища: показник результативності фінансово-господарської діяльності підприємств, оцінки стратегічного потенціалу, ефективності використання фінансових ресурсів, ефективності виробничої діяльності і інші факторів впливу на результати діяльність підприємств (додаток Ж).

У свою чергу, показник впливу внутрішнього середовища  $P_{вс}$  можна виразити у вигляді рівняння, яке вказуватиме міру впливу кожного з зазначених показників на аналіз результатів діяльності підприємств:

$$P_{вс} = \alpha_1 \cdot P_1 + \alpha_2 \cdot P_2 + \alpha_3 \cdot P_3 + \alpha_4 \cdot P_4 + \alpha_5 \cdot P_5 \quad (2.5)$$

де  $P_1$  – показник оцінки стратегічного потенціалу підприємств,  $P_2$  – показник ефективності виробничої діяльності,  $P_3$  – показник результативності

фінансово-господарської діяльності підприємств,  $\Pi_4$  – показник ефективності використання фінансових ресурсів,  $\Pi_5$  – показник впливу інших факторів на результативність підприємств;

$\alpha_i$  – вагові коефіцієнти, які вказують міру впливу кожного показника на результуючий, та визначаються згідно методу кореляційно-регресійного аналізу, причому  $\alpha_0 = 0$ ;  $\sum_{i=1}^5 \alpha_i = 1$ .

Слід зазначити, що усі вони меншою, або більшою мірою впливають на результуючий показник. Тому, для визначення даних мір потрібно встановити певну залежність, як лінійну комбінацію вагових та вище зазначених коефіцієнтів. У формалізованому вигляді вплив цих показників виражається співвідношенням:

$$\begin{aligned} \Pi_1 = & \alpha_{11} \cdot K_a + \alpha_{12} \cdot K_{фз} + \alpha_{13} \cdot K_{мрк} + \alpha_{14} \cdot K_{фс} + \alpha_{15} \cdot K_{сзвк} + \alpha_{16} \cdot K_{сф} + \\ & + \alpha_{17} \cdot K_{кнк} + \alpha_{18} \cdot K_{кзк} + \alpha_{19} \cdot K_{сфна} + \alpha_{110} \cdot K_{звнк} + \alpha_{111} \cdot K_{звот} + \alpha_{112} \cdot K_{оз} + \\ & + \alpha_{113} \cdot K_{нз} + \alpha_{114} \cdot K_{сб} + \alpha_{115} \cdot K_{ззрк} \end{aligned} \quad (2.6)$$

де  $K_a$  – коефіцієнт автономії,  $K_{фз}$  – коефіцієнт фінансової залежності,  $K_{мрк}$  – коефіцієнт маневреності робочого капіталу,  $K_{фс}$  – коефіцієнт фінансової стабільності,  $K_{сзвк}$  – коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу,  $K_{сф}$  – коефіцієнт стійкості фінансування,  $K_{кнк}$  – коефіцієнт концентрації позикового капіталу,  $K_{кзк}$  – коефіцієнт концентрація залученого капіталу,  $K_{сфна}$  – коефіцієнт структури фінансування необоротних активів,  $K_{звнк}$  – коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів,  $K_{звот}$  – коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами,  $K_{оз}$  – коефіцієнт довгострокових зобов'язань,  $K_{нз}$  – коефіцієнт поточних зобов'язань,  $K_{сб}$  – коефіцієнт страхування бізнесу,  $K_{ззрк}$  – коефіцієнт забезпечення запасів робочим капіталом,  $\alpha_{1j}$  – вагові коефіцієнти міри впливу кожного коефіцієнта на показник впливу внутрішнього середовища,  $\sum_{j=1}^{15} \alpha_{1j} = 1$ ;

$$\begin{aligned} \Pi_2 = & \alpha_{21} \cdot K_{зок} + \alpha_{22} \cdot K_{онн} + \alpha_{23} \cdot K_{одз} + \alpha_{24} \cdot K_{тотз} + \alpha_{25} \cdot K_{нкз} + \alpha_{26} \cdot K_{чодз} + \\ & + \alpha_{27} \cdot K_{ооз} + \alpha_{28} \cdot K_{оз} + \alpha_{29} \cdot K_{нзз} + \alpha_{210} \cdot K_{ноц} + \alpha_{211} \cdot K_{нфц} + \alpha_{212} \cdot K_{ф} + \\ & + \alpha_{213} \cdot K_{нн} + \alpha_{214} \cdot K_{нвнв} \end{aligned} \quad (2.7)$$

де  $K_{зок}$  – коефіцієнт загальної оборотності капіталу,  $K_{онп}$  – коефіцієнт оборотності готової продукції,  $K_{одз}$  – коефіцієнт обертання дебіторської заборгованості,  $K_{ндз}$  – коефіцієнт періоду погашення дебіторської заборгованості,  $K_{нкз}$  – коефіцієнт періоду погашення кредиторської заборгованості,  $K_{чодз}$  – коефіцієнт частки сумнівної дебіторської заборгованості,  $K_{ооз}$  – коефіцієнт обороту основних засобів,  $K_{оз}$  – коефіцієнт оборотності запасів,  $K_{пзз}$  – коефіцієнт періоду зберігання запасів,  $K_{ноц}$  – коефіцієнт періоду операційного циклу,  $K_{нфц}$  – коефіцієнт періоду фінансового циклу,  $K_{ф}$  – коефіцієнт фондівдачі,  $K_{нп}$  – коефіцієнт продуктивності праці,  $K_{непс}$  – коефіцієнт питомої ваги продукції, що експортується,  $\alpha_{2к}$  – вагові коефіцієнти міри впливу кожного коефіцієнта на показник ефективності поточної виробничої діяльності,  $\sum_{к=1}^{14} \alpha_{2к} = 1$ ;

$$\begin{aligned} \Pi_3 = & \alpha_{31} \cdot K_{рвк} + \alpha_{32} \cdot K_{ранзод} + \alpha_{33} \cdot K_{рачп} + \alpha_{34} \cdot K_{рвз} + \alpha_{35} \cdot K_{ррпнр} + \\ & + \alpha_{36} \cdot K_{ррпчп} + \alpha_{37} \cdot K_p + \alpha_{38} \cdot K_{ер} + \alpha_{39} \cdot K_{рчп} + \alpha_{310} \cdot K_{рвкчп} \end{aligned} \quad (2.8)$$

де  $K_{рвк}$  – коефіцієнт рентабельності власного капіталу,  $K_{ранзод}$  – коефіцієнт рентабельності активів за прибутком від звичайної діяльності,  $K_{рачп}$  – коефіцієнт рентабельності активів за чистим прибутком,  $K_{ррпнр}$  – коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції за прибутком від реалізації,  $K_{ррпчп}$  – коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції за чистим прибутком,  $K_p$  – коефіцієнт реінвестування,  $K_{ер}$  – коефіцієнт економічного росту,  $K_{рчп}$  – коефіцієнт рентабельності чистого прибутку,  $K_{рвкчп}$  – коефіцієнт рентабельності власного капіталу відносно чистого прибутку,  $\alpha_{3s}$  – вагові коефіцієнти міри впливу кожного коефіцієнта на показник результативності фінансово-господарської діяльності підприємств,  $\sum_{s=1}^{10} \alpha_{3s} = 1$ ;

$$\begin{aligned} \Pi_4 = & \alpha_{41} \cdot K_{звок} + \alpha_{42} \cdot K_{оок} + \alpha_{43} \cdot K_{впоок} + \alpha_{44} \cdot K_{мвок} + \alpha_{45} \cdot K_{ззвк} + \alpha_{46} \cdot K_{пз} + \\ & + \alpha_{47} \cdot K_m + \alpha_{48} \cdot K_{мрк} + \alpha_{49} \cdot K_{човзок} + \alpha_{410} \cdot K_{чоза} + \alpha_{411} \cdot K_{зоз} + \alpha_{412} \cdot K_{чодфіа} + \\ & + \alpha_{413} \cdot K_{чова} + \alpha_{414} \cdot K_{ма} + \alpha_{415} \cdot K_{мз} + \alpha_{416} \cdot K_{овк} + \alpha_{417} \cdot K_{озп} \end{aligned} \quad (2.9)$$

де  $K_{звок}$  – коефіцієнт забезпечення підприємства власними оборотним капіталом,  $K_{оок}$  – коефіцієнт оборотності обігових коштів,  $K_{втоок}$  – коефіцієнт визначення періоду обороту обігових коштів,  $K_{мвок}$  – коефіцієнт маневреності власних обігових коштів,  $K_{ззо}$  – коефіцієнт забезпечення запасів власними обіговими коштами,  $K_{пз}$  – коефіцієнт покриття запасів,  $K_m$  – коефіцієнт трансформації,  $K_{мрк}$  – коефіцієнт маневреності робочого капіталу,  $K_{човзок}$  – коефіцієнт частки оборотних виробничих засобів в обігових коштах,  $K_{чоза}$  – коефіцієнт частки основних засобів в активах,  $K_{зоз}$  – коефіцієнт зносу основних засобів,  $K_{чдфиа}$  – коефіцієнт частки довгострокових фінансових інвестицій в активах,  $K_{чова}$  – коефіцієнт частки оборотних виробничих активів,  $K_{ма}$  – коефіцієнт мобільності активів,  $K_{мз}$  – коефіцієнт мобільності засобів,  $K_{овк}$  – коефіцієнт обороту власного капіталу,  $K_{ооп}$  – коефіцієнт оборотності готової продукції,  $\alpha_{4z}$  – вагові коефіцієнти міри впливу на показник результативності фінансово-господарської діяльності підприємств,  $\sum_{z=1}^{10} \alpha_{4z} = 1$ .

Значення  $\alpha_{1j}, \alpha_{2к}, \alpha_{3s}, \alpha_{4z}$  пропонується встановлювати за результатами бальної оцінки на основі анкетного опитування, або як відношення кількості переваг кожного з коефіцієнтів до загальної кількості переваг по групі. З огляду на подальші уточнення до формул та складу обраних показників аналізу, розрахунки буде проведено після встановлення остаточного переліку показників.

З метою формування найбільш вагомих внутрішніх показників на результативність діяльності птахівничого підприємства було проведено анкетування керівництва підприємств. Враховуючи, що птахівничі підприємства характеризуються різною величиною і фінансовими можливостями запровадження системи аналізу діяльності, доцільно з усієї сукупності рекомендованих груп внутрішніх показників обирати найбільш суттєві. У процесі анкетування визначено вагові коефіцієнти найбільш значимих факторів внутрішнього середовища дотримуючись умови, що вага по групі рівна одиниці (табл. 0.4).

Запропонований підхід дасть змогу без зайвої деталізації отримати об'єктивні результати аналізу та забезпечити оптимальну його ефективність.

В результаті трансформації у відповідності з обраними показниками

формалізовані математичні моделі (2.5)-(2.8) набудуть вигляду:

$$\Pi_1 = \gamma_1 \cdot K_a + \gamma_2 \cdot K_{сфна} + \gamma_3 \cdot K_{звoз} + \gamma_4 \cdot K_{сб} + \gamma_5 \cdot K_{ззрк} \quad (2.10)$$

$$\Pi_2 = \lambda_1 \cdot K_{зoк} + \lambda_2 \cdot K_{oдз} + \lambda_3 \cdot K_{нoц} + \lambda_4 \cdot K_{тн} \quad (2.11)$$

$$\Pi_3 = \chi_1 \cdot K_{рвк} + \chi_2 \cdot K_{ранзoд} + \chi_{31} \cdot K_{ep} + \chi_4 \cdot K_{рчп} \quad (2.12)$$

$$\Pi_4 = \mu_1 \cdot K_{oок} + \mu_2 \cdot K_{т} + \mu_3 \cdot K_{зoз} + \mu_4 \cdot K_{oгп} \quad (2.13)$$

де  $\gamma_i, \lambda_k, \chi_l, \mu_j$  – вагові коефіцієнти.

Таблиця 0.4

**Рекомендовані показники аналізу внутрішнього середовища  
результативної діяльності птахівничих підприємств**

№ з/п	Назва показника	Обґрунтування вибору та присвоєння значення	Значення ваг. коеф.
<i>Індикатор оцінки стратегічного потенціалу підприємств</i>			
1	Коефіцієнт автономії	Для підприємств в Україні залежність від запозичень в умовах нестабільності, інфляції та зростання валютних курсів є негативним фактором. Тому коефіцієнт автономності при здійсненні аналізу повинен мати високу вагу.	0,3
2	Коефіцієнт структури фінансування необоротних активів	Рівень якості та обсяги виробництва визначаються технічною оснащеністю. Він не залежить від структури фінансування, а визначається його обсягами. Тобто цей показник не є суттєвим фактором впливу на обсяги виробництва та результативність діяльності, а тому ваговий коефіцієнт може мати мінімальне значення	0,1
3	Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	Рівень суттєвості впливу низький, оскільки можливе використання давальницької сировини (наприклад, кормів) на умовах розрахунків готовою продукцією	0,1
4	Коефіцієнт страхування бізнесу	Страхування вимагає вилучення коштів для створення страхових резервів, що має суттєвий вплив на їхню оборотність. Відповідно, ваговий коефіцієнт буде високим	0,3
5	Коефіцієнт забезпечення запасів робочим капіталом	Оборотні активи в частині виробничих запасів складають більше 83% від загальної суми витрат виробництва, тому рівень забезпечення запасів робочим капіталом слід віднести до вагомих показників. Згідно з цим числове значення вагового коефіцієнта має бути достатньо високе	0,2
<i>Індикатор ефективності виробничої діяльності</i>			

1	2	3	4
6	Коефіцієнт загальної оборотності капіталу	Характеризується середнім рівнем суттєвості впливу на результуючий показник, оскільки між самими елементами, які використовуються для обчислення коефіцієнта є прямий зв'язок	0,15
7	Коефіцієнт обертання дебіторської заборгованості	Свідчить про рівень виконання договірних зобов'язань і платіжну дисципліну. Відповідно, коефіцієнт має суттєвий вплив	0,25
8	Період операційного циклу	Швидкість обороту грошових коштів пропорційна зростанню можливостей збільшення обсягу виробництва. Коефіцієнт має суттєве значення	0,35
9	Продуктивність праці	Має прямий вплив на обсяги виробництва. Сприяє зниженню рівня витрат (в силу специфіки оплати праці). Суттєвий вплив очевидний	0,25
<i>Індикатор результативності фінансово-господарської діяльності підприємств</i>			
10	Показник рентабельності виробництва	Суттєвий	0,35
11	Рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності	Не суттєвий	0,10
12	Коефіцієнт економічного росту	Достатньо суттєвий	0,25
13	Рентабельність чистого прибутку відносно активів	Суттєвий	0,30
<i>Індикатор ефективності використання фінансових ресурсів</i>			
14	Коефіцієнт оборотності обігових коштів	Прямо впливає на результати діяльності. Є важливим і, відповідно, достатньо суттєвим	0,20
15	Оборотність активів, коефіцієнт трансформації	Побічно вказує на ефективність використання активів. Рівень суттєвості на результуючий показник середньо-низький	0,15
16	Коефіцієнт зносу основних засобів	Технічна складова виробництва птахівничих підприємств ключова його основа. Поломки, особливо в інкубаторах, призводять до повного припинення виробничого процесу та псування. Коефіцієнт має суттєве значення	0,30
17	Коефіцієнт оборотності готової продукції	Вказує на рівень затребуваності продукції. Для птахівничих підприємств, зважаючи на короткі терміни зберігання їхньої продукції та потребу у наявності відповідного обладнання коефіцієнт має суттєве значення.	0,35

Примітки: \* - встановлено в залежності від рівня суттєвості впливу фактора методом наукового узагальнення та емпіричної оцінки (в т. ч. з урахуванням результатів анкетування керівників підприємств на засадах бальної оцінки)

Джерело: розроблено автором самостійно

Для отримання результатів стратегічного аналізу використано сучасний технічний рівень оснащення та програмного забезпечення процедур проведення аналізу, що уможлиблює автоматизацію розробленого способу аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств.

Для реалізації запропонованого методичного підходу доцільно обрати мову програмування C++, а середовище програмування C++ Buidier 6.0. Обґрунтуванням цього служать певні характеристики цих компіляторів. Зокрема, перевагами мови програмування C++ є гнучкість використання, інкапсуляція, поліморфізм, структурованість. Окрім цього, цінність вищеназваної мови програмування полягає у наявності тонкого програмного коду, що дозволяє зменшити затрати процесорного часу, а також наявність зовнішніх модулів, що забезпечують виконання операцій з великими масивами показників (даних) та над великими числами.

У програмному середовищі ми сформуємо довідники, які будуть доступні в головному мпеню програми. Автоматизуючи розрахунки інтегрального показника результатів діяльності птахівничих підприємств ми отримаємо можливість швидко здійснювати аналіз його стратегічної позиції у конкурентному середовищі.

Задля встановлення значень  $\alpha_i$ , застосувавши метод абстрагування, встановимо розрахункові значення  $\Pi_{\text{вс}}$ , виходячи з припущення, що вони дорівнюють співвідношенню рівнів середніх прибутків за групами, які були визначені відповідно до результатів проведених досліджень в підрозділі 2.1 і представимо у вигляді таблиці 0.5.

Таблиця 0.5

#### Рангування підприємств за групами

Група	Перша група	Друга група	Третя група
$\Pi_{\text{вс}} (Y)^*$	0,07	0,48	1

Примітки: \* - для визначення коефіцієнта за основу взято співвідношення середніх прибутків кожної з груп до максимального середнього прибутку.

Джерело: розроблено автором самостійно



З метою спрощення проведення аналітичних обчислень і скорочення затрат робочого часу працівників, можна скоротити перелік показників з урахуванням належності підприємств до встановлених груп відповідно до таблиці 0.2 сформуємо критерії вибору кількості показників для аналізу внутрішнього середовища представленні у таблиці 0.6.

Таблиця 0.6

**Критерії та результати вибору кількості показників для аналізу  
внутрішнього середовища**

Група	Перша група	Друга група	Третя група
Кількість показників аналізу	7 <sup>1</sup>	10 <sup>2</sup>	17 <sup>3</sup>

Примітки: <sup>1</sup> - для визначення кількості показників аналізу за основу взято максимальні значення вагових коефіцієнтів, зокрема ті з них котрі лежать в межах від 0,30 - і вище; <sup>2</sup> - за основу взято максимальні значення вагових коефіцієнтів, зокрема ті з них котрі лежать в межах від 0,25 - і вище ; <sup>3</sup> – уся вибірка (див. табл. 0.2 ).

Джерело: розроблено автором самостійно

Проте, ми будемо проводити обчислення повноцінно, аналізуючи усі показники по кожному підприємстві. Коефіцієнти, які згадувалися вище широко використовують на практиці при аналізі факторів впливу внутрішнього середовища. Слід зазначити, що вони є загальновідомими, і тому вперше вводиться немаловажний показник впливу інших факторів на результативність діяльність підприємств  $P_5$ . Основними складовими даного показника є фактори: мотивація і оплата праці; середня вікова структура обладнання; впровадження інноваційних методів виробництва на підприємстві; наявність фірмових магазинів; наявність земельних площ сільськогосподарського призначення.

З огляду на це,  $P_5$  буде обчислюватися як лінійна комбінація вагових коефіцієнтів впливу факторів на результати діяльність підприємств:

$$P_5 = P_{\text{мон}} + P_{\text{зо}} + P_{\text{вімп}} + P_{\text{нфм}} + P_{\text{нзсгп}} \quad (2.14)$$

де  $P_{\text{мот}}$  – показник мотивації і оплати праці (високий рівень мотивації – 1; середній – 0,5; низький – 0,25; відсутній – 0),  $P_{\text{зо}}$  – показник середнього вікового складу обладнання (до 5 років – 1; від 5 до 10 – 0,75; від 10 до 15 – 0,5; від 15 до 20 – 0,25; більше 20 років – 0),  $P_{\text{внм}}$  – показник впровадження інноваційних методів на підприємстві (впроваджуються – 1; не впроваджуються – 0),  $P_{\text{нфм}}$  – показник наявності фірмових магазинів (наявні – 1; відсутні – 0),  $P_{\text{нзсеп}}$  – показник наявності земельних площ сільськогосподарського призначення (наявні – 1; відсутні – 0). По досліджуваних підприємствах результати обчислення  $P_5$  узагальнено в таблиці 0.7.

Таблиця 0.7

**Значення показник впливу інших факторів на фінансово-господарську діяльність підприємств  $P_5$**

Найменування підприємства	Алгоритм обчислення	$P_5$
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	0,25+0,75+0+1+0,25	2,25
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	0,25+0,50+1+0,25+1	3
ПАТ «Авангард»	0,5+0,5+0+0,5+1	2,5
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	0,25+0,5+1+0+1	2,75
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	0,25+0,5+0+1+0	1,75
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	0,25+0,5+0+1+0	1,75
ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	0+0,5+0+0+0	0,5
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	0,25+0,75+1+0+1	3

Джерело: розроблено автором самостійно

Встановлений перелік, що у нашому випадку налічує 5 позицій, може бути розширений через включення низки інших важливих і впливових показників. При цьому для встановлення їх значень слід скористатися аналогічним підходом деталізуючи умови та залежності, що характеризують стан показника з одночасним присвоєнням їм відповідних числових значень. Якщо кількість станів становить більше 2 (коли присвоюється значення 1 або 0), то числове значення кожної наступної складової визначається додаванням відповідної частки ( $1/n$ , де  $n$  – кількість складових). Наприклад, якщо таких

складових буде 10, то значення кожної наступної (розташованої у порядку зростання негативного впливу) складатиме відповідно: 0,1; 0,2; 0,3..., 1. Із урахуванням специфіки птахівничих підприємств та суджень експертів внутрішній показник результативності діяльності підприємств запропоновано розраховувати за формулою:

$$P_{взс} = 0,22P_1 + 0,31 \cdot P_2 + 0,16 \cdot P_3 + 0,27 \cdot P_4 + 0,03 \cdot P_5 \quad (2.15)$$

Проблемними у виборі являються показники впливу зовнішнього середовища, ігнорування яких не дозволить ефективно визначити результативність діяльності птахівничих підприємств, які характеризують взаємозв'язок між економічними процесами на підприємстві та станом розвитку макросередовища. Тому нами доцільно виділити такі показники зовнішнього середовища, зокрема: показник постачання сировини і кормів ( $P_1$ ), показник рівня ринкової активності конкурентів ( $P_2$ ), показник купівельної спроможності ( $P_3$ ), показник конкурентоспроможності ( $P_4$ ) та інші показники впливу зовнішнього середовища ( $P_5$ ). На основі запропонованих показників впливу зовнішнього середовища алгоритм обчислення буде мати вигляд:

$$P_{взс} = \beta_1 \cdot P_1 + \beta_2 \cdot P_2 + \beta_3 \cdot P_3 + \beta_4 \cdot P_4 + \beta_5 \cdot P_5, \quad (2.16)$$

де  $\beta_i$  – вагові коефіцієнти, які характеризують міру впливу кожного показника на результуючий, причому  $\sum_{i=1}^5 \beta_i = 1$ .

Показник постачання сировини та кормів (коефіцієнт відстаней)  $P_1$  зумовлюється відстанню перевезення і ціною, яка формується на основі врахування попиту та пропозиції. Тому розрахунок  $P_1$  пропонується наступним чином:

$$P_1 = \prod S \cdot C_{окм} + \sum_{i=1}^n k_i C_i \quad (2.17)$$

де  $S$  – відстань перевезення,  $C_{окм}$  – ціна за один кілометр перевезення,  $k_i$ ,  $C_i$  – відповідно кількість та ціна  $i$ -тої продукції.

Розрахуємо показник  $P_1$  (табл. 0.8), основною складовою якого є відстань перевезення, для одної умовної одиниці продукції, на основі якого встановимо коефіцієнти, що будуть основою при визначенні  $P_{взс}$ .

Таблиця 0.8

**Значення показника постачання сировини і кормів (коефіцієнта відстаней)**

№ п/п	Відстань	Показник $P_{виск}$ (грн.)	Показник $P_i$ *
1.	до 20 км.	40030	1
2.	від 21 км. до 50 км.	40630	0,8
3.	від 51 км. до 100 км.	41530	0,6
4.	від 101 км. до 500 км.	43030	0,4
5.	більше 501 км	55030	0,2

Примітка: \* для розрахунку  $P_{виск} S$  - відстані перевезення бралися відповідно 20 км, 50 км, 100 км, 500 км та 1000 км,  $C_{окм}$  - ціна за один кілометр перевезення 30 грн.,  $k_i=1000$  кг,  $C_i=40$  грн.

Джерело: розроблено автором самостійно

Виходячи з відстаней розташування досліджуваних птахівничих підприємств у розрахунок інтегрального показника буде взято відповідний коефіцієнт (табл. 0.9).

Таблиця 0.9

**Значення коефіцієнта відстаней для досліджуваних птахівничих підприємств**

Найменування підприємства	Середня відстань до постачальників сировини	$P_i$ *
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	до 20 км	1
ПАТ «Авангард», ПАТ «Птахофабрика Ражнівська», ПАТ «Полтавська птахофабрика»	від 21 км. до 50 км.	0,8
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська», ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	від 51 км. до 100 км.	0,6
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	від 101 км. до 500 км.	0,4

Джерело: розроблено автором самостійно

Для отримання більш точних результатів кожен з показників формули (2.17) може бути деталізований через використання вагових коефіцієнтів  $\eta_1$ ,  $\eta_2$ , тоді вона набуде вигляду:

$$P_1 = \eta_1 \cdot P_{виск} + \eta_2 \cdot P_{ц} \quad (2.18)$$

При цьому вагові коефіцієнти  $\eta_1, \eta_2$ , які мають вплив на запропоновані показники та використовуються для обчислення результуючого фактора визначаються на основі експертної оцінки. Їхня величина залежить від конкретних умов діяльності підприємства і його потреби в такій деталізації. З метою спрощення обчислень щодо них нами застосовано метод абстрагування, оскільки обґрунтування факторів впливу вимагає більш детальної оцінки умов кожного з досліджуваних підприємств. Окрім того, предметні пропозиції дадуть змогу лише удосконалити запропоновану методику, але не матимуть суттєвого впливу на загальний алгоритм обчислень. Зважаючи, що ціна залежить від попиту та пропозиції, вищенаведене рівняння (2.17) набуває такого вигляду:

$$P_1 = P_{внск} + P_{по} + P_{пр} \quad (2.19)$$

де  $P_{по}$  – показник попиту,  $P_{пр}$  – показник пропозиції.

Коефіцієнт попиту доцільно визначати згідно співвідношення:

$$P_{по} = \frac{H_{сн} \cdot P_{кдн} \cdot P_{св}}{\sum_{i=1}^N P_i^{оер}} \quad (2.20)$$

де  $H_{сн}$  – норма споживання (мінімальна 24 кг),  $P_{кдн}$  – кількість населення в регіоні,  $P_{св}$  – середня вартість продукції,  $P_i^{оер}$  – обсяг виробництва  $i$ -того птахівничого підприємства в регіоні (грн.).

Для визначення коефіцієнта пропозиції слід використати співвідношення:

$$P_{пр} = \frac{P_{оер}}{\sum_{i=1}^N P_i^{оер}} \quad (2.21)$$

де  $P_{оер}$  – обсяг виробництва продукції по підприємству (грн.).

Для визначення  $P_{по}$  та  $P_{пр}$  доцільно встановити рівні попиту та пропозиції, а саме: низький, середній та високий. Відповідно з цим, розмежування кількісного виміру показників пропонується встановлювати, виходячи зі співвідношення (1/3) (щодо кожної наступної групи значення показника буде зменшуватись на 0,33). В результаті матимемо такі числові значення (табл. 0.10).

**Показники попиту та пропозиції**

№ п/п	Рівень	Показник $P_{по}$	Показник, $P_{пр}$
1.	Низький	0,33	1
2.	Середній	0,66	0,66
3.	Високий	1	0,33

Джерело: розроблено автором самостійно

Крім цього, можуть бути різні комбінації взаємодії рівнів попиту та пропозиції, наприклад низький попит висока пропозиція і т.д. Для цього пропонується ввести додатковий коефіцієнт, який буде обчислюватися згідно співвідношення:

$$\varpi = \frac{P_{по}}{P_{пр}} \quad (2.22)$$

Тоді, з врахуванням різних композицій попиту і пропозиції можна розрахувати  $\varpi$  взявши за основу таблицю 0.10.

Таблиця 0.11

**Співвідношення попиту і пропозиції**

Попит \ Пропозиція	Низький	Середній	Високий
Висока	1	2	3,33
Середня	0,5	1	1,52
Низька	0,33	0,66	1

Джерело: розроблено автором самостійно

Провівши відповідні обчислення, які представлені у додатку Н1 (табл.1) сформуємо таблицю у якій відобразимо рівень попиту і пропозиції (табл. 0.12).

Таблиця 0.12.

**Розрахунок рівня попиту і пропозиції**

	Рівень пропозиції			Рівень попиту		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013
ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	Висока	Середня	Низька	Високий	Високий	Низький
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	Низька	Низька	Низька	Низький	Низький	Низький
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	Висока	Висока	Висока	Низький	Середній	Високий
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	Середня	Середня	Висока	Середній	Середній	Високий
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	Низька	Низька	Низька	Середній	Середній	Високий
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	Висока	Середня	Висока	Низький	Низький	Низький
ПАТ «Авангард»	Висока	Середня	Висока	Середній	Середній	Середній
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	Низька	Низька	Низька	Середній	Середній	Середній

Джерело: розроблено автором самостійно

На підставі отриманих розрахунків встановлюємо коефіцієнти значення показника, які представимо у таблиці (табл. 0.13).

Таблиця 0.13

**Результуючі показники впливу попиту і пропозиції**

	Співвідношення між попитом та пропозицією		
	2011	2012	2013
ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	3,33	1,52	0,33
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	0,33	0,33	0,33
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	1	2	3,33
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	1	1	3,33
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	0,66	0,66	1
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	1	0,5	1
ПАТ «Авангард»	2	1	2
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	0,66	0,66	0,66

Примітки: \* - показник попиту/ показник пропозиції

Джерело: розроблено автором самостійно

Встановлені в таблиці 0.13 числові значення  $P_{\text{виффдо}}$  слід включити у розрахункову формулу інтегрального результуючого показника стратегічного аналізу результатів діяльності підприємств.

Наступним показником зовнішнього впливу, який доцільно враховувати при проведенні стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств є показник конкурентоспроможності ( $P_4$ ). Його слід розраховувати за формулою:

$$P_4 = P_{\text{ко}} + P_{\text{пр}} \quad (2.23)$$

де  $P_{\text{ко}}$  – числове значення, що характеризує наявність конкурентів та залежить від їх кількості;  $P_{\text{пр}}$  – показник, що характеризує вплив розташування птахівничого підприємства (залежно від величини регіону).

Для встановлення значення першого показника  $P_{\text{ко}}$  пропонується виокремити 5 груп та присвоїти відповідні числові значення фактору, виходячи зі співвідношення 1/5. При цьому значення цього показника по кожній наступній групі буде більшим від попереднього на 0,2 (табл. 0.14).

Таблиця 0.14

**Числові значення показника  $P_{\text{ко}}$**

№ п/п	Кількість конкурентів регіоні, шт.	Показник $P_{\text{ко}}$
1.	До 5	1
2.	Від 5 до 8	0,8
3.	Від 8 до 10	0,6
4.	Від 10 до 15	0,4
5.	Більше 15	0,2

Джерело: розроблено автором самостійно

Відповідно в таблиці 0.15 представлено інтегральні показники, котрі характеризують вплив фактора розташування підприємства ( $P_{\text{пр}}$ ).



Таблиця 0.15

Показник належності регіону  $P_{nr}$ 

№ п/п	Категорія регіону	Показник $P_{nr}^*$
1.	великий	0,33
2.	середній	0,66
3.	малий	1

Джерело: розроблено автором самостійно

З огляду на це, слід зазначити, що можлива комбінація показників  $P_{ко}$  та  $P_{nr}$ , наприклад великий регіон в якому від 2 до 5 конкурентів. Тому пропонується ввести коефіцієнт, який буде встановлювати співвідношення між  $P_{ко}$  та  $P_{nr}$ .

Що стосується показника купівельної спроможності  $P_3$ , то пропонується для встановлення його числового значення скористатися співвідношенням середньої заробітної плати по регіону, де знаходиться птахівниче підприємство до мінімальної заробітної плати, або вартості мінімального споживчого кошика (табл. 0.16).

Таблиця 0.16

Інтегральний показник співвідношення між  $P_{ко}$  та  $P_{nr}$ 

Конкуренти Регіони	До 5	Від 5 до 8	Від 8 до 10	Від 10 до 15	Більше 15
Великий	3,03030303	2,42424	1,818182	1,212121	0,606061
Середній	1,515151515	1,21212	0,909091	0,606061	0,30303
Малий	1	0,8	0,6	0,4	0,2

Джерело: розроблено автором самостійно

Обчислення показника рівня ринкової активності конкурентів ( $P_2$ ), доцільно здійснювати з урахуванням таких їх станів: стабільний, балансуєчий (військова ситуація, бойові дії на частині території), нестабільний (військовий стан)).

В таблиці 0.17 представлено числові значення показника  $P_2$ . Зокрема, при введенні військового стану в країні практично припиняється діяльність підприємств, тому показник  $P_2$  рівний нулю.

Таблиця 0.17

**Показник рівня політичної та економічної стабільності**

№ п/п	Рівень політичної, нормативно-правової та економічної стабільності	Показник $P_{рес}^*$
1.	стабільний	0,8-1
2.	балансиєчий	0,3-0,7
3.	нестабільний	0

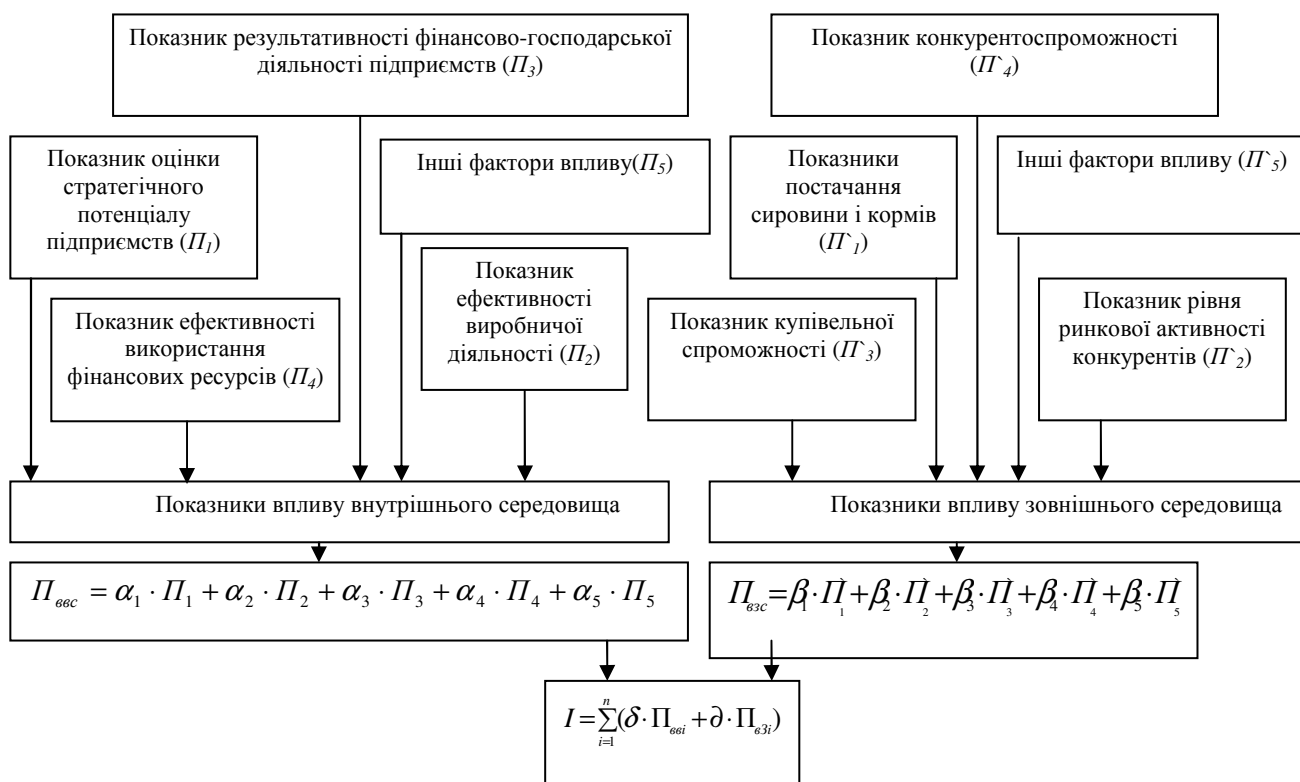
Примітки: \* - межі значень показника встановлені на основі емпіричного рівня виробництва. При виборі параметрів для конкретної моделі слід врахувати відповідні умови та стани.

Джерело: розроблено автором самостійно

При визначенні ринкових часток птахівничих підприємств поряд із обліковими даними використовують узагальнені галузеві показники, які результативність діяльності птахівничих підприємств обчислено за формулою:

$$P_{гзс} = 0,25 P_1 + 0,14 P_2 + 0,27 P_3 + 0,12 P_4 + 0,09 P_5 \quad (2.24)$$

Виходячи з вищевикладеного, пропонується відповідна система показників стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств, яка представлена на рисунку 0.5.



Примітки:  $\Pi_{всi}$  - і-тий індикатор впливу внутрішнього середовища на результуючий (інтегральний показник  $I$ ),  $\Pi_{всi}$  - і-тий індикатор впливу зовнішнього середовища на результуючий (інтегральний показник  $I$ ),  $n$  - кількість індикаторів (показників) впливу зовнішнього та внутрішнього середовища з врахуванням інших та комбінованих факторів.

Джерело – розроблено автором самостійно.

**Рис. 0.5. Система показників стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств**

Розроблений методичний підхід передбачає визначення інтегрального (результативного) показника діяльності птахівничих підприємств. Він адаптований до конкретних ринкових умов і базується на обчисленні комплексу показників, які характеризують вплив факторів зовнішнього і внутрішнього середовищ. Результати аналізу, проведеного згідно запропонованого підходу дозволяють оцінювати стратегічну позицію підприємств, встановлювати їхній рейтинг та формувати стратегічні напрями розвитку. Окрім цього, можливе індивідуальне застосування розробленого методичного підходу, оскільки результати аналізу вказують на наявні резервні можливості підвищення

ефективності діяльності конкретного підприємства, адже базуються на основі побудованої багаторівневої мультикритеріальної математичної моделі.

В результаті проведеного стратегічного аналізу за запропонованим методичним підходом і показниками, отримано вихідні дані, що вказують на достатньо специфічне становище низки досліджуваних птахівничих підприємств таблиця 0.18.

Таблиця 0.18

**Результуючі показники впливу зовнішніх і внутрішніх факторів за 2011-2013 рр.**

Назва підприємства	Показники внутрішніх факторів впливу			Показники зовнішніх факторів впливу		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	0,110280	1,801235	0,887075	0,220280	2,802236	0,887076
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	1,902883	1,985372	1,381131	2,902883	2,986372	2,382232
ВАТ «Отрадівська птахофабрика»	4,02218	4,19598	0	6,02228	64,29698	0
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	1,0895	1,985215	2,80018	2,0896	2,986226	2,80028
ПАТ «Авангард»	2,903780	2,933273	2,355019	3,903780	3,933273	3,366029
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	1,830115	1,911885	2,003139	2,830226	2,922886	2,003239
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	1,931087	7,052528	1,959227	2,932087	7,062628	2,969227
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	1,17851	1,32592	1,8100	2,27862	2,32692	2,8200

Джерело: розроблено автором самостійно

Особливо чітко проявляється ігнорування системою управління окремих птахівничих підприємств зовнішніх факторів впливу на їх діяльність. Так, за результатами аналізу за еталонним методом (див. п.2.1) у 2011 році найкращий рейтинг має ПАТ «Авангард». Натомість за рейтингом, побудованим за результатами стратегічного аналізу з урахуванням зовнішніх факторів – це підприємство, маючи результуючий показник Пвзс, що дорівнює 8,443784, займає 3 місце (табл. 0.19).

У результаті проведеного дослідження було встановлено міру впливу внутрішнього і зовнішнього середовищ на результативність діяльності птахівничих підприємств, яка представлена у вигляді:

$$I = 0,53 \cdot \Pi_{ввi} + 0,41 \cdot \Pi_{зi} \quad (2.25)$$

Провівши відповідні розрахунки із використанням середовище програмування C++ Buider 6.0.по кожному підприємстві відобразимо у таблиці 0.19. їхній інтегральний показник за період 2011-2013 рр.

*Таблиця 0.19*

**Результуючий інтегральний показник впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на діяльність птахівничих підприємств за 2011-2013 рр.**

Назва підприємства	2011	2012	2013
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	4,664284	6,801235	4,887475
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	8,042883	8,265372	8,381631
ВАТ «Отрадівська птахофабрика»	31,02268	31,19598	н/д
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	10,0895	9,985215	12,80018
ПАТ «Авангард»	8,443784	7,933273	8,355019
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	6,834615	6,911885	7,043139
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	6,931087	7,452528	6,959227
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	6,67851	11,32592	13,8144

Джерело: розроблено автором самостійно

Це вказує на те, що внутрішні і зовнішні фактори для цього підприємства не такі сприятливі, як наприклад для ВАТ «Отрадівська птахофабрика» (1 місце в рейтингу та  $I = 31,02268$ ). Однак, маючи такі значні зовнішні переваги, ВАТ «Отрадівська птахофабрика» в 2012 році була визнана банкрутом. Це вказує на факт неврахування позитивного зовнішнього середовища та неефективні управлінські рішення її керівництва. Тим більше, що оцінка, здійснена на 2012 рік також вказує на позитивні зовнішні фактори та середовище у якому знаходилося підприємство. Лише у 2013 році, рейтинг цього підприємства мав би бути найнижчим через зниження рівня споживання, купівельної спроможності, негативний вплив рівня економічної та політичної стабільності.

Стабільні 2-3 місця у 2011-2013 роках за визначеними показниками займає ПАТ «Птахофабрика Тернопільська». За ці роки величина інтегральний показник впливу  $I$  відповідно дорівнює: 10,0895; 9,985215; 12,80018. Попри це, аналіз показників фінансових результатів засвідчує, що у 2011 році рейтингове місце цього підприємства було 5, а у 2012-му – 4-м. Загалом розрив між рейтингами незначний, що вказує на певну функціональну адаптованість підприємства до зовнішніх умов і використання позитивних зовнішніх факторів та внутрішнього потенціалу при плануванні та розробці стратегії діяльності. Однак, результативність функціонування цього підприємства могла б бути вищою, враховуючи, що запас міцності з позиції зовнішніх впливів у підприємства більш потужний, ніж той, який враховується.

У конкурентному середовищі функціонування рейтингова позиція за результатами стратегічного аналізу, який включає врахування внутрішніх і зовнішніх факторів має також ПАТ «Полтавська птахофабрика», яка з 7 місця у 2011 році, перемістилася на 2 місце у 2012 році та 1 місце у 2013 році (Відповідно дорівнюють: 6,67851; 11,32592 та 13,8144). Аналіз ринкового середовища дозволяє досліджуваному підприємстві зміцнити свої позиції завдяки вчасній адаптації до зовнішніх умов. Проте вони також не враховуються повною мірою, оскільки за рейтингом, встановленим еталонним методом, це підприємство стабільно займає 3 місце. При розробці стратегії цього підприємства важливо акцентувати увагу на наявних зовнішніх перевагах і внутрішніх можливостях. Це дасть змогу отримувати вищі фінансові результати, в тому числі на основі не фінансових важелів.

Недостатньо збалансована діяльність з урахуванням внутрішніх та зовнішніх факторів в ТОВ «Птахофабрика «Волочиська». Його всановлений рейтинг заінтегральним результативним показником складає за 2011, 2012 та 2013 роки відповідно: 4 місце ( $I = 8,042883$ ); 4 місце ( $I = 8,265372$ ) та 3 місце ( $I = 8,381631$ ) місце. Порівняно з рейтингом за еталонним методом це на 3 позиції нижче. Це вказує на достатній рівень врахування зовнішніх факторів з одночасним незначним запасом можливостей підвищення ефективності на цій основі в подальшому.

Щодо ПАТ «Птахофабрика Васильківська» та ПАТ «Птахофабрика Ражнівська» за результатами проведеного стратегічного аналізу можна зробити висновок, що їхні зовнішні фактори впливу несприятливі для діяльності. Підприємства віддалені від постачальників кормів, купівельна спроможність населення, на території яких вони знаходяться низька, наявні більш потужні конкуренти. Для цих підприємств ймовірною є велика загроза погіршення результативності діяльності в найближчі перспективі, якщо за основу не буде взято обґрунтовані стратегії, що враховують не лише внутрішній потенціал, а й зовнішні впливи. Аналогічним є становище ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика». Підприємство за рейтинговою оцінкою на основі еталонного методу займає 2-ге місце у 2011 та 1-ше у 2012 році. Однак провівши розрахунок результативного показника діяльності досліджуваного підприємства спостерігаємо погіршення його становище у конкурентному середовищі: 5-е місце у 2011 році, та 6-те у 2012 і 2013 роках .

*Таблиця 0.20*

**Результати рейтингової оцінки підприємств, отримані на основі використання різних методів**

Назва підприємства	Результати рангування еталонним методом		Результати рангування за запропонованим підходом		
	2011	2012	2011	2012	2013
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	6	7	8	8	7
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	7	6	4	4	3
ВАТ «Отрадівська птахофабрика»	8	н/д	1	н/д	н/д
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	5	4	2	3	2
ПАТ «Авангард»	1	2	3	5	4
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	4	5	6	7	5
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	2	1	5	6	6
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	3	3	7	2	1

Джерело: розроблено автором самостійно

Загалом у 2011 році за визначеними результатами стратегічного аналізу досліджувані підприємства можна проранжувати у такому порядку: ПАТ «Отрадівська птахофабрика» з показником  $I=31,02268$  (1 місце); ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» з показником  $I = 10,0895$  (2 місце); ПАТ «Авангард» з показником  $I=8,443784$  (3 місце); ТОВ «Птахофабрика «Волочиська» з показником  $I= 8,042883$  (4 місце); ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» з показником  $I=6,931087$  (5 місце); ПАТ «Птахофабрика Ражнівська» з показником  $I=6,834615$  (6 місце); ПАТ «Полтавська птахофабрика» з показником  $I=6,67851$  (7 місце); ПАТ «Птахофабрика Васильківська» з показником  $I = 4,664284$  (8) місце.

У 2012 році за цими ж показниками рейтинг досліджуваних підприємств дещо змінився: ПАТ «Отрадівська птахофабрика» з показником  $I = 31,19598$  (1 місце); ПАТ «Полтавська птахофабрика» з показником  $I=11,32592$  (2 місце); ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» з показником  $I=9,985215$  (3 місце); ТОВ «Птахофабрика «Волочиська» з показником  $I=8,265372$  (4 місце); ПАТ «Авангард» з показником  $I=7,933273$  (5); ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» з показником  $I=7,452528$  (6 місце); ПАТ «Птахофабрика Ражнівська» з показником  $I=6,911885$  (7 місце); ПАТ «Птахофабрика Васильківська» з показником  $I = 6,801235$  (8 місце).

У 2013 році знову відбулися рейтингові зміщення в результаті чого досліджувані підприємства розташувалися в такому порядку: ПАТ «Полтавська птахофабрика» з показником  $I=13,8144$  (1 місце); ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» з показником  $I=12,80018$  (2 місце); ТОВ «Птахофабрика «Волочиська» з показником  $I=8,381631$  (3 місце); ПАТ «Авангард» з показником  $I=8,355019$  (4 місце); ПАТ «Птахофабрика Ражнівська» з показником  $I= 7,043139$  (5 місце); ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» з показником  $I=6,959227$  (6 місце); ПАТ «Птахофабрика Васильківська» з показником  $I=4,887475$  (7 місце).

Неоднозначність позицій досліджуваних підприємств у рейтинговому списку пов'язана зі зміною ваги впливу внутрішніх та зовнішніх факторів протягом досліджуваних періодів, які у свою чергу позначаються на розробці стратегій діяльності птахівничих підприємств і тенденціях їх розвитку. У результаті наукового пошуку з метою оптимізації діяльності птахівничих підприємств виокремлено такі вектори підвищення прибутковості:



- 1) зменшення витрат виробничої діяльності птахівничих підприємств;
- 2) дотримання високоякісного виробництва продукції, що дасть змогу підвищити ціну порівняно з конкурентами;
- 3) зміна структури напрямків діяльності або завоювання лідерства при концентрації на окремому сегменті;
- 4) вивчення досвіду закордонних підприємств і при можливості запозичення новітніх технологій;
- 5) концентрація ресурсів досліджуваного підприємства для розвитку того напрямку діяльності, який має переваги порівняно з конкурентом.

Таким чином, для досягнення підвищення ефективності діяльності птахівничих підприємств слід використовувати результати стратегічного аналізу, оскільки вони дають змогу ідентифікувати позитивні й негативні фактори внутрішнього і зовнішнього середовища. На цій основі для птахівничих підприємств може бути вироблена адекватна стратегія діяльності. Зміни макросередовища прямо впливають на результативність господарювання та вимагають відповідного коректування загальної стратегії підприємства, в тому числі в частині формування асортиментного складу продукції.

Правильно збалансована та обґрунтована стратегічна політика має позитивний вплив на результати діяльності підприємства й дозволяє зміцнювати його позиції на ринку птахівничої продукції. Окрім цього, врахування внутрішніх і зовнішніх факторів сприятиме позитивній тенденції розвитку підприємства та розширенню його можливостей, в тому числі в питаннях підвищення використання мотиваційних важелів для працівників і ціновій політиці щодо споживачів продукції.

Переваги розробленого підходу до проведення стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств полягають у врахуванні галузевої специфіки, особливостей географічного розташування досліджуваних підприємств, а також чіткій орієнтації на максимальне включення внутрішніх і зовнішніх факторів впливу. Щодо останніх розроблена методика обчислень числових коефіцієнтів (показників), яка характеризується достатньою простотою й зрозумілістю. В загальному орієнтація на максимальну адаптованість для автоматизації розрахунків та доступність для використання виступили основною ціллю розробки такого способу аналізу, який може бути проведений самими обліковими працівниками підприємств.

Сутнісне значення стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств проявляється також у можливості подальшої оцінки стратегічних позицій птахівничих підприємств і розробці рекомендацій для керівних ланок щодо можливостей їхнього поліпшення. Важливою умовою при цьому є ефективність застосування аналітичного підходу. Якщо фінансові витрати на здійснення стратегічного аналізу не значні, порівняно з отриманим ефектом, то його можна вважати дійсно раціональним.

Проте при обчисленні результату застосування даного методичного підходу слід враховувати також і мультиплікативний ефект, оскільки поліпшення показників діяльності не лише призводить до зростання прибутковості на самому підприємстві, а й може мати соціальне значення. Воно проявлятиметься у зниженні обсягів витрат на виробництво до економічно обґрунтованого рівня й відповідному підвищенні попиту на птахівничу продукцію. Оскільки вона належить до категорії дієтичної, то зростання її вживання населенням сприятиме поліпшенню його стану здоров'я. Це, в свою чергу, позначатиметься на працездатності працівників, що, в кінцевому підсумку, сприятиме розвитку національної економіки. Таким чином, необхідно проводити моніторинг діяльності досліджуваних підприємств для постійного контролю за їх результатами з метою визначення ефективної стратегії розвитку в конкурентному середовищі.

Отже, провівши аналіз результатів діяльності птахівничих підприємств можемо зробити наступні висновки:

– лідируючі позиції займає ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» у конкурентному середовищі птахівничих підприємств у 2007 р., 2009-2010 р.р. та 2012 р. Підтвердженням цього висновку є високі значення показників ліквідності, рентабельності, ділової активності та фінансової стійкості досліджуваного підприємства. Проте за даними рангування на основі запропонованого методу у 2013 році вона займає 6 місце, це є наслідком неврахування впливу зовнішнього середовища при повному аналізі результатів діяльності підприємства. Упродовж 2011-2013 років згідно з рейтинговою таблицею високі місця займають ПАТ «Авангард» (3 місце у 2011 р., 5 місце у 2012 р. та 4 місце у 2013 р.), ПАТ «Полтавська птахофабрика» (7 місце у 2011 р., 2 місце у 2012 р. та 1 місце у 2013 р.), ТОВ «Птахофабрика

«Волочиська» (4 місце у 2011 р., 4 місце у 2012 р. та 3 місце у 2013 р.,) та ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» (2 місце у 2011 р., та 2 місце у 2013 р.);

– абсолютним аутсайдером досліджуваних птахівничих підприємств є ВАТ «Отрадівська птахофабрика». Ця птахофабрика протягом 2008-2011 р.р. працювала із збитками, і як наслідок вона у 2012 році припинила свою фінансово-господарську діяльність. ПАТ «Птахофабрика Васильківська» також показує невисокі значення досліджуваних показників фінансово-господарської діяльності (8 місце у 2011 р., 8 місце у 2012 р., та 7 місце у 2017 р.), тому існує імовірність ліквідації даного підприємства. Аналізуючи діяльність ПАТ «Птахофабрика Ражнівська» спостерігаємо стабілізацію фінансового стану (7 місце у 2012 р., 5 місце у 2013 р.). Як наслідок, у 2012 році ця птахофабрика згідно рейтингової таблиці зайняла четверте місце, що говорить про тенденцію до збільшення прибутковості.

### **2.3. Аналіз стратегічних позицій та конкурентних переваг підприємства**

Аналіз результатів діяльності птахівничих підприємств проведений на основі економіко-математичного методів дозволяє зробити висновки про те, які внутрішні фактори підприємства найсуттєвіше позначаються на результатах стратегічного планування. Крім визначених внутрішніх факторів вплив мають і зовнішні фактори – які впливають як на діяльність підприємства, так, і на розроблення та реалізацію його стратегії.

Стратегічний аналіз як інструмент стратегічного управління дає змогу оцінити альтернативні рішення щодо тенденції розвитку підприємства в процесі реалізації стратегії. Відбувається формування системи слабких і сильних сторін діяльності та розроблення заходів щодо зменшення стратегічних ризиків. Аналіз поточної діяльності підприємства у поєднанні зі стратегічними моделями формує комплексне бачення позиції підприємства у конкурентному середовищі.

У п. 1.3. систематизовано й охарактеризовано основні стратегічні моделі, які використовують для стратегічного аналізу зовнішнього і внутрішнього середовищ підприємств. Невизначеність середовища функціонування

птахівничих підприємств вимагає креативного мислення для управління діяльністю підприємства та стратегічної спрямованості.

Таким чином, стратегічний підхід є найдоцільнішим в управлінні та втіленні стратегії довготермінової перспективи розвитку, яка адекватно буде реагувати на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища. Впровадження стратегії управління діяльністю птахівничих підприємства є складним комплексом робіт (рис. 0.6), при виконанні яких результати аналізу можуть бути особливо корисними.

У цьому процесі стратегічний аналіз є інформаційною системою, яка забезпечує даними про минулі, сучасні й майбутні ситуації, які об'єднані в цілу систему.

Результати стратегічного аналізу формують аналітичну базу для визначення оптимальної стратегії результатів діяльності птахівничого підприємства, що є передумовою здобуття лідируючих позицій у досліджуваній площині. Нами виокремлено п'ять основних типів стратегії діяльності птахівничих підприємств:

1. Стратегія залучення грошових коштів для ефективного розвитку. Необхідними умовами її реалізації є:

- інвестування розвитку перспективних і рентабельних видів діяльності через сплату дивідендів;
- формування ефективної цінової політики та мінімізації витрат у поточній діяльності підприємства;
- прискорене зростання елементів оборотних засобів як передумова успішного функціонування підприємства у стратегічній площині;
- залучення всіх видів фінансування, тобто використання різних джерел фінансових ресурсів.



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 0.6. Схеми процесу розробки стратегії результатів діяльності птахівничих підприємства**

2. Стратегія формування фінансових ресурсів, яка передбачає розвиток стратегічного потенціалу на основі оптимізації всіх процесів діяльності досліджуваних підприємств за різних рівнів інтеграції. Дана стратегія особливо актуалізується за умови створення раціональної бази фінансових ресурсів. Запропонована стратегія дає змогу визначити:

- умови розподілу грошових коштів між підрозділами;
- оптимальне співвідношення між різними видами капіталу;
- доступну підприємству суму залучених ресурсів ( порядок розміщення акцій; довготермінових кредитів; короткотермінових кредитів);
- реалізацію напрямків рефінансування (довго- і короткотермінових рефінансування, ліквідація боргів за рахунок продажу акцій, придбання власних акцій тощо).

3. Стратегія гарантування безпеки – дає змогу підприємствам з низьким рівнем платоспроможності сформувати перспективні напрямки його функціонування за невизначених ринкових умов, спрогнозувати діяльність. Реалізація стратегії передбачає:

- використання методу рефінансування з метою підвищення платоспроможності;
- формування системи заходів для зниження фінансових ризиків;
- зростання прибутковості або її стабілізацію за рахунок вкладання коштів у перспективні напрямки діяльності або зменшення інвестицій у неприбуткові проекти;
- формування оптимальної структури майна підприємства.

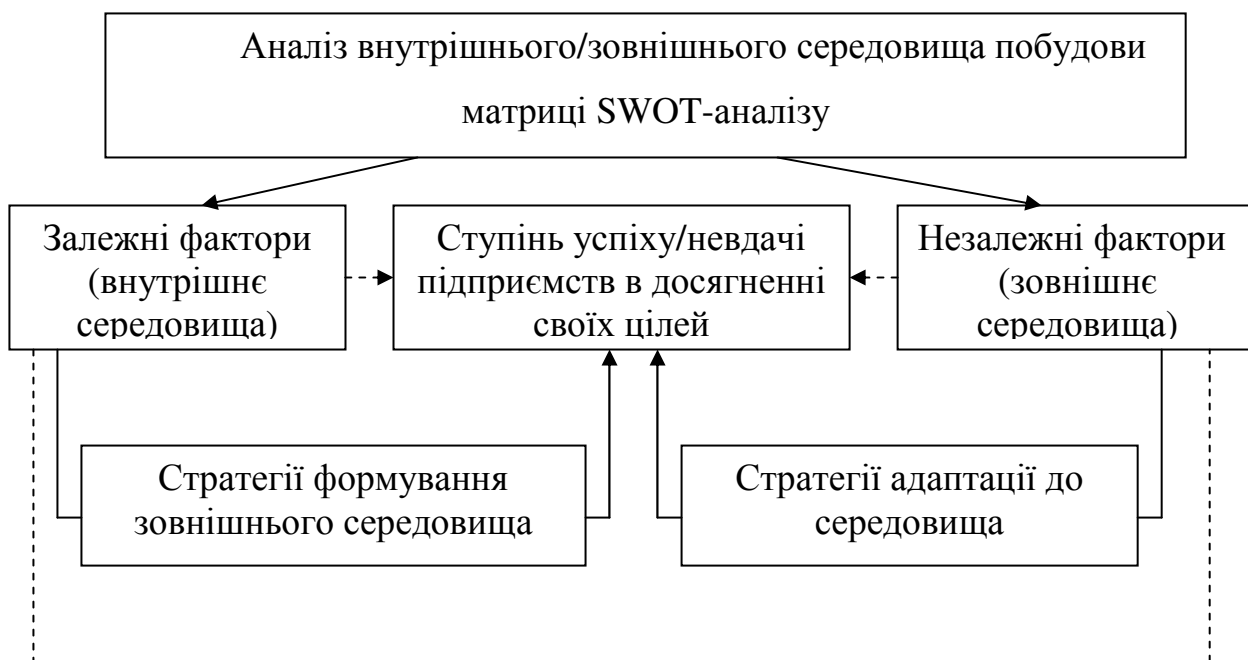
4. Стратегія стабільного функціонування – доцільна до застосування за оптимального рівня прибуткової діяльності підприємства, в основі якої лежить збалансування факторів стратегічного середовища з показниками результатів діяльності за допомогою:

- збалансування витрат операційної та фінансової діяльності;
- оптимізації структури капіталу, яка полягає у збалансованості між дебіторською та кредиторською заборгованостями, збільшення питомої ваги власного капіталу в структурі оборотних коштів;
- формування необхідних грошових потоків для оптимального рівня виробничого потенціалу при залученні інвестицій.

5. Стратегія протидії кризі – основний інструмент впливу на діяльність підприємства при втраті його ринкових позицій у стратегічній площині. Завдання даної стратегії – мінімізація фінансових ризиків, диверсифікація джерел фінансових надходжень, упровадження досягнень науково-технічного прогресу та його фінансова підтримка. Для реалізації цієї стратегії необхідно:

- проводити постійний моніторинг витрат з метою зниження собівартості та контролю за ціновою політикою;
- не допускати неплатоспроможності підприємств;
- забезпечити зростання темпів оборотності активів через відповідні інструменти впливу, такі як дебіторська заборгованість, запаси товарно-матеріальних цінностей, готівка та цінні папери.

На першому етапі розробки стратегічних управлінських рішень підприємства проведемо загальний теоретичний стратегічний аналіз цієї групи підприємств, виділивши фактори впливу внутрішнього і зовнішнього середовищ (додаток К), та побудуємо матрицю SWOT-аналізу. Особливість методу полягає у визначенні стратегічної позиції підприємств на основі якого є виявлені фактори впливу внутрішнього і зовнішнього середовищ. Такий аналіз дає змогу сформуванню загального переліку складових стратегії підприємства з урахуванням її особливостей щодо врахування впливу зовнішнього середовища або адаптації до нього (рис. 0.7).



**Рис. 0.7. Схема врахування залежних і незалежних факторів [157, с.616]**

Застосування матриці SWOT-аналізу дасть змогу сформувати групу показників, що показують сильні або слабкі аспекти діяльності птахівничих підприємств і виокремлюють можливі загрози, що впливатимуть на вибір оптимальної стратегії розвитку в конкурентному середовищі.

Таблиця 0.21

### Матриця SWOT – аналізу птахівничих підприємств

Матриця SWOT-аналізу	МОЖЛИВОСТІ	ЗАГРОЗИ
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Активний процес модернізації технології.</li> <li>– Збільшення частки експорту.</li> <li>– Підвищення платоспроможності підприємства.</li> <li>– Зростання народжуваності населення.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Підвищення цін на комбікорми і закупівлю добового молодняка.</li> <li>– Відсутність шляхів зовнішнього фінансування.</li> <li>– Зменшення обсягів виробництва м'яса птиці і яєць.</li> </ul>
<b>СИЛЬНІ АСПЕКТИ</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Висока зацікавленість керівництва у розвитку підприємства.</li> <li>– Лідерські позиції на ринку.</li> <li>– Фінансова стабільність.</li> <li>– Кваліфікаційний персонал.</li> </ul>	<b>1. Сильні аспекти і можливості</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Розширення асортименту продукції та поліпшення її якості за рахунок нових технологій.</li> <li>– Збільшення продажів за рахунок виробництва продукції, орієнтованої для споживчих груп з різним рівнем доходу (вихід на нові сегменти).</li> <li>– Вихід на іноземний ринок.</li> <li>– Інвестування у нові види продукції.</li> </ul>	<b>2. Сильні аспекти і загрози</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Зниження собівартості виробництва за рахунок використання нових технологій.</li> <li>– Здійснення маркетингових заходів, що наголошували б на високій якості продукції.</li> </ul>
<b>СЛАБКІ АСПЕКТИ</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Незначна заборгованість.</li> <li>– Недостатня сума інвестованого капіталу.</li> <li>– Невисока якість комбікормів, що постачають.</li> <li>– Невисока якість племінного поголів'я птиці.</li> </ul>	<b>3. Слабкі аспекти і можливості</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Великі витрати на нову техніку можуть завадити утриманню позиції на даному ринку.</li> <li>– Виявлення незадоволеного попиту на продукцію та освоєння нових ринків збуту.</li> <li>– Поліпшення умов співпраці з позичальниками комбікормів та добового молодняка.</li> </ul>	<b>4. Слабкі аспекти і загрози</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Конкуренти можуть запропонувати продукцію вищої якості.</li> <li>– Зміцнення своїх позицій на ринку.</li> <li>– Подорожчання комбікормів та добового молодняка і низький рівень обслуговування.</li> <li>– Соціально-економічні проблеми характеру і проблеми із законодавством погіршують систему збуту продукції.</li> </ul>

Джерело: розроблено автором самостійно



Стратегічна мета птахівничих підприємств – висока якість продукції і завоювання провідних позицій на ринку в найближчій перспективі. Для формування повної картини про діяльність птахівничих підприємств проведемо їх загальний SWOT-аналіз у таблиці 0.21 та відобразимо їх основні можливі і загрози, а також сильні і слабкі аспекти. Досліджуючи діяльність підприємства SWOT-методом, виділяємо такі стратегії:

- стратегія «Максі-Максі» показує потенціал сильних аспектів діяльності підприємства для реалізації зовнішніх можливостей;
- стратегія «Максі-Міні» показує потенціал сильних аспектів діяльності підприємства для уникнення зовнішніх загроз;
- стратегія «Міні-Максі» використовує зовнішні можливості для нейтралізації слабких аспектів;
- стратегія «Міні-Міні» дає змогу зменшити вплив слабких аспектів підприємства та нейтралізувати зовнішні загрози.

Обираючи оптимальну стратегію для ефективної діяльності птахівничих підприємств, слід враховувати внутрішні переваги і недоліки та зовнішні можливості. За цими параметрами оцінка ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», ПАТ «Птахофабрика Васильківська» за методикою SWOT-аналізу дала такі результати (табл. 0.22).

Таблиця 0.22

**Оцінка зовнішніх можливостей і загроз ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», ПАТ «Птахофабрика Васильківська»**

Зовнішні можливості				Зовнішні загрози			
Фактори	$M_i$	$P_{mi}$	$M_i P_{mi}$	Фактори	$M_i$	$P_{zi}$	$M_i P_{zi}$
1	2	3	4	5	6	7	8
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»							
Зростання грошових доходів населення	10	0,4	4,0	Зменшення грошових доходів населення	10	0,6	6,0
Вихід на нові ринки птахівничої галузі	7	0,7	4,9	Скорочення ринків збуту	7	0,3	2,1
Ослаблення позицій підприємств конкурентів	5	0,5	2,5	Посилення позицій підприємств конкурентів	5	0,5	2,5
Зниження податкового тиску	7	0,2	1,4	Зростання податкового тиску	7	0,8	5,6
Поява нових селекційних видів птахівництва	6	0,6	3,6	Відсутність нових селекційних видів	6	0,4	2,4
Поява нових технологій у виробництві	4	0,5	2,0	Відсутність у виробництві нових технологій	4	0,5	2,0

Продовження табл. 0.22

Зниження митних бар'єрів	5	0,2	1,0	Зростання митних бар'єрів	5	0,8	4,0
Разом:	44	-	19,4	Разом:	44	-	24,6
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»							
Зростання грошових доходів населення	10	0,7	7,0	Зменшення грошових доходів населення	10	0,3	3,0
Вихід на нові ринки птахівничої галузі	7	0,8	5,6	Скорочення ринків збуту	7	0,2	1,4
Ослаблення позицій підприємств конкурентів	5	0,6	3,0	Посилення позицій конкурентів	5	0,4	2,0
Зниження податкового тиску	7	0,6	4,2	Зростання податкового тиску	7	0,4	2,8
Поява нових селекційних видів птахівництва	6	0,7	4,2	Відсутність нових селекційних видів	6	0,3	1,8
Впровадження у виробництво нових технологій	4	0,5	2,0	Відсутність у виробництві нових технологій	4	0,5	2,0
Зниження митних бар'єрів	5	0,2	1,0	Збільшення митних бар'єрів	5	0,8	4,0
Разом:	44	-	27,0	Разом:	44	-	17,0
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»							
Зростання грошових доходів населення	10	0,4	4,0	Зменшення грошових доходів населення	10	0,6	6,0
Вихід на нові ринки птахівничої галузі	7	0,4	2,8	Скорочення ринків збуту	7	0,6	4,2
Ослаблення позицій підприємств конкурентів	5	0,5	2,5	Посилення позицій підприємств конкурентів	5	0,5	2,5
Зниження податкового тиску	7	0,2	1,4	Зростання податкового тиску	7	0,8	5,6
Поява нових селекційних видів птахів	6	0,6	3,6	Відсутність нових селекційних видів птиці	6	0,4	2,4
Впровадження у виробництво нових технологій	4	0,3	1,2	Відсутність нових технологій у виробництві	4	0,7	2,8
Зниження митних бар'єрів	5	0,2	1,0	Зростання митних бар'єрів	5	0,8	4,0
Разом:	44	-	16,5	Разом:	44	-	27,5

Примітки: умовні позначення:  $M_i$  – можливостей,  $Z_i$  – загроз відповідно,  $i$  – номер фактора.

Джерело: розроблено автором самостійно

Фактору  $n$  присвоюємо оцінку, гранична межа якої дорівнює 10 балів, що буде визначати ступінь його важливості. Аналізуючи взаємозалежності факторів, необхідно дотримуватись умови  $R_{Mi} + P_{Zi} = 1$  ( $R_{Mi}$  – можливості,  $P_{Zi}$  – загрози). Як видно з таблиці 0.22, зовнішні можливості (19,4) підприємства ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» оцінені нижче, ніж загрози (24,6), а для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» зовнішні можливості (16,5) також оцінені

набагато нижче від загрози (27,5). Це означає, що підприємство позиціонуватиме у нижній половині матриці SWOT-аналізу. Дані по ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», засвідчують зростання можливостей (27,0) підприємства більше, ніж загроз (17,0). Це означає, що підприємство позиціонуватиме у верхній половині матриці SWOT-аналізу.

Для формування висновку про вибір ефективної стратегії діяльності птахівничих підприємств необхідно провести порівняльний аналіз її сильних і слабких сторін. Конкурентні можливості підприємства слід визначати порівнянням з однотипними показниками основних конкурентів, або еталонних підприємств з найкращими результатами. При визначенні конкурентних можливостей використовуються найважливіші фактори. Після формування оцінки факторів щодо кожного окремого підприємства, їх слід порівняти з найсильнішим конкурентом. Загальні результати визначаються за формулою [69, с.136]:

$$C_{abc} = \sum_i^n (C_i - \max C_{ij}) \quad (2.15)$$

де  $C_i$  – оцінка  $i$ -того фактора конкурентної сили (слабкості) для підприємства;

$C_{ij}$  – оцінка  $i$ -того фактора конкурентної сили (слабкості) для  $j$ -того конкурента;

$n$  – кількість факторів вибраних для аналізу;

$m$  – кількість конкурентів.

Результати аналізу узагальнено в таблиці 0.23.

Показник абсолютних конкурентних можливостей розраховано як алгебраїчну суму різниць між оцінками досліджуваного підприємства і найвищими оцінками серед конкурентів. Результати щодо ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» порівняно з підприємствами-конкурентами ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», ПАТ «Птахофабрика Васильківська. Рівень конкурентної можливості ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» становить 66 балів, а найвище значення показника – ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» 75 балів, найменше ПАТ «Птахофабрика Васильківська» – 57 балів.

**Визначення звичайної й абсолютної конкурентної сили підприємства**

№ з/п	Фактор	Оцінка (0.....10 балів)			
		$C_{ij1}$	$C_{ij2}$	ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	
				$C_i$	$C_i - \max C_{ij}$
1	Прибутковість	9	5	8	-1
2	Репутація (імідж)	5	6	6	0
3	Продуктивність	10	6	7	-3
4	Продукція	5	7	6	-1
5	Фінансові ресурси	8	5	4	-4
6	Масштаб виробництва	7	4	5	-2
7	Дослідження і впровадження новинок	8	7	7	-1
8	Організація підприємства	9	6	9	0
9	Трудові ресурси	8	5	7	-1
10	Соціальна відповідальність	6	6	7	1
Конкурентна сила		75	57	66	-12

Примітки: умовні позначення:  $*C_{ij1}$  – ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»;  $C_{ij2}$  – ПАТ «Птахофабрика Васильківська».

Джерело: розроблено автором самостійно

Використавши формулу розрахунку, отримуємо абсолютну конкурентну можливість ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» – в (-12) балів. Аналіз даних таблиці показує абсолютну силу конкурентних можливостей для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» і ПАТ «Птахофабрика Васильківська», що становить 8 та -24 балів відповідно. Результати аналізу показують, що лише підприємство ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» має додатне значення абсолютної конкурентної можливості, яка більша від показника найближчого конкурента на 20 балів. Аналізуючи дані ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» і ПАТ «Птахофабрика Васильківська», спостерігаємо зменшення можливостей підприємств порівняно із загрозами, що свідчить про розташування у нижній половині матриці SWOT (додаток П).

Результатами дослідження вказують на те, що підприємствам слід краще використовувати конкурентні можливості для нейтралізації слабких місць діяльності. Дослідження показників та застосування матриці SWOT–аналізу до

діяльності птахівничих підприємств послужило основою для обрання ПАТ «Птахофабрика Васильківська» – стратегії «Міні-Міні», ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» – стратегії «Максі-Міні», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» – стратегії «Міні-Максі».

З метою ідентифікації діяльності птахівничих підприємств та визначення стратегічної позиції застосуємо багатокритеріальний SPACE-аналіз, що дозволить уточнити їх стратегію розвитку, через урахування критеріїв оцінки, а саме: конкурентна здатність підприємства; його фінансова сила; стабільність галузі та привабливість галузі, в якій функціонує підприємство. Критерії оцінки формуємо на результатах експертного оцінювання зовнішнього і внутрішнього середовищ діяльності птахівничих підприємств(додаток П1).

Досліджуючи стратегічні позиції птахівничих підприємств згідно з методикою аналізу кожному критерієві присвоюємо оцінку за п'ятибальною шкалою (від 1 до 5). У таблиці 0.24 подані розрахунки за методомSPACE-аналізу для ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», ПАТ «Птахофабрика Васильківська».

Аналіз стратегічних позицій діяльності (табл.2.24) при використанні методу SPACE-аналізу дає змогу визначити стратегічну спрямованість досліджуваних підприємств (рис. 0.8).

Таблиця 0.24

### Експертна оцінка птахівничих підприємств за факторами SPACE-аналізу

1	Оцінка			Ваг а	Загальна оцінка		
	П1	П2	П3		П1	П2	П3
	2	3	4	5	6	7	8
<b>Фінансова сила підприємства – ФС</b>							
Рентабельність власного капіталу	4-5	5-4	2-3	0,15	0,60-0,75	0,75-0,60	0,30-0,45
Фінансова стійкість підприємства	3-4	5-4	2-1	0,25	0,75-1,00	1,25-1,00	0,50-0,25
Стабільність отримання прибутку	3-2	4-5	3-2	0,10	0,30-0,20	0,40-0,50	0,30-0,20
Платоспроможність підприємства	4-3	5-4	3-1	0,25	1,00-0,75	1,25-1,00	0,75-0,25
Достатній рівень прибутковості	4-3	4-5	4-3	0,15	0,60-0,45	0,60-0,75	0,60-0,45
Підприємницький ризик	3-1	2-4	5-3	0,10	0,30-0,10	0,20-0,40	0,50-0,30
Разом					3,55-3,25	4,45-4,25	2,95-1,90
<b>Конкурентоспроможність підприємства – КП</b>							

Продовження табл. 0.24

1	2	3	4	5	6	7	8
Відносна частка підприємства на ринку	3-2	5-4	1-2	0,15	0,45-0,30	0,75-0,60	0,15-0,30
Рентабельність реалізації продукції	2-1	4-3	2-1	0,20	0,40-0,20	0,80-0,60	0,40-0,20
Логістичні зв'язки підприємств	3-2	5-4	3-1	0,25	0,75-0,50	1,25-1,00	0,75-0,25
Відгуки споживачів	4-3	5-4	4-2	0,15	0,60-0,45	0,75-0,60	0,60-0,30
Розширення ринків збуту	3-4	4-5	1-2	0,10	0,30-0,40	0,40-0,50	0,10-0,20
Виробництво нових видів продуктів	3-4	4-5	1-2	0,15	0,45-0,60	0,60-0,75	0,15-0,30
Разом					2,95-2,45	4,55-4,05	2,15-1,55
Привабливість галузі – ПС							
Обсяг і структура виробництва	4-3	5-4	3-1	0,10	0,40-0,30	0,50-0,40	0,30-0,10
Конкурентноспроможність підприємств	3-4	3-5	3-2	0,15	0,45-0,60	0,45-0,75	0,45-0,30
Стадія життєвого циклу підприємства	1-3	5-4	2-1	0,20	0,20-0,60	0,50-0,80	0,40-0,20
Рівень впровадження інновацій	2-4	4-5	2-3	0,20	0,40-0,80	0,80-1,00	0,40-0,60
Вихід на нові сегменти ринку	3-4	4-5	2-1	0,25	0,75-1,00	1,00-1,25	0,50-0,25
Ступінь залежності від зовнішнього середовища	2-4	1-3	3-5	0,10	0,20-0,40	0,10-0,30	0,30-0,50
Разом					2,40-3,70	3,35-4,50	2,35-1,95
Стабільність галузі – СТ							
Поява нових конкурентів	4-3	1-2	5-3	0,10	0,40-0,30	0,10-0,20	0,50-0,30
Рівень інфляції та фіскального навантаження	1-2	2-3	4-5	0,10	0,10-0,20	0,20-0,30	0,40-0,50
Ступінь впливу імпортованої продукції на стабільність галузі	2-4	3-5	1-2	0,20	0,40-0,80	0,60-1,00	0,20-0,40
Потенційні ризики зниження попиту на продукцію	2-4	1-2	3-5	0,25	0,50-1,00	0,25-0,50	0,75-1,25
Модернізація виробничого обладнання та технологічних процесів	4-5	5-4	1-2	0,15	0,60-0,75	0,75-0,60	0,15-0,30
Маркетингові можливості у діяльності птахівничих підприємств	3-4	5-4	1-2	0,20	0,60-0,80	1,00-0,80	0,20-0,40
Разом					2,60-3,85	2,90-3,40	2,20-3,15

Примітки: умовні позначення: П1 – ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»; П2 – ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»; П3 – ПАТ «Птахофабрика Васильківська».

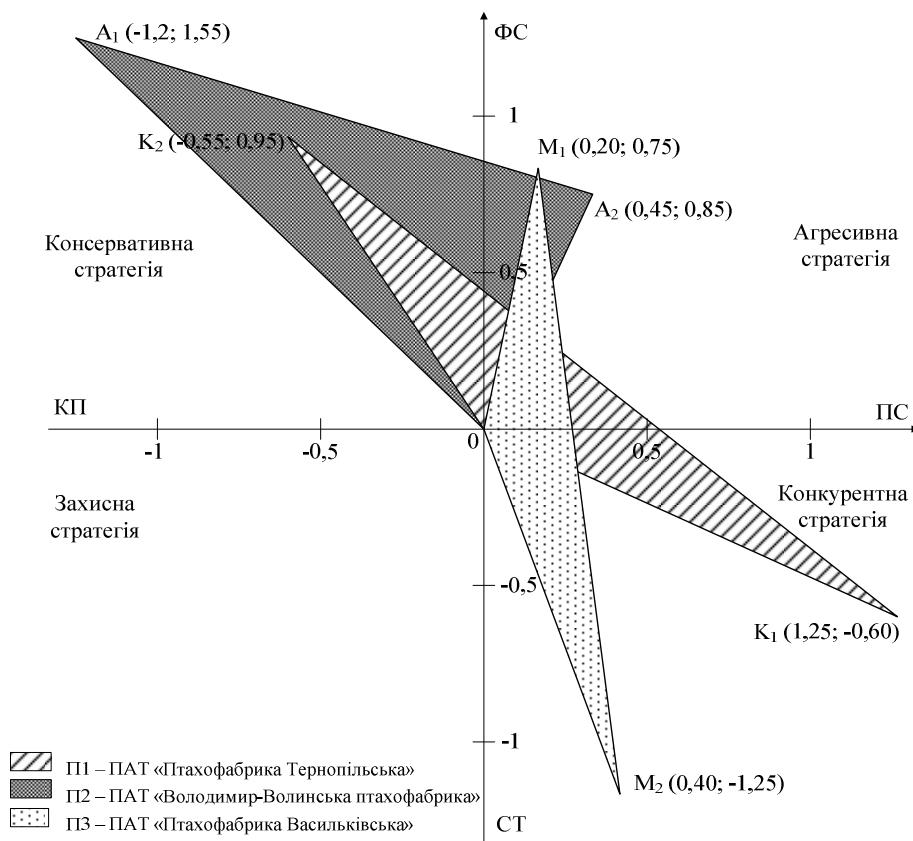
Джерело: розроблено автором самостійно

**Результативні показники діяльності птахівничих підприємств за SPACE-методом**

	СТ	КП	ФС	ПС
П1	2,60-3,85	2,95-2,45	3,55-3,25	2,40-3,70
П2	2,90-3,40	4,55-4,05	4,45-4,25	3,35-4,50
П3	2,20-3,15	2,15-1,55	2,95-1,90	2,35-1,95

Джерело: розроблено автором самостійно

З метою визначення діапазону рекомендованих стратегій побудуємо трикутник. Вершинами даного трикутника будуть початок координат та точки  $[x_1, x_2] = [ПС_1, ПС_2] - [КП_1, КП_2]$  і  $[y_1, y_2] = [ФС_1, ФС_2] - [СТ_1, СТ_2]$ .



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 0.8. Позичіонування стратегій птахівничих підприємств за методом SPACE-аналізу**

Застосовуючи SPACE-аналіз при побудові рекомендованої стратегії діяльності, отримані результати позначаємо на прямокутній системі координат, а на осі x і y відображаємо відповідні групи критеріїв. За результатами аналізу підприємству ПАТ «Тернопільська птахофабрика» рекомендовано дотримуватися конкурентної та консервативної стратегії (збільшувати обсяги виробництва, освоювати нові ринки збуту, знаходити нових партнерів, дистриб'юторів та клієнтів). ПАТ «Птахофабриці Васильківська» рекомендовано застосовувати агресивну й конкурентну стратегії. Аналіз діяльності ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» показує, що найвищу оцінку має критерій групи «фінансова сила», трикутник якої знаходиться в квадраті агресивної та консервативної стратегічної зони (табл. 0.26) .

Таблиця 0.26

**Рекомендовані стратегії діяльності досліджуваних підприємств**

Назва підприємства	Стратегічні рекомендації SWOT-аналізу	Стратегічні рекомендації SPACE -аналізу
ПАТ «Тернопільська птахофабрика»	Підприємство повинно звернути увагу на стримування наступу конкурентів і розробці стратегічних напрямків розвитку для нейтралізації зовнішніх загроз.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- необхідно розвивати продуктивний портфель з подальшим розширенням ринку збуту;</li> <li>- удосконалювати власну систему дистрибуції;</li> <li>- з метою забезпечення стратегічних переваг необхідно збільшити масштаби виробництва;</li> <li>- організація нових виробництв, що збігаються з основним профілем підприємства</li> </ul>
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	Підприємству доцільно посилити конкурентні позиції у галузі та знешкодити неперспективні напрямки розвитку, сконцентрувавшись на підвищенні конкурентоспроможності продукції	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збільшення частки на ринку реалізації аналогічної в порівнянні з головними конкурентами;</li> <li>- просування власної продукції на ринках у нових географічних районах;</li> <li>- випуск модифікованої продукції та товарів-замінників з метою збільшення обсягів реалізації;</li> <li>- контроль, захоплення, або злиття із підприємствами-конкурентами;</li> </ul>
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	Підприємству рекомендовано перепрофілюватись та реінвестувати власні кошти у більш перспективний вид продукції.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- з метою збільшення прибутковості підприємства пропонується перегрупування виробництв, наслідком якого стане скорочення витрат;</li> <li>- розширювати ринки збуту власної продукції;</li> <li>- підвищувати рівень кваліфікації персоналу досліджуваного підприємства;</li> <li>- вдосконалювати і швидко оновлювати технології ведення виробництва.</li> </ul>

Джерело: розроблено автором самостійно



У процесі аналізу діяльності птахівничих підприємств визначено стратегічну спрямованість, яка включає наступні аспекти: послідовність та узгодженість діяльності птахівничого підприємства з її основною стратегією; збалансованість та узгодженість стратегічних цілей досліджуваних підприємств; визначення системи критеріїв поточної ситуації на підприємстві та вибір індикаторів-орієнтирів, що будуть показувати віддаленість підприємства від стратегічного пріоритету та побудову стратегії розвитку для кожного окремого напрямку бізнесу. Окрім цього, встановлено, що загальною стратегією розвитку птахівничих підприємств є стратегія лідерства, яка передбачає впровадження нових товарів, розширення ринків збуту та формування стратегічних орієнтирів розвитку.

Сучасний етап розвитку економіки України потребує нового підходу до управління підприємством, розроблення стратегії, для забезпечення конкурентних переваг протягом довготермінового періоду:

1. Фінансовий результат позиціонується як об'єкт стратегічного дослідження, здійсненого у модифікованому варіанті, що передбачає доповнення традиційної методики додатковими показниками, які дадуть змогу адекватно оцінити діяльність досліджуваного підприємства. Абсолютний показник фінансового результату проаналізовано за допомогою кореляційно-регресійного методу дослідження, з їх допомогою визначено стратегічну спрямованість, ступеня і частки впливу окремих факторів на зміну прибутку. Враховуючи вплив внутрішніх факторів на динаміку показників рентабельності, обґрунтовано необхідність застосування методу «DuPont», який рекомендовано використовувати для аналізу ефективності діяльності підприємства. Запропоновані додаткові фінансові показники будуть різносторонньо характеризувати фінансові результати діяльності птахівничих підприємств. Застосовуючи розширену інформацію для дослідження результатів діяльності визначає їх основні недоліки, що дасть змогу робити висновки про фінансову спроможність підприємства.

2. Запропоновано автором методичний підхід до стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств, який визначає групу показників внутрішнього і зовнішнього середовищ. До групи показників внутрішнього середовища належать показники: результативності фінансово-господарської діяльності підприємств, оцінки стратегічного потенціалу,

ефективності використання фінансових ресурсів, ефективності виробничої діяльності і інші факторів впливу на результати діяльність підприємств. На основі проведених досліджень нами виявлено такі найбільш вагомні показники зовнішнього середовища, а саме: показник постачання сировини і кормів, показник рівня ринкової активності конкурентів, показник купівельної спроможності, показник конкурентоспроможності та інші показники впливу. У результаті реалізації даного підходу нами було запропоновано інтегральний показник стратегічного аналізу, який враховує фактори впливу зовнішнього і внутрішнього середовищ та на основі якого було сформовано рейтинг підприємств у ринковому середовищі.

3. Стратегічний аналіз результатів діяльності птахівничих підприємств проведемо із застосуванням багаторівневої мультикритеріальної математичної моделі та мови програмування C++ Builder 6.0. В процесі аналізу визначено, що у 2013 році лідерами у конкурентному середовищі серед досліджуваних підприємств є ПАТ «Полтавська птахофабрика», ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ТОВ «Птахофабрика «Волочиська», а аутсайдерами – ПАТ «Птахофабрика Васильківська» та ПАТ «Отрадівська птахофабрика». Основною причиною зміни своїх рейтингових позицій є неврахування впливу зовнішнього середовища та не правильна адаптація до його змін. Неоднозначність позицій досліджуваних підприємств у рейтинговій таблиці пов'язана зі зміною ваги впливу зовнішніх факторів та не врахуванням їх при розробці стратегії розвитку.

4. Результати стратегічного аналізу формують аналітичну базу для визначення оптимальної стратегії розвитку птахівничих підприємств, що є передумовою формування лідируючих позицій у конкурентному середовищі. Застосування комплексного аналізу результатів діяльності досліджуваних підприємств за методиками SWOT- та SPACE -аналізу на базі ПАТ «Тернопільська птахофабрика», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», ПАТ «Птахофабрика Васильківська» визначив рекомендовані стратегії їх розвитку. Впровадження запропонованих стратегій у практичну діяльність птахівничих підприємств дозволить підвищити їх ефективність та забезпечить конкурентні переваги в сучасних умовах господарювання.

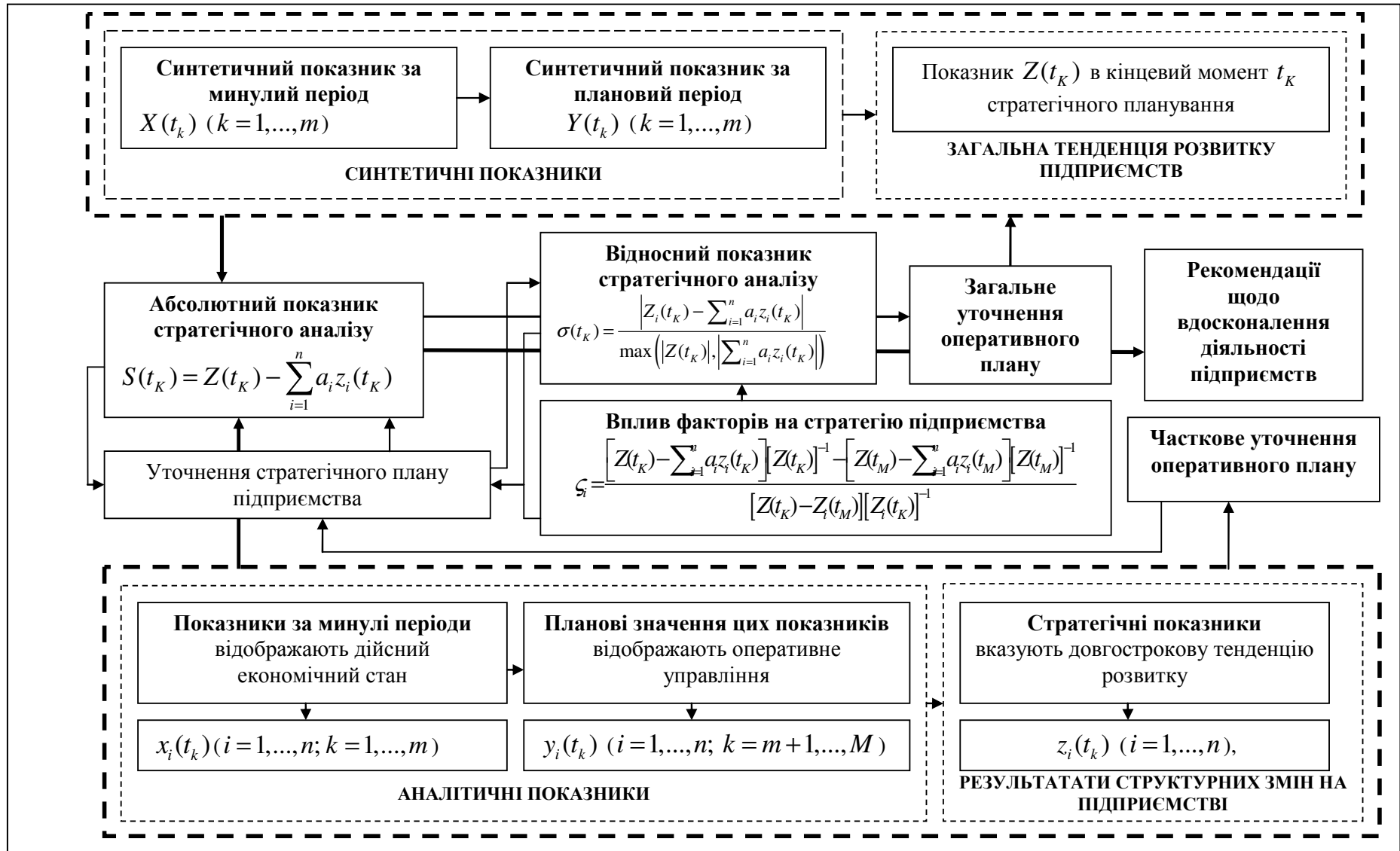
### РОЗДІЛ 3. РЕАЛІЗАЦІЯ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Удосконалення методів моделювання стратегічного аналізу результатів діяльності підприємства

В умовах нестабільності господарювання підприємства повинні чітко позиціонувати своє становище в майбутньому, щоб реагувати на зміни зовнішнього та внутрішнього середовищ. Стратегічний аналіз у цьому контексті слід розглядати як основний інструмент, на засадах якого уможлиблюється формування стратегії розвитку діяльності птахівничих підприємств у перспективі.

В розділі 1 дослідження описано порядок вирахування показників стратегічного аналізу результатів діяльності підприємств на базі: вирахування планових і прогнозних значень аналітичних та синтетичних показників діяльності підприємства, їхнього зіставлення зі значеннями цих же показників, вирахованих з допомогою лінійних багатофакторних моделей (рис. 3.1). Слід наголосити, що ці методи адекватно відображають діяльність підприємства й стратегічну тенденцію його розвитку. Проте, різноманіття способів обчислень ускладнює їх практичне використання під час аналізу діяльності окремих підприємств. Окрім того, суттєвим недоліком застосування названих методів є абстрагування від впливу інших факторів. Об'єктивним шляхом їх вдосконалення є розробка методів стратегічного аналізу.

Розглянемо методи вирахування прогнозних значень аналітичних показників  $z_i(t_k)$ . Запропоновано такі чотири методи вирахування  $z_i(t_k)$ : на основі лінійної екстраполяції (1.11) реальних  $x_i(t_k)$  і планових  $y_i(t_k)$  значень аналітичних показників з допомогою (1.15); позначимо ці стратегічні планові значення  $z_i^1(t_k)$  ( $i = 1, \dots, n$ ).



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 3.1. Розрахунок результуючого показника діяльності птахівничих підприємств**

Другий метод вирахування  $z_i(t_K)$  ґрунтується лише на реальних значеннях аналітичних показників  $x_i(t_k)$  за допомогою (1.16); позначимо ці стратегічні планові значення  $z_i^2(t_k)$  ( $i = 1, \dots, n$ ). Третій метод вирахування  $z_i(t_K)$  залежить лише від планових аналітичних показників  $y_i(t_k)$ ; позначимо стратегічні планові значення, вираховані за цим методом  $z_i^3(t_k)$  ( $i = 1, \dots, n$ ). Четвертий метод вирахування  $z_i(t_K)$  ґрунтується на експертному аналізі; позначимо стратегічні планові значення, вираховані за цим методом  $z_i^4(t_k)$  ( $i = 1, \dots, n$ ).

Отже, для визначення стратегічних планових значень аналітичних показників  $z_i^p(t_K)$  ( $i = 1, \dots, n$ ) в момент часу  $t_K$  запропоновано чотири методи  $p = 1, \dots, 4$ . Стислий перелік цих методів подано в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Перелік методів вирахування стратегічних планових значень аналітичних показників**

№ методу	Позначення	Назва методу	Застосовані дані
1	2	3	4
1	$z_i^1(t_K)$ $i = 1, \dots, n$	На основі реальних і прогнозних значень аналітичних показників	$x_i(t_k)$ $i = 1, \dots, n; k = 1, \dots, m$ $y_i(t_k)$ $i = 1, \dots, n; k = m + 1, \dots, M$
2	$z_i^2(t_K)$ $i = 1, \dots, n$	На основі реальних значень аналітичних показників	$x_i(t_k)$ $i = 1, \dots, n; k = 1, \dots, m$
3	$z_i^3(t_K)$ $i = 1, \dots, n$	На основі планових значень аналітичних показників	$y_i(t_k)$ $i = 1, \dots, n; k = m + 1, \dots, M$
4	$z_i^4(t_K)$ $i = 1, \dots, n$	На основі експертного аналізу	$x_i(t_k)$ $i = 1, \dots, n; k = 1, \dots, m$ $y_i(t_k)$ $i = 1, \dots, n; k = m + 1, \dots, M$

Джерело: розроблено автором самостійно

Розглянемо методи вирахування стратегічних планових значень синтетичного показника  $Z(t_K)$ . Запропоновано такі чотири методи його вирахування. Перший метод – на основі лінійної екстраполяції (1.12) реальних  $X(t_k)$  ( $k = 1, \dots, m$ ) і планових  $Y(t_k)$  ( $k = m + 1, \dots, M$ ) значень синтетичного показника з допомогою модифікованої (1.15); позначимо ці стратегічні планові

значення  $Z^1(t_k)$ . Другий метод вирахування  $Z(t_k)$  ґрунтується лише на реальних значеннях синтетичного показника  $X(t_k)$  ( $k=1, \dots, m$ ) з допомогою модифікованої (1.16); позначимо стратегічні планові значення, вираховуються за цим методом  $Z^2(t_k)$ . Третій метод вираховується  $Z(t_k)$  ґрунтується лише на планових значеннях синтетичного показника  $Y(t_k)$  ( $k=m+1, \dots, M$ ); позначимо стратегічні планові значення синтетичного показника, вираховані за цим методом,  $Z^3(t_k)$ . Четвертий метод вирахування  $Z(t_k)$  ґрунтується на експертному аналізі; позначимо стратегічні планові значення синтетичного показника, визначимо за цим методом,  $Z^4(t_k)$ . Отже, для визначення стратегічних планових значень синтетичного показника  $Z^q(t_k)$  в момент часу  $t_k$  запропоновано чотири методи  $q=1, \dots, 4$ . Синтетичний перелік цих методів подано в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Перелік методів вирахування стратегічних планових значень синтетичного показника**

№ методу	Позначення	Назва методу	Застосовані дані
1	$Z_i^1(t_k)$	На основі реальних і прогнозованих значень синтетичних показників	$X(t_k)$ ( $k=1, \dots, m$ ) $Y(t_k)$ ( $k=m+1, \dots, M$ )
2	$Z_i^2(t_k)$	На основі реальних значень синтетичних показників	$X(t_k)$ ( $k=1, \dots, m$ )
3	$Z_i^3(t_k)$	На основі планових значень синтетичних показників	$Y(t_k)$ ( $k=m+1, \dots, M$ )
4	$Z^4(t_k)$	На основі експертного аналізу	$X(t_k)$ ( $k=1, \dots, m$ ) $Y(t_k)$ ( $k=m+1, \dots, M$ )

Джерело: розроблено автором самостійно

В пункті 1.3 описано метод врахування коефіцієнтів лінійної багатофакторної моделі (1.7) з допомогою розв'язання індефікаційних рівнянь (1.9) або (1.10). Розглянемо три методи вирахування параметрів цієї лінійної багатофакторної моделі. Якщо до уваги взято залежність синтетичного показника  $Z(t)$  від реальних значень аналітичних показників  $x_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n; t \in [t_1, t_m]$ ) і від їхніх планових значень  $y_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n; t \in [t_m, t_M]$ ), тоді коефіцієнти лінійної багатофакторної моделі необхідно визначити за (1.9). Модельні значення синтетичного показника,

знайденого цим методом, позначимо  $Z_1(t)$ . Стратегічне прогнозне значення цього показника  $Z^1(t_k)$  знаходимо через відповідні значення аналітичних показників  $z_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n$ ) за (1.7).

Якщо до уваги взято залежність синтетичного показника  $Z(t)$  лише від реальних значень аналітичних показників  $x_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n; k=1, \dots, m$ ), тоді коефіцієнти лінійної багатофакторної моделі необхідно визначити за (1.10). Модельні значення синтетичного показника, знайдено цим методом, позначимо  $Z_2(t)$ . Стратегічне прогнозне значення цього показника  $Z_2(t)$  знаходимо через відповідні прогнозні значення аналітичних показників  $z_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n$ ) за (1.7).

Під час аналізу діяльності підприємства також важливо брати до уваги вплив планових значень аналітичних показників  $y_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n; k=m+1, \dots, M$ ) на стратегічне прогнозне значення синтетичного показника  $Z(t)$ . Цей вплив описують параметри моделі (1.7), (1.9), в якій відкинуто доданки з  $x_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n$ ). Позначимо модельне значення синтетичного показника, знайденого через планові значення аналітичних показників  $y_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n; k=m+1, \dots, M$ ), символом  $Z_3(t)$ . Стратегічне прогнозне значення цього показника  $Z_3(t)$  знаходимо через відповідні значення аналітичних показників  $z_i(t_k)$  ( $i=1, \dots, n$ ) за (1.7).

Отже, для визначеного модельних стратегічних значень синтетичного показника  $Z_l(t_k)$  в момент часу  $t_k$  запропоновано три методи  $l=1, 2, 3$ . Стислий опис цих методів в таблиці 3.3.

За допомогою запропонованих трьох методів розроблення лінійних багатофакторних моделей визначено такі стратегічні прогнозні значення синтетичних показників  $Z_l^p(t_k)$  ( $p=1, \dots, 4; l=1, 2, 3$ ). З іншого боку стратегічні прогнозні значення синтетичних показників  $Z^q(t_k)$  ( $q=1, \dots, 4$ ) визначено за допомогою прогнозування стратегічних планових значень синтетичного показника. Для стратегічного аналізу необхідно зіставити показники, вираховані цими двома шляхами. Тобто, зіставити показник  $Z_l^p(t_k)$  з показником  $Z^q(t_k)$  ( $p, q=1, \dots, 4; l=1, 2, 3$ ). Показник  $Z_l^p(t_k)$  вирахований  $p$ -тим методом екстраполяції й  $l$ -им методом розроблення лінійної багатофакторної моделі. Показник  $Z^q$  вирахований іншим шляхом – за допомогою  $q$ -того методу прогнозування. Зіставлення показників  $Z_l^p(t_k)$  і  $Z^q(t_k)$  ( $p, q=1, \dots, 4; l=1, 2, 3$ ) дає

змогу зробити висновки про тенденцію розвитку підприємства; оперативне прогнозування на ньому збігається із стратегією управління підприємства.

Таблиця 3.3

**Перелік методів врахування модельних стратегічних планових значень синтетичного показника**

Метод	Позначення	Назва методу	Застосовані дані
1	$Z_1(t_k)$	На основі реальних і прогнозних значень аналітичних показників і таких самих значень синтетичного показника	$X(t_k)$ $x_i(t_k), i = 1, \dots, n; k = 1, \dots, m$ $Y(t_k)$ $y_i(t_k), i = 1, \dots, n; k = m + 1, \dots, M$
2	$Z_2(t_k)$	На основі реальних значень аналітичних показників і реальних значень синтетичного показника	$x_i(t_k), i = 1, \dots, n$ $X(t_k), k = 1, \dots, m$ $y_i(t_k), i = 1, \dots, n$ $Y(t_k), k = m + 1, \dots, M$
3	$Z_3(t_k)$	На основі планових значень аналітичних показників і планових значень синтетичного показника	$y_i(t_k), i = 1, \dots, n$ $Y(t_k), k = m + 1, \dots, M$

\*  $z_i(t_k)$  – стратегічних планових значень синтетичного показника

$x_i(t_k)$  – відображають минулу діяльність підприємства; описують його справжній економічний стан;

$y_i(t_k)$  – описують оперативне управління, вони вказують короткотермінову тенденцію розвитку підприємства.

Джерело: розроблено автором самостійно

За показниками  $Z_l^p(t_k)$ ,  $Z^q(t_k)$  ( $p, q = 1, \dots, 4; l = 1, 2, 3$ ) визначено абсолютні показники стратегічного аналізу. З поданого вище обґрунтування випливає, що результуючий показник діяльності підприємства набуває вигляду.

$$S_l^{pq}(t_k) = Z^q(t_k) - Z_l^p(t_k), \quad (3.7)$$

де  $p, q = 1, \dots, 4; l = 1, 2, 3$ .

Показник заданий формулою (3.7), має значення близьке до нуля, якщо оперативні плани роботи підприємства збігаються зі стратегічним планом. Інакше цей показник набуває необмежених додатних або від'ємних значень. Це ускладнює виконання окремих практичних завдань щодо стратегічного аналізу діяльності підприємства. Тому доцільно ввести відносні показники аналізу. Таке співвідношення:



$$\delta_l^{p,q}(t_k) = \frac{|Z^q(t_k) - Z_l^p(t_k)|}{\max(|Z^q(t_k)|, |Z_l^p(t_k)|)}, \quad (3.8)$$

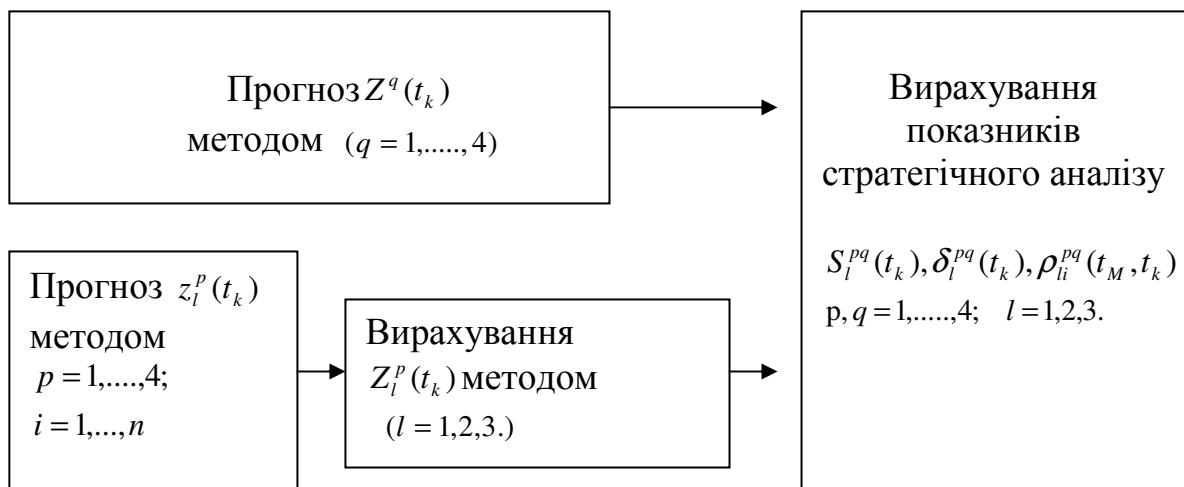
де  $p, q = 1, \dots, 4; l = 1, 2, 3$ .

Вплив окремих факторів описує показник, який визначено за формулою (3.9):

$$\rho_{li}^{pq} = \frac{[Z^q(t_k) - Z_l^p(t_k)] / Z^q(t_k) - [Z^q(t_M) - Z_l^p(t_k)] / Z^q(t_k)}{[z_i^p(t_k) - z_i^p(t_M)] / z_i(t_k)}, \quad (3.9)$$

де:  $p, q = 1, \dots, 4; l = 1, 2, 3, i = 1, \dots, n$ .

Формули (3.8)-(3.9) описують порядок вирахування результуючого показника аналізу діяльності підприємств. Загальна кількість значень показників, вирахованих за цими формулами, дорівнює  $4*4*3=48$  значень. Проте, не всі ці показники є однаково ефективними для практичного застосування. Тому розглянемо якими методами вираховувати показники (3.8) – (3.9), щоб отримати змістовні вислови щодо стратегії розвитку підприємства (рис. 3.2).



$z_i(t_k)$  – стратегічних планових значень синтетичного показника;

$x_i(t_k)$  – відображають минулу діяльність підприємства, описують його істинний економічний стан;

$y_i(t_k)$  – описують оперативне управління, вказують короткотермінову тенденцію розвитку підприємства;

$S_l^{pq}$  – абсолютні показники стратегічного аналізу;

$\delta_l^{p,q}$  – відносні показники стратегічного аналізу;

$\rho_{li}^{pq}$  – описує вплив окремих факторів на результуючий показник.

Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 3.2. Схема послідовності обчислень результуючого показника діяльності з допомогою всіх запропонованих методів**

На рисунку 3.2 показано послідовність обчислень показників стану розвитку різними методами. Отже, для дослідження стратегії розвитку підприємства за наявними і плановими тенденціями запропоновано відповідний метод із трьома способами вирахування показників  $S_1^{11}, S_2^{22}, S_3^{33}, \delta_1^{11}, \delta_2^{22}, \delta_3^{33}, \rho_1^{11}, \rho_2^{22}, \rho_3^{33}$ . Ці показники розкривають тенденцію стратегічного розвитку підприємства за реальними і плановими значеннями  $(S_1^{11}, \delta_1^{11}, \rho_1^{11})$ ; за реальними значенням (без планових)  $(S_2^{22}, \delta_2^{22}, \rho_2^{22})$ ; за плановим значенням  $(S_3^{33}, \delta_3^{33}, \rho_3^{33})$ . Отже, перший метод аналізу результуючого показника діяльності підприємства полягає у дослідженні існуючих і планових тенденцій його розвитку (Додаток Л).

Другий метод аналізу результуючого показника діяльності підприємства полягає у дослідженні впливу оперативного планування на стратегію його розвитку. Доцільно визначити  $Z^q$  лише на основі реальних значень ( $q=2$ ), а  $Z_i^p$  визначити на основі реальних і планових значень ( $p=1; l=1$ ). Або навпаки, – визначити  $Z^q$  на основі реальних і планових значень ( $q=1$ ), а  $Z_i^p$  визначити на основі лише реальних значень ( $p=2; l=2$ ). З метою дослідження стратегії розвитку підприємства запропоновано метод з двома способами вирахування показників  $S_1^{22}, S_2^{11}, \sigma_1^{22}, \sigma_2^{11}, \xi_{1i}^{22}, \xi_{2i}^{11}$ . Ці показники розкривають тенденцію впливу оперативного планування та стратегію підприємства. Показники  $S_1^{22}, \sigma_1^{22}, \xi_{1i}^{22}$  описують вплив оперативного планування, яке виражено значеннями аналітичних показників діяльності підприємства, на стратегію його розвитку. Показники  $S_2^{11}, \sigma_2^{11}, \xi_{2i}^{11}$  описують вплив оперативного планування синтетичних показників діяльності підприємства на стратегічну тенденцію його розвитку.

Третій метод аналізу результуючого показника діяльності підприємства полягає у дослідженні того, наскільки стратегічне планування на основі експертних рішень збігається з прогнозними тенденціями розвитку підприємства. За таких умов синтетичний показник діяльності підприємства у довготерміновій перспективі  $Z^4$  доцільно виразити на основі експертного аналізу, а аналітичні показники  $z_i^q$  ( $i=1, \dots, n$ ) визначити на основі планових значень відповідних величин (метод  $q=3$ ) і вираховувати модельне значення

синтетичного показника  $Z_l^p$  з допомогою методу  $p=2$ ,  $l=2$  (на основі лінійної багатофакторної моделі, ідентифікованої лише за реальними даними). Також синтетичний показник діяльності підприємства  $Z^q$  доцільно виразити на основі методу  $q=2$  (лише за реальними даними), а аналітичні показники визначити з допомогою експертного аналізу  $p=4$ . Отже, для дослідження експертних рекомендацій щодо стратегії розвитку підприємства запропоновано відповідний метод з двома способами вираження показників  $S_4^2$ ,  $S_2^4$ ,  $\sigma_4^2$ ,  $\sigma_2^4$ ,  $\xi_{4i}^2$ ,  $\xi_{2i}^4$ , ( $i=1, \dots, n$ ), які показують, наскільки тенденція розвитку підприємства збігається з стратегічними планами, виробленими на основі експертного аналізу. Показники  $S_4^2$ ,  $\sigma_4^2$ ,  $\xi_{4i}^2$  ( $i=1, \dots, n$ ) описують наскільки стратегічне планування структури витрат підприємства збігається з тенденцією його довготермінового розвитку, а показники  $S_2^4$ ,  $\sigma_2^4$ ,  $\xi_{2i}^4$  ( $i=1, \dots, n$ ) – наскільки стратегічне планування розвитку підприємства збігається з прогнозними змінами структури його ресурсів.

Застосування розроблених методів результуючого показника діяльності на практиці використовуємо для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», ПАТ «Васильківська птахофабрика», ПАТ «Тернопільська птахофабрика». Оскільки, доведено, що найбільш впливовими на діяльність птахівничих підприємств в процесі аналізу є внутрішні фактори, то розвиток стратегії підприємства будемо аналізувати на їх основі, тобто, нами відділено б найвагоміших аналітичних показників, а саме: валовий прибуток, операційні витрати, адміністративні витрати, чистий дохід від реалізації, витрати на збут та собівартість реалізованої продукції. Дослідження стратегії розвитку птахівничими підприємствами проводимо розрахунками результуючого показника діяльності за трьома досліджуваними підприємствами на основі відомих даних про їхню діяльність упродовж 2006–2012 років та прогнозних значень відповідних показників на 2013–2015 роки, які наведені у таблицях 3.4, 3.5, 3.6.

Таблиця 3.4

**Аналітичні показники діяльності підприємства ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» (тис. грн.)**

Рік	Валовий прибуток	Операційні витрати	Адміністративні витрати	Чистий дохід від реалізації	Витрати на збут	Собівартість реалізованої продукції	
2006	18169.600	60193.100	1762.800	63510.300	1756.400	45340.700	Реальні значення
2007	21145.000	117005.900	2848.500	99828.400	3163.700	78683.400	
2008	42873.000	345592.000	5293.000	179570.000	5675.000	136697.000	
2009	56678.000	536672.000	5922.000	262995.000	10589.000	206317.000	
2010	56780.000	418292.000	8292.000	323853.000	12147.000	267073.000	
2011	63389.943	462594.646	9111.337	346758.591	13593.414	298432.330	
2012	61382.193	450122.623	8964.773	353953.380	13205.969	294373.403	План
2013	47531.696	372822.394	5869.881	197148.273	6142.977	146701.355	
2014	60318.816	576094.444	6459.673	287676.682	11575.820	227282.734	
2015	61853.503	447966.612	8891.595	350195.498	13328.702	286116.686	

Джерело: розроблено автором самостійно

Таблиця 3.5

**Аналітичні показники діяльності підприємства ПАТ «Васильківська птахофабрика» (тис. грн.)**

Рік	Валовий прибуток	Операційні витрати	Адміністративні витрати	Чистий дохід від реалізації	Витрати на збут	Собівартість реалізованої продукції	
2006	1216.000	2799.000	340.000	3440.000	6.000	2224.000	Реальні значення
2007	801.000	4567.000	711.000	5227.000	17.000	4426.000	
2008	3817.000	8727.000	1287.000	12842.000	1.000	9025.000	
2009	2790.000	13158.000	617.000	19116.000	0.900	16326.000	
2010	94.000	15833.000	817.000	16483.000	0.800	16389.000	
2011	103.302	16840.927	872.101	17916.866	0.866	17778.415	
2012	103.581	17285.592	903.741	17625.955	0.887	18133.522	План
2013	3210.309	14907.562	705.574	20865.357	1.020	18844.949	
2014	102.152	17933.977	948.173	18923.547	0.908	18346.401	
2015	105.163	17567.452	940.491	19120.601	0.916	18731.051	

Джерело: розроблено автором самостійно

Таблиця 3.6

**Аналітичні показники діяльності підприємства ПАТ» Тернопільська  
птахофабрика» (тис. грн.)**

Рік	Валовий прибуток	Операційні витрати	Адміні- стративні витрати	Чистий дохід від реалізації	Витрати на збут	Собівартість реалізованої продукції	
2006	-651.000	22377.000	1450.000	19035.000	1096.000	19686.000	Реальні значення
2007	-805.000	23922.900	1220.000	20560.000	1103.000	21365.000	
2008	4260.000	34421.000	1491.000	35044.000	1494.000	30784.000	
2009	4079.000	24611.000	1436.000	24783.000	1116.000	20704.000	
2010	4344.000	29614.000	1449.000	28170.000	3190.000	23826.000	
2011	4678.913	31561.913	1545.423	30985.598	3439.060	26402.339	
2012	4671.344	32279.220	1581.156	30021.238	3456.072	25802.129	
2013	4539.874	37115.487	1640.009	38436.390	1585.495	34121.691	План
2014	4490.016	25993.463	1537.671	26826.955	1209.845	22913.551	
2015	4811.702	32755.172	1566.817	31118.831	3397.356	25375.522	

Джерело: розроблено автором самостійно

Таблиця 3.7

**Синтетичні показники діяльності птахівницьких підприємств (тис. грн.)**

Рік	Дохід від реалізації продукції			Значення
	ПАТ «Володимир- Волинська птахофабрика»	ПАТ «Васильківська птахофабрика»	ПАТ «Тернопільська птахофабрика»	
2006	76212.400	4128.000	22842.000	Реальні
2007	120398.700	6273.000	24672.000	
2008	215484.000	15410.000	42053.000	
2009	312624.000	22939.000	29739.000	
2010	385363.000	19780.000	33804.000	
2011	418306.713	21521.243	36280.376	
2012	427699.210	21907.051	37798.536	
2013	231713.917	26505.781	44691.013	Планові
2014	348617.168	21621.224	32208.985	
2015	419848.935	22701.743	36254.504	
2017	323102.059	16158.042	26863.905	Експертні

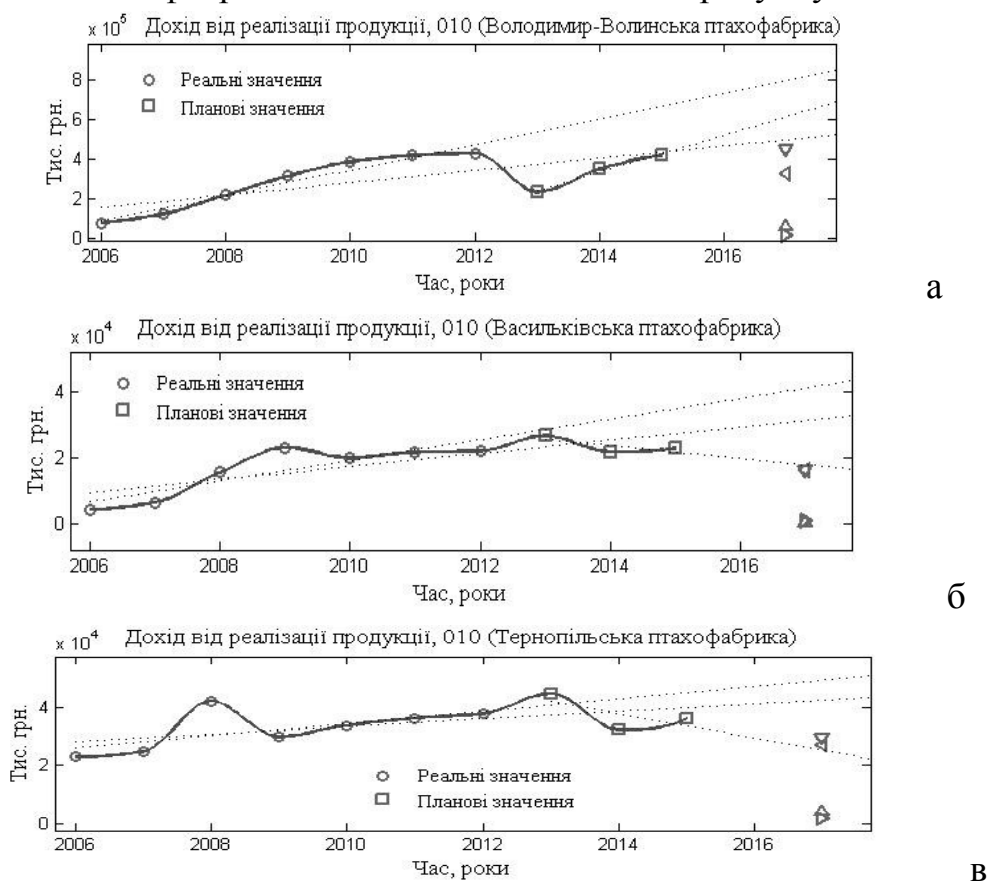
Джерело: розроблено автором самостійно

Планові значення синтетичного показника визначили працівники досліджуваних підприємств під час розроблення стратегії їхнього розвитку.

Експертні стратегічні планові значення синтетичного показника (за 2017 р.) для трьох підприємств взято з планів їхнього розвитку. Числові значення описаних синтетичних показників розвитку трьох птахівничих підприємств подані в таблиці 3.7.

За синтетичний показник діяльності птахівничих підприємств взято дохід від реалізації продукції. Реальні значення цього показника отримано зі звітності досліджуваних підприємств за 2006–2012 рр. Прогнозні значення доходу від реалізації наведено у стратегічних планах діяльності підприємств на 2013–2015 рр. На основі експертного аналізу встановлено також прогнозне значення цього ж самого синтетичного показника на 2017 рік.

Графік динаміки доходу від реалізації продукції ПАТ «Володимиро-Волинська птахофабрика», ПАТ «Васильківська птахофабрика», ПАТ «Тернопільська птахофабрика» показано відповідно на рисунку 3.3.



**Рис. 0.3. Графіки реальних, планових та прогнозних експертних значень синтетичного показника – доходу від реалізації продукції досліджуваних підприємств**

Дохід від реалізації продукції ПАТ «Володимиро-Волинська птахофабрика» збільшувався від 76212,4 тис. грн. у 2006 р. до 427699 тис. грн. у

2012 р. з тенденцією сповільненого зростання. З уваги на сповільненість збільшення доходу, за планове значення доходу від реалізації ПАТ «Володимиро-Волинська птахофабрика» обрано максимальне значення, яке було досягнуто у 2012 році.

Дохід від реалізації продукції ПАТ «Васильківська птахофабрика» зростав з майже лінійним трендом від 4128 тис. грн. у 2006 р. до 21907 тис. грн. в 2012 році. Лише в 2009 р. дохід від реалізації продукції ПАТ «Васильківська птахофабрика» перевищував середні темпи збільшення цього показника, досягнувши значення 22939 тис. грн. Із урахуванням такої тенденції, прогнозні значення показника доходу взято близькі до лінійного тренду.

Дохід від реалізації продукції ПАТ «Тернопільська птахофабрика» зростав з лінійним трендом від 22842 тис. грн. у 2006 р. до 37798,536 тис. грн. у 2012 року. Лише 2008 р. цей показник досягнув 42053 тис. грн., ставши найбільшим за весь період спостережень. Прогнозні значення доходу від реалізації продукції ПАТ «Тернопільська птахофабрика» відображають тенденцію слабких відхилень від тривалого лінійного тренду.

На рисунку 3.3 кружечками зображено реальні значення синтетичного показника, за даними звітності підприємств; квадратами – планові значення синтетичного показника за 2013–2015 рр.; трикутниками – стратегічні планові значення стратегічних показників, визначені для 2017 року. Їх сформовано одним з чотирьох описаних вище методів, а крапками позначено лінійні апроксимації реальних і планових значень синтетичного показника.

У вигляді діаграми ці результати подано на рис. 0.4.



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 0.4.** Діаграми значень показників стратегічного розвитку  $S_{pql}$  ( $p, q, l = 1, 2, 3$ ) ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»

Розглянемо показники стратегічного розвитку, вираховані за реальними і плановими значеннями аналітичних та синтетичних показників кожного з підприємств за першим методом. У таблиці 3.8 подано значення показників стратегічного розвитку ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» визначених за першим методом на основі 1-го, 2-го, 3-го способів.

Показник  $S_{333}$  цього підприємства має мале значення. Це означає, що на згаданому підприємстві стратегічне планування є ідентичним з оперативним плануванням (відхилення від них, описане показниками  $S_{333}$ , близьке до нуля). Показник  $S_{111}$  цього підприємства є від'ємним, а це означає, що в минулому на підприємстві відбувалися такі процеси вдосконалення виробництва й адаптування до зовнішніх умов, які є ефективнішими, ніж процеси заплановані у стратегічній перспективі.

Результати аналізу свідчать, що на цьому підприємстві стратегічно заплановано зниження темпу вдосконалення виробництва. Відносні показники стратегічного розвитку  $\delta_{111}=0,00279$  показують, що в стратегічній перспективі ефективність діяльності цього підприємства зростає на 0,3%. Це мала величина, але вона вказує на додатний тренд. Мале значення показника  $\delta_{222}$  означає, що у стратегічній перспективі ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» не змінює тенденцію розвитку, сформовану за 2006–2012 рр.

Таблиця 3.8

**Показники стратегічного розвитку підприємства ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», визначені за реальними і плановими значеннями (1-й метод), S (тис. грн.),  $\delta$ ,  $\xi$  (%)**

Тенденція розвитку за реальними і плановими значеннями (спосіб 1)		Тенденція розвитку лише за реальними значеннями, без планових (спосіб 2)		Тенденція розвитку лише за плановими значеннями, без реальних (спосіб 3)		Назва відповідного аналітичного показника
Показник	Значення	Показник	Значення	Показник	Значення	
1	2	3	4	5	6	7
$S_{111}$	-1390.8831	$S_{222}$	53.7050	$S_{333}$	0.000000	Усі показники
$\delta_{111}$	0.00279	$\delta_{222}$	0.0000672	$\delta_{333}$	0.000000	Усі показники
$\xi_{1111}$	0.07998	$\xi_{2221}$	-0.0886	$\xi_{3331}$	-0.1231585	Дохід від реалізації
$\xi_{1112}$	0.00858	$\xi_{2222}$	-0.01045	$\xi_{3332}$	-0.0234	Валовий прибуток
$\xi_{1113}$	0.55636	$\xi_{2223}$	-0.54442	$\xi_{3333}$	-0.5837	Операційні витрати
$\xi_{1114}$	0.01329	$\xi_{2224}$	-0.01339	$\xi_{3334}$	-0.0115	Адміністративні витрати
$\xi_{1115}$	0.32574	$\xi_{2225}$	-0.32773	$\xi_{3335}$	-0.2454	Чистий дохід від реалізації
$\xi_{1116}$	0.01601	$\xi_{2226}$	-0.01534	$\xi_{3336}$	-0.0126	Витрати на збут

\*  $S_i^{pq}$  – абсолютні показники стратегічного аналізу;  $\delta_i^{p,q}$  – відносні показники стратегічного аналізу;  $\xi_{iii}$  – ілюструє вибраний метод стратегічного аналізу діяльності підприємств.

Джерело: розроблено автором самостійно



Також на стратегію розвитку ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» найбільше прямо впливають операційні витрати ( $\zeta_{1113} = 0,556$ ) та чистий дохід ( $\zeta_{1115} = 0,352$ ) за умови вироблення стратегії на основі реальних і планових значень (метод 1, спосіб 1). Найбільший обернений вплив на стратегічний розвиток підприємства мають чистий дохід ( $\zeta_{2225} = -0,327$ ) і операційні витрати ( $\zeta_{3333} = -0,583$ ) за умови планування стратегічного розвитку відповідно лише за минулими (метод 1, спосіб 2) і плановими оперативними (метод 1, спосіб 3) даними.

Аналогічні обчислення по ПАТ «Васильківська птахофабрика» узагальнено в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

**Тенденція розвитку підприємства ПАТ «Васильківська птахофабрика» за реальними і плановими значеннями (1-й метод), S (тис. грн.),  $\delta$ ,  $\zeta$  (%)**

Тенденція розвитку за реальними і плановими значеннями (спосіб 1)		Тенденція розвитку лише за реальними значеннями, без планових (спосіб 2)		Тенденція розвитку лише за плановими значеннями, без реальних (спосіб 3)		Назва відповідного аналітичного показника
Показник	Значення	Показник	Значення	Показник	Значення	
$S_{111}$	82.3407388	$S_{222}$	-3.9269150	$S_{333}$	-0.0000000	Усі показники
$\delta_{111}$	0.0026367	$\delta_{222}$	0.0000953	$\delta_{333}$	0.0000000	Усі показники
$\zeta_{1111}$	0.0058652	$\zeta_{2221}$	-0.0054442	$\zeta_{3331}$	-0.0000335	Дохід від реалізації
$\zeta_{1112}$	-0.0005626	$\zeta_{2222}$	0.0006129	$\zeta_{3332}$	0.0000391	Валовий прибуток
$\zeta_{1113}$	-0.0300297	$\zeta_{2223}$	0.0298263	$\zeta_{3333}$	0.0004432	Операційні витрати
$\zeta_{1114}$	-0.0005558	$\zeta_{2224}$	0.0006431	$\zeta_{3334}$	-0.0000597	Адміністративні витрати
$\zeta_{1115}$	0.9624822	$\zeta_{2225}$	-0.9629107	$\zeta_{3335}$	-0.9985104	Чистий дохід від реалізації
$\zeta_{1116}$	-0.0005046	$\zeta_{2226}$	0.0005628	$\zeta_{3336}$	-0.0009140	Витрати на збут

\*  $S_i^{pq}$  – абсолютні показники стратегічного аналізу;  $\delta_i^{p,q}$  – відносні показники стратегічного аналізу;

$\zeta_{iii}$  – ілюструє вибраний метод стратегічного аналізу діяльності

Джерело: розроблено автором самостійно

Показник  $S_{333}$  цього підприємства має також мале значення, що підтверджує наближеність стратегічного й оперативного планування. В стратегічній перспективі ефективність діяльності підприємство зростає на 0,3% ( $\delta_{111} = 0,00263$ ). Низьке значення показника  $\delta_{222}$  означає, що вироблене оперативне планування не змінює наявної стратегії розвитку підприємства.

Показник  $S_{111}$  підприємства ПАТ «Васильківська птахофабрика» додатний, а це означає, що запланована стратегія розвитку передбачає вищий

темپ вдосконалення діяльності підприємства, ніж він був у минулі звітні періоди. І аналіз показників впливу на стратегічний розвиток цього підприємства показує, що найбільший прямиий вплив на стратегічний розвиток ПАТ «Васильківська птахофабрика» має чистий дохід ( $\xi_{1115}=0,962$ ) за умови розвитку підприємства за реальними і плановими даними (метод 1 спосіб 1). Проте вироблена стратегія розвитку цього підприємства лише за реальними або плановими даними (способи 2, 3) призводить до того, що чистий дохід зумовлює зворотний вплив на стратегічний розвиток підприємства ( $\xi_{2225} = -0,962$ ,  $\xi_{3335} = -0,998$ ), і одночасно зростає вплив операційних витрат ( $\zeta_{2223}=0,029$ ). Це означає, що стратегія розвитку сформована лише за реальними або плановими значеннями, що зумовлює зміну стратегії розвитку підприємства.

У таблиці 3.10 подано значення показників стратегічного розвитку ПАТ «Тернопільська птахофабрика», які вираховані за методом 1 на основі способів 1, 2, 3.

Таблиця 3.10

**Тенденція розвитку підприємства ПАТ «Тернопільська птахофабрика» за реальними і плановими значеннями (1-й метод),  
S (тис. грн.),  $\delta$ ,  $\xi$  (%)**

Тенденція розвитку за реальними і плановими значеннями (спосіб 1)		Тенденція розвитку лише за реальними значеннями (спосіб 2)		Тенденція розвитку лише за плановими значеннями (спосіб 3)		Назва відповідного аналітичного показника
Показник	Значення	Показник	Значення	Показник	Значення	
$S_{111}$	213.403	$S_{222}$	107.435	$S_{333}$	-0.000000	Усі показники
$\delta_{111}$	0.0050286	$\delta_{222}$	0.0021681	$\delta_{333}$	0.000000	Усі показники
$\xi_{1111}$	-0.0387467	$\xi_{2221}$	-0.0307953	$\xi_{3331}$	-0.2002207	Дохід від реалізації
$\xi_{1112}$	-0.0237637	$\xi_{2222}$	-0.0207094	$\xi_{3332}$	0.0124821	Валовий прибуток
$\xi_{1113}$	-0.7638772	$\xi_{2223}$	-0.8301342	$\xi_{3333}$	0.7435982	Операційні витрати
$\xi_{1114}$	-0.0184842	$\xi_{2224}$	-0.0177275	$\xi_{3334}$	0.0074377	Адміністративні витрати
$\xi_{1115}$	-0.1191345	$\xi_{2225}$	-0.0618704	$\xi_{3335}$	-0.0300386	Чистий дохід від реалізації
$\xi_{1116}$	-0.0359937	$\xi_{2226}$	-0.0387632	$\xi_{3336}$	0.0062228	Витрати на збут

\*  $S_i^{pq}$  – абсолютні показники стратегічного аналізу;  $\delta_i^{p,q}$  – відносні показники стратегічного аналізу;  $\xi_{iii}$  – ілюструє вибраний метод стратегічного аналізу діяльності.

Джерело: розроблено автором самостійно

Показник  $S_{111}$  цього підприємства додатний,  $S_{222}$  є також додатним. Це означає, що в стратегічній перспективі на підприємстві заплановано вищий темп розширення його діяльності, ніж у 2006–2012 рр. Показник  $S_{333}$  цього підприємства близький до нуля, що показує наближеність оперативного і стратегічного планування. Усі показники  $\xi_{111i}$  і  $\xi_{222i}$  мають від’ємне значення, найбільше з них за модулем операційні витрати ( $\xi_{1113}=0,76$ ). Це означає, що за минулої і планової тенденції розвитку підприємства у стратегічній перспективі його стан, насамперед, через виробничі витрати (які можуть залишитися непокритими). Проте показник  $\xi_{3333} = 0,744$ , але  $\xi_{3331} = -0,200$ . Це означає, що зміна стратегії розвитку підприємства (відповідно до оперативного плану) призведе до суттєвої зміни факторів впливу на його стратегічний розвиток.

Таблиця 3.11

**Вплив оперативного планування на стратегію розвитку підприємства ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» (2-й метод),  $S$  (тис. грн.),  $\delta$ ,  $\xi$  (%)**

Вплив оперативного планування аналітичних показників на стратегію розвитку підприємства (спосіб 1)		Вплив оперативного планування синтетичних показників на стратегію розвитку підприємства (спосіб 2)		Назва відповідного аналітичного показника
Показник	Значення	Показник	Значення	
$S_{221}$	1663.3453480	$S_{222}$	53.7050	Усі показники
$\delta_{221}$	0.0020805	$\delta_{222}$	0.0000672	Усі показники
$\xi_{2211}$	-0.0886476	$\xi_{2221}$	-0.0886476	Дохід від реалізації продукції
$\xi_{2212}$	-0.0104541	$\xi_{2222}$	-0.0104541	Валовий прибуток
$\xi_{2213}$	-0.5444223	$\xi_{2223}$	-0.5444223	Операційні витрати
$\xi_{2214}$	-0.0133919	$\xi_{2224}$	-0.0133919	Адміністративні витрати
$\xi_{2215}$	-0.3277347	$\xi_{2225}$	-0.3277347	Чистий дохід від реалізації товару
$\xi_{2216}$	-0.0153494	$\xi_{2226}$	-0.0153494	Витрати на збут

\*  $S_i^{pq}$  – абсолютні показники стратегічного аналізу;  $\delta_i^{p,q}$  – відносні показники стратегічного аналізу;  $\xi_{iii}$  – ілюструє вибраний метод стратегічного аналізу діяльності.

Джерело: розроблено автором самостійно

Зокрема, операційні витрати прямо впливають на стратегію розвитку (додатний  $\xi_{3333}$ ), а дохід від реалізації має обернений вплив (від'ємний  $\xi_{3331}$ ). Це означає, що в оперативному плануванні закладено більшою мірою вдосконалення виробництва і меншою – адаптованого до умов попиту на продукцію.

У таблиці 3.11 подано числові значення показників стратегічного розвитку, вирахованих за методом 2 (способами 1, 2) для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика».

Показники  $S_{221}$  більше від нуля; це означає, що оперативне планування аналітичних показників приведе до вдосконалення діяльності підприємства. Найсуттєвіше такий вплив зумовлює показник операційних витрат ( $\xi_{2213} = -0,544$ , менше впливає чистий дохід від реалізації ( $\xi_{2215} = -0,327$ ). Тобто, оперативне планування аналітичних показників спрямоване більше на вдосконалення виробництва, ніж на його адаптацію до умов попиту. Такі ж самі висновки випливають з аналізу оперативного планування синтетичного показника цього підприємства.

В таблиці 3.12 наведено числове значення показників стратегічного розвитку ПАТ «Васильківська птахофабрика», вирахованих за методом 2 (способами 1,2).

Таблиця 3.12

**Вплив оперативного планування на стратегію розвитку підприємства ПАТ «Васильківська птахофабрика» (2-й метод), S (тис. грн.),  $\delta$ ,  $\xi$  (%)**

Вплив оперативного планування аналітичних показників на стратегію розвитку підприємства (спосіб 1)		Вплив оперативного планування синтетичних показників на стратегію розвитку підприємства (спосіб 2)		Назва відповідного аналітичного показника
Показник	Значення	Показник	Значення	
$S_{221}$	-65.8429612	$S_{222}$	-3.9269150	Усі показники
$\delta_{221}$	0.0016009	$\delta_{222}$	0.0000953	Усі показники
$\xi_{2211}$	0.0054442	$\xi_{2221}$	-0.0054442	Дохід від реалізації продукції
$\xi_{2212}$	-0.0006129	$\xi_{2222}$	0.0006129	Валовий прибуток
$\xi_{2213}$	-0.0298263	$\xi_{2223}$	0.0298263	Операційні витрати
$\xi_{2214}$	-0.0006431	$\xi_{2224}$	0.0006431	Адміністративні витрати
$\xi_{2215}$	0.9629107	$\xi_{2225}$	-0.9629107	Чистий дохід від реалізації товару
$\xi_{2216}$	-0.0005628	$\xi_{2226}$	0.0005628	Витрати на збут

\*  $S_i^{pq}$  – абсолютні показники стратегічного аналізу;  $\delta_i^{p,q}$  – відносні показники стратегічного аналізу;  $\xi_{iii}$  – ілюструє вибраний метод стратегічного аналізу діяльності.

Джерело: розроблено автором самостійно

Показник  $S_{221}$  цього підприємства менший від нуля ( $S_{221}=-65,843$  тис. грн.). Це означає, що оперативне планування спрямоване на адаптування до умов діяльності підприємства. Оперативне планування стратегічного розвитку підприємства найсуттєвіше залежить від чистого доходу ( $\xi_{2215}=0,963$ ). Інші фактори також узяті до уваги, та позначаються на впливі оперативного планування аналітичних і синтетичних показників цього підприємства на його стратегічний розвиток. Зауважимо також, що показники  $\xi_{221i}$  та  $\xi_{222i}(i=1,\dots,5)$  пов'язані співвідношенням:  $\xi_{221i} = -\xi_{222i}(i=1,\dots,5)$ . Отже, оперативне планування групи аналітичних показників і синтетичного показника впливають на стратегію розвитку підприємства, рівні за величиною, але протилежні за значенням.  $\xi_{221i}(i=1,\dots,5)$ .

В таблиці 3.13 відображенні числові значення показників стратегічного розвитку, вирахованих за методом 2 (способами 1, 2) для ПАТ «Тернопільська птахофабрика».

Таблиця 3.13

**Вплив оперативного планування на стратегію розвитку підприємства ПАТ «Тернопільська птахофабрика» (2-й метод), S (тис. грн.),  $\delta$ ,  $\xi$  (%)**

Вплив оперативного планування аналітичних показників на стратегію розвитку підприємства (спосіб 1)		Вплив оперативного планування синтетичних показників на стратегію розвитку підприємства (спосіб 2)		Назва відповідного аналітичного показника
Показник	Значення	Показник	Значення	
$S_{221}$	26.000	$S_{222}$	107.435	Усі показники
$\delta_{221}$	0.0005248	$\delta_{222}$	0.0021681	Усі показники
$\xi_{2211}$	-0.0307953	$\xi_{2221}$	-0.0307953	Дохід від реалізації продукції
$\xi_{2212}$	-0.0207094	$\xi_{2222}$	-0.0207094	Валовий прибуток
$\xi_{2213}$	-0.8301342	$\xi_{2223}$	-0.8301342	Операційні витрати
$\xi_{2214}$	-0.0177275	$\xi_{2224}$	-0.0177275	Адміністративні витрати
$\xi_{2215}$	-0.0618704	$\xi_{2225}$	-0.0618704	Чистий дохід від реалізації товару
$\xi_{2216}$	-0.0387632	$\xi_{2226}$	-0.0387632	Витрати на збут

\*  $S_i^{pq}$  – абсолютні показники стратегічного аналізу;  $\delta_i^{p,q}$  – відносні показники стратегічного аналізу;  $\xi_{iii}$  – ілюструє вибраний метод стратегічного аналізу діяльності.

Джерело: розроблено автором самостійно

Оскільки  $S_{221}$  більше від нуля, що оперативне планування аналітичних показників призведе до вдосконалення діяльності підприємства. Найсуттєвіше такий вплив зумовлює показник операційних витрат ( $\xi_{2213} = -0,830$ ); менше впливає чистий дохід від реалізації ( $\xi_{2215} = -0,062$ ). Тобто, оперативне планування аналітичних показників більше впливає на вдосконалення виробництва, ніж на його адаптацію до умов попиту. Такі самі висновки випливають з аналізу оперативного планування синтетичного показника цього підприємства.

В таблиці 3.14 подано числові значення показників, які описують вплив стратегічного планування на розвиток ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика».

Таблиця 3.14

**Вплив стратегічного планування на розвиток підприємства ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» (3-й метод), S (тис. грн.),  $\delta$ ,  $\xi$  (%)**

Порівняння стратегічного планування з тенденцією розвитку (спосіб 1)		Порівняння стратегічного планування з прогноною зміною структури аналітичних показників (спосіб 2)		Назва відповідного аналітичного показник
Показник	Значення	Показник	Значення	
1	2	3	4	5
$S_{422}$	-395915.255	$S_{432}$	-212025.559	Усі показники
$\delta_{422}$	0.9810317	$\delta_{432}$	0.5253745	Усі показники
$\xi_{4221}$	-0.0604791	$\xi_{4321}$	-0.0604791	Дохід від реалізації продукції
$\xi_{4222}$	-0.2017645	$\xi_{4322}$	-0.2017645	Валовий прибуток
$\xi_{4223}$	-0.5037109	$\xi_{4323}$	-0.5037109	Операційні витрати
$\xi_{4224}$	-0.0139023	$\xi_{4324}$	-0.0139023	Адміністративні витрати
$\xi_{4225}$	-0.1998580	$\xi_{4325}$	-0.1998580	Чистий дохід від реалізації товару
$\xi_{4226}$	-0.0202852	$\xi_{4326}$	-0.0202852	Витрати на збут

\*  $S_i^{pq}$  — абсолютні показники стратегічного аналізу;  $\delta_i^{p,q}$  — відносні показники стратегічного аналізу;  $\xi_{iii}$  — ілюструє вибраний метод стратегічного аналізу діяльності.

Джерело: розроблено автором самостійно

Показник  $S_{422}$  менший від нуля, отже стратегічне планування не збігається з тенденцією розвитку підприємства. Це свідчить про необхідність узгодження оперативного планування і стратегічних планів розвитку цього підприємства. Показник  $S_{422}$  менший від нуля; це означає, що структура аналітичних показників рівномірна та збільшується з тенденцією розвитку підприємства.

За результатами аналізу показників наведених у таблицях 3.8 і 3.14 приходимо до висновку, що оперативне планування і тенденція розвитку ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» суттєво відхиляються від стратегічного визначеного плану його розвитку, за всіма аналітичними і синтетичними показниками розвитку. Спроби звести оперативне планування до невдало сформованого стратегічного плану призводить до суттєвої розбіжності між тенденціями розвитку підприємства та оперативним плануванням. Тобто на цьому підприємстві необхідно переглянути стратегічний план і оперативне планування в бік підвищення планових значень аналітичних та синтетичного показників.

Числові значення показників, що описують вплив стратегічного планування на розвиток ПАТ «Васильківська птахофабрика», подано в таблиці 3.15.

Таблиця 3.15

**Вплив стратегічного планування на розвиток підприємства  
ПАТ «Васильківська птахофабрика» (3-й метод), S (тис. грн.),  $\delta$ ,  $\xi$  (%)**

Порівняння стратегічного планування з тенденцією розвитку (спосіб 1)		Порівняння стратегічного планування з прогнозною зміною структури аналітичних показників (спосіб 2)		Назва відповідного аналітичного показника
Показник	Значення	Показник	Значення	
$S_{422}$	-19852.5878108	$S_{432}$	3438.9676744	Усі показники
$\delta_{422}$	0.9301906	$\delta_{432}$	0.1920833	Усі показники
$\xi_{4221}$	-0.0043636	$\xi_{4321}$	0.0043636	Дохід від реалізації продукції
$\xi_{4222}$	-0.0000348	$\xi_{4322}$	0.0000348	Валовий прибуток
$\xi_{4223}$	-0.0004984	$\xi_{4323}$	0.0004984	Операційні витрати
$\xi_{4224}$	-0.0000159	$\xi_{4324}$	0.0000159	Адміністративні витрати
$\xi_{4225}$	-0.9950417	$\xi_{4325}$	0.9950417	Чистий дохід від реалізації товару
$\xi_{4226}$	-0.0000455	$\xi_{4326}$	0.0000455	Витрати на збут

\*  $S_i^{pq}$  – абсолютні показники стратегічного аналізу;  $\delta_i^{p,q}$  – відносні показники стратегічного аналізу;  $\xi_{iii}$  – ілюструє вибраний метод стратегічного аналізу діяльності.

Джерело: розроблено автором самостійно

Показник  $S_{422}$ , який описує розходження між стратегічним планом і тенденцією розвитку, має велике від'ємне значення ( $S_{422} = -19852,588$ ). Це означає, що стратегічно визначена перспектива розвитку підприємства залежна порівняно з тенденцією розвитку підприємства. Відхилення між тенденцією розвитку і прогнозними значеннями синтетичного показника, врахованого через планові значення аналітичних показників, є порівняно незначним ( $S_{432} = 3438,968$ ,  $\delta_{432} = 0,192$ ), але тенденцією розвитку знижено приблизно на 20% ( $\delta_{432} = 0,192$ ), найбільше через планові значення чистого доходу ( $\xi_{4325} = 0,995$ ). Відхилення між стратегічними плановими значеннями синтетичного показника, вирахованого за структурою аналітичних показників і за плановими значеннями синтетичного показника, є невеликим ( $\delta_{432} = 0,192$ ). Це означає, що на підприємстві збалансовано оперативне і стратегічне планування, хоча показники стратегічного планування порівняно з тенденцією зумовлені, передусім, трендом чистого доходу підприємства.

Значення показників, які описують вплив стратегічного планування на розвиток ПАТ «Тернопільська птахофабрика», подано в таблиці 3.16.

Таблиця 3.16

**Вплив стратегічного планування на розвиток підприємства ПАТ «Тернопільська птахофабрика» (3-й метод),  $S$  (тис. грн.),  $\delta$ ,  $\xi$  (%)**

Порівняння стратегічного планування з тенденцією розвитку (спосіб 1)		Порівняння стратегічного планування з прогнозною зміною структури аналітичних показників (спосіб 2)		Назва відповідного аналітичного показника
Показник	Значення	Показник	Значення	
$S_{422}$	-12826.489	$S_{432}$	11662.053	Усі показники
$\delta_{422}$	0.3492534	$\delta_{432}$	0.4653020	Усі показники
$\xi_{4221}$	-0.1101383	$\xi_{4321}$	0.1101383	Дохід від реалізації продукції
$\xi_{4222}$	-0.0198033	$\xi_{4322}$	0.0198033	Валовий прибуток
$\xi_{4223}$	-0.3352330	$\xi_{4323}$	0.3352330	Операційні витрати
$\xi_{4224}$	-0.0156496	$\xi_{4324}$	0.0156496	Адміністративні витрати
$\xi_{4225}$	-0.4720849	$\xi_{4325}$	0.4720849	Чистий дохід від реалізації товару
$\xi_{4226}$	-0.0470909	$\xi_{4326}$	0.0470909	Витрати на збут

\*  $S_i^{pq}$  – абсолютні показники стратегічного аналізу;  $\delta_i^{p,q}$  – відносні показники стратегічного аналізу;  $\xi_{iii}$  – ілюструє вибраний метод стратегічного аналізу діяльності.

Джерело: розроблено автором самостійно



Показники, що описують відхилення стратегічного плану від тенденції розвитку синтетичного показника ( $S_{422}$ ) та відхилення стратегічного плану від структури аналітичних показників ( $S_{432}$ ) мають середні (порівняно з іншими підприємствами значення:  $S_{422}=-12826,489$ ;  $S_{432}=11662,053$ ). Це підтверджує, що на згаданому підприємстві стратегія розвитку вибрана найближче до наявної тенденції зміни аналітичних і синтетичного показників діяльності підприємств. Причому, планові значення стратегічного показника порівняно зі стратегією визначеної перспективи ( $S_{422}<0$ ), а планові значення аналітичних показників – завищені ( $S_{432}>0$ ). Тобто на цьому підприємстві між плановими значеннями аналітичних і синтетичного показників є помітна розбіжність, яка найбільше залежить від планування операційних витрат ( $\xi_{4323}=-0,335$ ) і прогнозування чистого доходу ( $\xi_{4225}=-0,472$ ), оскільки стратегічний показник розвитку підприємства вибраний тільки за плановими значеннями.

Оцінка показників стратегічного аналізу для досліджуваних підприємств, дозволяє обґрунтувати такі висновки: на стратегію розвитку ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» найбільший вплив здійснюють операційні витрати ( $\xi_{1113} = 0,556$ ) та чистий дохід ( $\xi_{1115} = 0,325$ ) за даними аналізу реальних і планових значень (метод 1, спосіб 1), що підтверджують розрахунки вираховані за другим і третім методами (чистий дохід ( $\xi_{2225} = -0,327$ ) і операційні витрати ( $\xi_{3333} = -0,583$ )); від'ємні значення показника  $\delta_{111i}$  підтверджують розбіжності між оперативним плануванням і стратегією розвитку ПАТ «Тернопільська птахофабрика», і в процесі дослідження виявлено, що найбільший вплив на стратегію становлять загальні витрати ( $\xi_{1113} = 0,764$ ) та чистий дохід від реалізації товару ( $\xi_{1115} = 0,119$ ) (метод 1, спосіб 1); на стратегію розвитку ПАТ «Птахофабрика Васильківська» більшою мірою впливає дохід від реалізації ( $\xi_{1111} = 0,744$ ) і чистий дохід ( $\xi_{1115} = 0,962$ ). Це означає, що є резерв розвитку шляхом екстенсивного зменшення на ринку збуту. Зауважимо, що суттєві від'ємні значення показників  $\xi_{2225}=-0,062$  і  $\xi_{3333} = -0,998$  для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» означають, що наявні розбіжності між стратегією розвитку за минулі роки і плановою стратегією формують стратегічний резерв на 2017 рік.

### 3.2. Аналіз асортиментної стратегії підприємства

У ринкових умовах функціонування птахівничих підприємств необхідною умовою ефективного розвитку є адекватно оцінена стратегія розвитку, що враховує структуру продуктового портфелю та можливості його оптимізації в напрямку найрентабельніших продуктів. Крім того, негативно впливає на результативність діяльності система обліку витрат виробничої діяльності за «котловим методом», без їх розподілу за видами як продукції, так і витрат (умовно-змінних та умовно-постійних), що вкрай утруднює можливість розробки науково обґрунтованих рекомендацій щодо покращення фінансового стану підприємств через раціоналізацію структури виробництва.

Аналізовані підприємства також значно відрізняються між собою масштабами й обсягами виробництва. Так, варіація показника доходу від реалізації продукції в розрізі досліджуваних підприємств перебуває в діапазоні від 8954 тис. грн. (ПАТ «Васильківської птахофабрики») до 551218 тис. грн. (ПАТ «Володимир-Волинської птахофабрики»), тобто перевищення становить 61,56 раза.

Проміжне становище займає ПАТ «Тернопільська птахофабрика», де обсяги валового доходу становлять 11,72% від аналогічного показника ПАТ «Володимир-Волинської птахофабрики» та в 7,21 раза перевищують показник ПАТ «Васильківської птахофабрики». Враховуючи дану обставину, на об'єктивність зіставлення показників конкурентоспроможності досліджуваних підприємств варто накласти певні обмеження, зумовлені ефектом масштабу. Проте безсумнівно, що з даних позицій кожне підприємство має певні переваги і недоліки, для дослідження яких необхідне докорінне вдосконалення інформаційної бази аналізу, а саме системи обліку витрат.

Станом на даний час виробнича програма з виробництва наведених видів продукції формується способом «від досягнутого», тобто враховуються обсяги виробництва протягом звітного періоду і можливості кожного конкретного підприємства щодо їх збільшення. При цьому не враховують такі, стратегічно першочергові глобальні фактори, як перспективна ємність ринку, формування раціональної структури обсягів виробництва, забезпечення оптимального завантаження виробничих потужностей, що в кінцевому підсумку не дає змоги належно оптимізувати результати діяльності птахівничих підприємств.

Проаналізуємо прибуткові напрямки діяльності досліджуваних підприємств за допомогою матриці BCG і на основі одержаних результатів – пропонуємо здійснити перерозподіл наявних коштів з метою збільшення фінансування перспективних напрямків. Матриця портфельного аналізу BCG (табл.3.17) є інструментом стратегічного аналізу, який допомагає визначити адекватну стратегію при розгляді двох змінних:

1) відносна частка ринку (відношення частки ринку досліджуваного продукту підприємства до загального його обсягу на ринку). Відносна частка ринку вимірюється порівняно з аналогічним продуктом на ринку і вказує рівень рентабельності. При порівнянні обсягу продажів аналогічного товару з найбільшим конкурентом можемо зробити наступні висновки: коли досліджуване підприємство продає менше, то бізнес потрапить у праву половину матриці ( $<1$ ), якщо більше – то в ліву ( $>1$ );

2) темп зростання ринку (динаміка темпу розвитку досліджуваної галузі та його перспективи у довготерміновому періоді). Граничні межі змінюються від 0 до 20 % і більше; 10 % розділяє на осі швидке і повільне зростання. При аналізі стратегічних позицій підприємства частка ринку характеризує дохід досліджуваного підприємства, а зростання ринку потребує від підприємства грошових витрат на його освоєння.

Аналізуючи досліджуваний продукт, будемо коло за даними BCG-аналізу, площа якого відповідає частці продукту в загальних обсягах реалізації птахівничих підприємств. Матриця BCG визначає чотири основні стратегічні позиції досліджуваних птахівничих підприємств, які отримали назви: «зірки»; «дійні корови»; «собаки»; «важкі діти»: (табл. 3.17).

Для дослідження обрано ПАТ «Птахофабрика Васильківська», ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» і ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», які спеціалізуються на виробництві яєць, м'яса й добового молодняка. Основною проблемою при побудові BCG-матриці є дефіцит інформації, і як наслідок правильність визначення найбільшого виробника продукції птахівництва. За результатами зовнішнього і внутрішнього аналізу діяльності птахівничих підприємств лідером є ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика». Розрахунок темпу росту продукції та відносної частки продукції ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» представлено в таблиці 3.18, а результати аналізу відображено на рисунку 3.5.

## Рекомендації BCG-матриці

Вид стратегічної одиниці бізнесу	Прибуток	Грошові потоки	Можливі стратегії
«Зірки»	Високий, стабільний, зростаючий	Приблизно нульові	Інвестиції для зростання
«Дійні корови»	Високий, стабільний	Позитивні, стабільні	Підтримка прибутковості інвестицій в інші підрозділи
«Собаки»	Низький, нестабільний	Приблизно нульові	Ліквідація підрозділу/ «збір врожаю»
«Важкі діти»	Низький, зростаючий, нестабільний	Від'ємні	Аналіз: чи зможе бізнес піднятися до рівня «зірки»?

Джерело: [80]

Розташування асортиментних позицій відносно зазначеної межі показують стадії зрілості або спаду життєвого циклу товару.

На осі абсцис відкладаємо значення 1, яке буде границею між високою і низькою відносною часткою ринку та показувати конкурентоспроможну силу досліджуваного ринку. По осі ординат відкладаємо значення 10%, що характеризує відносну частку ринку і поділяє матрицю на дві частини вказуючи на темпи зростання.

## Розрахунок даних ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» для BCG-матриці

Вид продукції	Обсяг реалізації, тис. грн.		Частка ринку		Частка витрат	Темпи зростання ринку	Відносна ринкова частка
	2011	2012	фірма	конкурент			
М'ясо птиці	841,3	872,3	18	21	0,51	1,04	0,86
Яйця	1231,2	1341,8	42	58	0,82	1,11	0,72
Добовий молодняк	587,4	171,8	5	10	0,41	1,15	0,50
Інша діяльність	300,5	124,2	8	11	0,32	0,41	0,73

Джерело: розроблено автором самостійно

Темпи зростання	Відносна частка ринку	
	висока, > 1	низька, < 1
високі, > 10 %	„Зірка”	„Важкі діти” Добовий молодняк 
	„Дійна корова”	„Собаки” Яйця  М'ясо птиці 
низькі, < 10%		

Джерело: розроблено автором самостійно

### Рис. 3.5. Матриця BCG для ПАТ «Тернопільська птахофабрика»

Продуктовий портфель ПАТ «Тернопільська птахофабрика» перебуває у правій частині матриці, яка характеризується слабкими конкурентними позиціями, і має незначну ринкову частку.

Із рисунка 3.5 зрозуміло, що добовий молодняк – на стадії вибуття, а підприємство надає великі можливості для розвитку м'яса птиці, які знаходиться у категорії «собаки». Проте, враховуючи, що у ПАТ «Тернопільська птахофабрика» існує потужний конкурент ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», частка якого у цьому ринковому сегменті більша ніж у 1,8 рази, недоцільно зосереджуватись на цьому секторі бізнесу, оскільки він не є рентабельним. Основну частку прибутку підприємство отримує з реалізації яєць, темп зростання становить 11%. На BCG-матриці показано, що яйця перебувають в більшій мірі в позиції «дійної корови», і тяжіють до квадрата «зірки», тому керівництво підприємства повинно надати інвестиційну підтримку даному сектору бізнесу, з метою захисту своїх позицій від конкурентів і досягнення динамічного розвитку, що призведе до збільшення прибутковості. Лідером асортиментної групи ПАТ «Тернопільська птахофабрика» стає виробництво яйця, оскільки вона є найперспективнішим.

Розрахуємо нову систему показників стратегічного розвитку виробництва яйця за алгоритмом BCG-методики (табл. 3.19), в результаті якого отримуємо темп зростання ринку – 2,51 і відносну частку ринку – 1,07%.

Таблиця 3.19

**Розрахунок нової системи показників за алгоритмом BCG-методики**

Показники	ПАТ «Тернопільська птахофабрика»	ПАТ «Птахофабрика Васильківська»
1. Сумарний обсяг ринку щодо дослідженому товару	3194,76	18592
2. Загальна сума по продуктам, які виводяться з ринку	110,18	1527,5
3. Приріст продаж	134,37	10183
4. Новий обсяг ринку	3329,13	28775
5. Новий обсяг продажів	1476,17	11112,6
6. Нова частка фірми на ринку	0,44	0,39
7. Обсяг продажів основного конкурента	1852,96	7064,9
8. Нова частка ринку основного конкурента	0,56	0,25
9. Нова відносна ринкова частка	1,07	1,58
10. Темп росту ринку	2,51	12,41

Джерело: розроблено автором самостійно

На основі проведених розрахунків пропонуємо розвивати виробництво яйця, як рентабельного і найперспективнішого напрямку діяльності птахівничого підприємства. Стратегічне прогнозування розвитку асортиментної групи дозволить ПАТ «Тернопільська птахофабрика» збільшити свої прибутки, поставивши за стратегічну ціль ввести її в позицію «зірок», що забезпечить оптимізацію продуктового портфелю шляхом інвестування коштів у визначені види діяльності. Такий стратегічний підхід допоможе підприємству отримати стабільне місце на ринку яєчного птахівництва й одержати кошти для розвитку виробництва нових продуктів.

За даними таблиці 3.20 графічно зобразимо на рисунку 3.6 стратегічні позиції асортиментних груп. ПАТ «Птахофабрика Васильківська» має незначну ринкову частку порівняно з ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», тому складові її продуктового портфеля перебувають в правій частині матриці.

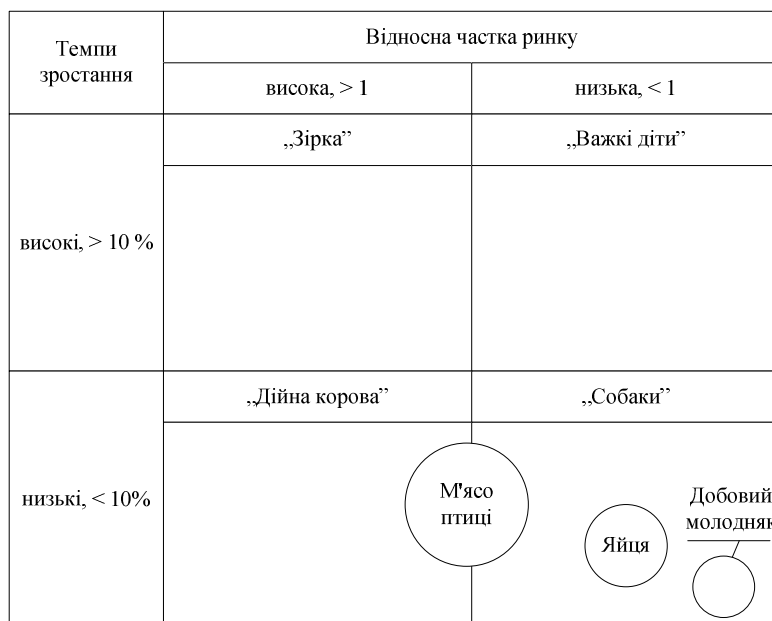
Таблиця 0.20

**Розрахунок даних ПАТ «Птахофабрика Васильківська» для VCG-матриці**

Вид продукції	Обсяг реалізації, тис.грн.		Частка ринку		Частка витрат	Темпи росту ринку	Відносна ринкова частка
	2011	2012	Фірма	Конкурент			
1	2	3	4	5	6	7	8
М'ясо птиці	4589,2	1258,1	21	51	0,30	1,07	0,76
Яйця	895,2	929,6	28	38	0,15	1,04	0,54
Добовий молодняк	7899,2	4568,3	17	43	0,25	0,58	0,40
Інша діяльність	546,0	158,3	5	22	0,05	0,29	0,23

Джерело: розроблено автором самостійно

Аналізуючи продуктивний портфель ПАТ «Птахофабрика Васильківська» модель дозволяє зрозуміти, що досліджуване підприємство приділяє значну увагу розвитку добового молодняку. Ця асортиментна група перебуває у позиції «собаки» та потребує значних грошових коштів для їх розвитку.



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 3.6. Матриця VCG для ПАТ «Птахофабрика Васильківська»**

Оскільки, темпи зростання досліджуваної категорії у ПАТ «Птахофабрика Васильківська» відсутні, тому доцільно припинити вкладання грошових коштів у розвиток добового молодняка, а протилежна ситуація склалась у ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» – в процесі виробництва очікується зростання прибутку у довгостроковій перспективі. Підприємство-конкурент ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» є потужним виробником добового молодняка, тому що, ринкова частка даного сегменту бізнесу у 3,4 рази більша ніж у ПАТ «Птахофабрика Васильківська». Зі стратегічної позиції розвивати даний вид бізнесу доцільно ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика». Очевидно, що підприємство ПАТ «Птахофабрика Васильківська» при-пускається стратегічної помилки, розвиваючи нерентабельні види діяльності, упускаючи перспективні, які пов'язанні з виробництвом м'яса птиці та яйця. Із рисунка 3.6 видно, що м'ясо птиці та яйце тяжіє до позиції «дійні корови», тому досліджуваному підприємству необхідно збільшити частку асортиментних груп на ринку шляхом інвестування коштів у їх розвиток.

Темп зростання яєць та м'яса птиці становить відповідно 4% і 7%, що показує сприятливу ринкову тенденцію до збільшення прибутковості. На матриці BCG видно, що виробництво м'яса птиці тяжіє до квадрату «дійні корови» та вимагає додаткових інвестицій у даний сектор бізнесу. У перспективі розвиток даної асортиментної групи дозволить акумулювати грошові кошти в середині підприємства, тобто стати їх основним інвестором. Наступний пріоритет у розвитку надається виробництву яйця, що перебуває у позиції «собаки». Інвестиції у підтримку даної асортиментної групи, із стратегічного погляду, можуть стати дуже вагомими для підприємства, що дозволить збільшити його частку на ринку. Тому, доцільно буде розрахувати нову систему показників для виробництва яєць. За алгоритмом BCG-методики отримуємо наступне: темпи зростання ринку – 12,41; відносна частка ринку – 1,58%. Аналіз стратегії розвитку асортиментної групи показує перспективність і рентабельність у майбутньому за умови вкладання інвестицій у її розвиток.

За результатами матричного аналізу можемо зробити такі висновки:

1) перспективним напрямком діяльності птахівничих підприємств є виробництво м'яса. На основі аналізу моделі BCG пропонуємо здійснювати капіталовкладення у розширення виробництва м'яса птиці та м'ясопродуктів, що



дасть змогу зміцнити позиції на ринку або ж в протилежному випадку приведе до ліквідації даного сегменту діяльності. Виробництво м'яса птиці на всіх підприємствах утримується приблизно на одному рівні, тільки у ПАТ «Птахофабрика Васильківська» воно у більшій мірі тяжіє до квадрата «дійні корови».

2) стабільний прибуток у діяльності ПАТ «Тернопільська птахофабрика» та ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» забезпечує виробництво яєць. Динаміку даної асортиментної групи важко передбачити, проте вона потребує постійного інвестування грошових коштів з метою отримання максимального прибутку, безпосередньо для ПАТ «Птахофабрика Васильківська».

3) добовий молодняк є сезонним видом діяльності птахівничих підприємств, із стратегічної точки зору, його варто інвестувати для розвитку виробництва м'яса птиці. Провівши дослідження виробничої програми птахівничих підприємств, можемо стверджувати, що добовий молодняк – на стадії вибуття у ПАТ «Тернопільська птахофабрика» та ПАТ «Птахофабрика Васильківська». У той же час, дана асортиментна група для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» є важливим джерелом надходження коштів, що призводить до збільшення частки на ринку. З метою ефективної діяльності птахівничих підприємств необхідно паралельно з виробництвом добового молодняка розвивати продукції інших асортиментних груп.

З позиції оптимальності витрат виробництва адекватною стратегією з погляду моделі BCG є стратегія отримання значної частки ринку для бізнесу, що перебуває на стадії зрілості життєвого циклу. Стратегічним засобом для цього є оптимізація підприємством свого продуктового портфеля шляхом інвестування коштів у визначені «зіркові» види діяльності, переведення деяких «важких дітей» у «зірки», які у майбутньому обіцяють стати «дійними коровами» [69, с.147].

Підприємство повинно зміцнювати свою позицію на ринку проводячи діяльність у тих напрямках, які демонструють високу прибутковість. Застосуємо метод McKinsey/General для аналізу продуктового портфелю ПАТ «Тернопільська птахофабрика», який ґрунтується на множинній оцінці не тільки якісних, але і кількісних показників діяльності. Результати аналізу відобразимо на рисунку побудувавши матрицю «привабливість ринку-конкурентоспроможність» з метою визначення стратегічних позицій. В процесі

аналізу порівняємо результати отримані при аналізі BCG-матриці та McKinsey/General для прийняття адекватних управлінських рішень з погляду перспективного витрачання і отримання коштів від кожної асортиментної групи в довгостроковій перспективі. Суть методу McKinsey/General Electric полягає у визначенні впливу додаткових інвестицій в розвиток певної асортиментної групи на прибуток підприємства у перспективі.

Матриця «привабливість ринку-конкурентоспроможність» ґрунтується на двох критеріях, на осі ОХ відкладають значення конкурентоспроможності підприємства, а на осі ОУ – комплексний показник привабливості ринку. Вона складається з дев'яти квадратів, які характеризують довгострокову привабливість галузі та конкурентоспроможності стратегічної одиниці бізнесу. Оцінку асортиментної групи проводять за певною шкалою. Оцінка 9-бальної шкали матриці McKinsey/General Electric має такий вигляд:

– для критерію привабливості ринку оцінки: 1–3 – низька; 4–6 – середня; 7–9 – висока;

– для критерію конкурентоспроможності оцінки: 1–3 – низька; 4–6 – середня; 7–9 – висока.

Проаналізуємо привабливість ринку для ПАТ «Тернопільська птахофабрика», дотримуючись наступної логіки кроків:

1. Визначаємо вагомість коефіцієнта в межах довготермінової привабливості та конкурентоспроможності, результатом якої є рейтингова оцінка стратегічної позиції підприємства.

2. Створюємо матрицю за результатами ранжування на попередньому етапі: відкладаємо на горизонтальній осі координат фактор конкурентоспроможності, а на вертикальній – привабливість ринку. Побудоване поле матриці складається з дев'яти квадратів, а становище кожного товару формується у коло, діаметр якого відповідає ринковій частці дослідженого підприємства.

3. Оцінюємо вплив модельованих ризиків зовнішнього середовища на привабливість галузі у довготермінової перспективі та конкурентну позицію.

Матриця McKinsey/General Electric інтегрована у конкурентне середовище, оскільки показники вибирають конкретно, відповідно до певної ситуації. В аналітичному аспекті матриця McKinsey/General Electric є багатofакторною моделлю, яка в процесі аналізу крім факторів прибутку,

рентабельності інвестиційних коштів, обсягу продаж, також включає рівень конкуренції, технології, мінливість частки ринку, суспільні потреби, стан забезпеченості кадрами тощо. Одержані результати дослідження формуються на основі суб'єктивних оцінок створених груп незалежних експертів. Вони присвоюють кожному факторові різні вагові коефіцієнти враховуючи відносну важливість у діяльності птахівничих підприємств.

У нашому дослідженні Матриця McKinsey/General Electric враховує три напрямки діяльності – виробництво яєць, м'яса птиці і добовий молодняк. За результатами аналізу показник привабливості ринку для «яєць» становить 6,3 бала, що характеризується середньою оцінкою (табл. 3.21), для «м'яса птиці» – 7,2 бала, тобто оцінка висока; для добового молодняка – 4,5 бала, що за шкалою градації є середньою.

Таблиця 3.21

**Розрахунок зваженої оцінки критеріїв привабливості ринку для ПАТ  
«Тернопільська птахофабрика»**

№ з/п	Критерії	Вага	Яйця		М'ясо птиці		Добовий молодняк	
			Оцінка, балів	Зважена оцінка, балів	Оцінка, балів	Зважена оцінка, балів	Оцінка, балів	Зважена оцінка, балів
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Потенціал зростання	0,2	7	1,4	8	1,6	5	1
2	Конкурентна ситуація	0,1	5	0,5	6	0,6	4	0,4
3	Стадія життєвого циклу галузі	0,1	6	0,6	8	0,8	4	0,4
4	Використання ресурсів	0,2	7	1,4	7	1,4	5	1
5	Капіталоемність	0,2	6	1,2	7	1,4	4	0,8
6	Бар'єри входження на ринок	0,1	5	0,5	6	0,6	5	0,5
7	Державна підтримка	0,1	7	0,7	8	0,8	4	0,4
	Привабливість ринку	1	–	6,3	–	7,2	–	4,5

Джерело: розроблено автором самостійно

Результати розрахунку зважених оцінок за критерієм «конкурентоспроможність» свідчать, що виробництво яєць є високо конкурентоспроможним напрямком діяльності (комплексний показник становить 7,4 бала), виробництво м'яса птиці характерне середньою конкурентоспроможністю (комплексний показник дорівнює 5,2 бала), а добовий молодняк – низькою конкурентоспроможністю (комплексний показник дорівнює 4,1 бала) (табл.3.22).

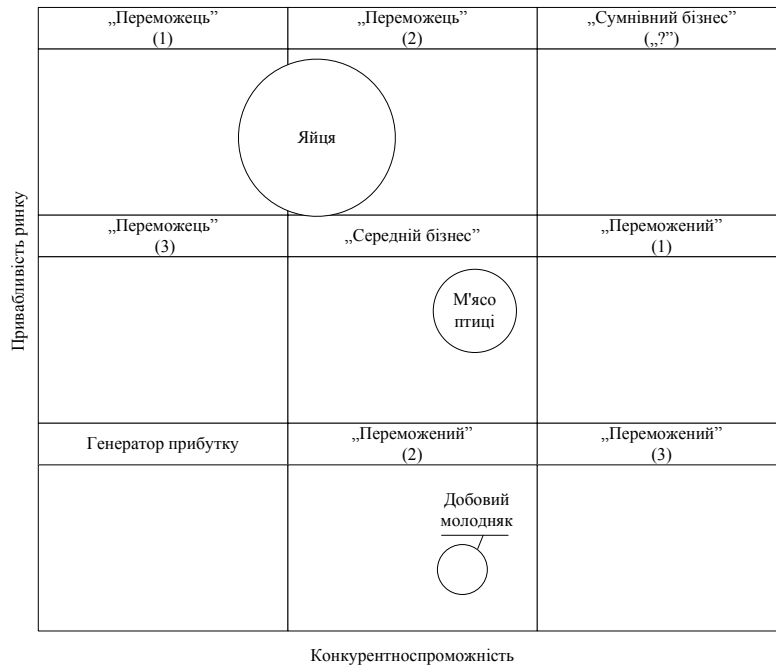
Таблиця 3.22

**Розрахунок зваженої оцінки критеріїв конкурентоспроможності  
для ПАТ «Тернопільська птахофабрика» методом McKinsey/General  
Electric**

№ з/п	Критерії	Вага	Яйця		М'ясо птиці		Добовий молодняк	
			Оцінка, балів	Зважена оцінка, балів	Оцінка, балів	Зважена оцінка, балів	Оцінка, балів	Зважена оцінка, балів
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Ринкова частка	0,1	7	0,7	4	0,4	4	0,4
2	Якість продукту	0,3	8	2,4	7	2,1	4	1,2
3	Стадія життєвого циклу продукту	0,1	6	0,6	5	0,5	3	0,3
4	Прихильність покупців	0,2	7	1,4	4	0,8	5	1,0
5	Рентабельність продажів	0,2	8	1,6	4	0,8	4	0,8
6	Ступінь вертикальної інтеграції	0,1	7	0,7	6	0,6	4	0,4
Конкурентоспроможність		1	–	7,4	–	5,2	–	4,1

Джерело: розроблено автором самостійно

Результати розрахунків комплексних показників для ПАТ «Тернопільська птахофабрика» представленні у таблицях (3.21 – 3.22) та відображені на рисунку 3.8. Коло відображене на рисунку показує обсяг продажу продукції на ринку, а частку бізнесу– сегмент у визначеному колі.



Джерело: розроблено автором самостійно

**Рис. 3.7. Матриця McKinsey/General Electric для трьох напрямків виробництва – «яйця», «м'ясо птиці» і «добовий молодняк» ПАТ «Тернопільська птахофабрика»**

Аналізуючи рисунок 3.7 відзначимо, що асортиментна група «яйця» перебуває у квадраті, характерному високою привабливістю ринку та середнім рівнем конкурентних переваг. Стратегічним засобом у даній ситуації для ПАТ «Тернопільська птахофабрика» стати лідером через інвестування коштів у розвиток такого напрямку діяльності як виробництво м'яса птиці та вибуття із продуктового портфелю – добового молодняка. У стратегічному просторі підприємство повинно орієнтуватись на розвиток, тих напрямків, які сильніші та спрямовувати інвестиційні кошти на захист досягнутого рівня й зміцнювати позиції слабких асортиментних груп.

Як зазначалось раніше, ефективним напрямком розвитку ПАТ «Тернопільська птахофабрика» з метою збільшення прибутковості є здійснення інвестицій в асортиментну групу «яйце», що підтверджують результати матриці McKinsey/General Electric.

Отже, стратегічний аналіз за допомогою моделі McKinsey/General Electric підтверджує результати аналізу моделі BCG, на основі якої визначаються перспективи розвитку кожної асортиментної групи птахівничих підприємств. При цьому у методиці формування виробничої програми досліджуваних підприємств потрібно враховувати не тільки інтереси асортиментних груп, але і стратегічні інтереси підприємства в цілому. Вихідною базою для окреслення стратегічних параметрів розвитку підприємства мають бути також такі показники, як динаміка чисельності та доходів населення, медичні норми споживання харчових продуктів на душу населення, зміна традицій і структури споживання в перспективі. Аналізуючи найсуттєвіші аспекти окреслених тенденцій на теренах України з позицій реалій сьогодення, можна зауважити наступне. Певний негативний вплив на розвиток птахівничих підприємств спричиняє демографічний фактор, який проявляється у зменшенні чисельності населення. Зокрема, за побудованими моделями з використанням екстраполяційного методу до 2017 р. на території, жителів якої обслуговує ПАТ «Тернопільська птахофабрика» чисельність населення зменшиться на 5,72%, ПАТ «Васильківська птахофабрика» – на 1,18%, ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» – на 2,93%. Однак зазначений негативний вплив з надлишком компенсуватиметься іншим демографічним фактором – збільшенням питомої ваги міського населення, частка якого стабільно зростатиме – відповідно на 3,7%, 2,94% та 5,81%. Адже збільшенню обсягів виробництва продукції птахівничих підприємств у стратегічному періоді сприятиме саме суттєва різниця в структурі споживання міського та сільського населення з вищою питомою вагою споживання м'яса птиці та яєць міським населенням. Також, упродовж останніх років спостерігаються більші витрати на купівлю м'яса птиці та яєць сільським населенням, чого раніше не відзначалось. Причинами такого явища є вкрай низька ефективність вирощування птиці в підсобних домашніх господарствах, унаслідок чого певна частина сільського населення купує м'ясо птиці і яйця на ринку.

Щодо зрушень у структурі попиту населення з позицій зміни обсягів реалізації продукції птахівничих підприємств, то в умовах масового зниження реальних доходів населення акценти задоволення його платоспроможного попиту змістилися на збільшення купівлі м'яса птиці. Рівень споживання м'яса населення України не тільки значно нижчий від середнього в Європі (найвищий – у Данії і країнах західної та північної Європи), а й не витримує навіть науково обґрунтованих та рекомендованих Міністерством охорони здоров'я України норм. У ситуації стабільного зниження реальних доходів населення в стратегічному періоді питома вага м'яса птиці та яєць матиме стабільну тенденцію до зростання: для прошарків населення з низькими доходами – в результаті його порівняно низької ціни; для заможних жителів – завдяки харчовим та дієтичним якостям (за рівнем вмісту білка м'ясо птиці практично не поступається свинині та яловичині, за, по суті, мінімального вмісту жирів). Описані фактори, враховані в їх сукупності, у стратегічній перспективі спричинять зростання попиту на продукцію птахівничих підприємств на 15–18% (диференційованих за регіонами – від 15% для території, жителів якої обслуговує ПАТ «Тернопільська птахофабрика», до 18% – для регіону, що обслуговується «Васильківською птахофабрикою»).

Таким чином, при розрахунку можливості поліпшення фінансово-економічних показників птахівничих підприємств у стратегічному періоді необхідно, насамперед, враховувати наявні виробничі потужності досліджуваних підприємств та можливості їх нарощування (за можливості ліквідації «вузьких місць», фінансові можливості, конкурентні переваги і недоліки). При цьому, перш за все, слід звернути увагу на можливості поліпшення показників фінансово-економічної діяльності, що об'єктивно передбачає виділення найприбутковіших високорентабельних видів діяльності й виробництв та їх пріоритетний розвиток. Аналіз обліково-статистичної інформації досліджуваних, зокрема за рівнем рентабельності, дає змогу зробити такі висновки.

Найприбутковішим видом виробництва у ПАТ «Васильківська птахофабрика» є виробництво яєць – 36% рентабельності. За цим показником конкурентні позиції ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» і ПАТ «Тернопільська птахофабрика» виглядають значно слабшими – відповідно 8% та 4%. Однак подальші дослідження показують, що кінцева ціна реалізації по

аналізованих підприємствах суттєво диференційована – так, за підсумками 2011 року вона по такому виду птахівничої продукції, як яйця курячі становила: у ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» – 471,1 грн. тис. шт., ПАТ «Васильківська птахофабрика» – 581,3 грн. тис. шт., ПАТ «Тернопільська птахофабрика» – 448,5 грн. тис. шт. З огляду на це конкурентні позиції з виробництва яєць у ПАТ «Тернопільська птахофабрика» виглядають більш перспективнішими, а якщо додатково врахувати цінову динаміку впродовж 2012 року, коли ціни на курячі яйця зросли у ПАТ «Тернопільська птахофабрика» на 18,46%, тоді як у ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» – на 65,23%, – то й узагалі дуже привабливо. Аналогічна динаміка простежувалася впродовж 2013–2014 років.

Аналіз показників рентабельності з виробництва молодняка птиці свідчить про вигідні позиції ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»; натомість перспективи розвитку даного виду продукції у ПАТ «Васильківська птахофабрика» виглядають досить проблематичними, а в ПАТ «Тернопільська птахофабрика» – взагалі не вигідними.

Щодо особливостей ціноутворення на продукцію аналізованих підприємств у стратегічному періоді доцільно зауважити наступне, якщо динаміка цін на молодняк і особливо м'ясо птиці, більш-менш прогнозована, оскільки вона, умовно кажучи, «прив'язана» до загальних цін на м'ясо споріднених виробництв – свинини, яловичини тощо, то ціна на такий специфічний вид продукції птахівництва, як яйця, менш прогнозована, позаяк на неї впливає низка інших факторів, які можуть спричинити чималий кумулятивний ефект. У результаті навіть упродовж нетривалих періодів можна спостерігати значну диференціацію цін на згаданий вид продукції галузі, й не лише в територіальному масштабі. Показовими щодо цього стали червень-вересень 2013 р., та листопад-грудень 2014 р., коли за кілька місяців ціна на куряче яйце зросла майже вдвічі. Взагалі у даного виду продукції наявні достатньо широкі можливості виробників не лише щодо формування ринкових параметрів кількості та якості пропозиції, а й активного впливу на попит (через активну рекламну кампанію, впливу на громадську думку, залучення організацій охорони здоров'я тощо).

Із урахуванням попиту на продукцію на діючих ринках збуту й за регіонами рекомендовано такі пріоритетні напрямки розвитку виробництва



досліджуваних підприємств: для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» – виробництво яєць та добового молодняка (з ухилом на молодняк птиці); для ПАТ «Тернопільська птахофабрика» – виробництво яєць; для ПАТ «Васильківська птахофабрика» – виробництво м'яса і як незначне доповнення до цього – виробництво яєць. Аналогічні висновки ми отримали аналізуючи перспективи розвитку продуктового портфелю за методикою VCG-аналізу. Рекомендована виробнича програма для підприємств за роками протягом стратегічного періоду (до 2017 р.) наведена в таблиці 3.23:

Таблиця 3.23

**Стратегічні показники виробничої програми для підприємств**

	2012 р.			2015 р.			2017р.		
	яйце (тис.шт.)	молодняк птиці (голів)	м'ясо (тонн)	яйце (тис.шт.)	молодняк птиці (голів)	м'ясо (тонн)	яйце (тис.шт.)	молодняк птиці (голів)	м'ясо (тонн)
ПАТ «Володимир- Волинська птахофабрика»	35691	18936	23671	41284	37059	22983	47512	51578	20479
ПАТ «Тернопільська птахофабрика»	8963	439	891	14425	267	786	17849	123	591
ПАТ «Васильківська птахофабрика»	912	152	319	895	224	687	717	298	1125

Джерело: розроблено автором самостійно

Реалізація запропонованої програми за рахунок запровадження раціональної спеціалізації дасть можливість забезпечити для економіки країни за тих самих обсягів фінансування приріст виробництва: яєць; м'яса птиці; добового молодняка. Щодо кожного з аналізованих підприємств основні показники економічної ефективності реалізації запропонованих пріоритетів розвитку птахівництва виражатимуться у зростанні рентабельності виробництва і в кінцевому рахунку – збільшенню обсягу очікуваного прибутку в розрахунку на авансований капітал (табл. 3.24).

**Показники економічної ефективності запропонованих пріоритетів розвитку**

	2012 р.		2015 р.		2017 р.	
	Рентабельність	Прибуток	Рентабельність	Прибуток	Рентабельність	Прибуток
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	8.01	6272	18.95	19207	22.79	27250
ПАТ «Тернопільська птахофабрика»	4.08	420	21.65	3351	25.68	4767
ПАТ «Васильківська птахофабрика»	1.84	25.5	14.84	268	19.67	421

Джерело: розроблено автором самостійно

Також, колективам досліджуваних підприємств варто розглядати інші підприємства спорідненої галузі передусім не стільки як конкуруючі підприємства, а як підприємства-партнери. Така зміна стереотипів дасть змогу ефективніше обмінюватися передовим досвідом, розробляти спільну стратегію розвитку в умовах мінливого ринкового середовища, активніше впливати на попит, – аж до лобіювання інтересів розвитку галузі на рівні країни в цілому. Застосування запропонованих заходів дасть змогу в оптимальній кількості виробляти продукцію птахівництва й за доступними цінами, допоможе зміцнити позиції птахівничих підприємств на внутрішньому й зовнішньому ринках та активізувати експорт продукції.

### **3.3. Обґрунтування впливу факторів ризиків на результати стратегічного розвитку підприємств**

Птахівничі підприємства функціонують у нестабільних ринкових умовах, що позначається на їх прибутковості. З стратегічної позиції ринок продукції птахівництва прагне мінімізувати стримуючі фактори його розвитку для нарощування обсягів виробництва і завоювання всього споживчого сектору. У зв'язку з цим система мінімізації ризиків у птахівництві – необхідний елемент ринкової інфраструктури та передумова її стабілізації.

Стійкість функціонування птахівничих підприємств часто порушується внаслідок впливу зовнішніх та внутрішніх дестабілізуючих факторів, що потребує виокремлення останніх в окрему категорійну групу.

Досліджуючи сутність ризиків діяльності птахівничих підприємств, ми прийняли загальне визначення В. Гриньова, В. Коюда, Т. Лепейко, Ю. Великого [26], В. Гранатуров, О. Шевчук, які визначають ризик як діяльність, пов'язану з подоланням невизначеності в ситуації неминучого вибору, в процесі котрої є можливість кількісно та якісно оцінити ймовірність досягнення передбаченого результату, невдачі й відхилення від мети. Пропонуємо визначати ризики в діяльності підприємств як імовірність виникнення події, що призводить до певних результатів (позитивних або негативних) при прийнятті рішень.

Із позиції стратегічного аналізу логічно було б виділити внутрішні та зовнішні ризики підприємства (табл.3.25).

Вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на результати діяльності підприємницької діяльності птахівничих підприємств можна записати у вигляді математичного виразу:

$$P_{рез. діял.} = P_{зов. сер.} * P_{внут. сер.} \quad (3.11)$$

Припустимо, що в конкурентному середовищі рівень ризику (ризиковість) підприємства  $P_{рез. діял.} = 1$ . Це означає, що ризик невиправданий. А коли  $P_{рез. діял.} = 0$ , то це неправдива ситуація, оскільки відсутність ризику в процесі діяльності підприємства неможлива. Позаяк така ситуація не дає змоги адекватно оцінити економічну ситуацію на ринку, методом опитування економістів виділено найвагомійші зовнішні та внутрішні ризики діяльності птахівничого підприємства. Доцільно розглянути внутрішні ризики за видами діяльності, тобто операційної, інвестиційної та фінансової та сформувані їх в окремі групи, які підлягають чіткому визначенню (Додаток М).

Ризик у підприємницькій діяльності розглядають як можливість настання негативного явища і, як наслідок, виникнення збитку, тобто наявність невиправданого ризику. З іншого боку, його вважають позитивним явищем, коли це виправдано.

**Ризики результатів діяльності підприємств**

Вид ризиків	Характеристика ризиків діяльності
1	2
<i>Внутрішні ризики</i>	
Операційний ризик	Розміщення активів підприємства та їх структура
Інвестиційний ризик	Характеризує можливість виникнення фінансових втрат у процесі інвестиційної діяльності підприємства
Фінансовий ризик	Можливість оголошення підприємства банкрутом в результаті його неплатоспроможності.
Інформаційні ризики	Потребує серйозної технічної та організаційної роботи
Кредитний ризик	Структура формування пасивів підприємства
Несистемний ризик	Визначається факторами, що характерні для даного підприємства.
Стратегічний ризик	Можливість допущення помилок при виборі стратегії діяльності підприємства
<i>Зовнішні ризики</i>	
Ринковий ризик	Зміна ринкової позиції підприємства
Інфляційний ризик	Характеризує можливість знецінення реальної вартості капіталу, а також очікуваних доходів від фінансових операцій в умовах інфляції
Валютний ризик	Характерний для підприємств, які мають бізнес у кількох країнах та у своїх розрахунках використовують принаймні дві валюти
Податковий ризик	Уведення нових видів податків і зборів, можливість підвищення рівня ставок податків і зборів. Імовірність відміни чинних податкових пільг у сфері господарської діяльності підприємств
Політичний ризик	Формується у результаті ведення підприємницької діяльності у різних країнах під впливом різного політичного клімату.
Системний ризик	Виникає в результаті впливу зовнішніх факторів незалежних від діяльності підприємства.
Страховий ризик	Ризик страхової компанії, пов'язаний з адекватністю формування страхових тарифів, азартною методологією страхування
Інноваційний ризик	Ризик відхилення від мети у разі вкладення коштів у виробництво інноваційного продукту, науково-дослідні та конструкторські роботи

Джерело: розроблено автором самостійно

Одним з найбільш поширених ризиків є ймовірність банкрутства, що визначається рівнем ризикової діяльності та впливом зовнішнього та внутрішнього середовища. Позиція досліджуваного підприємства визначається за допомогою основних моделей банкрутства і проводиться з метою запобігання погіршенню економічних показників діяльності підприємства.

Аналіз ймовірності банкрутства птахівничих підприємств ПАТ «Птахофабрика Васильківська», ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» доцільно здійснити, застосувавши Z-

коефіцієнт Альтмана, який характеризує економічний потенціал підприємства та результати його роботи за попередній період.

П'ять показників, що наведені у математичній формулі (3.22) найкраще прогнозують банкрутство підприємства, а саме:  $x_1$  – є виміром чистих ліквідних активів підприємства відносно сукупних активів;  $x_2$  – характеризує кумулятивний прибуток підприємства за період його діяльності;  $x_3$  – фактично є виміром дійсної продуктивності активів підприємства;  $x_4$  – є прогнозною ціною акції підприємства, що показує на скільки може знизитись ціна активів до того, як зобов'язання перевищать активи, і підприємство стане неплатоспроможним;  $x_5$  – оцінює стан оборотності капіталу та ілюструє здатність до реалізації активів підприємства.

$$Z = 1,2 \cdot X_1 + 1,4 \cdot X_2 + 3,3 \cdot X_3 + 0,6 \cdot X_4 + 0,999 \cdot X_5 \quad (3.22)$$

Представлений Z-рахунок за п'ятифакторною моделлю враховує такі сторони діяльності підприємства, як оборотність, ліквідність, структуру капіталу, прибутковість та швидкість накопичення власного капіталу. За моделлю Альтмана ймовірність банкрутства оцінюється за шкалою, яка представлена у таблиці 3.26.

Таблиця 3.26

**Шкала оцінювання згідно з Z-моделлю Альтмана**

Значення показника Z	Ймовірність банкрутства
До 1,8	Дуже висока
1,81-2,7	Висока
2,71-2,99	Можлива
3 і вище	Дуже низька

Аналіз результатів імовірність банкрутства за допомогою п'ятифакторної моделі Альтмана для діяльності досліджуваних птахівничих підприємств, а саме: ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», ПАТ «Васильківська птахофабрика», ПАТ «Тернопільська птахофабрика» представимо в таблиці 3.27.

**Розрахунок коефіцієнтів п'ятифакторної моделі Альтмана для  
досліджуваних підприємств протягом 2007-2012 років**

№ п/п	Коефіцієнт $X_T$	Роки					
		2007	2008	2009	2010	2011	2012
1	2	3	4	5	6	7	8
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»							
1	$X_1$	0,284	0,298	0,311	0,476	0,396	0,402
2	$X_2$	0,055	-0,053	-0,035	0,035	0,500	0,115
3	$X_3$	-0,028	-0,034	0,124	0,166	0,147	0,287
4	$X_4$	0,513	0,324	0,382	0,623	0,811	0,428
5	$X_5$	0,880	0,860	1,018	1,007	0,951	0,831
6	$Z$	1,513	1,225	1,979	2,548	3,100	2,063
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»							
1	$X_1$	0,485	0,304	0,295	0,436	0,444	0,679
2	$X_2$	0,153	0,104	0,123	0,074	0,108	0,133
3	$X_3$	0,192	0,106	0,156	0,215	0,188	0,446
4	$X_4$	1,759	0,690	0,717	1,042	1,233	1,172
5	$X_5$	0,670	0,502	0,652	0,998	1,070	0,942
6	$Z$	3,154	1,776	2,122	2,968	3,112	3,372
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»							
1	$X_1$	0,848	0,855	0,674	0,682	0,690	0,978
2	$X_2$	-0,275	-0,301	-0,108	-0,005	-0,060	-0,403
3	$X_3$	0,086	0,057	0,215	0,159	0,005	-0,531
4	$X_4$	1,341	1,242	1,306	2,097	1,699	0,669
5	$X_5$	0,243	0,373	0,723	1,087	0,948	0,545
6	$Z$	1,964	1,908	2,873	3,680	2,727	1,258

Джерело: розроблено автором самостійно

Аналізуючи результати Z-коефіцієнта з таблиці 3.27 для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» спостерігаємо позитивну динаміку (1,776 у 2008 р., 2,968 у 2010 р., 3,372 у 2012 р). Ця птахофабрика є фінансово стабільною ( $Z > 3$  у 2012 р), і їй не загрожує банкрутство. Протилежна ситуація склалась на підприємстві ПАТ «Птахофабрика Васильківська» (1,908 у 2008 р., 3,680 у 2010 р., 1,258 у 2012 р), оскільки Z-коефіцієнт мінняється нединамічно. У 2012 році підприємству загрозувало банкрутство, бо значення Z-коефіцієнта є нижчим ніж 1,8. На ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» зберігається ймовірність передкризового стану (1,225 у 2008 р., 2,546 у 2010 р., 2,063 у 2012 р), проте суттєвої загрози не прослідковується, оскільки значення Z-коефіцієнта починаючи з 2009 року більше як 1,81 ( $Z > 1,81$ ).

Наведені дослідження дали змогу виявити ризики діяльності підприємств, що у свою чергу дозволить керівництву розробляти нові стратегії розвитку або покращувати уже існуючі. Основною причиною банкрутства птахівничих підприємств є вплив не лише внутрішнього, а й зовнішнього середовища, а також вміння адаптуватись до змін у стратегічній перспективі.

Нестабільність діяльності птахівничих підприємств та швидкість руху коштів у рамках сучасної фінансової системи загострили внутрішні ризики, виділивши в цій площині операційний ризик. Нами запропоновано систему критеріїв та індикатори аналізу операційного ризику, що дасть змогу виявити найбільший вплив факторів на діяльність досліджуваного підприємства й найповніше охарактеризувати процеси, що відбуваються. Адже при зміні значення індикатора відповідно змінюється і тенденція розвитку птахівничого підприємства.

Серед показників операційного ризику пропонуємо виділити чотири їх групи, які комплексно відображають операційну діяльність птахівничих підприємств:

- 1) індикатори закупівлі та доставки товарів;
- 2) індикатори реалізації товарів;
- 3) індикатори отримання виручки за реалізовані товари;
- 4) індикатори господарської діяльності.

Одним із класичних способів аналізу рівня операційного ризику як складової ризику діяльності підприємства є визначення індексу  $R_p$  на основі методу факторного аналізу. Цей метод базується на тому, що кожен фактор ризику визначається набором кількісних індикаторів. Показники визначають розрахунковим або експертним шляхом, приймаючи значення від 1 до 10; при цьому показник від 1 до 3 свідчить про низький рівень ризику підприємства за визначеним фактором; від 4 до 6 – він прийнятний/помірний; від 7 до 9 – високий; 10 – надвисокий.

Оскільки виділені фактори по-різному впливають на рівень ризику, їм надається різна вага, що відображає вплив кожного із факторів на рівень операційного ризику. Сума ваги дорівнює 1.

У математичному описі згаданий спосіб можна відобразити таким чином:

$$R_p = \sum (A_n i_n) \quad (3.18)$$

де А- значення фактора (від 1 до 10 в цілих числах ); n – номер фактора, і – вага фактора в результаті оцінки ризику.

Операційні ризики діяльності птахівничих підприємств оцінюють за 15-ма факторами (табл.3.28).

Таблиця 3.28

**Інтегральні показники операційних ризиків діяльності птахівничих підприємств**

Стадії операційного ризику	Індикатор	Характеристика	Вага чинника	Граничне значення шкали:	
				1	10
1	2	3	4	5	6
Закупівля та доставки товарів	К <sub>1</sub> –ризик невиконання зобов’язань,	полягає в обґрунтуванні договорів на поставку товарів з боку постачальників підприємства за різними критеріями	0,1	немає	під загрозою зміни
	К <sub>2</sub> –асортиментний ризик	пов’язаний з можливими змінами в асортиментній структурі споживчого попиту на товар, внаслідок чого виготовлений асортимент товарів, залишиться нереалізованим	0,03	мінімальне	загроза не виконання зобов’язань контрагентів
	К <sub>3</sub> –ризик непогашення дебіторської заборгованості постачальниками	полягає у можливих втратах грошових коштів підприємства, які залучались для розрахунку з постачальниками відповідно до укладених угод	0,1	відсутній	жорсткі обмеження
	К <sub>4</sub> –транспортний ризик	характеризується недобросовісним транспортування: пошкодженням товарів або їх крадіжкою	0,04	неправильне організована логістика	нестача товару



1	2	3	4	5	6
Реалізації товарів	К <sub>5</sub> – ціновий ризик	полягає у втраті грошових коштів в наслідок збільшення термінів їх реалізації або нереалізації товарів	0,05	зменшення доходу підприємства	дуже високе
	К <sub>6</sub> – ризик зберігання	полягає у можливих втратах кількості та якості товарів підприємства під час їх зберігання	0,04	немає	загроза псування товарів
	К <sub>7</sub> – ризик продажу (реалізаційний ризик)	пов'язаний з недоліками в організації продажу товарів та їх просуванні споживачам (форми, методи продажу, реклама товарів тощо)	0,1	стимулювання	ситуація характерна зниженням прибутковості підприємств
	К <sub>8</sub> – ризик персоналу (кадровий ризик),	пов'язаний з недостатністю персоналу, його незадовільною працею (невиходом на роботу, зниженням продуктивності праці) або зростанням вартості (вимогами щодо збільшення платні, поліпшенням умов праці та відпочинку, збільшенням соціальних виплат та гарантій)	0,15	взаєморозуміння і співпраця	часті соціальні зіткнення
	К <sub>9</sub> – ризик матеріально-технічного забезпечення	характеризує міру пошкодження приміщень підприємства та обладнання	0,07	дуже обмежене	ситуація характерна крайньою напруженістю
	К <sub>10</sub> – ризик втрати товарів	втрати товарів під час їх реалізації внаслідок надзвичайних ситуацій	0,04	мінімальне	зниження прибутковості підприємств
Отримання виручки від реалізованої продукції	К <sub>11</sub> –ризик платежу	пов'язаний із втратою частини виручки підприємства при розрахунках з покупцями (обрахунок касирів)	0,07	відсутнє	конфлікти неминучі
	К <sub>12</sub> –інкасаційний ризик	пов'язаний із втратою торговельної виручки під час її інкасації (внаслідок протиправних дій);	0,02	практично відсутній	дуже високий

1	2	3	4	5	6
	К <sub>13</sub> – ризик невиконання дебіторських зобов'язань покупців	невиконання дебіторських зобов'язань покупців під час реалізації товарів з відтермінуванням платні (який призводить до порушення термінів та обсягів погашення дебіторської заборгованості)	0,12	мінімальне	визначає обсяг оборотних коштів на підприємстві
Господарська діяльність	К <sub>14</sub> – ризик зміни цін на послуги сторонніх підприємств	наслідком якого є зростання обсягу поточних витрат підприємства у зв'язку зі зростанням транспортних тарифів, комунальних та експлуатаційних платежів, тарифів за електроенергію, телефон, оренду тощо	0,03	зростання поточних витрат	різке зменшення прибутку
	К <sub>15</sub> – податковий ризик	пов'язаний з введенням нових або уточненням механізму сплати діючих податків та інших обов'язкових платежів, тощо	0,04	адаптація до нових умов функціонування	прагнення підприємства до застосування спектру методів податкової оптимізації і псевдо-легальних інструментів

Джерело: розроблено самостійно

Запропонований показник операційного ризику діяльності птахівничих підприємств (3.12) комплексно характеризує ризиковість діяльності внутрішнього середовища птахівничого підприємства:

$$OPC = k_1p_1 + k_2p_2 + k_3p_3 + k_4p_4 + k_5p_5 + k_6p_6 + \dots + k_{14}p_{14} + k_{15}p_{15} \quad (3.12)$$

$$\sum_{i=1}^{15} k_i = 1,$$

де  $k_i$  – вагові коефіцієнти, що визначають значимість  $i$ -ої складової в операційній діяльності птахівничого підприємства.

Проведемо дослідження впливу факторів зовнішнього середовища на діяльність птахівничих підприємств на основні внутрішні показники, які нами визначені із попередніх досліджень, а саме: валовий прибуток (збиток), загальні витрати, адміністративні витрати, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг), витрати на збут, собівартість реалізованої продукції та фінансовий результат підприємства. Опитування експертів за напрямком визначення найбільш впливових факторів зовнішнього середовища безпосередньо на діяльність досліджуваних підприємств виділили наступні: інфляція, % ( $x_1$ ), споживчі витрати, тис. грн. ( $x_2$ ), рівень податкового навантаження, % ( $x_3$ ), середньомісячна заробітна плата, тис.грн. ( $x_4$ ), безробіття населення, % ( $x_5$ ).

Дослідження міри впливу зовнішнього середовища на основні внутрішні показники діяльності птахівничих підприємств ПАТ «Птахофабрика Васильківська», ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» проведено за допомогою кореляційно-регресійного аналізу з використанням програмного пакета Microsoft Excel (табл.3.29). Аналізуючи отримані рівняння необхідно відмітити, що знаки коефіцієнтів регресії відображають напрямок впливу зовнішніх факторів на рівень фінансових показників діяльності птахівничих підприємств.

Аналіз рівняння кореляційно-регресійного аналізу фінансових результатів ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» свідчить, що найбільший вплив за п'ятьма факторами мають: інфляція – при підвищенні вагомості даного фактора на 1%, фінансовий результат підприємства зменшиться на 1,752 тис. грн.; рівень податкового навантаження – при збільшенні даного фактору на 1%, фінансовий результат підприємства зменшиться на 2,084 тис. грн.; середня заробітна

плата – при збільшенні даного фактору на 1грн., фінансовий результат підприємства збільшиться на 41,96 тис. грн.

Таблиця 3.29

**Аналіз впливу факторів зовнішнього середовища на діяльність птахівничих підприємств**

Назва підприємства	Показники	Рівняння кореляційно-регресійного аналізу
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг)	$y_1=3,1-0,027x_1-0,007x_2+0,008x_3+2,801x_4+0,001x_5$
	собівартість реалізованої продукції	$y_2=2,9-0,022x_1-0,007x_2+0,004x_3+2,813x_4+0,002x_5$
	загальні витрати	$y_3=1,1-0,005x_1-0,031x_2-0,011x_3+0,367x_4+0,002x_5$
	адміністративні витрати	$y_4=1,3-1,791x_1-4,583x_2-3,998x_3+22,31x_4+0,271x_5$
	валовий прибуток (збиток)	$y_5=2,6+3,160x_1-16,131x_2-4,459x_3-38,98x_4+0,976x_5$
	витрати на збут	$y_6=0,7+0,023x_1-0,625x_2+0,409x_3+17,71x_4+0,063x_5$
	фінансовий результат підприємства	$y_7=2,5-0,163x_1+0,115x_2-0,009x_3+0,172x_4-0,022x_5$
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг)	$y_1=0,9-0,446x_1+1,095x_2+1,754x_3+57,31x_4-0,065x_5$
	собівартість реалізованої продукції	$y_2=1,5-0,336x_1+0,895x_2+1,404x_3+44,45x_4-0,053x_5$
	загальні витрати	$y_3=0,8-0,103x_1+0,773x_2+1,332x_3+26,31x_4-0,042x_5$
	адміністративні витрати	$y_4=1,2-5,57x_1+18,75x_2+15,42x_3+28,08x_4-10,97x_5$
	валовий прибуток (збиток)	$y_5=4,1-4,735x_1+24,89x_2+33,72x_3-2,254x_4-1,401x_5$
	витрати на збут	$y_6=2,4+4,103x_1+10,09x_2+25,31x_3+22,01x_4-0,349x_5$
	фінансовий результат підприємства	$y_7=1,9-1,752x_1-0,432x_2-2,084x_3+41,96x_4+0,148x_5$

ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	чистий дохід (виру- чка) від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг)	$y_1=1,3-1,279x_1-0,909x_2-0,649x_3+24,794x_4+0,086x_5$
	собівартість реалізованої продукції	$y_2=1,3-1,273x_1-0,701x_2-0,533x_3+23,343x_4+0,073x_5$
	загальні витрати	$y_3=1,1-0,014x_1+0,047x_2-0,285x_3+12,69x_4+0,028x_5$
	адміністративні витрати	$y_4=1,3+31,19x_1+0,558x_2-28,85x_3-25,76x_4+0,661x_5$
	валовий прибуток (збиток)	$y_5=2,3-1,262x_1+2,489x_2+6,402x_3-30,19x_4-0,128x_5$
	витрати на збут	$y_6=1,7+28,96x_1+33,83x_2+54,92x_3-25,23x_4-0,128x_5$
	фінансовий результат підприємства	$y_7=-2,4-5,04x_1+2,898x_2+13,44x_3+23,81x_4-0,376x_5$

Джерело: розроблено автором самостійно

В ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» найбільший вплив з п'яти факторів на основні показники фінансових результатів мають інфляція та заробітна плата працюючого населення. Обчислення свідчить, що при змінні вагомості середньомісячної заробітної плати та інфляції на 1% величина чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) зміниться на 2,801 та 0,027 тис. грн. відповідно. Досліджуючи залежність собівартості продукції від зовнішніх факторів, спостерігаємо аналогічну тенденцію. При зміні середньомісячної заробітної плати та інфляції на 1% її собівартість зросте на 2,813 тис. грн. та зменшиться 0,022 тис. грн. відповідно. Аналізуючи вплив факторів на адміністративні витрати та витрати на збут, встановлено, що найбільшу міру впливу мають споживчі витрати та середньомісячна заробітна плата 4,583, і 0,625 та 22,31 і 17,71 тис.грн. відповідно. Отже, найбільший вплив на основні показники діяльності ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» мають такі фактори, як середньомісячна заробітна плата, споживчі витрати та інфляція. Отриманий висновок підтверджує представлена кореляційно-

регресійна модель аналізу впливу факторних величин на фінансові результати підприємства.

Дослідження впливу зовнішніх факторів на фінансовий результат ПАТ «Птахофабрика Васильківська» дозволяє виокремити три найвпливовіших показники: інфляція – при підвищенні вагомості даного фактора на 1%, фінансовий результат підприємства зменшиться на 5,04 тис. грн.; рівень податкового навантаження – при збільшенні даного фактору на 1 %, фінансовий результат підприємства збільшиться на 13,44 тис. грн.; середня заробітна плата – при збільшенні даного фактору на 1 грн., фінансовий результат підприємства збільшиться на 23,81 тис. грн.

Аналіз основних показників фінансових результатів ПАТ «Птахофабрика Васильківська», ПАТ «Птахофабрика Тернопільська», ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» показав, що найбільший вплив на результуючі показники мають такі фактори, як середньомісячна заробітна плата, рівень податкового навантаження та інфляція.

Для формування правильних висновків перевірмо дані моделі на адекватність та визначимо силу взаємозв'язку між визначними факторами та результуючим показником з використанням пакету «Аналіз даних» в Microsoft Excel. Алгоритм розрахунку проведемо поетапно. На основі проведених розрахунків можемо стверджувати, що між показниками споживчі витрати ( $x_2$ ) та безробіття ( $x_5$ ) існує мультикулінеарність, що вимагає виключення даних факторів із рівнянь регресії. Надалі дослідження будемо проводити використовуючи такі фактори впливу як, інфляція, середньомісячна заробітна плата, безробіття населення. У результаті встановлення кореляційно-регресійних зв'язків між результуючою та факторними величинами побудуємо економіко-математичну модель враховуючи коефіцієнт множинної регресії, коефіцієнт детермінації, критерій Пірсона,  $t$ -критерій Стьюдента,  $F$ -критерій Фішера. В процесі розрахунків ми отримуємо нове рівняння регресії, яке більш адекватно описує міру впливу факторів зовнішнього середовища на показники фінансових результатів підприємства (табл.3.30).

Коефіцієнти регресії  $x_1$  інтерпретуються так, що збільшення інфляції на 1% характеризується зменшенням прибутку для ПАТ «Птахофабрика Васильківська» на 9,23 тис. грн., ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» – на

7,81 тис. грн., а найменше для ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» – 2,3 тис. грн.

Таблиця 3.30

**Розрахунок кореляційно-регресійної моделі взаємозв'язку фінансових результатів і факторних величин**

Назва підприємства	Рівняння кореляційно-регресійного аналізу
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	$y=18,92-2,3x_1-3,7x_3-0,2x_4$
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	$y=12,25-7,81x_1-4,97x_3+10,65x_4$
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	$y=-7,92-9,23x_1-16,87x_3+31,64x_4$

Джерело: розроблено автором самостійно

Показник інфляції є постійно діючим фактором вітчизняної економіки, який у конкурентному середовищі змінюється та потребує постійного моніторингу ситуації на птахівничому підприємстві. Основним завданням при цьому є фактичне відображення фінансового стану діяльності птахівничих підприємств з метою запобігання збитків викликаних інфляцією. Негативний вплив на фінансовий результат для досліджуваних підприємств також спричиняє податкове навантаження, в більшій мірі воно проявляється для ПАТ «Птахофабрика Васильківська». Аналізуючи рівняння кореляційно-регресійного аналізу спостерігаємо, що позитивним фактором для збільшення прибутковості є збільшення розміру заробітної плати населення. Побудована економіко-математична модель свідчить, що збільшення заробітної плати на 1 грн. призведе до збільшення фінансового результату на 10,65 та 31,64 тис. грн. для ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» та ПАТ «Птахофабрика Васильківська» відповідно. Результати кореляційно-регресійного аналізу по ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» свідчать, що її прибутковість несуттєво залежить від заробітної плати населення.

Отже, оцінюючи ризиковість діяльності птахівничих підприємств з метою запровадження довготермінової стратегії розвитку можемо зробити наступні висновки:

– ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» є фінансово стабільним підприємством, якому не загрожує банкрутство в найближчі роки діяльності

(1,776 у 2008 р., 2,968 у 2010 р., 3,372 у 2012 р), але в процесі дослідження виявлено, що найбільший негативний вплив зовнішнього середовища спостерігається зі сторони податкового навантаження та інфляції;

– ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» зберігає ймовірність передкризового стану підприємства (1,225 у 2008 р., 2,546 у 2010 р., 2,063 у 2012 р), проте суттєвої загрози не прослідковується, а найбільший вплив на діяльність підприємства із сторони зовнішнього середовища має рівень середньої заробітної плати і рівень податкового навантаження;

– ПАТ «Птахофабрика Васильківська» загрожує банкрутство, цьому є підтвердженням показники Z-коефіцієнт Альтмана (1,908 у 2008 р., 3,680 у 2010 р., 1,258 у 2012 р), результати кореляційно-регресійного аналізу дозволяють стверджувати, що найбільшими впливовими факторами на діяльність підприємства є інфляція, рівень податкового навантаження та середня заробітна плата населення.

Досліджено механізм поетапного скорочення міри невизначеності при прийнятті управлінських рішень з використанням результатів аналізу діяльності підприємств.

1. Запропоновано розрахунок результативного показника діяльності птахівничих підприємств на основі внутрішніх показників, які в процесі аналізу виявились найвпливовішими на їх результативність. Представлено три способи розрахунку результативного показника діяльності підприємств, а отримані результати підтверджують його дієвість. Це дає підстави вважати, що розроблений метод є адекватний для застосування і може використовуватись при розробці оперативних планів діяльності підприємств, а також – для вироблення довгострокової стратегії їхнього розвитку.

2. Розроблено модель стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств, як дозволяє провести оцінку й визначити вплив оперативного і стратегічного планування на стратегію розвитку птахофабрик. Показник стратегічного розвитку  $\delta_{111}$  у стратегічній перспективі на підприємстві ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» зросте на 0,3% ( $\delta_{111}=0,00279$ ), ПАТ «Птахофабрика Васильківська» на 0,3% ( $\delta_{111}=0,00263$ ), а ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» впаде на 0,5% ( $\delta_{111}=0,0050$ ). Такі зміни не є суттєвими, але вони показують тенденцію стратегічного розвитку. Якщо показник  $\delta_{111}$  додатній, то на підприємстві у довготерміновій перспективі



передбачають вдосконалення виробничих процесів. І навпаки, коли показник  $\delta_{111}$  від'ємний, тоді процеси адаптації до попиту на продукцію переважаються процесами вдосконалення виробничої продукції.

3. Здійснено теоретико-методологічне дослідження суті Бостонської консалтингової групи (модель BCG) та McKinsey/General Electric, особливості їх використання щодо позиції товару у продуктовому портфелі птахівничих підприємств. Проаналізовано асортиментну групу виробничої діяльності досліджуваних підприємств та запропоновано розрахунок нової системи показників по алгоритму BCG-аналізу. Сформульовано продуктову стратегію та запропоновано уточнюючі стратегії підприємства на основі формування альтернативних моделей стратегічної поведінки для визначення напрямків стратегічної діяльності підприємств, що розглядається як підвищення ефективності діяльності птахівничих підприємств для забезпечення конкурентних переваг.

4. Необхідність оперативного реагування на зміни середовища функціонування підприємства довела потребу у розробленні методичного підходу до побудови системи індикаторів операційних ризиків. Прикладний характер цього підходу дасть змогу будувати систему управління змінами на підприємстві з урахуванням виявлених тенденцій та структурних зрушень на ринку. З метою запобігання погіршенню економічних показників діяльності підприємства визначено рівень ризикової діяльності птахівничих підприємств через застосування  $Z$  – коефіцієнт Альтмана. В результаті дослідження визначено міру впливу кожного із запропонованих факторів, що дозволяє корегування оперативних і стратегічних управлінських рішень.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аакер Д. Стратегическое рыночное управление / Д. Аакер. – [7-е изд.]. – СПб. : Питер, 2007. – 496 с.
2. Азоев Г. Конкуренция: анализ, стратегия и практика / А. Азоев. – М.: Центр экономики и маркетинга, 1996. – 207 с.
3. Анализ финансовой отчетности : уч. пособ. [для студ обучающ. по спец. «Финансы и кредит», «Бух. учет, анализ и аудит»]/ под. Ред. О. В. Ефимовой, М. В. Мельник. – [2-е изд., испр. и доп.]. – М. : ОМЕГА-Л, 2006. –408 с.
4. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / Игорь Ансофф; пер. с англ. С. Жильцова при содействии Э. Дж. Макдоннелла. – СПб.: Питер, 1999. – 416с.
5. Баканів М. І. Теорія економічного аналізу [Текст]: підруч. / М. І. Баканів, А. Д. Шеремет. – М.: Фінанси і статистика, 1999. – [4-те вид., допов. і переробл.]. – 416 с.
6. Бородкин К. В. Анализ инструментария финансовой диагностики / К. В. Бородкин, Б. Г. Преображенский // Финансы. – 2004. – №3. –С.65-69.
7. Боумен К. Основы стратегического менеджмента / К.Боумен: пер. с англ.; под ред. Л.Г.Зайцева, М.И. Соколовой. - М: Банки и биржи: ЮНИТИ, 1997. - 175с.
8. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навч.-практ. посіб. / за ред. С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ – «Баланс-Клуб», 2000. – 768 с.
9. Бурденюк Т. Г. Стратегічний аналіз конкурентноспроможності підприємств [Текст] / Тарас Григорович Бурденюк. –Тернопіль: ТНЕУ, 2011. –224 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підруч. за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [3-тє вид. допов. і перерол.]. –Ж.:ПП «Рута», 2005. –480 с.
11. Блудова Т. В. Розробка значимого набору показників з урахуванням нормативів для моделювання фінансового стану підприємства і

- управління його діяльністю / Т. В. Блудова, М. С. Островська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – №6(49). – С.67–72.
12. Винокуров В. А. Организация стратегического управления на предприятии /В. А. Винокуров - М.: Центр экономики и маркетинга, 1996. – 160с.
  13. Володькина М. В. Стратегический менеджмент / М. В. Володькина. – К.: Знання, 2002. – 149с.
  14. Внукова Н. М. Формування системи кількісних показників оцінки фінансового стану підприємств-емітентів / Н. М. Внукова, Н. І. Зінченко // Фінанси України. – 2006. – №12. – С.112–120.
  15. Герасимчук В. Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання / В. Г. Герасимчук. – К: КНЕУ, 2000. – 360с.
  16. Глухов В. В. Математические методы и модели для менеджмента / В. В. Глухов, М. Д. Медников, С. В. Коробков. – СПб.: Лань, 2000. – 480 с.
  17. Головка Т. В. Стратегічний аналіз: навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.] / Т. В. Головка, С. В Сагова за ред. д-ра екон. наук, проф. М.В.Кужельного. – К.: КНЕУ, 2002. – 198с.
  18. Гордієнко П. Л. Стратегічний аналіз: навч. посіб. / П. Л. Гордієнко, Л. Г. Дідковська, Н. В.Якішіна/ – [2-ге вид., переробк. і допов]. – К.: «Алерта», 2008. – 478 с.
  19. Гринавцев О. В. Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації: автореф. дис. на здобуття. канд. екон.наук за спеціал 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» - К.: Київс. націон екон. уні–т, 2005. – 22 с.
  20. Дерій В. А. Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств: дис. д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Василь Антонович Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 471 с.
  21. Дікань Л. В. Фінансовий результат підприємства: теоретичні узагальнення та прикладний аналіз / Л. Дікань, О.Вороніна. – Х.: СПД ОФ Лібуркіна Л. М., 2008. – 92 с.

22. Ендророва В. Н. Модели анализа кредитоспособности заемщиков / В. Н. Ендророва, С. Ю. Хасянова // Финансы и кредит. – 2002. – № 6. – С. 3–13.
23. Економічна енциклопедія: у 3 томах. Т. 1 / Редокол.: С. В. Мочерний (відп.ред) [та ін.] – К.: Видавничий центр «Академія», 2000–864 с.
24. Жукевич С. М. Стратегічний аналіз діяльності підприємств споживчої кооперації: дис. канд. екон. наук : спец. 08.06.04 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Світлана Миколаївна Жукевич. – Тернопіль : ТДЕУ, 2006. – 208 с.
25. Задорожний З. В. Основи побудови бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Текст] / З. В. Задорожний // Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь. – К. : Кондор, 2013. – С. 14–26.
26. Інвестиційний менеджмент / В. М. Гриньова, В. О. Коюа та ін. – [2-ге вид., доопрац. і допов.] – Х: ВД «Інжд», 2005. – 664 с
27. Іващенко О. В. Діагностика банкрутства підприємства / О. В. Іващенко, О. І. Крисак // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2006. – №5. – С.129–131.
28. Кельчевская Н. Комплексный анализ и целевое прогнозирование финансового состояния предприятия / Н. Кельчевская, И. Зименко // Проблемы теории и практики управления – 2010. – №1. – С.93–99.
29. Кіндратська Л. М. Фінансовий та управлінський облік у банках: підруч. / Л. М. Кіндрацька. – К. : КНЕУ, 2008. – 816 с.
30. Ковальчук М. І. Стратегічний аналіз у сільському господарстві: навч.-метод. посіб. [для самост. вивч.дисц.] / М. І. Ковальчук. – К: КНЕУ, 2003. – 259 с.
31. Коробков М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств / М. Я. Коробков. – К: Знання, 2000. – 378 с.
32. Корн А. В. Методические основы стратегического финансового анализа / Александра Валерьевна Корн // Управление корпоративными финансами.–2006. – №6(18). – С.342–351.
33. Колосс Б. О. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 567 с.

34. Колісник Ю. О. Використання нейронних мереж у моделюванні фінансово-господарської діяльності підприємства / Ю. О. Колісник // Держава та регіони. – 2007. – №4. – С.98–102.
35. Конторщикова О. Аналіз фінансового стану як передумова ефективного управління підприємством / О. Конторщикова // Економіка. Фінанси.Право. – 2002. – №6. – С.3–5.
36. Крылов Э. И., Власова В. М., Журавкова И. В. Анализ финансовых результатов, рентабельности и себестоимости продукции: учеб. пособ. – М.:Финансы и статистика, 2005. – 720 с.
37. Клейнер Г. Б. Стратегия предприятия / Г. Б.Клейнер. - М: «Дело», 2008. – 568 с.
38. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник/ М. В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К: КНЕУ, 2001. – 334 с.
39. Крупка Я Д. Сучасні тенденції обліково-інформаційного забезпечення інвестиційної діяльності підприємств / Я. Д. Крупка // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009 . – Вип. 17, т. II. – С. 41–44.
40. Крупка Я. Д. Зміст і техніка складання фінансової звітності / Я.Д.Крупка // Фінансовий облік: підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожній, Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – С.304–355.
41. Лахтінова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: моногр. / Л. А. Лахтінова. – К: КНЕУ, 2001. – 387 с.
42. Лазаришин І. Д. Ризики внутрішнього та зовнішнього середовищ економічного аналізу/ Економічні ризики: фінансово – обліково – аналітичний аспекти: монографія /за ред. д.е.н., проф. З.В. Гуцайлюка. – Тернопіль: ТНТУ ім. І. Пулюя, 2011. – 200 с. – С.107 –114
43. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: моногр. / Л. Г. Ловінська. – Київ : КНЕУ, 2006. – 256 с.
44. Лучко М. Р. Суттєвість індексу інфляції в умовах коригування показників фінансової звітності / М. Р. Лучко, А.В. Озеран, А. С. Літвінчук // Фінанси, облік і аудит. – 2012. – №19. – С.347–354.
45. Любушин Н. П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия / Н. П. Любушин, В. Г. Лещева, В. Г. Дьякова: под. ред. проф. Н.П.Любушина. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 1999. – 471 с.

46. Майборода О. В. Системні засади до управління фінансовими потоками на підприємстві / О. В. Майборода // Вистник Національного технічного університету «ХПІ». – 2003. – №20. – С.84–88
47. Марков В. Д. Стратегічний менеджмент: курс лекцій / В. Д. Марков, С. Л. Кузнецова. – М.: Інфа, 2001. – 288 с.
48. Мартиненко М. М. Стратегічний менеджмент: підруч. / М. М. Мартиненко, І. А. . – К.: Каравела, 2006. – 320 с.
49. Матвійчук А. Діагностика банкрутства підприємств / А. Матвійчук // Економіка України. – 2007. – №4. – С.20–28.
50. Мельник Б. А. Економіка, організація та стратегія розвитку промислового птахівництва в Україні: моногр./ Б. А. Мельник. – К: Поліграфінко, 2006. – 237 с.
51. Микитюк П. П. Система оцінювання та аналізу факторів ризику інвестиційно-іноваційної діяльності підприємства [Текст] / Петро Микитюк // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2012. – Вип. 1 :- С. 145–153.
52. Микитюк П. П. VCG-аналіз як інструмент посилення конкурентних переваг птахівничих підприємств / П. П. Микитюк, Т. Р. Фецович// Вісник ТНЕУ. – Тернопіль, 2014. – С.20–27
53. Микитюк П.П., Фецович Т.Р. Аналіз результатів діяльності на основі кореляційно-регресійного методу / П. П. Микитюк, Т. Р. Фецович// Вісник Львівської комерційної академії / – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2014. – Вип. 44. – С.105–111
54. Минцерг Г Стратегический процесс / Г. Минцерг, Дж.Б. Куин, С. Гама; [пер. с англ.]; [под ред. Н.Каптуревського]. – СПб.: Питер, 2001. – 2001. – 688 с.
55. Мних Є. В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / Є.В.Мних. – К.: Київський національний торгово-економічний університет, 2010. – 412 с.
56. Мочарний С. В. Економічний енциклопедичний словник: у2.т.1 / С. В. Мочарний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій; За ред. С.В.Мочерного. – Львів.Світ, 2005. – 616 с.
57. Наливайко А. П. Теорія стратегії підприємства, сучасний стан та напрями розвитку: моногр. / А. П. Наливайко. – К: КНЕУ, 2001. – 227 с.

58. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: моногр. / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
59. Нападовська Л. В. Управлінський облік: моногр. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
60. Наконечний С.І. Економетрія. підруч. / С. І. Наконечний, Т. О. Терещенко, Т. П. Романюк. – [дид. 3-те доп. та переробл.] – К.: КНЕУ, 2004. – 520 с.
61. Николаєва О. Е. Стратегический управленческий учет / О. Е. Николаєва, О. В. Алексеева. – М: Едиториал УРСС, 2003. – 304с.
62. Орехова К. В. Методика інтегральної оцінки фінансового стану підприємств / К.В.Орехова, О.С.Ткаченко // Право і безпека. – 2003. – № 3. – С.180–184.
63. Панов А. И. Стратегический менеджмент: учебное пособ. [для вузов] / А. И. Панов – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 240 с.
64. Парасій-Вергуненко І. М. Стратегічний аналіз у банках: теорія, методологія, практика: моногр. / І. М. Парасій-Вергуненко – К: КНЕУ, 2007. – 360 с.
65. Пласкова Н. С. Методология стратегического анализа результативности деятельности организации: моногр. / Н. С. Пласкова – М.: Креативная экономика, 2007. – 256 с.
66. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 628с.
67. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: моногр. / М. С. Пушкар – Тернопіль: Економічна думка, 2011. – 336 с.
68. Райзберг Б. А. Сучасний економічний словник [Текст] / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовський, Е.Б.Стародубцев. – Москва: ИНФРА-М, 2000. – 480с.
69. Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі: навч. посібник / К.І.Редченко– [2-ге вид. допов.]. – Львів: Новий світ-2000, 2003. – 272с.
70. Редченко К. І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проектів: моногр. / К. І.Редченко; Львів. комерц. акад. – Львів: ЛКА, 2001. – 401с.

71. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький – Львів, 2014. – 156с.
72. Савицька Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицька – Москва: ОО «Новие знание», 2000. – 688 с.
73. Савчук В. П. Финансовая диагностика и мониторинг деятельности предприятия. Практические подходы и технологии / В. П. Савчук. – К, 2004. – 173с.
74. Салига К. С. Методичні підходи діагностування фінансового стану підприємства / К. С. Салига, С. А. Власенко // Держава та регіони. – 2007. – №3. – С.204–210.
75. Статистичний щорічник України, 2013 р. – [Електроний ресурс]. – Режим доступу: [http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv\\_u/01/Arch\\_Ukr\\_.htm](http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/01/Arch_Ukr_.htm)
76. Стратегічний аналіз / Г. М. Давидов, В. М. Малахов, О. А. Магопець та ін. – К.: Знання, 2011. – 389 с.
77. Стратегическое планирование / под ред. Э. А. Уткина. – М: Тандем ЭКМОС, 1999. – 440с.
78. Томпсон А. А. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: учебник / А. А.Томпсон, А. Дж.Стрикленд; пер. с англ. под ред. Л. Г. Зайцева, М. И. Соколовой. – М.: Банки и биржи:ЮНИТИ, 1998. – 576 с.
79. Томпсон А. А. Стратегический менеджмент:концепции и ситуации / А. А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд. – М: ИНФРА\_М, 2001. – 412с.
80. Фаріон І. Д. Стратегічний аналіз: опрний конспект лекцій / І. Д. Фаріон, Л.Т.Штимер. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 434с.
81. Фатхутдинов Р .А. Стратегический менеджмент: Учебник. 4-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 440 с.
82. Fetsovich T. Modeling of factors on the financial impact of strategic business analysis method.: Scientific magazine «European Applied Sciences» – 2013. – №3. – 170–173р.
83. Фінанси підприємств / за ред. Г. Г. Кірейцева. – К: Центр учб. л-ри, 2002. – 268 с.
84. Хорин А. Н. Стратегический анализ / А. Н. Хорин, В. Э. Керимов. – М.: ЭКСМО, 2006. – 288 с.



85. Чернов В. А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / В. А. Чернов; под ред. М. И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 320 с.
86. Шершньова З. Є. Стратегічне управління: підруч. / З. Є. Шершньова. – [2-ге вид., переробл. і допов.]– Київ: КНЕУ, 2004. – 699 с.
87. Шеремет А. Д. Финансы предприятия./ А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин. – М., ИНФРА-М, 1998. – 343 с
88. Янок Д. А. Економічний зміст фінансових результатів діяльності підприємств / Д. А. Янок // Економіка АПК. – 2009. – 11. – С.91–96.
89. Baetge J. Die Frueherkennung von Unternehmenskrisen anhand von Abschlusskennzahlen / J. Baetge // Rückblick und Standortbestimmung, in DB. – 2002. – №1. –P. 2281–2287.
90. Barney J. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage / J. Barney // Journal of Management. – 1991. – Vol. 17, №1. –P. 99–120.
91. Bodyanskiy Y.I. Rough Sets-Based Recursive Learning Algorithm for Radial Basis Function Networks / Y.Bodyanskiy, Y. Gorshkov, V. Kolodyazhniy, I. Pliss // – Berlin: Springer-Verlag, 2005. – P. 59-65.
92. Baden-Fuller C.Strategic Renewal in Large Complex Organizations: A Competence-based View / C. Baden-Fuller, H. Volberda// – Competence-Based Strategic Management. - Chichester; New York: Wiley, 1997. - P. 89-110.
93. Collis D. J. Corporate Strateg / D. J Collis., C. A. Montgomery. – Chicago: Resourus and the Scope of the Firm. Irwin, 1997. – 342p.
94. Dobbs I.M. Managerial Economics: Firms, Markets, and Business Decisions/ I. M./Dobbs – New York: Oxford University Press Inc., 1999. – 128p
95. Hamel G. Competing for the future / G. Hamel, C. Prahalad – Harvard: Business School Press Boston (Mass.), 1994. – 207p
96. Strategic management: concepts and cases / A. A. Thompson, A. J. Strickland III. [5th ed.] – №4.: Richard D. Irwin, Inc., 1990. – 184 p
97. Steiner G. A. Strategic Factors in Business Success / G. A. Steiner. – N. Y. : Financial executives research foundation, 2009. – 376p.
98. Mary A. Malina. Lessons learned: advantages and disadvantages of mixed method research /Mary A. Malina, Hanne S.O. Nørreklit, Frank H. Selto

- //Qualitative Research in Accounting & Management. – 2011. –Vol. 8. – P.59–71.
99. Mintzberg H. The rise and fall of strategic planning: Reconceiving roles for planning, plans, planners / H. Mintzberg.– N.Y. : Free Press, 1994. – 458p.
  100. Learned E. A. Business policy: Text and Cases / E. A. Learned, C. R. Christensen, K. R. Andrews, W. D. Guth [eds]. – Homewood, IL : Richard D. Irwin, 2005. – 325p.
  101. P. Trivellas. A Dynamic Simulation Model of Organizational Culture and Business Strategy Effects on Performance / P. Trivellas, P. Reklitis, N. Konstantopoulos // AIP Conference Proceedings. – Vol. 963, Iss: 2. – P. 1074– 1078.
  102. Porter M. E. Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors / M. E. Porter. – N. Y. : Free Press, 1980. – 568p.
  103. Roche-Anderson J.M.Controllership / J. M. Roche-Anderson., S. M. Bragg // Seventh Edition – Hoboken, H.J.: Wiley, 2004. – 1151 p.
  104. Xuan Zhao.Selecting distribution channel strategies for non-profit organizations / Z. Xuan, H. N. Run, C. Ignacio // European Journal of Marketing. – 2010. – Vol. 44, is: 7/8. – P.972–996.
  105. [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://market.avianua.com/?cat=4>
  106. [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://smida.gov.ua/db/emitent/search>
  107. [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.proagro.com.ua>
  108. [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://agroua.net/animals/catalog/ag-10/>
  109. [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://agroferma.com/files/doc.php?id=73>.
  110. [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.farmer.org.ua>
  111. [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/>.
  112. [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
  113. [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://zik.com.ua>

## РОЗДІЛ 4. МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

### 4.1. Суть, предмет, об'єкт та основні завдання управління витратами

Нестабільність економічної ситуації, підвищення конкуренції на ринку та зменшення доходів вимагають від керівників та менеджерів підприємств пошуку дійових методів управління господарською діяльністю. Ефективність функціонування підприємств у цих умовах залежить від раціонального використання всіх видів ресурсів, що зумовлює необхідність переходу до єдиної системи управління витратами. Побудова та вдосконалення цієї системи забезпечить конкурентоспроможність продукції за рахунок більш низьких витрат і цін, наявності якісної й достовірної інформації про собівартість окремих видів продукції та її позиції на ринку порівняно з продукцією інших виробників, надання об'єктивних даних для упорядкування структури доходів і видатків підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень. [1, с.19]

Витрати являють собою сукупність ресурсів усіх видів, виражену в єдиному грошовому вираженні, що використані в основних бізнес-процесах для досягнення поставлених цілей. Витрати є однією з найскладніших базових економічних категорій, яка на сучасному етапі розвитку економічної думки відображає складні технологічні, економічні, організаційні, психологічні взаємозв'язки в системі підприємства; є оціночним показником функціонування будь-якого суб'єкта господарювання [2; 3].

Для формування системи управління витратами необхідно визначити структуру цієї системи, яка повинна містити складові (елементи) які взаємодіють між собою відповідно до поставлених завдань. Розмір витрат є основним чинником для оцінювання ефективності діяльності підприємства, а також значно впливає на формування фінансового результату підприємства. Через це управління витратами потребує детального вивчення та удосконалення

Серед вчених немає одностайності у питанні визначення сутності «управління витратами». Дослідження окремих підходів до визначення цієї категорії представлено в табл. 4.1.

## Підходи до визначення поняття «управління витратами»

Визначення категорії «управління витратами»	Автор
Динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом	І. Є. Давидович [4]
Специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати	С. Ф. Голов [5]
Процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно провадити свою цінову політику та за інших рівних умов досягти більш високих розмірів прибутку	А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило [6]
Система принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснована на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку	А. А. Пилипенко [7]
Складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів	О. В. Крушельницька [8]
Полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства	А. І. Ясінська [9]

Аналіз публікацій та видань вітчизняних науковців показує, що єдиного термінологічного підходу щодо розуміння управління витратами не існує. Спостерігається прагнення авторів дати якесь універсальне тлумачення поняттю «управління витратами», яке апіорій не може бути повним, оскільки система управління витрати є досить багатогранною і кожен автор виділяє певний бік даного об'єкту наукового дослідження [10, с.86].

В цілому, узагальнюючи вище наведені підходи, можна сказати, що управління витратами – це розроблення і реалізація управлінських впливів,

заснованих на використанні об'єктивних економічних законів, щодо формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей. Ефективне використання усіх видів ресурсів нерозривно пов'язане з проблемою підвищення наукового рівня управління витратами, а саме - з необхідністю формування системи управління витратами виробництва. В сучасних умовах величина витрат має не тільки конкретизувати фактичний стан справ на виробництві, але і сприяти оцінці і виявленню попередньо можливих наслідків прийняття тих або інших управлінських рішень [11, с.241].

При формуванні системи управління витратами необхідно враховувати їхні особливості, як економічної категорії. По-перше, це динамізм витрат, те, що вони постійно рухаються та змінюються. Так, у ринкових умовах постійно змінюються ціни на покупні сировину та матеріали, комплектуючі деталі та вироби, тарифи на енергоносії та послуги. Оновлюється продукція, переглядаються норми витрат матеріалів, що відображається на собівартості продукції. Тому витрати у статистиці розглядаються дуже умовно і без відображення їхнього рівня у реальному житті.

По-друге, різноманіття витрат потребує застосування широкого спектра прийомів та методів в управлінні ними, що ускладнюється відсутністю абсолютно точних методів виміру та обліку витрат. Важливу роль відіграє та обставина, що витрати складно й суперечливо впливають на економічний результат. Наприклад, підвищити прибуток підприємства можна за рахунок зниження поточних витрат на виробництво, що забезпечується підвищенням капітальних витрат на НДОКР, техніку та технологію. Високий прибуток від виробництва продукції нерідко значно скорочується через високі витрати на її утилізацію та ін.

Враховуючи приведені особливості категорії витрат можна сформулювати ряд вимог до формування системи управління витратами, що будуть визначатися особливостями практичної діяльності підприємства, та виділити принципи управління ними.

Так, оскільки ефективність функціонування підприємства пов'язана з виникненням витрат, це визначає необхідність органічної інтегрованості управління витратами з іншими функціональними системами управління та загальною системою управління підприємством. Всі управлінські рішення в

області ефективного використання ресурсів та організації їхнього обороту тісно взаємозв'язані та прямо або побічно впливають на кінцеві результати фінансової діяльності підприємства. Тому управління витратами повинно розглядатися як комплексна функціональна керуюча система, що забезпечує розробку взаємозалежних управлінських рішень, кожне з яких робить свій внесок у загальну результативність діяльності підприємства.

Проте, навіть найбільш ефективні управлінські рішення в області використання ресурсів та управління витратами, розроблені та використані підприємством у попередньому періоді, не завжди можуть бути повторно застосовані на наступних етапах його господарської діяльності. Насамперед, це пов'язано з особливістю витрат як економічної категорії, так і змінами внутрішніх умов функціонування підприємства та його зовнішнього оточення. Тому система управління витратами повинна бути високодинамічною та враховувати зміну факторів зовнішнього середовища, потенціалу формування власних фінансових ресурсів, темпів економічного розвитку, форм організації виробничої та фінансової діяльності, фінансового стану та інших параметрів функціонування підприємства.

Крім того, підготовка кожного управлінського рішення в сфері управління витратами, вибору напрямків та форм регулювання їх рівня повинні враховувати альтернативні можливості дій та забезпечувати варіативність підходів до розробки окремих управлінських рішень. При цьому, якими б ефективними не здавалися ті або інші проекти рішень в області управління витратами, вони не повинні вступати в протиріччя з головними цілями діяльності підприємства, стратегічними напрямками його розвитку, оскільки це підірватиме економічну основу ефективного використання ресурсів в майбутньому періоді. Ефективна система управління витратами, організована з врахуванням наведених вище вимог, створює основу високих темпів розвитку підприємства, досягнення необхідних кінцевих результатів його господарської діяльності та постійного росту його ринкової вартості. Їх перелік може бути розширений, проте без врахування розглянутих вимог не можливо розраховувати на створення ефективної системи управління витратами [12, с.20].

Предметом управління витратами є спожиті ресурси підприємства у процесі кругообігу господарських засобів з точки зору їх мінімізації. При цьому необхідно знижувати спожиті ресурси на одиницю продукції як у речово-натуральному виразі, так і у вартісному. З метою правильності їх оцінки в процесі вивчення предмета управління витратами необхідна їх детальна характеристика, вміння розрізняти витрати, які включаються до складу виробничої собівартості, а також ті, що належать до витрат періоду, тобто таких, які впливають на кінцеві результати господарювання підприємства чи організації.

Мета управління витратами – підвищення ефективності виробництва на основі вирішення таких завдань:

- виявлення ролі управління витратами як фактора підвищення економічних результатів діяльності;
- визначення витрат за основними функціями управління;
- розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства (організації);
- обчислення необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі і прийнятті господарських рішень;
- коригування планових показників відповідно до змін ринкової кон'юнктури та впливу зовнішніх факторів;
- підготування інформаційної бази, що дає змогу оцінювати витрати підчас вибору та прийняття господарських рішень;
- виявлення технічних способів і засобів виміру й контролю витрат;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і у всіх виробничих підрозділах підприємства (організації);
- вибір способів нормування витрат;
- чітке калькулювання витрат за економічними елементами, стадіями та структурами виробництва;
- планомірне удосконалення організації та технології виробництва;
- матеріальне стимулювання ресурсощадливості;
- вибір системи управління витратами, що відповідає умовам роботи підприємства [13; 14].

Завдання управління витратами повинні вирішуватися в комплексі. Тільки такий підхід приносить бажані результати, сприяє різкому росту економічної ефективності роботи підприємства чи організації.

Таким чином, головним завданням управління витратами вчені вбачають мінімізацію абсолютної величини витрат, що гарантує, певною мірою, допомогу керівництву в досягненні стратегічної мети діяльності підприємства (отримання прибутку). До того ж, з позицій економічної теорії будь-яку діяльність підприємства правомірно розглядати як перетворення витрат в результати. Разом з тим, слід оптимізувати склад, структуру або поведінку витрат, що дозволяє регулювати чинники їх формування за носіями та управляти процесами фактів витрачання ресурсів шляхом проведення аналізу міри раціональності витрат і оцінки впливу їх чинників.

Мінімізація витрат без врахування чинників може привести до негативних результатів:

- втрата персоналу (мінімізація витрат на оплату праці), зниження обсягів реалізації продукції через падіння її якості (мінімізація матеріальних витрат, застосування застарілих видів сировини і матеріалів), втрата постачальників (мінімізація витрат на збут) та ін.;

- зниження якості обслуговування працівників (мінімізація витрат управління), відмова від виробництва та реалізації різних видів продукції (товарів, робіт, послуг), які користуються попитом (мінімізація витрат на освоєння новітніх технологій виробництва тощо);

- зниження технічного рівня виробництва (економія матеріальних та трудових витрат);

- недосконалість організації структури системи управління виробництвом та підприємством в цілому (скорочення адміністративно-управлінських витрат та загальновиробничих витрат).

На підприємствах перелік негативних результатів може доповнюватися з урахуванням специфіки та умов виробництва, галузевої належності тощо. Тому зниження витрат має відбуватися не лише за рахунок цілеспрямованого впливу на виникнення витрат в місцях їх формування, а й завдяки врахуванню інших виявлених резервів забезпечення зони прибутковості підприємства. Головним завданням управління витратами ряд науковців вбачає також у визначенні їх обґрунтованого рівня за місцями виникнення на підприємстві з метою



підвищення ефективності діяльності підприємства (збільшення величини прибутку та рівня рентабельності). Із зазначеного можна констатувати, що в рамках загальноновизнаної мети управління витратами, розглядається два головних напрями роботи з витратами: мінімізація витрат при заданих обмежувальних чинниках, контроль та обґрунтування їх виникнення в контурі максимізації віддачі від витрат.

Виявлення й використання чинників економії ресурсів, зниження витрат є обов'язком кожного працівника підприємства, передусім спеціалістів і керівників усіх рівнів. У зниженні витрат та економії ресурсів повинна бути зацікавлена не лише адміністрація підприємства чи організації, тобто вище керівництво, але й усі без винятку їх структурні підрозділи і, в першу чергу, виробничі, від яких у найбільшій мірі залежать загальні витрати підприємства (організації). Таку зацікавленість робітникам виробничих підрозділів доцільно передбачити у розроблених спеціальних системах матеріального і морального заохочення, схвалених на загальних зборах трудового колективу і зафіксованих у колективному договорі. Слід передбачити і розробити окремі умови стимулювання як для робітників, так і спеціалістів і керівників, працівників служби матеріально-технічного забезпечення. Вказані умови заохочення необхідно регулярно переглядати і вносити уточнення.

Згідно з певними організаційно-технічними рішеннями та умовами розробляються норми витрат усіх видів ресурсів: сировини, основних і допоміжних матеріалів, енергії, трудових ресурсів тощо [15, с.40].

Установлені норми витрат – це граничні витрати окремих видів ресурсів за даних організаційно-технічних умов виробництва [16, с.345]. Вони є важливим чинником забезпечення режиму жорсткої економії і відповідно конкурентоспроможності підприємства. У процесі планування встановлюються граничні (допустимі) загальні витрати в підрозділах і в цілому по підприємству (кошториси) та на одиницю продукції. Фактичний рівень витрат обчислюється за даними поточного обліку. Порівняння фактичних витрат з плановими (нормативними) дає змогу в процесі аналізу оцінювати роботу підрозділів з використання ресурсів, з'ясувати причини відхилень фактичних витрат, від планових і відповідно стимулювати працівників підприємства ї до їхнього зниження. Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх

функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку (прийняття) і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням.

Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу[17] :

- прогнозування і планування. Прогнозування і планування витрат здійснюють з метою економічного обґрунтування запропонованих господарських рішень. Виокремлюють перспективне (довгострокове) та поточне (короткострокове) планування, яке конкретизує шляхи реалізації довгострокових цілей підприємства. Точність перспективного планування витрат невелика, оскільки на неї впливають інвестиційні процеси, поведінка конкурентів, політика держави, форс-мажорні обставини тощо. Короткострокове планування витрат є більш точним, оскільки відображає потреби найближчого майбутнього і визначається річними, квартальними, а в разі потреби – і щомісячними розрахунками.

- організацію. Організація як одна із функцій управління витратами встановлює, хто управляє витратами, в які терміни, якими способами тощо, тобто йдеться про формування на підприємстві внутрішніх структурних підрозділів, які здійснюють розробку та реалізацію управлінських рішень – центрів відповідальності. Визначаються місця виникнення витрат, центри витрат та центри відповідальності за їх дотриманням. Метод управління витратами шляхом виділення центрів відповідальності дозволяє оптимізувати структуру й обсяг ресурсів, що використовуються, побудувати систему стимулів для апарату управління і окремих працівників з метою ефективного використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

- координацію і регулювання. Координація і регулювання витрат забезпечує порівняння фактичних витрат із запланованими, виявлення небажаних відхилень та здійснення заходів по їх усуненню. При зміні умов виконання плану заплановані витрати підлягають корегуванню.

- активізацію і стимулювання виконання. Стимулювання (мотивація) полягає у виявленні таких спонукальних мотивів, які сприяли б дотриманню працівниками запланованих витрат і пошуку можливостей їх зниження

- облік і аналіз. Облік як елемент управління витратами необхідний для підготовки інформації з метою прийняття правильних господарських рішень.

Аналіз витрат допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства, виявити резерви зниження витрат на виробництві, зібрати інформацію для підготовки планів і прийняття раціональних управлінських рішень в області витрат.

Виконання функцій управління у повному обсязі по всіх елементах складає цикл взаємодії керуючої (управляючої) підсистеми (суб'єкт управління) на керовану підсистему (об'єкт управління).

Система управління витратами – це сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють у межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні та стратегічні плани. Метою цієї системи є надання управлінцям контролю і прогнозування витрат, вибір найефективніших шляхів розвитку підприємства, прийняття оперативних управлінських рішень [18].

Суб'єкт управління – це керівництво підприємства та інші керівні органи, власники підприємства, відповідальні особи, наймані менеджери, спеціальні служби, фахівці в певній сфері фінансово-господарської діяльності (керуюча система). Керуюча система здійснюється людьми для досягнення поставленої мети. Вважаємо, що об'єкт управління – це різні центри витрат підприємства (підрозділи, цехи, відділи, дільниці тощо) в межах який відбувається господарські процеси (керована системи). Наше трактування зумовлене також таким формулюванням: «ті, ким управляють, і те, чим управляють, називаються об'єктами, предметами управління» [19; 20].

Під об'єктом управління витратами пропонують розуміти виражені в грошовій формі витрати, пов'язані з виробничо-господарською діяльністю підприємства. Складність даного судження, на нашу думку, полягає в неможливості прямого впливу керуючої системи на витрати, адже відбувається прямий вплив діяльності суб'єктів управління на ресурси центрів витрат в розрізі виконуваних ними господарських процесів, рівень використання яких коливається – зумовлює динаміку витрат. Управління, на нашу думку, означає діяльність підприємства, що спрямована на реалізацію цілей об'єкта управління за умови раціонального використання наявних ресурсів. Серед цілей об'єкта управління – мінімізація витрат або ефективне витрачання ресурсів, що повинні бути обґрунтованими [21, с.28].

На систему управління витратами виробництва впливає значна кількість чинників зовнішнього середовища підприємства (економічні, науково-технічні, природні, політичні, соціально-культурні тощо). В свою чергу, система управління витратами виробництва підприємства також здійснює суттєвий вплив на зовнішнє середовище підприємства (переважно чинники прямої дії). Управління витратами як система представлено на рис.4.1.



**Рис.4.1 Система управління витратами промислового підприємства [22, с.22].**

Управління витратами здійснюється на основі наявного потенціалу підприємства для отримання проміжних, а згодом і кінцевих результатів. Вихід системи є результатом діяльності підприємства (наприклад, прибуток отриманий від реалізації виробленої на підприємстві продукції). Для виходу також необхідно встановлювати значення параметрів, які повинні відповідати місії, цілям і стратегії підприємства. Якщо суб'єкти управління не контролюватимуть якість виходу системи, то підприємство може втратити як ділову репутацію, так і перспективу подальшого розвитку загалом.

Між елементами системи управління витратами існує багато різних прямих та зворотних зв'язків. Керуюча і керована підсистеми взаємодіють між собою за допомогою інформаційних потоків, які проходять через канали зв'язку. Метою керуючої підсистеми є розроблення і прийняття управлінських рішень, які передаватимуться для виконання керованій підсистемі каналами прямого зв'язку. Керована підсистема повинна забезпечити виконання прийнятих рішень, а інформацію про відхилення від запланованих результатів на виході системи управління витратами каналами зворотного зв'язку передати керуючій підсистемі. За допомогою інформаційних потоків, які проходять через зворотні зв'язки, керуюча підсистема має змогу здійснювати вплив на ресурси, які акумулюються на вході системи управління витратами. [23, с. 233]

Основні принципи управління витратами зводяться до наступного:

- системний підхід до управління витратами;
- єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на усіх стадіях життєвого циклу виробу – від виготовлення до утилізації;
- поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих витрат, впровадження ефективних методів зниження витрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення щодо рівня витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат [24; 25]. Дотримання усіх принципів управління витратами вважається достатнім для забезпечення конкурентоздатності підприємства та завоювання передових позицій на ринку, але життя не стоїть на місці і з'являються нові випробування, ризики, що потребують необхідності стратегічного погляду до проблеми створення ефективного витратного механізму на підприємстві

В сучасних умовах система управління витратами через свої функції виступає основним інформаційним фундаментом управління внутрішньою діяльністю підприємства, його стратегією і тактикою. Основне призначення

такої системи полягає в підготовці інформації для прийняття оперативних і прогнозних управлінських рішень.

Необхідно підкреслити, що стан управління витратами, ступінь його довершеності залежить від удосконалення всього фінансово-господарського механізму в цілому і його окремих елементів як на мікро-, так і на мезо- та макрорівнях. В основу управління витратами повинен бути покладений принцип забезпечення ефективної взаємодії всіх його складових з метою підвищення ефективності його функціонування залежно від потужності підприємства та покращення соціально-економічних умов населення як прояву соціальної ефективності підприємства.

На цій підставі менеджмент підприємств повинен бути спрямований на раціональне зниження наявних витрат, знаходження резервів їх зниження. Отже, фактично мова йде про формування системного противитратного економічного механізму. Останній відображає зниження витрат на одиницю продукції, зростання обсягу реалізації і пряму економічну мотивацію учасників виробничого процесу як мету управління. На підставі даного підходу виходить розуміння системи управління витратами виробництва як організаційного відображення відповідних економічних відносин на підприємстві.

Роль і значення управління витратами в сучасних умовах господарювання зумовлені місцем виробничих витрат та увагою до них працівників апарату управління підприємством, що пояснюється багатьма причинами, серед яких є:

1. необхідність раціонального використання обмежених ресурсів;
2. забезпечення зростання прибутків за рахунок економії ресурсів;
3. планування ресурсів на одиницю продукції та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень і їх причини;
4. зіставлення доходів і витрат для визначення ефективності виробництва;
5. вирішення питань розширення асортименту продукції, використання потужностей підприємства, освоєння нових технологій. Забезпечення оптимального рівня витрат дасть змогу створити належні умови для росту конкурентоздатності продукції, а також з'явиться підґрунтя для довгострокового економічного зростання підприємств та організацій [26, с.9].

Удосконалення системи управління витратами повинно бути націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік і аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і

зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. На сьогодні основним завданням системи управління витратами є оптимізація встановлення цін, які споживач погодиться платити за певний набір продукції або послуг, а також спостереження за ходом реалізації споживачам продукції (послуг) за цією ціною.

#### **4.2.Еволюція та міжнародний досвід управління витратами**

Управління витратами як сфера наукових і практичних інтересів започаткувало свій розвиток з виникненням теорії витрат, яка з'явилася у другій половині XIX ст. Її розробниками були найбільш розвинуті на той час в економічному відношенні країни (Англія, Німеччина, США).

Нині вчені пов'язують виникнення теорії управління витратами з другою половиною XIX ст., коли у 1887 р. була опублікована теоретична праця англійців Джона Матера Фелса (1858–1925) та Еміля Гарке (1858–1930) «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення». Ця робота витримала шість перевидань і здобула на зламі століть велику популярність. Тривалий час витрати враховували так званим «котельним» методом, тобто в одному бухгалтерському реєстрі з початку звітного періоду враховували всі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їхнього споживання та цільового призначення, пізніше ці витрати розділялися пропорційно прийнятій базі. Недолік цього методу полягав у тому, що надаючи підсумкові витрати за той або інший період, він не відображав їх структуру, отже, не дозволяв визначити, які витрати можуть бути зменшені та на яких ділянках виробництва.

Основні етапи еволюції підходів до управління витратами наведено у таблиці 4.2 [27, с.79].

## Еволюція підходів до управління витратами

Назва методів (систем, концепцій)	Період виникнення	Автори	Основні риси
«Котельний» метод	До другої половини XIX ст.	–	Усі засоби, витрачені на виробництво, враховувалися незалежно від ділянок їхнього споживання і цільового призначення, потім ці витрати розподілялися пропорційно прийнятій базі
Метод Фелса та Гарке	Друга половина XIX ст.	Джон Матер Фелс та Еміль Гарке	Усі витрати поділялися на фіксовані (нині їх називають постійними) і змінні
Метод Джона Маннома	1891 р.	Джон Манном	Введено поняття умовно-постійних або накладних витрат, тобто витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції
Метод Олександра Гамільтона Черча	Початок XX ст.	Олександр Гамільтон Черч	Запропоновано розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машино-годин
Концепція «директ-костинг»	Середина XX ст.	Джонатан Гаррісон	Базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних із періодом, і управлінні умовно-змінними витратами
Система «стандарт-кост»	1936 р.	Ф. Тейлор, Г. Емерсон	Здійснюється порівняння фактичних і нормованих витрат. Основна функція – це контроль і регулювання витрат, а не їхній облік
Концепція центрів відповідальності	1952 р.	Джон А. Хігінс	Встановлено залежність ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи
Система організації праці «канбан»	Початок 70-х років XX ст.	Т. Оно	Рационалізація організації виробництва та ефективне управління персоналом
Метод «точно в строк» (just-in-time)	Кінець XX ст	Р. Хауелл і З. Соусі	В основу покладено відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм)



Метод управління витратами, запропонований Фелсом і Гарке, припускав створення системи, здатної підвищити інформативність даних про засоби, що витрачаються, і посилити контроль за їхнім використанням. Основне нововведення полягало в тому, що всі витрати поділялися на фіксовані (нині їх прийнято називати постійними) і змінні. При цьому вважалося, що зміна фіксованих витрат не залежить безпосередньо від різних господарських операцій або обсягу виробленої продукції. Це привело до думки, що збільшити обсяг виробництва можна при витраті менших ресурсів, ніж вважалося раніше, оскільки умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно. Виокремлення умовно-змінних витрат багато в чому визначило можливість їх нормувати, встановлювати норму використання ресурсів на певний обсяг готових виробів. Крім того, було встановлено більш точний зв'язок між витратами на виробництво готового виробу і його собівартістю, що дало можливість сформувати в майбутньому систему «стандарт-кост» [28].

Наступним етапом еволюції теорії управління витратами стала класифікація Джона Маннома (1863–1955). У 1891 році він запровадив поняття умовно-постійних або накладних витрат. Тобто витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції, на витрати, пов'язані із закупівлею сировини; реалізацію готових виробів; процес виробництва. Таким чином, виявлення накладних витрат, пов'язаних із покупкою сировини і реалізацією готової продукції, дозволило надалі виключити їх із нормування і зосередитися тільки на витратах, пов'язаних із виробництвом, отже, достовірніше визначати результат виробництва, не спотворений ніякими невиробничими накладними витратами.

Дослідження Олександра Гамільтона Черча (1866–1936) щодо розподілу накладних витрат за продуктами залежно від продуктивності устаткування (величини машино-годин) стали наступним етапом розвитку теорії управління витратами. Головні ідеї Черча стосовно обліку робочого і машинного часу, полягали в тому, що було запропоновано розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів залежно від того, чи застосовують вони складне або просте устаткування, або не застосовують його зовсім, і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машино-годин. Цей метод пов'язаний із безпосередньою залежністю величини машино-годин і продуктивності, а останньої – з обсягом продукції, що випускається. Це

дозволяло визначити собівартість продукції та планувати витрати на випуск. На початку XX ст. підхід до розподілу умовно-постійних витрат залежно від обсягу випуску та калькуляції продукції не був широко розповсюдженим на підприємствах, адже в той час поняття «собівартість» і «методи розподілу витрат» залишалися таємницею для деяких керівників.

Важливим завданням подальшої роботи в області управління витратами став пошук відповіді на питання: в якій пропорції слід включати в собівартість умовно-постійні витрати, тобто визначення собівартості і створення систем планування витрат і оперативного контролю за випуском продукції, які б застосовувались на практиці. Переважаючим методом управління витратами на американських підприємствах у середині XX ст. стає концепція «директ-костинг», яка базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних із періодом, і управлінні умовно-змінними витратами. Однак відповідно до концепції «директ-костинг», необхідність розподілу накладних витрат зникає.

Система «директ-костинг» - найбільш поширена система в теорії і практиці управлінського обліку. У перекладі з англійської мови означає система обліку прямих витрат. При використанні цієї системи всі витрати організації поділяються на постійні та змінні, собівартість обчислюють тільки для змінних витрат, а постійні витрати враховуються на окремих певних рахунках, надалі списуються на фінансові результати.

Суть даної системи полягає в тому, що собівартість продукції враховується і планується тільки в частині змінних витрат. Постійні витрати збирають на окремому рахунку і з певною періодичністю списуються на рахунки фінансових результатів [29, с.289].

Суттєва перевага системи «директ-костинг» полягає в тому, що немає необхідності проводити складні розрахунки розподілу постійних витрат між різновидами виробленої продукції, так як відбувається розмежування постійних витрат і змінних.

Основні труднощі при застосуванні даної системи полягають у виділенні постійних витрат. Значна частина напівзмінних витрат може розподілятися по-різному залежно від методу, який використовується, а це, в свою чергу, буде позначатися на результатах. Однак з часом для підприємств все більш актуальним стає не стільки завдання точного і повного визначення собівартості,

скільки запобігання невикористаних витрат, яких можна було б уникнути. Це завдання вирішує «стандарт-кост» [30, с.40].

«Стандарт-кост» відноситься до одного з найбільш поширених за кордоном методів управлінського обліку, методів управління виробничими затратами. «Стандарт-кост» – це система оперативного керування ходом процесу виробництва і рівнем виробничих витрат, заснована на постійному контролі значень відхилень фактичних показників від нормативних, аналізі причин виникнення цих відхилень і тенденцій їхньої зміни в часі, використання управлінських впливів для мінімізації відхилень або здійсненні коректування норм. В основі системи «стандарт-кост» лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат.

Схематично система обліку «стандарт-кост» включає показники: виручка від продажів; стандартна собівартість; валовий прибуток; відхилення від стандартів; фактичний прибуток [31, с.206].

Головне в системі «стандарт-кост» – контроль за найбільш точним виявленням відхилень від установлених стандартів, що сприяє вдосконаленню й самих стандартів витрат. При відсутності ж такого контролю застосування даної системи буде мати умовний характер і не дасть належного ефекту.

«Стандарт-кост» стала першою управлінською системою, в якій першочерговою функцією є саме контроль і регулювання витрат, а не їхній облік.

Якщо спочатку «стандарт-кост» був задуманий як інструмент, що виявляє невикористані резерви без зв'язку з конкретними виконавцями, то надалі виникла ідея використовувати відхилення для оцінки роботи тієї або іншої одиниці управлінського персоналу. Це зумовило формування Джоном А. Хігінсом у 1952 р. концепції центрів відповідальності, тобто ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи. Його робота «Облік за центрами відповідальності» присвячена науковій організації поведінки управлінців. Її мета не стільки контроль, скільки допомога управлінському персоналу в організації самоконтролю, бо передбачається, що жодна людина не стане порушувати вигідні для нього цілі та критерії.

Ідея «стандарт-косту» трансформувалася в два положення: всі проведені витрати в обліку повинні бути співвіднесені зі стандартами; відхилення,

виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартами, повинні бути розподілені за категоріями.

Основними принципами системи є складання планової калькуляції за продуктами на основі науково обґрунтованої нормативної бази і кошторисів, облік фактичних витрат і змін чинних норм, аналіз відхилень. Калькуляції використовуються для оцінки випуску продукції за місяць по цехам і підприємству в цілому, оцінки браку продукції та залишків незавершеного виробництва.

Органічним розвитком «Стандарт-косту» і методів обліку за центрами відповідальності стала поява методу «точно в строк» (just-intime). Метою концепції є економія часу та коштів. Організаційні й управлінські рішення розглядаються з точки зору мінімізації обсягу поточних витрат, зокрема з врахуванням рівня оборотного капіталу та швидкості його обігу. Якщо економія коштів при виконанні певних процесів не балансується з їх перевитратами в іншому місці, це призводить до зростання повної собівартості продукту.

Інший аспект більш широкого погляду на фактор часу в концепції Just-in-time полягає у взаємозв'язаному підході до часу, кількості, асортименту та місця. Йде мова про те, щоби формування товарної пропозиції (виробництво, доставка) відповідного продукту відповідало наступним трьом вимогам:

1) відповідний термін (запланований відповідними службами та узгоджених з клієнтом), тобто не пізніше і не раніше;

2) відповідна кількість (узгоджена з плановою номенклатурою пропозиції або ж із споживачем), тобто не забагато і не замало;

3) відповідне місце (ділянка праці, лінія, робоче місце) згідно до технологічного процесу або місце, узгоджене із споживачем.

Застосування системи «точно в строк» дозволяє відмовитись від складських операцій й складських приміщень, оскільки партії сировини, напівфабрикатів, комплектуючих засобів надходять строго у відповідності до погодинного графіку. Знімається потреба в технологічних запасах, тому що, в принципі, все необхідне можна виробити в любий момент (власне тоді, коли в цьому є потреба). Для цього, звичайно, потрібно мати резервні виробничі потужності, машини та обладнання, яке може швидко переналадити на випуск іншої продукції. Відпадає потреба складувати готову продукцію й відповідно

мати складські приміщення, тому що обсяги товарної продукції чітко синхронізовані (за строком й кількістю) з замовленнями споживачів.

В даний час прогресивним методом цільового стратегічного управління витратами вважається таргет-костинг (target costing). Основна його ідея - якщо для успішного бізнесу виріб потрібно продавати за ціною, що не перевищує ринкову, то визначення собівартості майбутньої продукції починається саме з встановлення ціни на неї. Спочатку визначається ринкова ціна на даний вид продукції, потім встановлюється бажаний розмір прибутку, а потім розраховується максимально допустимий розмір собівартості. При цьому проектування конструкції і проектування собівартості є неподільні складовими інтегрованого процесу формування споживчих властивостей майбутнього товару

Основні положення методу таргет-костинг («target costing») були розроблені в Японії і вперше застосовані на практиці в 1965 р корпорацією Toyota . Першим, хто сформулював сучасне поняття «таргет-костинг» був Т. Хіромото, що опублікував в 1988 р одну з найбільш цитованих в наступні роки статей, присвячених досягненням японського управлінського обліку. До нього термін «таргет-костинг» в англійськомовних ділових і професійних виданнях не вживався. Тим не менш, американці приписують першість розробки даного методу Л. Майлзу, керуючому північноамериканської компанією Генерал Electric. Застосовувана їм в 1947 р система управління цільовими витратами (target cost management) є віддаленою версією сучасної концепції таргет-костинг [шигіда].

Повномасштабне впровадження системи таргет-костинг промисловими корпораціями США почалося лише наприкінці 80-х років ХХ ст., причому за основу була взята саме японська модель. При цьому найбільше поширення даний метод отримав на підприємствах, що працюють на міжнародних ринках в умовах жорсткої конкуренції, і, перш за все в інноваційних галузях (автомобілебудуванні, виробництві електроніки), тобто там, де японські підприємства ведуть агресивну маркетингову політику, витісняючи конкурентів навіть з їх національних ринків.

Наприкінці 90-х років ХХ ст. в Японії більше 80% великих компаній (Toyota, Daihatsu, Nissan, Matsushita, NEC, Sony, Cannon, Olympus, Nippon) активно працювали за системою таргет-костинг. У США і Європі число таких компаній не настільки велике (Daimler / Chrysler, Procter & Gamble, Caterpillar,

IT Automotive), однак і там таргет-костинг швидко знаходить прихильників [32, с.288].

Якщо розглядати вітчизняну практику управління витратами, то з отриманням незалежності в Україні питанням формування витрат підприємства і організації не надавали належної уваги. Це привело до втрати напрацювань у цій сфері, які були започатковані в попередні роки. На сучасному етапі в Україні практично ще не існує єдиного цілісного процесу управління витратами, який визначає політику підприємств та організацій, немає також чіткої системи управління процесом зниження собівартості.

У вітчизняній практиці за вибором об'єкта обліку виробничих витрат усі існуючі системи можна поділити на основні методи: позаамовний та попередільний. Цей поділ зумовлює у своїй основі відмінність у виборі первинного об'єкта, за яким ведуть аналітичний облік витрат. До таких об'єктів можуть належати окремі деталі, вузли, вироби, групи виробів, виробничі операції, процеси, переділи, замовлення.

Позаамовний метод обліку витрат на виробництво використовують у індивідуальному та дрібносерійному виробництвах. До таких виробництв належать: суднобудівне, меблеве, авіабудівне, машинобудівне, металообробне та інші – тобто це ті виробництва, де можливо визначити витрати з окремого замовлення або окремої партії продукції. Собівартість замовлень (робіт) визначають методом сумування всіх витрат з дня відкриття замовлення до його закінчення, калькуляція складається після того, коли буде виконано замовлення

Попередільний метод обліку застосовують на виробництвах з однорідною за вихідною сировиною, матеріалом і характером обробки масовою продукцією. При застосуванні цього методу облік витрат ведуть за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах.

В економічній літературі значну увагу також приділяють попроцесному методу обліку витрат на виробництво. Цей метод застосовують у тих виробництвах, де серійно або масово виготовляють однорідну або приблизно однакову продукцію чи наявний безперервний виробничий цикл. Попроцесний метод обліку витрат застосовують на більшості підприємств харчової промисловості. Так, наприклад, на молокопереробних підприємствах для виробництва масла тваринного, яке є кінцевим продуктом, необхідно здійснити переробку основної сировини – молока за декількома технологічними про-

цесами. Після цього з'являється побічна продукція, напівфабрикати, відходи виробництва, які в подальшому можуть бути використані у виробничому процесі в сироробному цеху (для виготовлення сиру), у цеху з виробництва казеїну або реалізовані стороннім організаціям.

Нормативний метод обліку витрат є аналогом західного методу обліку – стандарт-кост. Із часу свого виникнення на початку ХХ ст. система нормативного методу обліку витрат постійно розвивалась і зараз широко використовується в США і Західній Європі.

Згрупуємо в таблиці 4.3 основні методи обліку та калькулювання витрат, які застосовують на вітчизняному просторі й у світовій практиці [33, с.74].

*Таблиця 4.3*

**Методи обліку та калькулювання витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці**

<b>Методи обліку та калькулювання витрат</b>	
<b>вітчизняна практика</b>	<b>зарубіжна практика</b>
Попроцесний (облік ведуть за окремими замовленнями)	Директ-костинг (неповних витрат)
Попередільний	Стандарт-костинг (нормативний метод)
Позамовний (використовують при масовому виробництві однорідної продукції)	Метод АВС (калькулювання за видами діяльності)
Нормативний (облік витрат за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм)	Кайдзен-костинг (постійне зниження витрат)
Директ-костинг (використовують на невеликій кількості підприємств)	Кост-кілінг (калькуляція максимального зниження витрат)
	Таргет-костинг (метод управління за цільовою ціною)
	LCC аналіз (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу)
	Система «Точно в строк» (Just-in-Time) (стимулює зниження собівартості)
	СVP-аналіз (аналіз витрати – обсяг виробництва – прибуток, визначення критичної точки виробництва)
	Бенчмаркінг (порівняння витрат з кращими зразками)

Слід зазначити, що за останні роки вітчизняна наука і практика управління витратами дещо просунулась вперед, використовуючи досвід економічно розвинутих країн з ринковою економікою. Проте, практика управління витратами в Україні вимагає значного поліпшення. Це пов'язано, перш за все, з необхідністю подальшого зниження як виробничої собівартості, так і витрат періоду. Одним із можливих варіантів удосконалення управління витратами є вивчення закордонного досвіду та використання окремих його елементів вітчизняними товаровиробниками. Зокрема, значний вплив на управління витратами мають системи і методи обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості, які використовуються закордоном.

### **4.3 Методологія управління витратами**

Витрати є однією з найважливіших економічних категорій, яка відображає інформацію, необхідну для формування ціни на виготовлений продукт, забезпечення та зростання прибутку підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень. За сучасних умов господарювання результати діяльності кожного підприємства визначаються ефективністю виробництва, яка зумовлюється ступенем задоволення потреб суспільства з мінімальними витратами. Водночас основою і метою діяльності будь-якого підприємства є прибуток, який визначає можливості його розвитку та багато в чому залежить від розміру витрат виробництва. Дієва система управління витратами є запорукою успішного функціонування будь-якого підприємства. Тому створення і освоєння на практиці нових нетрадиційних систем одержання інформації про витрати та результати виробничої діяльності, застосування нових підходів і методів планування, обліку та контролю забезпечить можливість вирішення багатьох завдань ефективного управління сучасним підприємством.

На сучасних українських підприємствах застосовують традиційні методи обліку витрат, які передбачають лише розрахунок собівартості продукції, не враховуючи витрат, як об'єкта управління. Існуючі методи калькулювання собівартості продукції не повністю враховують принципи системного підходу до процесу управління витратами підприємства, що функціонує в умовах ринку, а також недостатньо враховують галузеві особливості формування та



розподілу витрат. Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей виробництва на підприємствах застосовують різні прийоми і засоби збору інформації про витрати з метою розрахунку собівартості продукції для забезпечення ефективного контролю і управління виробничими процесами.

Вирішенню цього завдання сприяла поява на початку XX в. у США, а потім і в Європі системи «стандарт-кост», яка порівнює фактичні витрати з нормативними. На основі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво та реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про очікувані доходи майбутнього року. При цій системі інформація про наявні відхилення використовується керівництвом для прийняття управлінських рішень.

Облік витрат став розвиватися таким чином, щоб адміністрація не тільки визначала витрати, але й більш ефективно контролювала використання ресурсів, попереджаючи виникнення невинуватених витрат. Це привело до формування концепції центрів відповідальності, відповідно до якої витрати не тільки розглядалися в цілому по підприємству, але й диференціювалися за центрами відповідальності із призначенням відповідальних осіб.

Стандарт-кост – це система оперативного управління ходом процесу виробництва та рівнем виробничих витрат, заснована на постійному контролі значень відхилень фактичних показників від нормативних, аналізі причин виникнення цих відхилень і тенденцій їх зміни в часі, використанні управлінських впливів для мінімізації відхилень або здійсненні коректування норм [34, с.188]. При використанні даного методу фактичні витрати в обліку зіставляються з витратами за стандартними нормами, а різниця між ними ставиться на відповідні рахунки відхилень. Основне завдання, яке ставить перед собою дана система, - облік витрат і відхилень у прибутку компанії.

В основі системи «стандарт-кост» лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат. Попередньо обчислені норми розглядаються як твердо встановлені ставки для того, щоб привести фактичні витрати у відповідність зі стандартами шляхом вмілого управління підприємством. При виникненні відхилень стандартні норми не змінюють, а вони залишаються відносно постійними на весь встановлений період за винятком серйозних змін, викликаних новими економічними

умовами, значним підвищенням чи зниженням вартості матеріалів, робочої сили або зміною умов і методів виробництва. Відхилення між реальними й передбачуваними витратами, що виникають у кожному звітному періоді, протягом року накопичуються на окремих рахунках і повністю списуються не на витрати виробництва, а безпосередньо на фінансові результати підприємства. Розрахунки проведені за допомогою стандартних норм, є основою оперативного управління виробництвом і витратами. Від встановлених стандартних норм, відхилення, які виявляються в поточному періоді, піддаються аналізу для з'ясування причин їх виникнення. Це дозволяє адміністрації оперативно усувати недоліки у виробництві, вживати заходів для їхнього запобігання в майбутньому.

Головне в системі «стандарт-кост» – контроль за найбільш точним виявленням відхилень від встановлених стандартів, що сприяє вдосконаленню й самих стандартів витрат. При відсутності ж такого контролю застосування цієї системи матиме умовний характер і не забезпечить досягнення належного ефекту.

Метод «стандарт-кост» логічно застосовувати на таких підприємствах, які працюють в найбільш стабільних умовах, у таких випадках можна встановити нормативи і використовувати їх довгий час. Крім того, важливим є те, щоб в організаційній структурі була передбачена наявність спеціального відділу, який би забезпечував формування норм і нормативів на економічно обґрунтованому рівні, здійснював аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, проводив коректування існуючих норм та організовував підготовку пропозицій щодо усунення непродуктивних витрат та зниження фактичної собівартості продукції. Без виконання цієї умови провадження даного методу не буде ефективним.

В цілому, в для системи «стандарт-костингу» характерні такі особливості [35, с.232]:

1. При витрачанні фінансів розбіжність зі стандартами можна виявити тільки ґрунтуючись на бухгалтерські записи на спецрахунках. Менеджерам необхідно не допускати виникнення розбіжностей.

2. Якщо відхилення будуть визначені, то їх необхідно врахувати на спеціальних синтетичних рахунках.

3. У разі виявлення відхилень завжди встановлюється, наскільки суттєві виявлені відхилення й для вирішення яких проблем вони використовуються.

Серед переваг даного методу варто відзначити : оперативне визначення повної собівартості певних видів продукції, а це необхідно для ефективного ціноутворення в організаціях; визначається вплив на фінансові результати розбіжностей за певними категоріями витрат і передбачає звіти про доходи і видатки з виявленням розбіжностей з нормативами і причини їх появи.

Основний недолік методу – це складні розрахунки норм в умовах ринку, складна адаптація до змін [36, с.89] .

Тим не менше, система стандарт-кост задовольняє запити підприємця і служить потужним інструментом для контролю виробничих витрат, а в органічному взаємозв'язку обліку витрат за видами, місцями виникнення витрат і об'єктах калькулювання, система дозволяє підсилити його контрольні функції, практично організовуючи диференційований облік витрат.

Альтернативним підходом до калькулювання витрат є підхід, за якого по носіях витрат планується і враховується неповна собівартість. Ця собівартість містить лише прямі витрати. Її можна калькулювати лише на основі виробничих витрат, тобто витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг), навіть якщо вони не прямі. У кожному випадку повнота включення витрат у собівартість різна. Загальним для цього підходу є те, що деякі витрати, що мають відношення до виробництва й реалізації продукції, не включаються у калькуляцію, а відшкодовуються в загальній сумі виручки.

Однією з модифікацій даної системи є система «директ-костингу». Система «Директ-костинг» - найбільш поширена система в теорії і практиці управлінського обліку. При використанні цієї системи всі витрати організації поділяються на постійні та змінні, собівартість обчислюють тільки для змінних витрат, а постійні витрати враховуються на окремих певних рахунках, надалі списуються на фінансові результати.

Суть даної системи полягає в тому, що собівартість продукції враховується і планується тільки в частині змінних витрат. Постійні витрати збирають на окремому рахунку і з певною періодичністю списуються на рахунки фінансових результатів.

Особливістю системи «директ-кост» є, по-перше, поділ витрат на постійні і змінні. Змінні витрати прямо залежать від обсягу і асортименту випущеної продукції. Постійні витрати не залежать від змін обсягу продукції, а їхня величина залежить тільки від тривалості звітного періоду. Незважаючи на

деяку умовність розподілу витрат на постійні і змінні, ефективність такого поділу сприяє спрощенню обліку і підвищенню оперативності одержання даних про прибуток.

Друга особливість системи «директ-кост» – поєднання виробничого й фінансового обліку. По системі «директ-кост» облік і звітність на підприємствах організовані таким чином, що з'являється можливість регулярного контролю даних за схемою «витрати-обсяг-прибуток» за допомогою маржинального і чистого (прибуток) доходів. Маржинальний дохід є різницею між виручкою від реалізації і змінними витратами. З іншої сторони – це сума постійних витрат і чистого доходу [37]. Ця обставина дозволяє запровадити багатоступінчасті звіти, що важливо для деталізації аналізу.

Складання звіту про доходи, що має багатоступеневий характер, є третьою особливістю системи «директ-кост». Так, якщо змінні витрати розділити на виробничі і невиробничі, то звіт стане тріступінчастим. При цьому спочатку визначається виробничий маржинальний дохід, потім дохід у цілому, потім чистий дохід.

Четверта особливість системи «директ-кост» – розробка методики економіко-математичного і графічного аналізу звітів для прогнозу чистих доходів. Важливо, що застосовуючи дану систему, можна оперативно вивчати взаємозв'язок між обсягом виробництва, витратами (собівартістю, виручкою, прибутком, маржинальним доходом). Цей взаємозв'язок можна вивчати й графічно, і аналітично.

Суттєва перевага системи «Директ-костинг» полягає в тому, що немає необхідності проводити складні розрахунки розподілу постійних витрат між різновидами виробленої продукції, так як відбувається розмежування постійних витрат і змінних.

Переваги системи «Директ-костинг»:

1. спрощені і більш точні обчислення собівартості продукції, так як собівартість планується тільки у виробничих витратах, облік собівартості також відбувається тільки в цій частині;

2. можливість визначення точки беззбитковості, нижньої межі ціни продукту і т.д.;

3. дозволяє проводити порівняльний аналіз прибутковості різноманітних видів товару, розробка програми оптимального випуску та реалізації;

4. можливість оперативного прийняття рішень щодо виробництва, ґрунтуючись на аналіз зміни витрат залежно від зміни обсягу виробництва [38,с.248].

Всі плюси системи успішно реалізуються на практиці, тільки якщо керівництво буде повністю розуміти цінність цієї інформації і, спираючись на цю інформацію, приймати рішення. А інакше дана система тільки захаращує інформаційний простір і збільшує трудомісткість облікового процесу на підприємстві, не приносячи потрібного ефекту.

Недоліки системи «Директ-костинг»:

1. дана система може привести підприємство до збитковості у разі використання політики демпінгового ціноутворення, так як частина постійних витрат перестане покриватися маржинальним доходом;

2. на практиці виникає складність поділу витрат на постійні та змінні, так як один і той же шаблон диференціювання не може бути застосовний до всіх підряд організаціям. Однакові види витрат на різних підприємствах ведуть себе по-різному;

3. неточність загального прибутку за період, так як залишки незавершеного виробництва оцінюються в розрізі змінних виробничих витрат і тому можливо розбіжність величини собівартості дійсною і показника собівартості, обчисленої за статтями змінних витрат. Це знижує достовірність обліку.

Науковий пошук нових методів одержання об'єктивної інформації про витрати привів до появи методу ABC (Activity Based Costing) - метод обґрунтування собівартості продукції, що використовується у закордонній практиці для розподілу непрямих витрат між видами продукції та процесами [39, с.182]. Система управління витратами, заснована на використанні ABC-методу, передбачає можливість оцінки доцільності їх здійснення з погляду корисності виконання пов'язаних з цими витратами операцій технологічного процесу. Наявність такої оцінки дозволяє оптимізувати обсяг витрат за рахунок виключення тих з них, які прямо не пов'язані з процесом виробництва продукції або не забезпечують належного рівня віддачі у вигляді отриманих фінансових результатів (прибутку, доходів від реалізації).

Таким чином, головна мета ABC-методу полягає в пошуку найбільш економічних, з точки зору споживача і виробника, варіантів того чи іншого практичного рішення, що передбачає розв'язання таких завдань:

- досягнення оптимального співвідношення між корисним ефектом об'єкта і сукупними витратами за його життєвий цикл;
- скорочення витрат різних видів ресурсів за стадіями життєвого циклу об'єкта за рахунок ліквідації або скорочення допоміжних чи надлишкових функцій.

Коротко методологію системи ABC можна визначити в такий спосіб:

- на відміну від традиційних методів обліку, що базуються на положенні про випуск продукції при споживанні ресурсів, система ABC заснована на принципі: продукція споживає види діяльності, а виробнича діяльність споживає ресурси;
- виявляються формуючі витрати чинники (cost drivers), які зв'язують конкретні види діяльності і відповідні витрати, а також виступають мірою діяльності, оскільки витрати змінюються пропорційно масштабу діяльності;
- на основі чинників, що формують витрати, ресурси розподіляють між центрами виробничої діяльності, а потім відносять на конкретні вироби [40, с.208].

Система ABC забезпечує облік витрат по кожному виду продукції на кожному етапі виробничого процесу. Вона закладає основу для управління витратами по виробничих центрах, підсумкового аналізу собівартості конкретних виробів. Введення даної системи також веде до скорочення тривалості виробничого процесу в результаті керування тими видами діяльності, які не підвищують цінності виробу (транспортування, складування, сортування тощо).

Методологія його проведення заснована на так званому принципі Парето, який передбачає, що для досягнення 80% очікуваного результату достатньо здійснювати управління 20% факторів його формування. Групування здійснюється за трьома категоріями об'єктів (А, В, С). При цьому категорія А охоплює незначну кількість об'єктів з високим рівнем впливу на результативний показник, що контролюється, категорія В - середню кількість об'єктів з середнім рівнем впливу, а категорія С - значну кількість об'єктів (статей витрат або об'єктів калькулювання собівартості) з незначним впливом на ефективність господарювання. Так, головний сенс дослідження при ABC-аналізі полягає в тому, що максимальна рентабельність та максимальний приріст ринкової вартості підприємства досягається за рахунок ефективного управління витратами, що належать до категорії А.

Методологія цієї системи може бути активно використана на ГРП при визначенні принципів виділення місць виникнення витрат, що представляють собою технологічний процес, окремий підрозділ, що виконує однорідний процес або функцію в процесі виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг) [41, с.182].

Результати аналізу можуть використовуватися як в оперативному, так в стратегічному управлінні витратами промислового підприємства. При цьому з короткостроковому аспекті АВС-метод є ефективним інструментом управління прибутковістю, а в довгостроковому - складовою інструментарію механізму формування ринкової вартості підприємств на основі підвищення обґрунтованості рішень щодо реорганізації виробництва, зміни складу та структури асортименту продукції, пошуку нових ринків збуту, формування дивідендної політики тощо. Організація системи управління витратами на основі АВС-методу на діючих підприємствах повинна забезпечувати поступовий перехід на притаманні йому принципи розробки управлінських рішень. Це передбачає доцільність вдосконалення не всіх процесів одночасно, а частини з них, що забезпечує найкращі можливості для підвищення рентабельності та ринкової вартості промислового підприємства. Слід зауважити, що на відміну від інших методів аналітичного обґрунтування заходів з підвищення ефективності виробничої діяльності промислових підприємств АВС-метод забезпечує плановий характер аналізу, а також передбачає використання системного, комплексного та функціонального підходів в методиці проведення відповідних досліджень.

Система витрат, яка використовується на підприємстві, повинна бути якомога більше націлена на виконання стратегічних цілей бізнесу. При чому, в умовах постійних економічних змін, наприклад світова економічна криза, використовувані управлінські технології повинні змінюватися відповідно до мінливих зовнішніми умовами.

Питанням, які присвячені стратегічному обліку витрат, на практиці як правило, приділяється недостатньо уваги. В своїй діяльності підприємства часто зустрічаються із проблемою відсутності стратегічної інформації про витрати. Застосовуючи методи «директ-костінг», «стандарт-костінг», підприємства найчастіше не враховують зміни, які відбуваються в навколишньому ринковому середовищі. Цей недолік частково усуває застосування системи SCM.

Система стратегічного управління витратами SCM включає [42, с.17]:

- стратегічний облік витрат SC (або метод Strategic costing);
- стратегічний аналіз витрат SCA (Strategic Cost Analysis).

У випадку з SCM основний акцент робиться на вивченні структури витрат підприємства, оскільки це може допомогти при пошуку шляхів досягнення стійкої конкурентної переваги на ринку. Якщо інші системи управління витратами зосереджують увагу на видах діяльності, процесах постачання, виробництва і продажу, видах продуктів, центрах відповідальності тощо, то система SCM орієнтована на облік факторів, які впливають на величину витрат у довгостроковій перспективі. При застосуванні SCM аналізу піддається весь ланцюжок витрат, прямо або побічно пов'язаний з основною діяльністю підприємства, незалежно від місця і часу їх виникнення.

Інакше кажучи, дослідженню підлягають витрати постачальників сировини і матеріалів, витрати самого підприємства і навіть витрати покупців випущеної продукції. Аналізуються будь-які зміни в технології виробництва постачальників, конкурентів і покупців (коли покупцями є виробничі компанії). Якщо постачальники впроваджують нову технологію виробництва, це може позначитися на цінах їх продукції, що у свою чергу вплине на динаміку власних витрат підприємства тощо.

Облік накладних витрат підприємства в системі SCM буде залежати від обраної стратегії позиціонування свого продукту на ринку. Зокрема, якщо підприємство орієнтовано на збереження ринку шляхом мінімізації цін, то воно повинне вести нормативний облік витрат і приділяти увагу калькулюванню собівартості продукції, де накладні витрати відіграють домінуючу роль. Величина накладних витрат у цьому випадку буде враховуватися одночасно з обліком внутрішніх і зовнішніх факторів, які стратегічно впливають на весь ланцюжок витрат. У випадку, якщо підприємство орієнтовано на збереження ринку шляхом підвищення функціональних особливостей і корисних властивостей своїх продуктів, то структура накладних витрат буде мінятися у бік збільшення таких витрат, як витрати на дослідження, експлуатаційні накладні витрати з урахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів.

Таким чином, за нашим переконанням, впровадження стратегічного обліку накладних витрат дозволить на практиці:



- визначати природу виникнення накладних витрат залежно від впливу структурних і функціональних факторів; спростити аналіз процесу виникнення даних витрат, що допоможе визначити шляхи їх скорочення;

- розробляти бюджети накладних витрат, орієнтуючись на фактори, які на них впливають;

- встановлювати більш точні нормативні ставки розподілу накладних витрат між видами продукції, при розрахунку яких буде врахована більшість факторів, які впливають на ці витрати. Стратегічний облік витрат може включати методи АВС і «стандарт-костінг». Однак у цьому випадку вони будуть розглядатися лише як елементи системи стратегічного управління витратами.

**Метод цільового обліку та планування витрат TC (Target costing)** . В цілому, система таргет-костинг є якісно спроектованою управлінською системою, в рамках якої передбачається розрахунок цільової собівартості продукції, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень. Тобто, фактично є очікуваною ринковою ціною товару або послуги. Для визначення цільової собівартості продукції величина прибутку, яку хоче отримати підприємство, віднімається з очікуваної ринкової ціни. Традиційна формула ціноутворення в концепції таргет-костинг трансформувалася в рівність: «Ціна - Прибуток = Собівартість».

Кількісне обчислення величини цільового скорочення витрат здійснюється в чотири етапи:

1) визначення можливої ціни реалізації за одиницю розглянутої продукції або послуги;

2) визначення цільової собівартості продукції;

3) порівняння цільовий і кошторисної собівартості продукції для визначення величини необхідного (цільового) скорочення витрат;

4) перепроєктування продукту і одночасне внесення поліпшень у виробничий процес для досягнення цільового скорочення витрат.

На відміну від більшості методів обліку витрат, Target costing може бути визначений як метод управління витратами, що застосовується для зниження будь-яких витрат, пов'язаних з продуктом протягом всього його життєвого циклу, за рахунок об'єднання зусиль виробничих, конструкторських, дослідницьких, маркетингових, економічних підрозділів підприємства.

Цільові накладні витрати істотно відрізняються від планових накладних витрат, які розраховуються і відображаються в бюджетах. Причиною є те, що метод ТС відрізняється від інших методів обліку витрат, орієнтованих на розрахунок собівартості, який здійснюється у виробничій бухгалтерії. У рамках даної бухгалтерії визначаються поточні норми і стандарти на матеріали, оплату праці, виробничі накладні витрати. Потім відділ маркетингу розробляє політику просування продукту на ринок, нерідко використовуючи дані про власні витрати.

Етапи процесу управління витратами за допомогою методу таргет-костинг представлені на Рис. 4.2 [43].



**Рис. 4.2. Процес таргет-костингу**

Метод ТС базується на довгостроковому плануванні прибутку. Ґрунтуючись на вже розробленій політиці просування продукту, визначаються витрати на продукт. Метод ТС використовують такі компанії, як Sony, Toyota, Nissan, Canon, NEC та Olympus.

Запровадження системи таргет-костингу на вітчизняних підприємствах дозволить реалізувати такі переваги: можливість інтеграції систем маркетингових досліджень та управлінського обліку; формування центрів відповідальності та центрів витрат, стратегії ціноутворення та інших оцінних процедур; раціональне використання ресурсів підприємства, оскільки попередньо встановлені рамки обмежень у витратах будуть стримувати від придбання і використання більш дорогоцінної технології і матеріалів без впливу на якість продукції. Для ефективного впровадження системи таргет-костинг у необхідно бачити і вирішувати потенційні проблеми. Так, для впровадження розглянутого методу на українських підприємствах, по-перше, є необхідною реорганізація облікової системи, а, перш за все, впровадження окремо фінансового та управлінського обліку. По-друге, для досягнення цільової собівартості необхідна інтеграція усіх служб підприємства, головним завданням яких є проектування та виготовлення продукту, який має відповідати цільовій собівартості. Також необхідно пам'ятати, що використання таргет-костингу вимагає високої працемісткості робіт і може зумовлювати запізнення виходу продукції на ринок через збільшення часу процесу розробки .

Метод управління витратами з урахуванням життєвого циклу (Life Cycle Costing - LCC) заснований на визначенні витрат, які існують на всіх етапах життєвого циклу виробу [44]. При його використанні повне визначення витрат і доходів здійснюють на стадії проектування виробу. В найбільшій мірі цей метод застосовуємо тоді, коли управління витратами необхідно проводити, опираючись не на собівартість виробу, а на повну вартість контракту, яка містить у собі витрати за всіма стадіями життєвого циклу виробу від проектування до утилізації

Для дієвого управління витратами на інноваційні процеси підприємства пропонуємо використовувати в комплексі такі методи управління витратами, як ABC з метою виділення витрат на інноваційні процеси від інших видів діяльності, таргет-костинг для створення інноваційної продукції за доступними споживачам цінами, LCC- аналіз для прогнозування витрат на інноваційні процеси ще на момент їх розроблення. Для наочного представлення взаємодії запропонованих методів нижче наведено систему управління витратами в інноваційній діяльності.

Розрахунок витрат за життєвим циклом продукції (LCC) є інструментом стратегічного управління з чітко позначеними цілями і можливостями. Застосування цього методу спільно з деякими іншими методами, зокрема тими, що стосуються оперативного управління дає синергетичний ефект в досягненні цілей підприємства у сфері управління витратами. З цією метою запропоновано одночасно використовувати метод таргет-костинг. Своєю чергою цей метод підтримує стратегію зменшення витрат до цільової собівартості ще на стадії проектування продукції, тому є не тільки операційним, але і стратегічним інструментом. Визначити групи витрати для кожного виду діяльності дозволить метод ABC. Відповідно оперативні методи управління витратами ( ABC і частково таргет-костинг) забезпечать поточне планування, контроль і зменшення витрат, а визначення витрат за життєвим циклом продукції буде основою для прийняття стратегічних довгострокових рішень. Спільне використання методу ABC разом із таргет-костинг і LCC-аналіз дозволить отримати управлінському персоналу достатню кількість інформації для операційної діяльності.

## РОЗДІЛ.5 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО РЕАЛІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

### 5.1 Організаційно-економічні аспекти визначення центрів витрат і центрів відповідальності на комунальному підприємстві «Тернопіль-міськтеплокомуненерго»

Централізоване теплопостачання побутових та промислових об'єктів є важливою складовою загального енергозабезпечення України. Сьогодні централізоване теплопостачання займає основне місце в загальному теплопостачанні об'єктів.

Переваги централізованого теплопостачання над децентралізованим очевидні: більша теплова ефективність, можливість спалювання дешевих видів палива місцевого походження, малі транспортні затрати, менша забрудненість навколишнього середовища, завдяки впровадженню систем високоефективного устаткування [45, с.150].

Тим не менше, стан переважної більшості систем централізованого теплопостачання в Україні є критичним, що зумовлено, насамперед, використанням морально та фізично застарілого устаткування, а також збитковими тарифами, що не покривають витрати підприємств.

Централізоване теплопостачання забезпечує Комунальне підприємство теплових мереж «Тернопільміськтеплокомуненерго». Станом на 2014р. підприємство мало у своєму активі 38 котелень, загальною встановленою тепловою потужністю 648,3 Гкал/год (753,97 МВт), у т. ч.:

- до 1 Гкал/год - 16 котелень;
  - від 1 до 3 Гкал/год - 4 котельні;
  - від 3 до 20 Гкал/год - 7 котелень;
  - від 20 до 100 Гкал/год - 10 котелень;
  - більше 100 Гкал/год - 1 котельня.
- На 38 котельнях КП «Тернопільміськтеплокомуненерго» встановлено 130 котлів з загальним тепловим підключенням навантаженням 213,4 Гкал/год. 37 котелень працюють

на природному газі і лише одна, потужністю 300 кВт (0,258Гкал/год) – на твердому паливі.

Системи централізованого теплопостачання в м. Тернопіль характеризується такими рисами [46, с.9]:

1. Питома витрата електроенергії на виробництво теплової енергії (36.9 кВт-год/Гкал в підприємстві в цілому) є надто високою.
2. У більшості котельнях підприємства механічне обладнання є застарілим та фізично зношеним.
3. Електрообладнання котелень перебуває в задовільному стані.
4. Автоматика системи газопостачання в котельнях є застарілою та потребує оновлення, а також відсутність автоматичного керування.
5. Насосне обладнання в більшості котелень підприємства має значні втрати енергії.
6. Низька ефективність споживання електроенергії.
7. Процес очищення води можна вважати задовільним, незважаючи на те, що обладнання є застарілим та потребує реконструкції.
8. Низькотемпературний графік системи теплопостачання (95/70 °С);
9. Стан більшості будівель, в яких розміщені котельні, є задовільним.

У зв'язку з цим в м. Тернопіль спостерігається високий відсоток від'єднань. Понад 34% споживачів є від'єднаними від системи централізованого теплопостачання. Окрім того, усі нові багатоквартирні будинки, які будуються або будівництво яких є запланованим, обладнані автономними котельнями або індивідуальними системами опалення.

Місто Тернопіль не досягло того розвитку, що був передбачений генеральним планом і прийнятий попередньою схемою теплопостачання.

На теперішній час чисельність населення міста досягла рівня, передбаченого на 1990 р., житловий фонд досяг рівня 2007 р. В період 1986-2014 р. житловий фонд міста збільшився на 2037,6 тис. м<sup>2</sup>. Реалізація рішень щодо реконструкції існуючих і будівництва нових котелень здійснена частково, а саме:

- опалювальна котельня по вул. Київській, За розширена до теплової потужності 150 Гкал/год за рахунок встановлення двох водогрійних котлів КВ-ГМ-30;

- збільшена теплова потужність котельні по вул. Живова, 12 до 45 Гкал/год за рахунок встановлення двох водогрійних котлів КВГ-6,5;
- розширена котельня педінституту по вул. Просвіти, 9 до теплової потужності 61,5 Гкал/год за рахунок встановлення додатково двох водогрійних котлів КВ-ГМ-20 і одного котла КВГ-6,5 замість існуючого котла ТВГ-8М;
- обмежена теплова потужність котельні по вул. Багатій, 4 до 21 Гкал/год за рахунок заміни двох існуючих котлів ТВГ-8М на котли КВГ-6,5.

Крім вище зазначеного розвитку котелень в місті проведені заходи по застосуванню для теплопостачання житлово-комунального сектору теплової потужності існуючих промислових котелень:

- невикористана теплова потужність котельні по вул. Курбаса, 3а (колишня котельня ВО «Сатурн») тепловою потужністю 61 Гкал/год у складі двох водогрійних котлів КВ-ГМ-30 та двох котлів типу BUDERUS GE 615-571-660;
- невикористана теплова потужність котельні по вул. Лазавецькій, 13 (колишня котельня ДБК) тепловою потужністю 6,3 Гкал/год;
- невикористана теплова потужність котельні по вул. Бригадній, 46 (колишня котельня радгоспу «Тернопільський» тепловою потужністю 5,16 Гкал/год в житловому масиві «Кутківці»;
- нове котельне обладнання - чотири котли КГВ-6,5 і два котли Е-1/9 - яке було встановлене в котельні тепловою потужністю 27,8 Гкал/год по вул. Дружби, 9а.

Система теплопостачання м. Тернопіль закрита. Транспортування теплової енергії по всьому підприємству здійснюється за пониженим температурним графіком з параметрами теплоносія 95-70°C, в тому числі і потужні котельні з котлами, розрахованими на температуру теплоносія до 150°C, що призводить до збільшення питомого електроспоживання. Вид палива, що використовується на котельнях, – природний газ. Для централізованого теплопостачання використана традиційна схема. Теплова енергія генерується на районних, квартальних та будинкових котельнях з відповідно розвинутою системою транспортування; приготування гарячої води відбувається на центральних або групових тепловпунктах. Регулювання відпуску теплової енергії відбувається по якісному графіку в ручному режимі роботи.

Впродовж опалювального сезону тепlopостачання надається цілодобово. Гаряча вода подається 7 днів на тиждень: протягом 9 годин у вівторок, четвер; 7 годин у понеділок, середу і п'ятницю та 16 годин у суботу.

Дані про виробництво, відпуск та втрати теплової енергії наведені у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

**Виробництво, відпуск та втрати теплової енергії КПТМ  
«Тернопільміськтеплокомуненерго»**

Показник	тис.Гкал/рік	
	2014	2015
Загальна кількість теплової енергії	695,301	651,348
в т.ч.: - вироблена власними котельнями	694,404	650,530
- одержана зі сторони	0,897	0,818
Витрати на власні потреби	26,391	25,528
Витрати на власні потреби як відсоток до виробленої власними котельнями (%)	3,8%	3,9%
Загальна кількість відпущеної в мережу теплової енергії	614,030	566,409
Втрати теплової енергії в мережах	54,879	59,411
Втрати теплової енергії в мережах як відсоток до відпущеної в мережу (%)	7,8	9,5

Витрати тепла на власні потреби та втрати в теплових мережах на підприємстві визначаються розрахунковим методом по кожному джерелу теплової енергії окремо згідно КТМ 204 України 244-94. Можливо, що фактичні втрати теплової енергії через незадовільний стан окремих ділянок теплових мереж (підтоплення, пошкодження теплової ізоляції та будівельних конструкцій, занесення ґрунтом і т.п.) є вищими у порівнянні з розрахунковими. Теплові випробування для визначення втрат в тепломережах на підприємстві не проводяться. Для визначення фактичних втрат необхідно провести тривале дослідження системи тепlopостачання, або обладнати джерело та споживачів теплової енергії засобами обліку теплової енергії. Від цього залежатиме адекватність запропонованих проектів.



Серед споживачів теплової енергії на потреби опалення та гарячого водопостачання виділяють наступні групи: населення, бюджетні організації та інші споживачі. Споживання теплової енергії різними категоріями споживачів м. Тернопіль за 2011-2014рр. наведені в таблиці 5.2 [47].

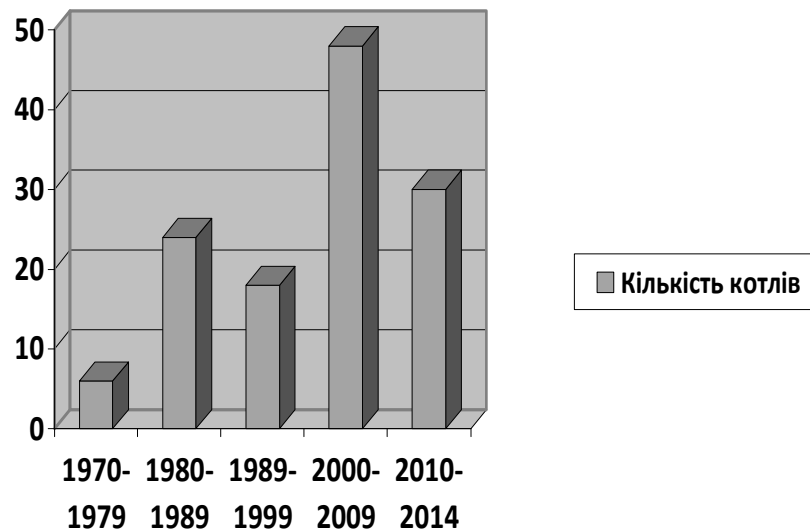
Таблиця 5.2

**Споживання теплової енергії різними категоріями споживачів м.  
Тернопіль за 2011-2014рр, Гкал**

Найменування	Роки			
	2011	2012	2013	2014
Вироблена тепла енергія, всього	596029	585946,9	569677,4	482499,4
Витрати тепла на власні потреби	14078,4	13123,7	12746,7	11956,7
Відпущена тепла енергія, всього	581950,6	581950,6	556930,7	470542,7
Втрати теплової енергії	63942,5	71138,6	64333,6	45947,6
Корисний відпуск теплової енергії	518008,1	501684,6	492597,1	424595,1
Корисний відпуск теплоенергії на потреби опалення та вентиляції, в т.ч.:				
населенню	331917,8	328776,2	311289,1	268818,3
бюджетному сектору, у т. ч.:				
місцевому бюджету	75420,6	71345,5	73316,4	58557,1
іншим споживачам (відомчим та госпрозрахунковим організаціям)	42294	39665	44136	33619
Корисний відпуск теплоенергії споживачам на потреби ГВП, у т.ч.:				
Населенню	93345,6	86202,5	93099,4	89947,2
бюджетному сектору	89249,8	81705,8	90966,9	86467
іншим споживачам (відомчим та госпрозрахунковим організаціям)	3230,8	3099,9	2813,1	2691,4
	865,0	1396,8	789,3	788,8

Приєднане теплове навантаження котелень комунального підприємства теплових мереж «Тернопільміськтеплокомуненерго» на опалення становить 182,3 Гкал/год, на гаряче водопостачання – 31,1 Гкал/год. Більшість котелень підприємства обладнані котлами з широким діапазоном потужності (від 0,5 до 35 Гкал/год). Значна частина котлів морально-застарілі та фізично-зношені – термін експлуатації 40 котлів становить понад 20 років (рис.2.1). У 22 котлів ККД є меншим ніж 90%.

Основна частина теплової енергії виробляється в котельнях з наступними типами котлів: ПТВМ-30, КВГМ-30, КВГМ-20, КВГ-6.5-150 та ТВГ-8.



**Рис. 5.1 Роки встановлення та кількість котлів на котельнях в м. Тернопіль**

Близько 61,9% теплових мереж знаходяться в експлуатації більше 15 років, частина з них знаходиться в стані близькому до аварійного і потребує негайної заміни.

Загальна довжина теплових мереж, в двотрубному обчисленні, складає близько 176,62 км. Мережі виконані із сталевих труб з теплоізоляцією мінераловатними матами або шлаковатою, обгорнутою бімітом, фольгоізолом

або руберойдом та прокладені, переважно, в непрохідних залізобетонних лотках. Ремонтні роботи по заміні теплових мереж проводяться власними силами підприємства. При реконструкції великих ділянок тепломереж роботи виконували підрядні організації.

Загальне використання попередньо ізольованих трубопроводів на підприємстві є незначним. Всього замінено 3,124 км теплових мереж, що становить 1,77% від загальної кількості теплових мереж, які знаходяться в експлуатації. Стримуючим фактором використання попередньо ізольованих трубопроводів є незадовільний фінансовий стан підприємства.

Невелика величина підживлення теплових мереж є прямим наслідком особливої уваги, яка приділяється підприємством до випробувань на міцність та щільність трубопроводів теплових мереж. На зменшення величини підживлення теплових мереж та підвищення якості послуг також вплинуло і те, що КП «Тернопільміськтеплокомуненерго» обслуговує внутрішньобудинкові системи опалення. Найбільше проблем при експлуатації теплових мереж створюють: мала кількість секційної запірної арматури, несправність та ненадійність діючої арматури, незадовільна кількість контрольно-вимірювальних приладів, відсутність дренажної системи будівельної частини та трубопроводів, інше.

У таблиці 5.3 наведені узагальнені характеристики роботи котелень системи централізованого тепlopостачання за їх проектним і фактичним навантаженням, виробленою, відпущеною тепловою енергією та питомими показниками витрат енергоресурсів.

Стан будівель більшості котелень є добрим і задовільним. Тепломеханічна частина більшості котелень підприємства є морально застаріла та фізично зношена. Для підтримання обладнання котелень з терміном експлуатації понад 20 років у технічно справному стані, згідно з вимогами «Правил будови і безпечної експлуатації котлів...», підприємство вимушене регулярно витрачати значні кошти на їх технічну діагностику. Електрична та газова частини котелень знаходяться у задовільному стані.

**Огляд котельень системи централізованого теплопостачання КПТМ  
«Тернопільміськтеп-локомуненерго» (2015 р.)**

Адреса котельні	Теплова потужність, Гкал/год		Теплова енергія, Гкал/рік		Питомі витрати на вироблену теплову енергію	
	встановлена	під'єднана	вироблена	відпущена	палива, кг у.п./Гкал	ел.енергії кВт-год/Гкал
Київська, 3 <sup>а</sup>	150,0	64,46	156821,0	150385,0	164,03	41,04
Курбаса, 3 <sup>а</sup> (ТДНТП «Промінь»)	61,14	18,04	44600,9	42928,9	164,35	33,03
Купчинського, 14	20,7	10,36	23824,0	22854,0	164,41	24,04
Галицька, 40	29,0	13,29	27989,0	26959,0	163,99	25,95
Лесі Українки, 4	56,0	30,95	69579,0	66850,0	164,83	45,64
Лемківська, 23	60,0	21,78	59855,0	57479,0	164,31	44,30
Галицька, 34	0,19	0,17	306,0	299,0	160,05	10,75
Лозовецька, 13	6,3	1,02	3273,0	3146,0	171,44	72,04
Клінічна, 1 (Обласна лікарня)	5,2	0,64	1151,0	1104,0	174,51	6,01
Клінічна, 8 (Ст. переливання крові)	0,37		295,0	286,0	176,74	27,17
Збаразька, 27	1,03	0,31	486,0	468,0	176,99	44,02
Зелена, 30	0,19	0,19	328,0	321,0	159,69	9,89
Шопена, 3	1,03	0,280	454,0	437,0	176,70	24,81
Глінки, 16/18а	0,19	0,18	306,0	299,0	158,86	7,40
Весела, 16	0,12	0,08	169,0	165,0	158,81	14,21
Багата, 4	21,0	12,16	24468,6	23560,2	163,87	30,70
Транспортна, 7а	8,67	2,90	8176,6	7861,7	166,32	22,93
Франка, 16	24,0	15,24	34385,2	33061,2	166,31	34,64
Живова, 12	45,0	17,06	43417,4	41748,9	164,82	40,01
Новий Світ, 36	1,03	0,53	1090,1	1047,9	177,30	46,29
Броварна, 47	0,19	0,16	297,1	290,2	158,81	9,21
Чернівецька, 25 (ШРБУ – 38)	3,6	1,38	3328,8	3197,2	164,75	40,06
Новий світ, 11 (СШ №2)	0,44	0,24	549,9	529,1	165,34	53,45
Микулинецька, 116 ТОВ «Поділляцукор»	6,0	1,68	3948,0	3844,4	276,02	54,41
Микулинецька, 64 (бази «Військторгу»)	1,03	0,20	613,2	590,3	178,72	38,62
Замкова, 10 (Пологовий будинок)	1,75	0,34	613,3	596,0	172,40	22,43

Продовження табл. 5.3

1	2	3	4	5	6	7
Бандери, 14	0,75	0,55	953,0	932,0	157,65	32,76
Козацька, 19 (УМГ)	4,86	0,58	530,9	510,8	170,65	31,64
Дружби, 9 <sup>а</sup>	27,8	18,87	38601,1	37067,9	165,60	27,89
Просвіти, 9	62,5	22,41	56971,4	54113,0	165,05	24,66
пр. Цегельний, 1	13,0	4,73	12793,5	12301,8	164,82	44,44
м-н Кутківці	5,16	2,21	5546,4	5328,9	164,96	56,18
Тролейбусна, 14	3,86	2,45	4662,4	4478,8	171,27	21,85
с. Пронятин	1,03	0,18	561,5	539,8	167,27	57,32
Тролейбусна, 7а	16,0	6,05	15614,1	14993,5	167,84	40,97
Волинська, 40 (міська лікарня №3)	2,7	1,02	3203,9	3041,0	169,63	46,42
Бандери, 4	0,19	0,12	228,0	223	158,81	11,87
<b>Всього</b>	<b>642,02</b>	<b>273,28</b>	<b>649991,3</b>	<b>623838,5</b>	<b>169,67</b>	<b>32,95</b>

В таблиці 5.4 наведено споживання енергоресурсів на виробництво теплової енергії за 2011–2014 рр [47].

Таблиця 5.4

**Споживання енергоресурсів на виробництво теплової енергії в м.  
Тернопіль за 2011–2014 рр.**

Найменування	Роки			
	2011	2012	2013	2014
Природний газ, тис. м <sup>3</sup>	82224,8	80001,9	77632,8	65250,1
Електроенергія, МВт·год	20413,7	20082,2	20897,2	18079,2
Деревина, тонн	0,0	11,6	133,7	180,0

В останні роки підприємство КП «Тернопільміськтеплокомуненерго» впроваджує в невеликих обсягах передову техніку та нові технології, а саме:

- введено в дію шість нових паливних (вул. Броварна,47, вул.Весела,16, вул. Глін-ки,18, вул. Зелена,30, вул. Галицька,34, вул. Бандери,4) на окремі житлові будинки з використанням котлів КТ-DUO-100 та погодозалежною автоматикою, повністю автоматизовану котельню по просп.С. Бандери,14 ;

- завершуються роботи по докорінній реконструкції котельні по вул. Транспортна,7а з заміною низькоекономічних котлів НИИСТУ на котли КОЛВІ 1500 та насосного обладнання і підігрівачів.

- використано термоізолюючу фарбу Thermal-Coat™ на котельні Чернівецька,25 (ШРБУ - 38) для теплоізоляції технологічних трубопроводів;

- використовуються високоефективні насоси фірми WILLO;

- введена в дію когенераційна установка електричною потужністю 500 кВт;

- модернізовані паливні та ЦТП переведено на експлуатацію без обслуговуючого персоналу, завдяки встановленому радіомодемному зв'язку.

Будівництво центральних теплових пунктів здійснювалося одночасно з розвитком міста. Термін експлуатації ЦТП складає 20-30 років. Будівельна частина ЦТП знаходиться в задовільному стані.

В основному на теплових пунктах експлуатуються кожухотрубні та пластинчаті теплообмінники вітчизняного виробництва. Відносно невелика твердість водопровідної води спричиняє невеликі каменеподібні та рихлі відкладення на поверхнях нагріву теплообмінників, що збільшує їх міжремонтний інтервал часу.

Електропостачання теплових пунктів здійснюється з міської електромережі напругою 0,4 кВ. Система електропостачання ЦТП (апаратура управління, пускова апаратура, електродвигуни, система освітлення та інше) знаходиться в задовільному стані. Насосне обладнання, яке використовується на теплових пунктах, вітчизняного виробництва, енергозатратне і потребує заміни, а також встановлення частотного регулювання обертів електродвигунів насосів. Набір контрольно-вимірювальних приладів на ЦТП відповідає типовим проектам. Автоматичне регулювання температури, тиску та витрати гарячої води на виході із ЦТП, перепадів тиску та витрати теплоносія на вході і виході

із ЦТП вимагає значного вдосконалення тому, починаючи з 2008 року підприємством проводиться суттєва робота по комплексній автоматизації бойлерних і ЦТП. Переведено в повністю автоматизований режим роботи 16 бойлерних і ЦТП та до кінця 2016 року заплановано провести реконструкцію ще на 9-ти бойлерних і ЦТП.

Наладка гідравлічного режиму роботи теплових мереж на котельнях підприємства здійснюється регулюванням запірною арматурою на теплових вводах споживачів, що є недосконалим способом. Всі теплові мережі підприємства працюють по температурному графіку 95-70<sup>0</sup>С через відсутність елеваторних вузлів змішування на вводах споживачів. Вищезгадані негативи, а також незадовільна експлуатація внутрішньобудинкових систем опалення та несанкціоноване втручання в їх роботу споживачів, призводять до порушення гідравлічного режиму і, як наслідок, скарг на якість послуг опалення, що в свою чергу веде до інтенсивної децентралізації системи централізованого теплопостачання (відключення споживачів від централізованого джерела та обладнання їх індивідуальними системами опалення).

Таким чином, основними причинами незадовільного функціонування підприємств комунальної теплоенергетики є відсутність ринкових відносин, енергетична неефективність житлово-комунального господарства, недосконалість системи державного регулювання на ринках природних монополій, у тому числі і теплопостачання, зокрема тарифної політики у цій сфері, яка не стимулює енергозбереження, відсутність системи економічної мотивації до ефективного управління підприємствами теплопостачання. Відповідно, для реформування ринку теплової енергії житлово-комунального господарства України необхідні глибокі структурні та інституційні реформи, результатом яких має бути підвищення рівня конкуренції, зниження тарифів на споживання теплової енергії, підвищення надійності забезпечення тепловою енергією та зниження рівня негативного впливу галузі на навколишнє середовище [48].

Однією з умов досягнення успіху у цьому є підвищення рівня менеджменту на підприємствах комунальної теплоенергетики, що вимагає запровадження системи управління витратами як складової загального управління підприємством

Одним із основних підходів до побудови ефективної системи управління витрат є організація обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності.

Основою управління виробничим підприємством є прямий та обернений зв'язок між суб'єктами та об'єктами контролю.

Прямий зв'язок внутрішнього контролю забезпечує оцінку здійснення контролю з точки зору рівня впливу на об'єкт. Обернений зв'язок дозволяє якісно оцінити результат управлінських рішень. Облік витрат за їх видами є необхідною умовою сумового контролю за витратами. Облік витрат за місцями їх виникнення характеризує можливий напрямок організації обліку виробничих витрат. У даному випадку відбувається її планування та нормування. Це необхідні умови для контролю та управління затратами.

Облік витрат виробничих підприємств – це сукупність робіт з групування та відображення у аналітичному розрізі вартості матеріальних, трудових та інших ресурсів витрачених у звітному періоді [49, с.46]. До нього відноситься:

- ✓ суцільне, безперервне, належне документування витрат;
- ✓ відокремлення витрат за видами та економічними елементами;
- ✓ визначення витрат за напрямками;
- ✓ відповідність витрат технологічним стандартам, інструкціям, технічним умовам, нормам, лімітам, нормативам, картам;
- ✓ групування за центрами витрат (центрами відповідальності);
- ✓ групування витрат за об'єктами обліку та калькуляційними статтями;
- ✓ розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання;
- ✓ групування витрат за рахунками бухгалтерського обліку;
- ✓ формування інформаційної бази для здійснення аналізу, контролю та управління.

Організація обліку витрат на високому рівні забезпечує точність, достовірність калькуляції, а це сприятиме підвищенню ефективності управління.

Критична оцінка практики ведення обліку витрат у виробничих підприємствах дає змогу виявити суттєві недоліки, а саме: недостатню аналітичність статей калькуляції; відсутність єдиного підходу до відображення



інформації у різних підрозділах; відсутність групування витрат за місцями виникнення, центрами відповідальності; неналагодженість документообороту в часі.

Такі недоліки викликають труднощі з узагальненням інформації через нехтування окремими показниками. Як результат – зниження достовірності облікової інформації, неточність калькуляційних розрахунків та неможливість ефективного управління. Тому удосконалення організації обліку витрат потрібно розглядати по кожному завданні.

Основним завданням організації обліку є виділення структурної одиниці, з тим щоб виділити центри витрат та центри відповідальності. Така побудова повинна відбуватися у чіткій відповідності до організаційної структури та до наявності самих підрозділів. Виділення центрів витрат та центрів відповідальності дасть змогу згрупувати витрати за кожним підрозділом для групування витрат за їх призначенням, за видом продукції, за напрямком, за центрами відповідальності, за центрами витрат, що дозволить в подальшому чітко визначити вартість продукції. Це в свою чергу дозволить [50, с.13]:

- виділити вузькоспеціалізовані підрозділи з простою побудовою облікового процесу;
- встановити належність витрат до конкретного центру витрат, центру відповідальності;
- уникнути подвоєння даних і громіздкості економічних робіт;
- отримати інформацію у вигляді, придатному для здійснення калькулювання кінцевого продукту;
- встановити відповідальних осіб;
- отримати повну інформацію для здійснення завдань контролю, аналізу, управління.

Групування за місцями виникнення дозволяє розглядати витрати виробничих центрів по відношенню до об'єктів калькуляції як прямі, а непрямі зводяться до мінімуму. Для виробничих підприємств це є особливо важливо, адже не можна вважати витрати окремих підрозділів прямими по відношенню до кінцевого продукту. Лише розглядаючи діяльність кожного підрозділу окремо можна визначити прямі витрати у кожному з них.

Необхідно зазначити, що виділення центрів відповідальності викликано розподілом повноважень між працівниками підприємства, надання керівникам підрозділу прав самостійно приймати рішення та закріплення відповідальності за наслідки таких рішень. Як свідчить дослідження, існують суттєві розбіжності у визначенні самих понять «центр витрат» та «центр відповідальності» (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

**Визначення понять «центр витрат» та «центр відповідальності»**

№п/п	Автор	Трактування
1	2	3
1.	Голов С.Ф. [51, с. 407]	Центр витрат - це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестиції в активи центру
2.	Палій В.Ф. [52, с. 103]	Це такі структурні підрозділи підприємства, які виділяються з метою здійснення науково – обґрунтованого калькулювання собівартості продукції, а тому можуть бути виділеними у якості об’єктів обліку та контролю за витратами
3.	Бутинець Ф.Ф. [53, с. 45],	Місце виникнення витрат – – сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати, при цьому під сегментом діяльності слід розуміти економічну та інформаційну одиницю, в рамках якої регулярно порівнюються можливості та фактична їх реалізація по витратах.

1	2	3
4.	Маляревський Ю. Д. [54, с. 77]	Центр відповідальності – підрозділ підприємства, який очолює керівник, що володіє делегованими повноваженнями і відповідає за фінансово-господарські результати діяльності свого підрозділу
5.	Нападовська Л.В. [55, с. 234]	Центр відповідальності – це фактично існуючі структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником: відділи, цехи, служби, склади, які характеризуються наявністю випуску продукції, затрат і доходів. При здійсненні визначення переліку центрів затрат необхідно враховувати не лише організаційно – виробничу структуру підприємства та структуру витрат, але і можливість здійснення контролю за понесеними витратами у контексті як цілого підприємства, так і їх підрозділів

Узагальнюючи різні наукові погляди, історію становлення та практичний розвиток системи центрів відповідальності, більшість науковців погоджуються з тим, що під центром відповідальності слід розуміти окремий сегмент підприємства (робоче місце, бригада, ділянка, цех, відділ тощо), в межах якого встановлено персональну відповідальність керівника за результати діяльності його підрозділу. У практиці зарубіжних і вітчизняних підприємств центри відповідальності зазвичай встановлюють залежно від організаційної структури

управління та функцій, які виконуються кожним підрозділом. Організація обліку витрат за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності є одним із важливих елементів управлінського обліку, який сприяє реалізації основних функцій системи управління, а саме планування, обліку, контролю, аналізу, координації та регулювання, обміну інформацією. Отже, побудова обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності дозволяє децентралізувати управління витратами, спостерігати за їх формуванням на всіх рівнях управління, використовувати специфічні методи контролю витрат з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу, виявляти винуватців непродуктивних витрат і, в кінцевому підсумку, істотно підвищити економічну ефективність господарювання. Одним із основних факторів, від якого залежить успішне досягнення цієї мети, є ефективне функціонування системи управління витратами [56; 57].

Між центрами витрат і центрами відповідальності є тісні взаємозв'язки. Як стверджують Хорнгрен Ч.Т. та Фостер Дж. [58 с. 68-89], в обліку важливо виділення окремих підрозділів у якості об'єктів обліку. На їх думку, «центри відповідальності – це підрозділи за якими можливо обліковувати виконання їх менеджерами строго встановлених обов'язків». Крім того, «часто витрати групують за центрами затрат – невеликими ділянками діяльності або сферами відповідальності». Отже, авторами не виключається співпадіння центрів витрат та центрів відповідальності. Разом з тим, перед вказаними центрами постають різні цілі. Основна мета здійснення обліку витрат у виробничих підприємствах за центрами витрат є забезпечення інформації для проведення економічно обґрунтованого процесу калькулювання, а основна мета здійснення обліку за центрами відповідальності - це контроль за показниками собівартості за різними видами продукції, що виготовляється виробничим підприємством з метою управління витратами та досягнення їх оптимального рівня при високій якості продукції.

На основі проведених досліджень можна стверджувати, що виробничим підприємствам властива чітка структура, у якій кожен підрозділ очолює відповідальна особа, відповідно до чого і є реальна можливість виділення центру відповідальності. На нашу думку, центрами витрат доцільно виділити або кінцевий продукт діяльності підрозділу (виготовлення продукції певним виробничим підрозділом), або часткові операції. Необхідно акцентувати увагу

на тому, що в процесі організації обліку за центрами витрат та центрами відповідальності у виробничих підприємствах відбувається накопичення витрат за центрами відповідальності та їх віднесення на конкретний вид продукції, що виготовляється на підприємстві.

Увесь процес організації облікових робіт спрямовується на забезпечення процесу калькулювання, а також контролю, аналізу та управління. Тому, виділення центрів витрат та центрів відповідальності і відбувається для задоволення остаточної мети – достовірного здійснення калькулювання собівартості продукції виробничого підприємства. Необхідність організації обліку витрат кожного підрозділу обумовлена потребою її включення до собівартості продукції, робіт, послуг виробничого підприємства з метою успішної її реалізації кінцевим споживачам.

Таким чином, побудова обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності дозволяє децентралізувати управління витратами, спостерігати за їх формуванням на всіх рівнях управління, використовувати специфічні методи контролю витрат з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу, виявляти винуватців непродуктивних витрат і, в кінцевому підсумку, істотно підвищити економічну ефективність господарювання.

Центри витрат — це первинні виробничі та обслуговуючі одиниці згруповані за обладнанням та його функціональною призначеністю в технологічному процесі та організаційною приналежністю виділені в окремий об'єкт обліку для контролю і управління витратами та калькулювання собівартості продукції або процесу [59, с.331]. Місцями виникнення витрат можуть бути цех, ділянка, бригада, робоче місце, відділи (кадрів, технічного контролю та ін.) Децентралізація контролю і управління витратами вимагає створення центрів відповідальності.

Як правило центром відповідальності називають підрозділ, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи [60, с.209].

Управління за центрами відповідальності – це система управління, яка забезпечує планування, моніторинг, оцінювання, контроль і регулювання діяльності кожного центру відповідальності. Формування системи управління за центрами відповідальності передбачає: визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань; виділення в організаційній структурі

підприємства центрів відповідальності; розроблення бюджетів для кожного центру відповідальності; розроблення моделі формування звітності центрів відповідальності; оцінювання діяльності центрів на основі аналізу бюджетних і звітних даних та прийняття відповідних управлінських рішень [61, с. 172 ].

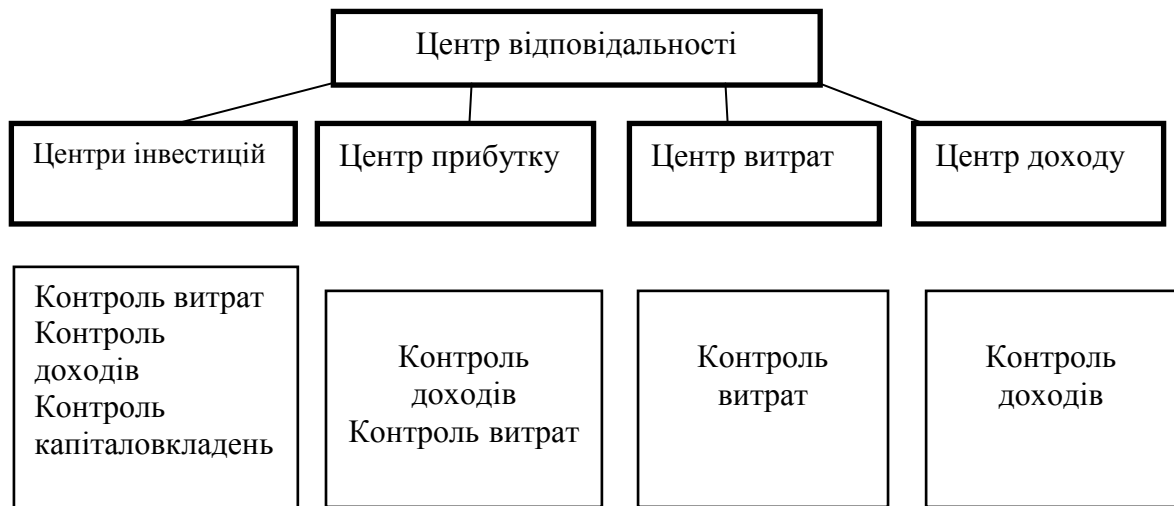
Завдання обліку за центрами відповідальності поряд із необхідністю визначення відповідальності менеджерів за показники діяльності відповідних центрів, доцільно акцентувати на допомогу менеджерам в організації самоконтролю, у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності. Інформація про витрати акумулюється і аналізується не по підприємству в цілому, а по центрах відповідальності .

На практиці вважають, що центр відповідальності збігається з місцем витрат, хоча це не обов'язково. Формування місць витрат і центрів відповідальності здійснюється за функціональним і територіальними ознаками. У першому випадку витрати локалізуються в певній функціональній сфері діяльності (маркетинг, дослідження і підготовка виробництва, матеріально-технічне забезпечення, виробництво, технічне обслуговування виробництва, управління). Територіальні місця витрат і центри відповідальності включають організаційні підрозділи підприємства (відділи, дільниці, цехи), які відокремлені територіально.

Для виділення центрів відповідальності насамперед беруть до уваги організаційну й технологічну структуру підприємства, посадові інструкції, які встановлюють права і обов'язки конкретних працівників. Відмінності в характері відповідальності персоналу дають змогу виокремити чотири типи центрів відповідальності (рис.5.2) [62, с.344]:

*Центр витрат* – це підрозділ, керівник якого відповідає тільки за витрати. Прикладом може служити цех ремонту енергетичного обладнання. Можна вважати, що центр витрат - найдрібніше підрозділ, а інші центри відповідальності складаються з центрів витрат. Відповідно до класифікації витрат центри витрат можна розбити на центри регульованих витрат і на центри частково регульованих (виробничих) витрат.

- Центри витрат;
- Центри прибутку;
- Центри інвестицій;
- Центри доходу



**Рис. 5.2. Класифікація центрів відповідальності за принципом повноважень та відповідальності**

Прикладом центру регульованих витрат може служити цех основного виробництва. Прикладом центру частково регульованих витрат може служити конструкторське бюро, адміністрація підприємства.

*Центри доходу* — це структурний підрозділ, менеджер якого несе відповідальність за дохід та витрати тільки від власної діяльності.

*Центри прибутку* - це підрозділи керівники яких відповідають як за витрати, так і за прибуток. Наприклад, підприємства у складі великих об'єднань[63,с. 73]. Центр прибутку може у свою чергу складатися з декількох центрів витрат. Наприклад, підприємство входить до складу об'єднання, у свою чергу складається з цехів і підрозділів. Поділ підприємства за центрами прибутку зазвичай застосовується при дивізіональній організаційної структури (один дивізійний центр прибутку), але можливі і виключення. Іноді як центрів прибутку виділяються функціональні підрозділи підприємства і його допоміжні

служби: відділ маркетингу, підрозділи допоміжного виробництва. У цьому випадку витратами відділу маркетингу будуть вважатися нормативна заводська собівартість продукції плюс витрати самого відділу маркетингу, виручкою - виручка від реалізації, а прибутком різниця між ними. Якщо підприємство виділяє в якості центрів відповідальності функціональні підрозділи або допоміжні підрозділи чи допоміжне виробництво, то постає питання про механізм формування внутрішніх цін.

*Центри інвестицій* - це підрозділи керівники яких відповідають за капіталовкладення, доходячи і витрати, наприклад, новий споруджуваний об'єкт, підрозділ у складі об'єднання.

Вибір способу поділу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації, при цьому необхідно враховувати наступні вимоги і відповідає таким вимогам:

1. Центри відповідальності необхідно пов'язувати із галузевими особливостями, технологією та організацією виробничого процесу, методами переробки вхідної сировини та матеріалів, асортименту готової продукції, рівня технічної озброєності;

2. На чолі кожного центру відповідальності повинна бути відповідальна особа – керівник центру, для якого визначається сфера повноважень та відповідальності;

3. Керівники центрів відповідальності повинні приймати участь у проведенні аналізу діяльності центру;

4. Для кожного центру повинні бути визначені показники, які характеризують ефективність діяльності;

5. Повинні бути розроблені бланки внутрішньої звітності; при цьому необхідно враховувати, що звіти центрів відповідальності повинні містити лише ті статті витрат на виробництво, які може контролювати та на які може впливати менеджер центру [64; 65];

6. У кожному центрі витрат повинен бути показник для вимірювання об'єму діяльності і бази для розподілу витрат;

7. Ступінь реалізації має бути достатньою для аналізу, але не надмірною, щоб ведення обліку не було надто трудомістким;

8. Бажано, щоб для будь-якого виду витрат підприємства існував такий центр, для якого дані витрати були б прямими;



9. На центри витрат бажано відносити тільки прямі витрати (безпосередньо пов'язані з його діяльністю), а розподіл загальногосподарських витрат не враховувати;

10. Система стимулювання працівників підприємства має бути пов'язана з ефективністю діяльності центрів відповідальності

11. Оскільки поділ підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Визначення фактичних показників та результатів функціонування центрів відповідальності комунального підприємства, їх відхилень від планів, оцінку недоліків та опрацювання альтернативних варіантів, їх усунення є можливим завдяки розробці порядку звітування центрів відповідальності.

У центрах відповідальності вважаються планові витрати, обчислюються фактичні витрати, а для виробничих підрозділів визначається собівартість одиниці продукції (послуг). Це робить можливим ефективно контролювати використання ресурсів. При цьому важливе значення має поділ витрат стосовно кожного центру відповідальності на прямі й непрямі, змінні та постійні. Перше розділення має істотне значення для визначення собівартості окремих виробів (калькулювання). Прямі витрати безпосередньо відносять на продукцію центрів відповідальності (місце витрат), а непрямі - формуються в цих центрах, а потім розподіляються між окремими видами продукції. Такий поділ витрат дає можливість оперативно розраховувати витрати на фактичний для різних варіантів обсяг виробництва, а також перерахувати планові витрати на фактичний обсяг продукції під час аналізу та оцінки роботи підрозділів.

Звітність центрів витрат, менеджери яких, як правило, відповідають за ті витрати, що знаходяться під їх контролем, залежить від категорій центрів витрат:

- центру нормативних (технологічних) витрат;
- центру дискреційних витрат[66, с.16].

Для центрів нормативних витрат характерний той факт, що результат їх діяльності може бути вимірний і можна визначити ресурси, потрібні для випуску кожної одиниці продукції. До них відносяться виробничі підрозділи підприємства (цехи основного й допоміжного виробництва). Оцінка діяльності таких центрів ґрунтується на попередньому нормуванні їх витрат. При цьому

контроль здійснюється шляхом порівняння нормативних витрат з фактичними витратами центру. Різниця між фактичними і нормативними витратами визначає відхилення, які підлягають детальному аналізу.

Центри дискреційних витрат — це такі центри відповідальності, в яких результат не може бути вимірний відповідним фінансовим показником і немає чіткої залежності між ресурсами та результатами. Тут управління виступає у вигляді забезпечення того, щоб фактичні витрати по кожній категорії витрат відповідали кошторисним, і завдання, покладені на центр, успішно виконувалися. Прикладами дискреційних центрів можуть бути відділи реклами, відділи досліджень і розробок, адміністративні відділи тощо. Однак, слід мати на увазі, що в дискреційних центрах менші витрати коштів порівняно з кошторисними показниками не обов'язково є позитивним фактором, оскільки це може свідчити про нижчий рівень виконання планових завдань або обслуговування споживачів (клієнтів), ніж попередньо планувалося керівництвом. Тобто суттєва проблема дискреційних центрів — це вимірювання ефективності витрачання ними виділених коштів.

Висновок про ефективну роботу певного підрозділу слід робити з урахуванням досягнення запланованої мети. Наприклад, якщо відділ досліджень і розробки нових продуктів має економію витрат, але при цьому дослідження і розробка виконані не повністю, то він не заслуговує на винагороду.

У жодному центрі витрат від менеджерів не вимагають, щоб вони просто витрачали кошторисні кошти. Від них чекають розумного підходу до витрачання ресурсів з метою виконання різних, раніше узгоджених завдань. Для цього необхідно застосовувати методи контролю результатів, за допомогою яких можна здійснювати моніторинг доцільності витрат, а також їх ефективність. Таким методом виступає складання періодичних (щомісячних) звітів про виконання кошторису витрат підрозділу.

Джерелом проблем у питанні контрольованості витрат є розподіл витрат, наприклад, у випадку, коли первинні центри одержують «рахунки» за централізовані послуги (адміністрування, охорону, комп'ютерне обслуговування тощо). Може статися так, що віднесені подібним чином на центри відповідальності витрати дійсно будуть базуватися на фактичному споживанні, але більш імовірною є присутність елемента довільного розподілу витрат.

Відображення таких витрат у контрольних звітах центрів відповідальності (навіть віднесених шляхом розподілу) може бути виправдано тим, що воно дає певне уявлення про вартість обслуговування або підтримку первинних центрів відповідальності з боку центрального апарату і не дозволяє забути про те, що централізовані послуги не є безкоштовними. Навіть коли керівники первинних центрів відповідальності не можуть безпосередньо контролювати витрати обслуговуючих відділів, вони можуть чинити тиск на керівників останніх у випадку, коли розподілені витрати переходять межі розумного. З іншого боку, можна заперечити, що розподілені витрати не піддаються прямому контролю, і тому включення їх у звіти є безпідставним.

Якщо ж розподілені витрати все ж включаються у звіти про виконання бюджетів, необхідно чітко вказати, які дані включені на підставі розподілу. Контрольовані й неконтрольовані чинники можуть встановлюватися також відокремленням тих статей у кошторисі, що класифікуються як контрольовані і неконтрольовані. Неконтрольовані статті можуть виключатися зі звітів про показники діяльності або розміщуватися в окремому розділі цього звіту і тим самим не змішуватися з контрольованими статтями. Останній підхід є ефективнішим, оскільки дозволяє привертати увагу менеджерів до тих витрат, які організація несе для забезпечення всіх своїх видів діяльності.

## **5.2. Методологічні підходи до управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики**

Проблема управління витратами підприємств сфери тепlopостачання є одним із специфічних просторів із стратегічним значенням. Помітним є брак конкретних рішень і інструментів, спрямованих особливо на забезпечення оптимального витрачання ресурсів підприємства.

На теперішньому етапі в економічній науці сформувалося декілька підходів до управління витратами, зокрема: функціональний, системний, процесний. Кожний із означених підходів відрізняється сутністю, яка становить його зміст та визначає сукупність методів та інструментів управління.

Згідно з функціональним підходом управління витратами розглядається, як реалізація суб'єктом управління основних функцій управління щодо об'єкта управління, яким виступають витрати. Управління витратами на підприємстві

передбачає виконання всіх функцій, що притаманні управлінню будь-яким об'єктом: розробку, прийняття й реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування та планування, організацію, координацію й регулювання, активізацію та стимулювання виконання, облік і аналіз [67, с.39].

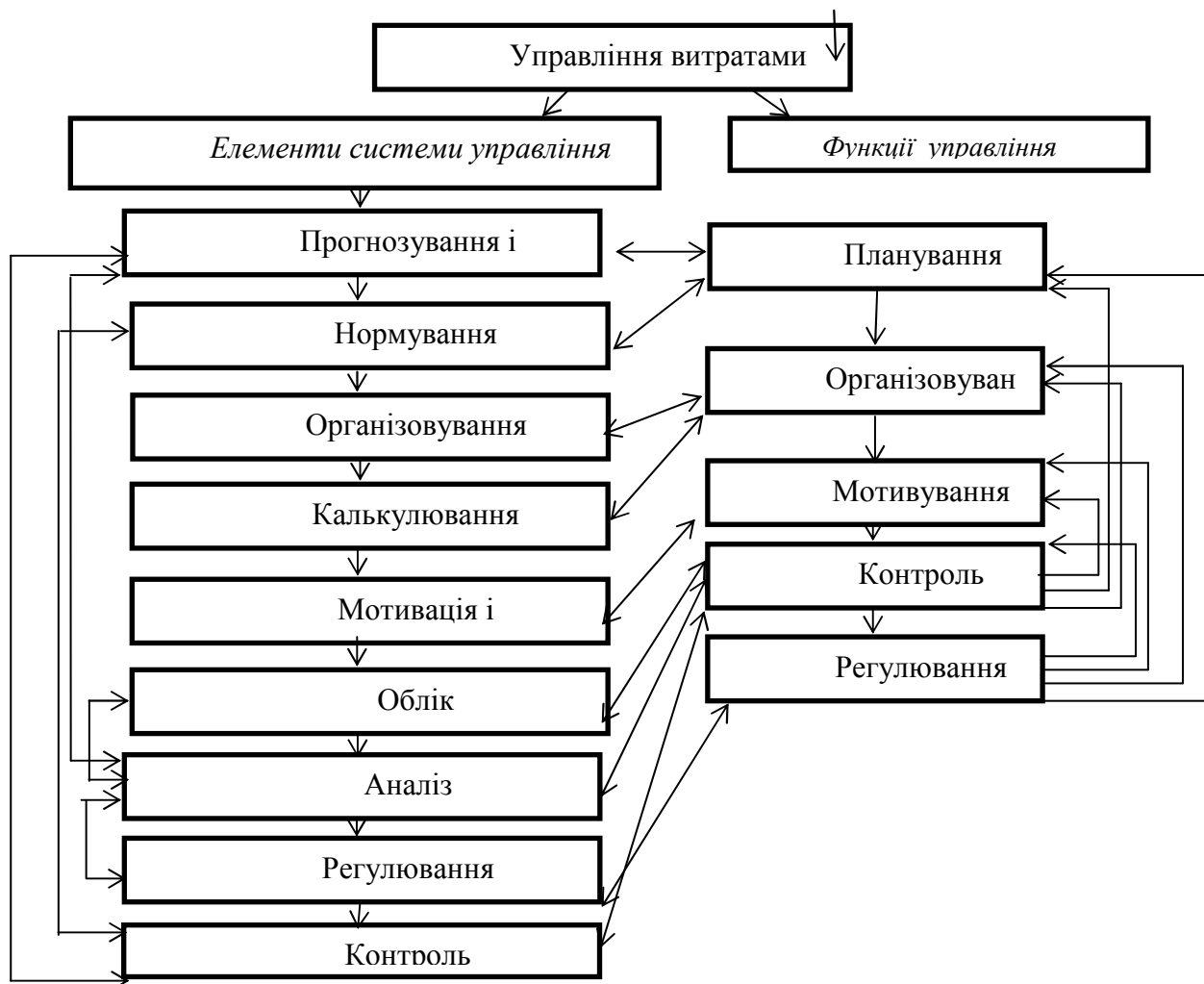
Елементи системи управління витратами та їхній взаємозв'язок з класичними функціями управління наведено на рисунку 5.2 [68, с.359].

Функція планування витрат полягає у визначенні планової потреби у всіх ресурсах, необхідних для забезпечення запланованого обсягу виробництва продукції. Планування витрат реалізує завдання визначення обсягу і структури витрат на різних рівнях планування: стратегічному та оперативному.

Організація управління витратами – це функція розподілу дій із формування витрат за місцями їх виникнення, визначення відповідальних за витрати та побудови системи лінійних та функціональних зв'язків між відповідальними за управління витратами в ієрархії організаційної структури підприємства. Основне завдання цього етапу полягає у створенні такої системи управління витратами, яка забезпечує об'єктивне відображення витрат та дає змогу контролювати витрати за місцями та об'єктами їх формування.

У рамках функції організації управління витратами значне місце займає облік витрат, що обумовлюється тією функцією, яку він реалізує, а саме: визначення величини витрат, на яку зменшується об'єкт оподаткування.

Надзвичайно важливою в системі управління витратами є функція мотивування, під якою слід розуміти систему заходів та стимулів щодо дотримання норм витрат ресурсів на виробництво запланованого обсягу продукції та раціональне формування інших витрат з метою формування оптимального рівня та структури витрат. На практиці завдання мотивування управління витратами полягає у заохоченні зниження витрат шляхом дотримання встановлених норм витрат ресурсів та зниження обсягів непродуктивних витрат.



**Рис. 5.2.Взаємозв'язок елементів системи управління витратами з функціями управління**

Контролювання витрат – це процес контролю за рівнем, динамікою, відхиленням витрат від планових показників, виявлення причин таких відхилень та прийняття коригуючих дій.

Процес управління витратами за функціонального підходу є циклічним з огляду на періодичну повторюваність виконання всіх функцій управління.

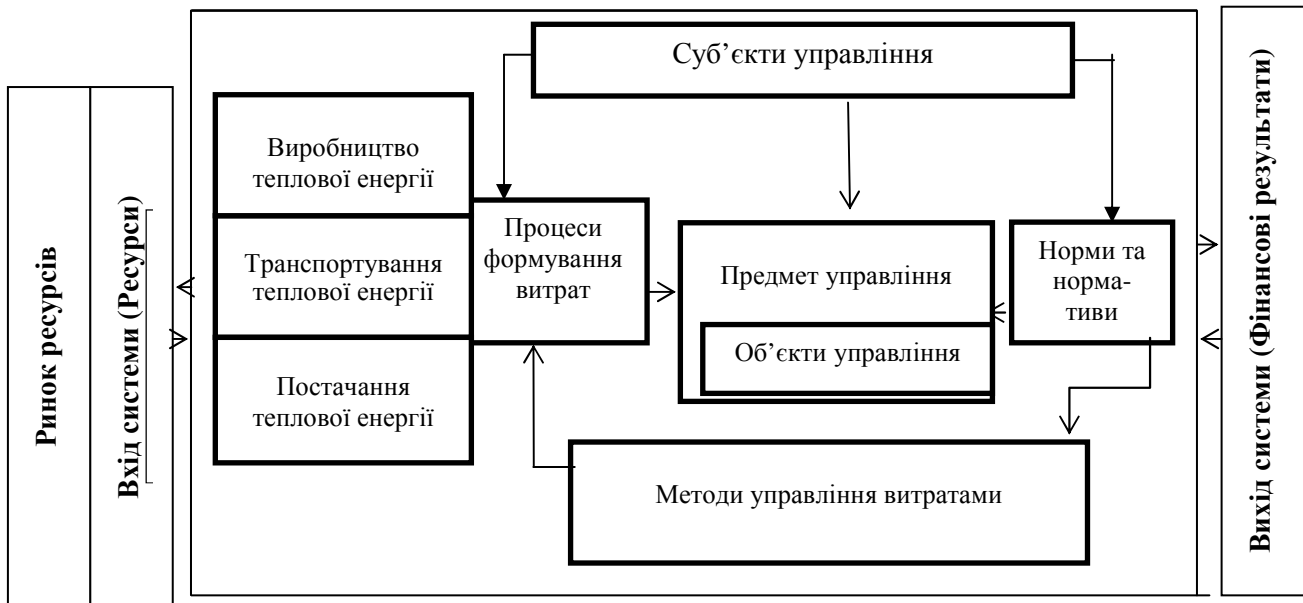
Витрати підприємства є складним об'єктом, на який впливають різноманітні чинники як внутрішнього, так і зовнішнього щодо підприємства походження. Тому для отримання необхідного рівня прибутковості управляти витратами слід системно.

Системний підхід є засобом вирішення складних проблем, в його основі лежать наукові методи, які забезпечують одержання результатів відповідно до діяльності системи, і будь-яка система розглядається як сукупність взаємопов'язаних елементів, яка має вхід (ресурси), вихід (мету), зв'язок із зовнішнім середовищем та зворотний зв'язок. На думку окремих вчених, системний підхід є найскладнішим підходом в сенсі управління витратами [69, с.158]. М.І. Б.М. Мізюк підкреслює, що системний підхід є «дослідженням способів організації елементів системи в єдине ціле і взаємодії процесів функціонування системи, її підсистем та елементів» [70].

Розгляд системного підходу до управління витратами передбачає визначення сутності поняття «система». Система - це цілісна сукупність елементів. Застосування наукових підходів до структуризації елементів системи управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики дає змогу визначити сукупність елементів системи управління витратами:

- об'єкти управління витратами (собівартість реалізованої продукції, прямі, непрямі, постійні, змінні витрати);
- суб'єкти управління витратами (планово-економічний відділ, відділ бухгалтерського обліку, фінансовий відділ, адміністрація підприємства);
- предмет управління витратами (технологічне паливо, матеріали, комплектуючі, електроенергія, робоча сила, основні засоби тощо);
- методи управління витратами (на теперішньому етапі - це, як правило, нормативний метод);
- норми та нормативи витрат ресурсів;
- процеси управління витратами (методики калькулювання, аналізу, контролю, система обліку) [71, с.37].

Сукупність елементів системного підходу, на нашу думку, може бути зреалізована в рамках механізму управління витратами, структурна схема якого пропонується нами і наведена на рис 5.3.



**Рис.5.3. Структурна схема механізму управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики**

Призначення системи управління витратами, як однієї з найважливіших складових управління господарською діяльністю підприємства, полягає у вирішенні низки проблем, а саме: визначення складу підсистем та їх взаємозв'язків; оцінці ризику неефективних витрат і втрат ресурсів; формування цільової програми управління витратами і вибір методів та інструментів для їхнього досягнення.

З огляду на вищезазначене, можна стверджувати, що системно-орієнтоване управління витратами підприємства – це цілеспрямований процес впливу на стан сукупності взаємопов'язаних і взаємодіючих між собою елементів, який ґрунтується на потенціалі підприємства та орієнтується на досягнення його мети і отримання оптимального результату від здійснення витрат з врахуванням впливу чинників внутрішнього і зовнішнього середовища. Метою системно-орієнтованого управління витратами підприємства є визначення напрямків діяльності підприємства, спрямованих на пошук шляхів зменшення рівня витрат задля підвищення його конкурентних переваг та забезпечення адекватності реагування на зміни внутрішнього і

зовнішнього середовища. Щоб отримати оптимальний результат від здійснення певних витрат необхідно враховувати не тільки їхній склад, обсяг та структуру, а й вплив чинників, які можуть змінювати поведінку витрат і зумовлювати невизначеність отримання результату.

Між елементами системи управління витратами існує багато різних прямих та зворотних зв'язків. Керуюча і керована підсистеми взаємодіють між собою за допомогою інформаційних потоків, які проходять через канали зв'язку. Метою керуючої підсистеми є розроблення і прийняття управлінських рішень, які передаватимуться для виконання керованій підсистемі каналами прямого зв'язку. Керована підсистема повинна забезпечити виконання прийнятих рішень, а інформацію про відхилення від запланованих результатів на виході системи управління витратами каналами зворотного зв'язку передати керуючій підсистемі. За допомогою інформаційних потоків, які проходять через зворотні зв'язки, керуюча підсистема має змогу здійснювати вплив на ресурси, які акумулюються на вході системи управління витратами. В такий спосіб здійснюється взаємозв'язок між входом і виходом системи. Система управління витратами поєднана також взаємними зв'язками із зовнішнім середовищем непрямого та прямого впливу на підприємство [72].

Зростання конкуренції потребує підвищення контролю ефективності витрат за окремими бізнес-процесами виробничих підприємств. Відомо, що вперше у 1993 р. відбулося масове використання розрахунку витрат на основі бізнес-процесів. Даний підхід називають процесним. Він отримав широке визнання як основа прийняття стратегічних рішень, управління витратами й підвищення рентабельності на основі реінжиніринга та контролю ефективності бізнес-процесів.

Управління витратами на основі процесного підходу включає такі етапи [73, с.214]:

- 1) установлення бажаної мети;
- 2) визначення необхідних ресурсів для протікання бізнес-процесів;
- 3) обрання методів аналізу та регулювання бізнес-процесів діяльності підприємства для досягнення запланованих результатів;
- 4) аналіз ефективності бізнес-процесів підприємства з позиції їх відповідності бажаній меті управління витратами.



Процесний підхід в управлінні набуває все більшої популярності, головною перевагою якого є пряма орієнтація на замовника продукції або послуг. Поштовхом для впровадження процесного підходу стало певне вичерпання можливостей конкуренції за рахунок зниження виробничих витрат, застосування нових технологій виробництва, а отже, необхідності зменшення ціни продукту за рахунок зменшення адміністративних витрат.

Бізнес-процес визначимо як систематизоване послідовне виконання логічно пов'язаних та взаємозалежних завдань (заданих в часі та просторі, з точним визначенням входів і виходів) з використанням ресурсів, що забезпечують діяльність підприємства, з метою створення продукту чи послуги, яка має споживчі цінності для клієнта

Перевагою процесного підходу до управління є забезпечуваний неперервний контроль над зв'язками окремих процесів у межах системи процесів, а також над їхніми сполученнями та взаємодією.

Таким чином, традиційні системи управління витратами в основному зосереджені на самому продукті, ґрунтуючись на припущенні про те, що джерелом витрат безпосередньо є продукт. Витрати контролюються щодо продукту, за умови, що кожен продукт споживає пропорційну частину загальної вартості. Підставою для віднесення витрат до продукту є, наприклад, час людської праці, матеріальні витрати тощо. Даний підхід не може охопити усю різноманітність варіантів формування вартості продукту, і, в першу чергу це стосується послуг, з точки зору обсягу та складності. Він ігнорує той факт, що обсяг виробництва і споживання витрат не має прямого зв'язку.

Процесний підхід зосереджується на аналізі дій, що реалізуються на підприємстві а також зв'язках між цими діями з метою досягнення результатів, окреслених планами підприємства. Даний підхід передбачає, що кожен об'єкт є набором взаємопов'язаних процесів, ідентифікація яких дозволяє краще зрозуміти витрачання ресурсів та створення вартості, а безперервне вдосконалення збільшує ефективність функціонування підприємства і ступінь задоволення клієнтів [74, с. 127].

Необхідність переходу сучасних підприємств сфери теплопостачання від традиційного (переважно функціонально-орієнтованого) управління до процесно-орієнтованого обумовлена тим, витрати, які не можуть бути прямо віднесені на конкретну послугу, функцію, напрямок діяльності, мають значну

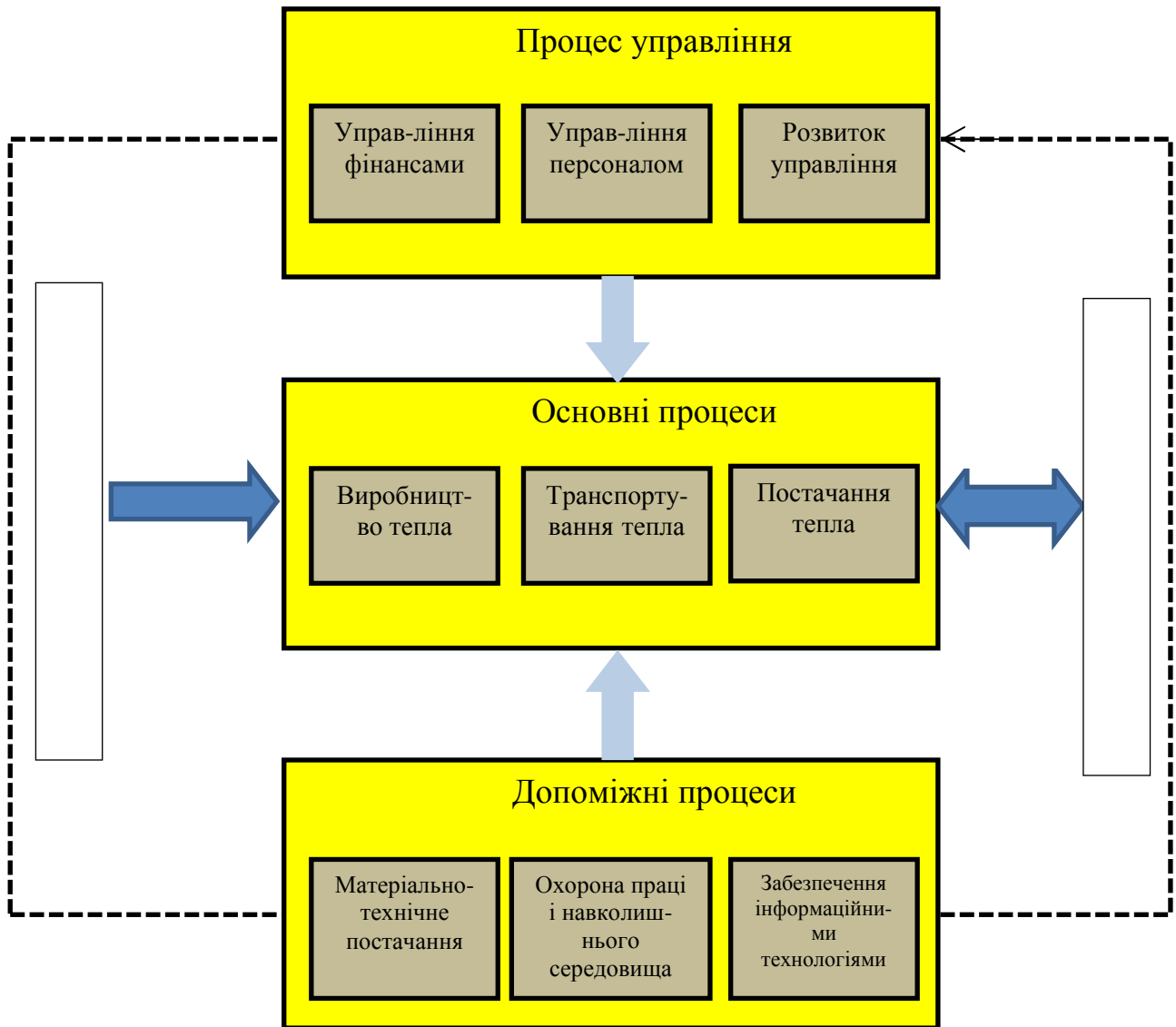
питому вагу у собівартості послуг, при цьому має місце стійка тенденція їх зростання, підвищується ступінь умовності показника «повна собівартість послуг» для прийняття управлінського рішення. В той же час, облікова методологія з використанням однієї бази розподілу непрямих витрат підвищує ступінь умовності показника «повна собівартість», бо часто робить неможливим становлення причинно-наслідкового зв'язку між послугами та ресурсами, що витрачаються для забезпечення інфраструктури та безпосереднього їх надання. Процесно-орієнтоване управління дозволяє забезпечити впровадження інструментів, які сприяють ідентифікації процесів та віднесенню їх до конкретних видів послуг за об'єктивними критеріями, впровадженню і стабільному функціонуванню процесів на підприємстві сфери теплопостачання.

Управління процесами визначається як комплексне, безперервне і систематизоване застосування відповідних концепцій, методів і знарядь впливу на процеси, що відбуваються в організації, прямує до досягнення цілей організації а також до найкращого задоволення потреб її зовнішніх і внутрішніх клієнтів [75].

Побудова моделей бізнес-процесів на КПТМ «Тернопільськтеплокомуненерго» Тернопільської міської ради визначається умовами та обставинами, що складаються відповідно до стратегічних напрямків розвитку, визначених її топ-менеджментом. Необхідність створення конкурентоздатного підприємства, усвідомлення керівництвом неефективності принципів функціонального менеджменту є поштовхом до впровадження процесного підходу в управлінні компанією.

Моделювання бізнес-процесів, їх оптимізація безпосередньо мають вплив на операційну та стратегічну діяльність Компанії та впливають як на фінансові показники, так і на рівень задоволеності споживачів та інших зацікавлених сторін. Важливо усвідомити те, що моделювання бізнес-процесів не є разовим проектом. Змінюються вимоги зацікавлених сторін, змінюється спектр послуг та продукції Компанії, відбуваються зміни в законодавстві, а все це впливає на моделі бізнес-процесів. Отже, моделювання носить ітеративний характер. Ефективність бізнес-процесів визначається швидкістю і точністю реакції компанії на внутрішні та зовнішні чинники.

При використанні процесного підходу до управління організацію розглядають, як низку процесів від маркетингу, планування до продажу і т.д. Спрощену систему процесів КПТМ «Тернопільміськтеплокомуненерго» представлено на рисунку 5.4.



**Рис.5.4. Система процесів КПТМ «Тернопільміськтеплокомуненерго»**

Використання процесного підходу спрямоване на виконання таких завдань:

1. Впровадження та постійне удосконалення системи управління Компанії.
2. Управління бізнес-процесами, їх оптимізація.
3. Навчання персоналу: розуміння персоналом свого внутрішнього та зовнішнього споживача, місця та ролі процесу в системі процесів, орієнтація персоналу на кінцевий результат.
4. Регламентация діяльності.
5. Автоматизація бізнес-процесів.
6. Управління ризиками.
7. Впровадження системи збалансованих показників, удосконалення системи мотивації персоналу.
8. Підготовка Компанії до лібералізації ринку електричної енергії в Україні.

Метою впровадження даного підходу є забезпечення в компанії прозорості управління (тобто реалізація так званого цикла Демінга: Плануй - Організуй, Виконуй - Контролюй, Аналізуй - Впливай (PDCA)); забезпечення неперервного контролю над зв'язками процесів, у межах системи процесів, а також над їхніми сполученнями та взаємодією, окрім того забезпечення чіткої відповідальності за проходження процесів та за кінцевий результат діяльності. Персонал Компанії чітко розуміє своє місце в системі процесів та свій вплив на кінцевий результат.

Процесний підхід до управління витратами являє собою поетапну діяльність, спрямовану на їх оптимізацію. На першому етапі складається повний перелік тих видів діяльності, якими займається організація. Кожен з напрямків робіт, в свою чергу, розбивається на процеси, які потім розкладаються на частини процесу.

Вже на даному рівні починається детальний аналіз витрат, результатом якого становиться розподіл витрат, що відносяться до конкретної частини процесу, визначення факторів їх виникнення, кількісних показників, найбільш

точно характеризують видатки. Наступний етап являє собою синтез глибоко проаналізованих елементів в процеси, складання калькуляції по кожному, визначення рівня витрат, що характерний для кожного напрямку.

Найчастіше витрати, що структурно належать певному носію витрат абсолютно з ним не пов'язані, що не враховується традиційною системою управління витратами.

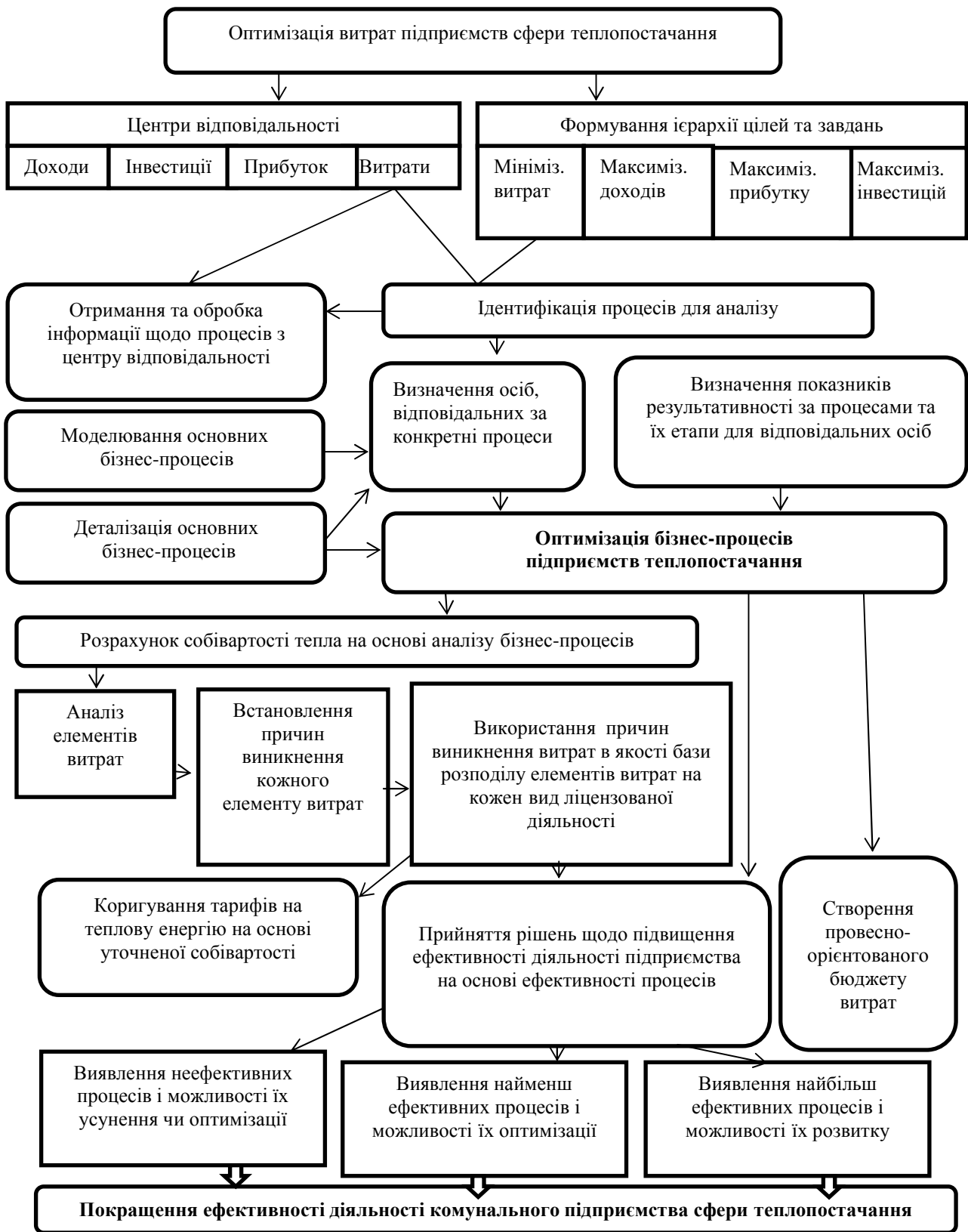
Процесний підхід дозволяє визначити систему взаємовідносин на підприємстві, виявити справжні місця формування витрат, і відповідно, сформуванати систему ефективних заходів оптимізації витрат. Впровадження управління витратами за процесами повинно привести до таких результатів [76, с.117]:

- Визначення ступеня фінансування кожного процесу, що протікає на підприємстві;
- Інформування керівництва про реальний рівень витрат на підприємстві;
- Використання гнучкої системи контролю за витратами за напрямками їх використання;
- Оптимальний розподіл ресурсів.

Процеси мають піддаватись систематичній оцінці відносно ефективності дій, що реалізуються, мусить бути також можливість коригувального впливу, якщо результати, що досягаються, відрізняються від запланованих, отже, має бути змодельовано та реалізовано певний порядок процесно-орієнтованого управління витратами підприємств сфери тепlopостачання. Вказаний порядок у вигляді схематичного зображення моделі оцінки і оптимізації собівартості послуг тепlopостачання на основі процесно-орієнтованого управління витратами пропонується представити наступним чином (рис. 2.5).

В якості методологічної основи розробки даної моделі пропонується використовувати методи оцінки витрат за елементами і стадіями технологічних процесів, які передбачають визначення складу і структури попроцесних витрат і їх складових за укрупненими групами процесів (видами робіт, функціональними центрами тощо) і підрозділами підприємства.

Відповідно до запропонованої моделі, головним критерієм ефективності процесно-орієнтованого управління є досягнення поставлених цілей і вирішення завдань, що досягається шляхом реального делегування повноважень і відповідальності. Відповідальний за процес та виконавець процесу, самостійно вибираючи засоби досягнення результату, повинні чітко представляти очікувані результати реалізації процесу



**Рис. 5.5. Модель процесно-орієнтованого управління витратами підприємств сфери теплопостачання**

В даному контексті, ефективна оцінка та оптимізація витрат підприємств сфери теплопостачання на основі процесно-орієнтованого управління дозволяє створити умови для створення додаткових переваг у оптимізації витрат, та вивільнити додаткові ресурсів на інвестування розвитку, або ж знизити тарифи на послуги як інструменті стимулювання попиту на послуги централізованого теплопостачання.

Одним із головних завдань формування обліково-аналітичної системи за процесним підходом є організація збирання й реєстрації інформації про витрати бізнес-процесів та аналіз їх ефективності. Традиційне калькулювання побудоване на принципі «продукція споживає ресурси». Таке калькулювання полягає в тому, щоб віднести всі витрати, пов'язані зі споживанням ресурсів, прямо на продукцію. Однак зробити це на практиці важко, особливо відносно енергоресурсів, допоміжних матеріалів, амортизації, витрат на обслуговування устаткування.

ABC - методика застосовується на багатьох підприємствах у всьому світі, в тому числі тих, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю. Принцип процесно-орієнтованого управління витратами полягає в тому, що процес виробництва продукту або надання послуги ділиться на ряд операцій (cost drivers), для кожної з яких визначаються потреба в ресурсах та показники ефективності. Визначаючи операції, що відповідають витратам, Activity-based Costing виправляє ті викривлення, що можуть виникати при застосуванні традиційних методів обліку та контролю (завищена або занижена оцінка витрат), одночасно сприяючи оптимальному використанню ресурсів, точній оцінці обсягів товарно-матеріальних запасів, витрат праці. Оскільки процесно-орієнтоване управління витратами фокусується на конкретних операціях та продуктах, воно дозволяє з максимальною точністю досліджувати ефективність окремих видів діяльності компанії, робити висновки про необхідність змін у виробничому процесі або у процесі надання послуг. У випадку правильної реалізації, процесно-орієнтоване управління витратами є дієвим засобом управління витратами та ціноутворення. Інформація, отримана за допомогою цієї методики, може і має бути використана для прийняття рішень щодо аутсорсингу, виключення неприбуткових видів діяльності, заміни ресурсомістких операцій більш ефективними та інших управлінських рішень.

### **5.3 Аналіз практики управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики України**

Трансформація національної економіки у ринкову потребує посиленої уваги до управління витратами як складової управління стратегічним розвитком підприємств, оскільки витрати впливають не тільки на собівартість продукції та її ціну, а й на всю їхню господарську діяльність. В даний час в комунальному господарстві України існує безліч проблем, які обумовлені неефективною системою управління і незадовільним становищем, високими витратами, високим ступенем зносу основних фондів, неефективною роботою підприємства, великими втратами води, енергії та інших ресурсів. Звідси випливає, що управління ефективністю житлово-комунального господарства є важливою і пріоритетною задачею держави.

Особливої уваги потребують проблеми управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики, результати діяльності яких безпосередньо впливають на якість життя практично кожного жителя країни, і які, в той же час, найменш пристосовані до сучасних реалій ринкової економіки. Ряд проблем в управлінні витратами підприємств комунальної теплоенергетики в ринковому середовищі випливає зі специфічних особливостей виробництва теплової енергії і специфічних властивостей тепла як товару.

Витрати грають провідну роль в діяльності підприємств житлово-комунального господарства. Вони є не тільки основним фактом формування фінансових результатів діяльності підприємств, але і основною тарифоутворення на ринку житлово-комунальних послуг. Відсутність адекватних ринковим умовам господарювання наукових методів управління витратами на комунальних підприємствах може призвести до ряду вкрай негативних наслідків їх функціонування і розвитку. Критичне фінансово-економічний стан більшості вітчизняних комунальних підприємств обумовлює необхідність використання нових методів управління витратами, що збільшують можливості в розробці та реалізації управлінських рішень, адекватних складної економічної ситуації в країні.



Специфіка управління витратами підприємств комунальної тепло-енергетики України впливає з вимог п. 1. ст. 10 Закону України «Про природні монополії» та наказів.

Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України « Про затвердження ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії». Відповідно, запроваджуються єдині методичні підходи до розподілу витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування, постачання теплової енергії та іншими видами господарської діяльності, при визначенні планових та фактичних витрат за цими видами діяльності та ведення окремого обліку доходів за ліцензованими видами діяльності. Кожен із зазначених видів діяльності має відповідати організаційним, кваліфікаційним та техніко-технологічним вимогам.

Визначальним у розподілі витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії є безпосереднє віднесення витрат до конкретного об'єкта тепlopостачання.

Згідно з вищенаведеним, у Законах України «Про природні монополії», «Про бухгалтерський облік» не йдеться про цілісну систему управління витратами, а лише про розподіл витрат між ліцензованими видами діяльності та про ведення окремого обліку доходів за ліцензованими видами діяльності.

Монопольний характер виробництва послуг, затратний підхід до формування тарифів і відсутність стимулів до зниження економічно необгрунтованих витрат перешкоджають застосування українськими підприємствами тепlopостачання сучасних підходів і методів. Так, обмежене застосування в практиці управління витратами такої технології управлінського обліку як система бюджетування, яка часто застосовується в країнах з розвинутою економікою. Це спричинено динамічним характером тарифів на енергоносії та інші складові комунального тарифу, а також відсутністю теоретико-методологічний і практичних основ обліково-аналітичного забезпечення управління витратами.

Система управління витратами буде ефективною лише в тому випадку, якщо будуть враховані особливості підприємства, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством та буде побудована у відповідності до принципів управління [77, с.12].

Розглянемо практику управління витратами та здійснення облікової політики на підприємствах теплоенергетики України.

Проаналізуємо особливості формування та класифікації витрат на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії на комунальному підприємстві КПТМ «Тернопільміськтеплокомуненерго».

На даному підприємстві класифікація витрат на виробництво робіт (послуг) проводиться відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» та нормативно-правових актів, що регламентують особливості формування витрат.

Облік витрат на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії, як і весь бухгалтерський облік, ведеться із застосуванням рахунків класу 9 «Витрати діяльності» (табл. 5.6).

Формування витрат проводиться за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, а також по інших наданих послугах згідно Методики розподілу витрат між видами ліцензованої діяльності (виробництво, транспортування та постачання теплової енергії) та іншими видами діяльності.

Метою запровадження цієї методики є забезпечення єдиних методичних підходів до розподілу витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування, постачання теплової енергії та іншими видами господарської діяльності при визначенні планових та фактичних витрат за цими видами діяльності та введення окремого обліку доходів за ліцензованими видами діяльності.

Основоположним значенням при розподілу витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії є безпосереднє віднесення витрат до конкретного об'єкту теплопостачання (котельня, мережі ЦТП, ІТП і т.п.) з розподілом основних фондів за результатами проведеної інвентаризації за певними видами ліцензованими діяльності з позначенням їх відповідними кодами (символами).

## Характеристика рахунків призначених для обліку витрат діяльності

Шифр рахунка	Назва рахунку	Що відображається	
		по дебету	по кредиту
1	2	3	4
90	Собівартість реалізації	Виробнича собівартість готової продукції (робіт, послуг, товарів), сума нерозподілених постійних загально виробничих витрат	Списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
91	Загальновиробничі витрати	Сума визнаних загальновиробничих витрат	Списання витрат на рахунок 23 «Виробництво» в сумі розподілених витрат та на рахунок 90 «Собівартість реалізації»
92	Адміністративні витрати	Сума визнаних адміністративних витрат	Списання на рахунок 79 «Фінансові результати» в сумі нерозподілених витрат
93	Витрати на збут	Сума визнаних витрат на збут	Списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
94	Інші витрати операційної діяльності	Сума визнаних витрат операційної діяльності	Списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
95	Фінансові витрати	Сума визнаних фінансових витрат	Списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
96	Втрати від участі в капіталі	Сума визнаних витрат від участі в капіталі	Списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
97	Інші витрати	Сума визнаних витрат, які не відображаються на попередніх рахунках	Списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
98	Податок на прибуток	Сума нарахованого податку на прибуток	Включення до фінансових результатів
99	Надзвичайні витрати	Сума визнаних витрат від надзвичайної діяльності	Списання на рахунок 79 «Фінансові результати»

Комісія за участю матеріально-відповідальних осіб визначає, які основні засоби відносяться до того чи іншого виду діяльності з внесенням змін в електронну базу даних.

Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» визнавати матеріальні активи з терміном корисного використання (експлуатації):

- більше одного року і первісною вартістю більше 1000 грн. (без ПДВ) (терміном до 31.12.2011р.), більше одного року і первісною вартістю більше 2500 грн. (без ПДВ) (терміном з 01.01.2012р.) – основними засобами;

- більше одного року і первісною вартістю менше 1000 грн. (без ПДВ) (терміном до 31.12.2011р.), більше одного року і первісною вартістю менше 2500 грн. (без ПДВ) (терміном з 01.01.2012р.) - малоцінними необоротними матеріальними активами (далі – МНМА).

Згідно з п.26 П(С)БО 7 «Основні засоби» застосовувати методи нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, та терміни їх використання, зокрема, для:

- основних засобів та інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод;

- малоцінних необоротних матеріальних активів – у розмірі 100% їх вартості при введенні в експлуатацію

Витрати на утримання основних засобів розподіляються на витрати основного виробництва, загальновиробничі та адміністративні витрати.

До основного виробництва слід відносити основні засоби, завдяки яким здійснюється технологія виробництва, що відповідає вимогам певного виду ліцензованої діяльності. Відображаються прямі витрати на утримання основних засобів основного виробництва на рахунку 23 та відповідно субрахунках:

- виробництво - 236
- транспортування – 237
- постачання – 238.

До загальновиробничих витрат слід відносити витрати на утримання основних засобів що є спільними до декількох або всіх видів діяльності та підлягають розподілу за визначеною базою розподілу, які відображаються на відповідних субрахунках рахунку 91.

У технологічному плані система централізованого теплопостачання представляє собою одночасний триєдиний процес, який складається з: виробництва, транспортування і постачання теплової енергії.

Виробництво теплової енергії теплогерелом здійснюється за технологічним процесом, при якому відбувається перетворення хімічної енергії

палива при його спалюванні в тепло-газоподібних продуктів згорання, передача тепла робочому середовищу - воді. Поряд з виробництвом теплової енергії в котельній установці відбувається підготовка теплоносія заданих параметрів і відпуск його в систему теплопостачання.

До обладнання, що забезпечує технологічний процес виробництва теплової енергії відноситься обладнання, що входить до складу котельні: котли, тягодуттові пристрої, сітьові насоси, рециркуляційні насоси, колектори, група пристроїв для підготовки живильної води перед подаванням її до котлів (фільтри, деаератори з баками, насоси живильної та сирої води, теплообмінники, охолоджувачі випару, трубопроводи обв'язки та арматура, контрольно-вимірювальні прилади, дозатори, баки та інше по технологічній схемі); обладнання газорозподільних пунктів, газопроводи з арматурою та КВП; електрична частина (розподільчі пристрої, кабельні лінії та інше). У випадках, коли до технологічної схеми котельні входить центральний тепло-розподільчий пункт, то до складу основних засобів, які беруть участь у виробництві теплової енергії, крім котельні входять: насоси холодної та гарячої води, теплообмінники, трубопроводи холодної та гарячої води в межах будівлі ЦТП, контрольно-вимірювальні прилади.

До обладнання, що забезпечує транспортування теплової енергії відноситься обладнання, що входить до складу теплових мереж - сукупність пристроїв, що призначені для передачі та розподілу теплоти: гарячої води, пари (магістральні мережі, канали, камери, естакади, опори, компенсатори, арматура, КВП, елементи електричного живлення обладнання камер); насосних станцій (будівлі, мережні насоси, колектори, трубопроводи в межах насосної станції, стаціонарні тельфери, мостові крани для обслуговування насосів, електрична частина (розподільчі пристрої, кабельні лінії та інше)); центральних тепло-розподільчих пунктів (насоси холодної та гарячої води, теплообмінники, трубопроводи холодної та гарячої води в межах будівлі, КВП); системи телемеханізації та диспетчеризації теплових камер, насосних станцій, центральних тепло-розподільчих пунктів.

До основних засобів, що забезпечують постачання теплової енергії відносяться основні засоби служби збуту теплової енергії.

Нарахування амортизації здійснювати протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при

визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин. Нарахування амортизації в бухгалтерському і податковому обліку може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством.

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості. Облікова оцінка амортизації може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація. Наслідки зміни методу амортизації протягом звітного року і облікової оцінки сум амортизаційних відрахувань слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася ця зміна витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Ремонти основних засобів, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, визнавати в бухобліку витратами періоду і відображати на рахунках витрат діяльності в повному обсязі.

Суми витрат, пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів, ІНМА (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод відображати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим збільшенням первісної вартості основних засобів після введення в експлуатацію. Характер витрат, пов'язаних з ремонтними роботами, наслідки щодо збільшення майбутніх економічних вигод та порядок їх списання, визначає своїм рішенням технічна експертна комісія (технічна рада) підприємства, про що і надає в бухгалтерію підприємства відповідний документ (протокол або рішення).

Розподіл витрат на оплату праці працівників підприємства між ліцензованими видами діяльності здійснюється в залежності від розподілу персоналу підприємства з прив'язкою до місця його безпосередньої роботи, назвою спеціальності (професії) та обов'язків, зазначених у посадовій чи виробничій інструкції з встановленням відповідних символів в обліковій картці робітника та з зазначенням відповідних груп, рахунків, встановлених за штатним розписом.

Розподіл земельних ділянок здійснюється в залежності від розподілу нерозподілених загальновиробничих витрат за видами діяльності відповідно до бази розподілу.

Розподіл витрат по електроенергії між витратами за ліцензованими видами діяльності та загальновиробничими витратами здійснюється відповідно до наказу Міністерства з питань житлово-комунального господарства України від 02 лютого 2009 року №12 «Про затвердження Порядку розрахунку нормативних витрат електроенергії підприємствами теплоенергетики при виробництві, транспортуванні та постачанні (розподілі) теплової енергії».

Розподіл витрат по водопостачанню та водовідведенню здійснюється в залежності від віднесення об'єктів водоспоживання до певних видів діяльності.

Розподіл витрат по ліцензованим видам основної діяльності здійснюється пропорційно до бази розподілу після виключення витрат за іншими видами діяльності по статтям відповідних калькуляцій.

Нарахування доходів та відображення витрат по підприємству здійснюється з дотриманням вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку № 15 «Доходи», № 16 «Витрати» та стандартів 3,6,7 та діючого податкового законодавства.

Доходи і витрати включають до складу звіту про фінансові результати на підставі принципів нарахування та відповідності і відображати в бухгалтерському обліку та фінансових звітах у тих періодах, до яких вони відносяться. При цьому доходи і витрати відображають в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів. Собівартість реалізованих продукції, послуг, товарів (робіт) відображають одночасно з визнанням відповідного доходу.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються [78]:

- прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямі матеріальні витрати;

- прямі витрати на оплату праці;

- єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування виробничого персоналу;

- амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом теплової енергії, її транспорту-

ванням і постачанням, наданням послуг централізованого опалення і підігріву води, виконанням робіт;

- інші прямі витрати, а саме, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг;

- розподілені загальновиробничі витрати.

Облік витрат основної операційної діяльності здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», з застосуванням субрахунків «Виробництво теплової енергії», «Транспортування теплової енергії», «Постачання теплової енергії» за кожним видом продукції, робіт, послуг.

Встановлено склад статей калькулювання собівартості реалізованих робіт, послуг по рахунках:

- 23 «Виробництво»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності»;
- 95 «Фінансові витрати»;
- 97 «Інші витрати».

Фактична калькуляція собівартості виробництва та постачання теплової енергії по КП «ТМТКЕ» за 2012р подано в таб. 5.7 і таб.5.8 відповідно.

Таблиця 5.7

### Виробництво теплової енергії газовими котлами

№ п/п	Статті витрат	Рахунок	2012рік
1.	ОСНОВНЕ ВИРОБНИЦТВО		
1.4	Виробництво теплової енергії		
47	Витрати з основної з/ти робітників	236.10	3 362 571,26
48	Витрати з допоміжної з/ти робітників	236.11	296 521,38
49	Інші заохочувальні і компенсаційні виплати робітникам	236.12	44 508,30
50	Витрати по нарах. Резерву відпусток роб.	236.13	0,00



Продовження табл. 5.7

1	2	3	4
	Витрати по нарах. Резерву відпусток роб. Витрати по нарах. Резерву відпусток роб.(ФОП)	236.13.1	352 674,94
	Витрати по нарах. Резерву відпусток роб. Нарахування ЄСВ на резерв відпусток роб.	237.13.2	124 881,05
51	Нарахування на заробітну плату (єдиний соціальний внесок)	236.14	1 432 588,81
52	Сировина на матеріали для забезпечення технологічного процесу (сіль, сульфовугілля, хімреактиви)	236.15	139 235,18
53	Газ природний на в-во т/енергії для населення	236.16	0,00
54	Газ природний на в-во т/енергії для юридичних осіб	236.17	55 986 593,10
55	Дрова паливні на в-во т/енергії для юридичних осіб	236.18	16 198,81
56	Електроенергія на технологічні потреби	236.19	12 046 091,88
57	Вода технологічна та водовідведення	236.20	209 307,95
58	Вода для гостинних потреб та її водовідведення	236.21	71 488,93
59	Плата за оренду об'єктів технологічного призначення	236.22	0,00
60	Амортизація	236.23	974 869,69
61	Амортизація безкоштовно одержаних ОЗ після 01.01.02.	236.24	11 436,00
62	Амортизація безкоштовно одержаних ОЗ до 01.01.02	236.25	80 885,00
63	Амортизація (знос) необоротних матеріальних активів	236.26	27 104,50
64	Поточний ремонт	236.27	250 954,73
65	Затрати на охорону праці і ТБ	236.28	0,00
66	Вартість придбаного молока	236.28.1	0,00
67	Вартість спеціального одягу і взуття	236.28.2	4 699,27
68	Оплата послуг з медогляду	236.28.3	0,00
	Частина ПДВ, що не включається до складу податкового кредиту (ст..197,199 ПКУ)	236.29	1 008 517,00
	Газ природний на в-во ТЕ для населення. Газ природний на в-во ТЕ в обсягах корисного використання населенням	236.16.3	60 734 359,68

Продовження табл. 5.7

1	2	3	4
	Газ природний на в-во ТЕ для населення. Газ природний на в-во ТЕ на компенсацію втрат в теплових мережах та власні потреби котельень, технологічно потрібних в процесі в-ва і транспортування теплової енергії.	236.16.4	36 778 256,32
			0,00
			0,00
<b>1.4</b>	<b>Всього виробництво теплової енергії</b>	<b>236.</b>	<b>173 953 920,78</b>
<b>1.</b>	<b>Всього витрати основного виробництва</b>	<b>23.</b>	<b>173 953 920,78</b>

Таблиця 5.8

### Транспортування теплової енергії

№ п/п	Статті витрат	Рахунок	2012рік
1.	ОСНОВНЕ ВИРОБНИЦТВО		
1.5	Транспортування теплової енергії		
69	Витрати з основної з/ти робітників	237.10	1 769 350, 28
70	Витрати з допоміжної з/ти робітників	237.11	225 580, 38
71	Інші заохочувальні і компенсаційні виплати робітникам	237.12	15 433,20
72	Витрати по нарах. Резерву відпусток роб.	237.13	0,00
	Витрати по нарах. Резерву відпусток роб. Витрати по нарах. Резерву відпусток роб.(ФОП)	237.13.3	200 686,94
	Витрати по нарах. Резерву відпусток роб. Нарахування ЄСВ на резерв відпусток роб.	237.13.4	70 919,36
73	Нарахування на заробітну плату (єдиний соціальний внесок)	237.14	711 299,76
74	Електроенергія на технологічні потреби	237.15	5 278 246,36
75	Затрати на теплоенергію зі сторони	237.16	0,00
76	Вода технологічна та водовідведення	237.17	713 964,15
77	Амортизація	237.18	1 899 371,05
78	Амортизація безкоштовно одержаних ОЗ після 01.01.02	237.19	49 885,00
79	Амортизація безкоштовно одержаних ОЗ до 01.01.02	237.20	149 839,00
80	Амортизація (знос) необоротних матеріальних активів	237.21	27 831,00

1	2	3	4
81	Поточний ремонт	237.22	348 096,91
82	Затрати на охорону праці і ТБ	237.23	0,00
83	Вартість придбаного молока	237.23.1	0,00
84	Вартість спеціального одягу і взуття	237.23.2	2 399,59
85	Оплата послуг з медогляду	237.23.3	0,00
	Зарплата в поточному ремонті (з рах.237.22)		46 458,00
	Нарахування з/п в поточному ремонті (з рах.237.22)		17 288,00
<b>1.5</b>	<b>Всього транспортування теплової енергії</b>	<b>237.</b>	<b>11 526 588,96</b>
<b>1</b>	<b>Всього витрати основного виробництва</b>	<b>23.</b>	<b>11 526 588,96</b>

Витрати на заробітну плату нараховуються відповідно до штатного розкладу за встановленими окладами та тарифними ставками згідно умов викладених в Колективному договорі підприємства.

Формування витрат та звітності з Єдиного соціального внеску, проводяться згідно вимог діючого законодавства на основі фактичних витрат з оплати праці та інших нарахувань встановлених Колективним договором підприємства.

Оцінка незавершеного виробництва відображається по фактичним витратам.

Встановлено, що загальновиробничі витрати розподіляються відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати», та інших нормативних документів. Закриття рахунку 79»Фінансові результати» проводиться в кінці року.

На іншому підприємстві, ТОВ «Сумитеплоенерго», процес обліку витрат на виробництво включає наступні етапи:

- облік формування елементів витрат за центрами первинного використання ресурсів;
- облік розподілу та перерозподілу елементів витрат за напрямками відповідно до характеру;
- облік ведення витрат за центрами і відповідними особами;
- облік собівартості окремих видів випущеної продукції.

Аналітичний облік на підприємстві ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат. При відображенні в аналітичному обліку витрат на виробництво підприємство дотримується порядку, за яким одні і ті ж витрати протягом року мають відноситись на одні і ті ж статті витрат. Для цього встановлюється економічний зміст окремих статей витрат з врахуванням ПСБО 16 «Витрати».

Для забезпечення безперебійності виробничого процесу в основних цехах підприємство користується послугами допоміжних виробництв.

Аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведеться в розрізі наступних видів виробництв:

- ремонтні (ремонт технічного й електричного обладнання, транспортних засобів, будівель і споруд);
- енергосилові (забезпечення різними видами електро- і теплоенергії, киснем, водою);
- транспортні (вантажний і автотранспорт);
- інструментальні (виготовлення інструментів, пристроїв, запасних частин).

Виходячи з потреб основного виробництва, встановлених норм і технічних нормативів споживання послуг, всім підрозділам допоміжних виробництв керівництвом підприємства встановлюються завдання (нормативи, замовлення) по виробництву виробів, робіт і послуг, по собівартості та, відповідно, планово-розрахункова вартість одиниці виробів або послуг та інші госпрозрахункові показники. Ці показники необхідні для розрахунків між підрозділами основного і допоміжного виробництв за надані послуги та оприбуткування виготовлених інструментів і матеріалів. Для ефективного контролю за обсягом послуг допоміжних виробництв в цехах основного виробництва встановлюються лічильники, вимірювальні пристрої, деталізуються нормативи і норми для забезпечення контролю за споживанням послуг допоміжних виробництв. Витрати допоміжних виробництв розподіляються пропорційно кількості послуг, що споживаються.

Синтетичний облік витрат виробництва на ТОВ «Сумитеплоенерго» ведеться в оборотно-сальдових відомостях, які автоматично формуються в системі 1 С: «Підприємство».

Для обліку витрат товариства, кінцевим результатом діяльності якого є виробництво електричної і теплової енергії, призначено два синтетичних рахунки: 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати». На 23 рахунок обліковують витрати на продукцію, роботи чи послуги. Облік ведеться в розрізі субрахунків за видами витрат. Цей рахунок активний, основний, витратний, призначений для обліку господарських засобів.

По дебету рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати. З кредиту цього рахунку списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації». При цьому, окреме накопичення витрат на виробництво на 26 рахунок не передбачається, оскільки виготовлена продукція у вигляді електричної та теплової енергії не має уречевленої форми. За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних (підсобних) виробництв, з виконання некапітальних робіт у кореспонденції з дебетом рахунків 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та субрахунків обліку витрат основного виробництва списується собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, споруд, робіт, послуг (інструменту, енергії, пари, транспортних і ремонтних послуг тощо) [79].

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

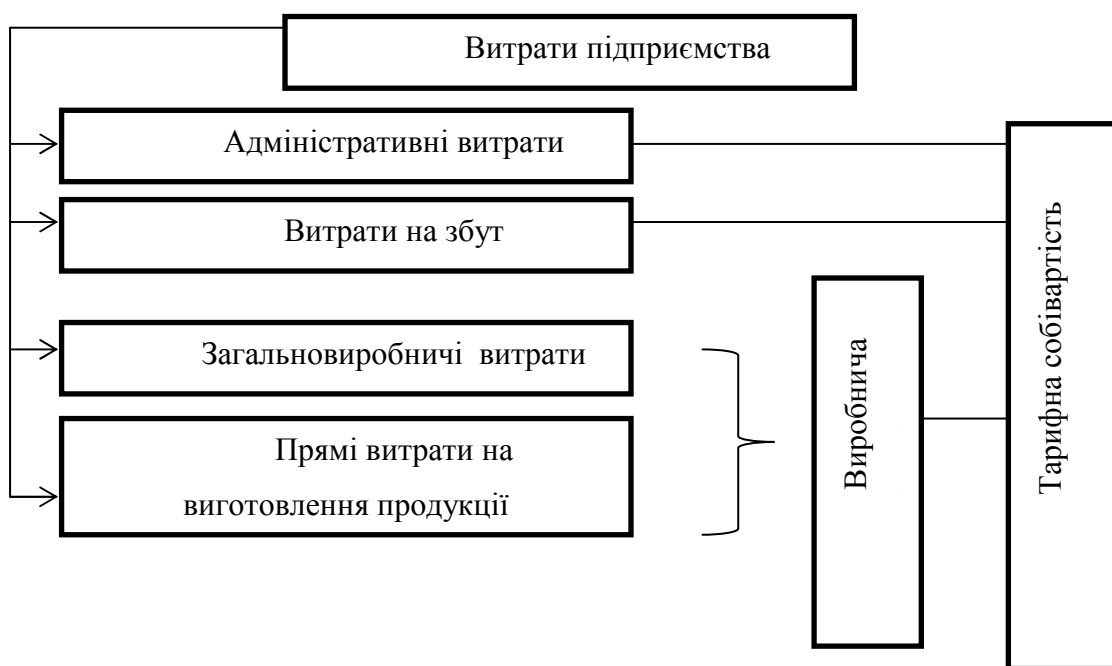
За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Групування витрат підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг) за об'єктами витрат (об'єктами калькулювання) та за статтями витрат встановлюється підприємством з урахуванням особливостей організації та технології виробництва, вимог нормативних документів, потреб управлінського обліку та бухгалтерської звітності.

Обчислення собівартості послуг є заключним етапом обліку витрат. Згідно з Наказу про облікову політику ТОВ «Сумитеплоенерго» обрало для застосування в основному виробництві простий, або однопередільний метод калькулювання собівартості. Сутність цього методу полягає в тому, що фактичні витрати обліковують за встановленими статтями витрат на весь випуск продукції.

Середню собівартість одиниці послуг визначають діленням усіх виробничих витрат (витрат за кожною статтею) на кількість готової продукції. У виробничих підрозділах продукція виготовляється однаково й споживає одну і ту саму кількість прямих і накладних витрат. Отже, в даному випадку немає необхідності розподіляти витрати між окремими одиницями випущеної продукції. При цьому усі витрати акумулюються за підрозділами.

Методика формування виробничої та тарифної собівартості наведена на рис. 2.7.



**Рис. 2.7. Методика калькулювання виробничої та тарифної собівартості підприємства**

Формування тарифів ТОВ «Сумитеплоенерго» здійснюється відповідно до річних планів виробництва і надання послуг з централізованого водо-, електро- та тепlopостачання, а також економічно обґрунтованих планованих витрат, визначених на підставі державних і галузевих нормативів витрат ресурсів, техніко-економічних розрахунків та кошторисів, ставок податків і зборів (обов'язкових платежів) та цін у планованому періоді, встановлених на підставі прогнозних індексів цін виробників промислової продукції [80].

Тарифи формуються для трьох категорій споживачів: населення, бюджетних установ та інших споживачів. Витрати, об'єктивне нормування яких неможливе, плануються з урахуванням фактичних витрат за попередній рік та на підставі планових кошторисів.

Калькулювання повної собівартості одиниці теплової енергії здійснюється за наступною формулою:

$$Sp = \sum \frac{C}{Q}$$

де  $Sp$  – собівартість одиниці продукції;

$C$  – витрати на виробництво продукції;

$Q$  – кількість виробленої продукції.

Планування витрат для включення їх до повної планової собівартості здійснюється з урахуванням витрат з операційної діяльності та податку на прибуток.

Планування витрат здійснюється із застосуванням нормативного методу на підставі державних і галузевих нормативів використання матеріальних та паливно-енергетичних ресурсів, норм і розцінок з оплати праці, нормативів витрат з управління та обслуговування виробництва.

Основним методом визначення нормативних витрат електроенергії є розрахунково-аналітичний, який передбачає визначення норм питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів шляхом розрахунку їх за статтями витрат на основі побудови та аналізу енергетичних балансів окремих агрегатів, установок, систем та в цілому підприємства, а також запланованих заходів з економії таких ресурсів.

Розрахунок нормативних витрат електроенергії проводиться на ТОВ «Сумитеплоенерго» щоразу при перерахунках тарифів на теплову енергію і послуги централізованого опалення і гарячого водопостачання, а також при суттєвих змінах у режимі роботи електрообладнання або його заміні, які спричиняють зміни нормативних витрат електроенергії більше ніж на 5 %, але не рідше одного разу на 2 роки.

Адміністративні витрати включаються до тарифів у розмірі, що не перевищує 5 відсотків планованої виробничої собівартості. Темпи зростання адміністративних витрат не повинні перевищувати визначеного рівня інфляції.

Витрати із здійснення капітальних вкладень, створення спеціальних інвестиційних фондів, забезпечення прибутковості інвестованого капіталу включаються до тарифів на строк не менш як п'ять років (у сумі, що не перевищує 20 % загального обсягу витрат) згідно із затвердженою в установленому порядку програмою розвитку систем централізованого водопостачання та водовідведення. У процесі формування тарифів підприємство визначає джерела фінансування капітальних інвестицій за рахунок амортизації та планованого прибутку.

В ТОВ «Сумитеплоенерго» планові калькуляції складаються лише під час затвердження (перезатвердження) тарифів на житлово-комунальні послуги й фактично відповідають нормативним. Щорічний перегляд планів з урахуванням факторів, що змінилися, практично не здійснюється. У щорічних планах не враховуються інноваційні фактори, фактори зміни цін на основні виробничі ресурси тощо. Звідси випливає, що нормативні (планові) калькуляції не є діючим інструментом управління виробничими витратами, оскільки розраховуються періодично і відокремлені від системи обліку фактичних витрат (собівартості).

Хоча ціни на паливо, електроенергію, рівень мінімальної заробітної плати та розмір відрахувань на соціальні заходи встановлюються на державному рівні. Проте, можливі й дещо відмінні підходи до розрахунку собівартості виробництва теплової енергії, як, наприклад, її структура у Публічного акціонерного товариства ПАТ «Київенерго». Так, вартість палива складає, як і в класичному випадку, майже 70%. Інші 30% собівартості – це виплата заробітної плати, що є обов'язковою вимогою законодавства (14%), вартість електроенергії, необхідної для роботи обладнання (6%), та інші витрати,



пов'язані з відрахуваннями податків, ремонтами обладнання, адміністративними витратами тощо (11%) [81].

ПАТ «Київенерго» здійснює цілу низку заходів для зниження вартості виробництва теплової енергії. Це — не тільки енергозбереження, але й постійний процес скорочення адміністративних витрат, проте собівартість теплової енергії тільки протягом 2010 року зросла на 8% порівняно з 2009 роком. Хоча підприємства, що здійснюють діяльність у сфері виробництва, транспортування і постачання теплової енергії, відносяться до суб'єктів природних монополій або суб'єктів, що діють на суміжних ринках [82], представники ПАТ «Київенерго» стверджують, що собівартість 1 ГКал теплової енергії для потреб населення, яку виробляє компанія, була й залишається однією з найнижчих в Україні.

Виходячи з цього, можна припустити, що ПАТ «Київенерго» в рамках власної цінової політики дотримується стратегії цінових переваг, тобто встановлює низькі ціни при достатньо високій якості продукту, що виробляється. Так, ПАТ «Київенерго» протягом 2010 року знизило рівень оплати праці і відрахувань на соціальні заходи на 6%.

Однак, незважаючи на спроби знизити окремі статті собівартості виробництва 1 ГКал теплової енергії, ПАТ «Київенерго» змушено регулярно підвищувати тарифи на реалізацію теплової енергії для потреб населення внаслідок збільшення вартості палива. Протягом 2010 року відпускний тариф за 1 ГКал теплової енергії для потреб населення збільшився на 22%.

Це призводить до підвищення заборгованості споживачів перед компанією. Так, станом на 1 жовтня 2012 року, борги всіх споживачів за теплову енергію перед ПАТ «Київенерго» становлять 1 млрд 28 млн гривень. Найбільші борги мають житлово-експлуатаційні компанії (ЖЕК) — 892,4 млн гривень. Борги житлово-будівельних кооперативів (ЖБК) та об'єднання співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ) становлять 73,8 млн гривень, установ та організацій, що фінансуються з держбюджету, — 17,9 млн гривень, з міського бюджету — 7,8 млн гривень, з районних бюджетів — 16,5 млн гривень, промислових підприємств — 56,8 млн гривень. Проте, незважаючи на це, ПАТ «Київенерго» впроваджує спроби зниження окремих статей собівартості виробництва теплової енергії, однак, тарифи, за якими компанія постачає теплову енергію житлово-комунальним підприємствам, покривають

витрати на виробництво лише на 53% і, зокрема, не дають можливості розраховуватися в повному обсязі за спожитий газ [83, с.5].

Тому, можливо, у рамках цінової політики компанії доцільно було б зробити акцент не лише на зниження собівартості виробництва 1 ГКал теплової енергії, а й на більш раціональне використання паливних ресурсів, як найсуттєвіших витрат у цьому випадку за рахунок їх економії.

Цікавим є досвід модернізації системи тепlopостачання та впровадження практики енергозбереження на комунальному підприємстві «Вінницяміськ теплоенерго». На його балансі знаходиться 44 котельні, дві ТЕЦ, 205 км теплових мереж в двотрубному обчисленні. У 2007 році КП перейшло на прямі розрахунки з населенням. У 2009 році було проведено об'єднання підприємств КП ВМР «Вінниця - міськтеплоенерго», ДП «Вінницькі теплові мережі» та ТОВ «Моріс», що дало можливість збалансувати під єдиним управлінням більшу частину системи теплозабезпечення міста.

З огляду на проблеми тепlopостачання, пов'язані з втратами тепла через незадовільний технічний стан мереж і об'єктів, та постійно зростаючі ціни на енергоносії, у Вінниці гостро постало питання реконструкції теплових мереж та котелень з впровадженням сучасних енергоефективних технологій та обладнання. На такі цілі щорічно виділяються кошти як з місцевого, так і з державного бюджетів.

Підприємство «Вінницяміськтеплоенерго» за останні роки виконало такі роботи [84, с.3]:

- на 12,375 км мереж замінено труби на попередньоізольовані та поліпропіленові (на мережах ГВП), що дозволило зекономити паливно-енергетичні ресурси на 964,594 тис.грн.;

- проведено капітальні ремонти котелень;

- проведено диспетчеризацію котелень, що дало змогу скоротити споживання палива та витрати на обслуговування.

На виконання Закону України «Про тепlopостачання» та постанови Кабінету Міністрів від 02.04.2009р. №401 міським бюджетом у 2009 році було передбачено видатки на виконання проектних робіт «Виготовлення схем перспективного розвитку систем теплозабезпечення м. Вінниці». Проект розроблявся на основі Генерального плану розвитку міста фахівцями ВАТ

«Науково-промислове об'єднання «Рассвет-Энерго». У лютому 2010 року Схема затверджена рішенням виконкому міської ради.

Головним концептуальним рішенням модернізації існуючої системи теплопостачання Вінниці є поділення міста на зони теплопостачання на базі модернізованих ТЕЦ та районних котелень. Проектом передбачається закриття малопотужних котелень, окрім відокремлених, із переключенням їх споживачів до основних реконструйованих джерел теплопостачання [82, с.4].

1. Оптимізація системи тепло забезпечення. Відповідно до плану оптимізації системи теплопостачання, силами КП «Вінницяміськтеплоенерго» було виконано роботи з перерозподілу обсягів постачання тепла між котельнями шляхом переключення споживачів, змонтовано станцію змішування на ЦТП, одну котельню виведено з експлуатації. Завдяки проведеним заходам за опалювальний період зекономлено 345,64 тис. м<sup>3</sup> газу, 830,023 тис. кВт електроенергії та 418,83 тис. грн. на оплату праці.

2. Технічна модернізації устаткування Відповідно до плану технічної модернізації проведено реконструкцію шістьох котелень з заміною котлів на більш економічні. В котельні по вул. Примакова, 23 змонтовано та введено в експлуатацію котел з допоміжним обладнанням. У якості палива тут використовується щепи. Вона виробляється з відходів деревини, які утворюються при проведенні робіт з благоустрою (обрізання дерев та кущів, знесення старих дерев тощо) комунальним підприємством «Зеленбуд».

Внаслідок проведення реконструкції котелень з модернізацією котельного обладнання за 9 місяців 2009 року в порівнянні тим же періодом 2008 року скорочено обсяги споживання на 1 вироблену Гкал:

- природного газу на 2 м<sup>3</sup> ;
- електроенергії на 6 кВт-год.

Загалом всі ці заходи дозволили вдосконалити технологічний процес теплозабезпечення споживачів та поліпшити якість надання послуг при значній економії паливно-енергетичних ресурсів. Загальна річна економія природного газу складає 8624,3 тис.м<sup>3</sup> на суму 9529,2 тис.грн. Електроенергії зекономлено 3587,3 тис. кВт-год на суму 3032,3 тис.грн.

Ще одним містом, яке активно впроваджує заходи енергоефективності в діяльність комунальних підприємств є м. Хмельницький. Так, у 2002 році в Хмельницькому була затверджена концепція розвитку комунальної

електроенергетики міста, головними цілями якої було визначено енергозбереження, зменшення витрат на виробництво теплової енергії, скорочення викидів шкідливих речовин в атмосферу. Тоді в міському комунальному господарстві було започатковано нову галузь – електроенергетику, і почалося впровадження газопоршневих міні-електростанцій (когенераційних установок) на котельнях міста. Головні переваги цього обладнання – високі техніко-економічні показники та невеликий термін окупності затрат.

Перша когенераційна установка була введена в дію на МКП «Хмельницьктеплокомуненерго» в грудні 2003 року. За фінансової підтримки міської влади була придбана установка потужністю 500 кВт для комбінованого виробництва електричної та теплової енергії виробництва АТ «Первомайськ-дизельмаш». Підприємство почало поступове впровадження когенераційних установок на котельнях міста. Через два роки, у жовтні 2005, їх вже працювало п'ять. А в листопаді 2005 року на котельні ЗМР-1,3,4 був встановлений газо-поршневий агрегат виробництва фірми FG Wilson когенераційної міні-ТЕЦ потужністю 1МВт. Цю установку підприємство орендує у ДП «Енергія Поділля». Шоста і сьома установки були введені в дію протягом 2008 року.

Підприємство впроваджує когенераційні установки переважно за власні кошти, але не без підтримки міської влади. Зокрема у 2008 році із міського бюджету було виділено 1 200 тис. грн. на встановлення когенераційного агрегату в котельні по вул. Кам'янецькій, 46/1.

Для досягнення стовідсоткового забезпечення власних потреб в електричній енергії в 2009 році комунальне підприємство реалізувало проект зі збільшення потужності до 1 МВт в котельні по вул. Рибалка, 32 — введена в експлуатацію ще одна когенераційна установка потужністю 0,5 МВт. На сьогоднішній день підприємство експлуатує дев'ять когенераційних установок (вісім власних і одна орендована) загальною потужністю 4,95 МВт

За весь час з початку впровадження когенераційні установки в Хмельницькому виробили 104,6 млн. кВт-год електроенергії. Її собівартість майже втричі нижча від тої, що купується в облenerго. Так у 2010 році середня вартість електричної енергії за тарифом, встановленим НКРЕ для м. Хмельницького, становить 70 коп./кВт (без ПДВ), а собівартість власновиробленої електроенергії на МКП «Хмельницьктеплокомуненерго» –

28,90 коп./кВт. Завдяки використанню підприємством власновиробленої електричної енергії економія коштів з початку 2010 року становить 4768,0 тис. грн., за весь період впровадження - 22723,9 тис. грн. [85].

Всі установки включені в паралельну роботу з енергосистемою. В опалювальний період підприємство майже на 100% забезпечує свої потреби власною електричною енергією. А влітку надлишкову електрику продає іншим комунальним підприємствам. Починаючи з 2006 року по даний час підприємством було продано власної електричної енергії 13067 тис.кВт/год на суму 5783,2 тис. грн. Завдяки тому, що підприємство на технологічні потреби використовує власновироблену електричну енергію, вартість теплової енергії, яку воно виробляє, зменшилася на 4 %, а питома вага електрики у собівартості тарифу зменшилася з 10% до 3 %. Кошти, зекономлені завдяки зменшенню витрат, та додаткові доходи від реалізації надлишку електричної енергії дають можливість комунальному підприємству впроваджувати енерго зберігаючі технології і надалі розвивати електроенергетику на своїх потужностях. Згідно з затвердженою концепцією планується ввести в експлуатацію ще три когенераційні установки.

Починаючи з 2007 року підприємством проведено масштабну реконструкцію котелень, в ході якої: - модернізовано 46 котлоагрегатів, на яких встановлено 125 од. сучасних енергоефективних пальникових пристроїв (типу МДГГ-118 од., URB-30- 4 од., Теспоррес-3 од.), а також комплексу автоматики з використанням системи SKADA на 14 котельнях; - введено в експлуатацію 180 од. частотно-регулюючих приводів; - замінено застарілі насоси в кількості 218 одиниць на сучасні зі збереженням/покращенням необхідних технічних характеристик. - замінено 30,2 км теплових мереж у двотрубному вимірі на сучасні попередньоізольовані.

Станом на 01.04.2014 року з моменту впровадження, когенераційними установками МКП «Хмельницьктеплокомуненерго» вироблено більше 181,6 млн. кВт/год власної електроенергії, за рахунок чого зекономлено більше 52 млн.грн. Підприємство на 100 % забезпечує себе власною електричною енергією, а надлишок продає іншим комунальним підприємствам. Собівартість власновиробленої електроенергії 0,78 грн/кВт. Завдяки впровадженню заходів з енергозбереження вдалося скоротити річне споживання газу з 100 млн. кубм в

2007 році до 81 млн.куб.м в 2013 році, а електроенергії – з 20,2 млн. кВт/год. до 15,8 млн. кВт/год [86].

Аналіз наявної на теперішньому етапі практики управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики показує, що воно формально зводиться до розподілу і обліку витрат за ліцензованими видами діяльності з подальшим розподілом загальновиробничих витрат між видами діяльності, в тому числі ліцензованими, при цьому підприємства визначають загальновиробничі витрати, що можуть належати до конкретного виду діяльності, а решту розподіляють між видами діяльності з використанням баз розподілу. Базами розподілу можуть бути як встановлені П(С)БО-16 бази, так і обрані підприємствами самостійно бази для цілей обліку. На думку фахівців, визначенню алгоритму і бази розподілу витрат повинно передувати проведення аналітичної роботи, оскільки у рамках однієї статті, що входить до складу загальновиробничих витрат, є ті витрати, що можуть належати до конкретних видів діяльності, і ті, які підлягають розподілу.

Виходячи зі структури споживання котельно-пічного палива в секторах економіки, не важко визначити, що найбільший потенціал енергозбереження зосереджено саме в комунальній та промисловій теплоенергетиці, позаяк тут споживається до 70% цього палива. Щодо балансу споживання природного газу, то більше 40% його споживають комунальна теплоенергетика і населення.

Реалізувати цей величезний потенціал енергозбереження можливо шляхом технологічної перебудови теплоенергетики при якісному науково-технічному супроводі. Це обумовлює необхідність прийняття і здійснення державної науково-технічної програми «Комплексна модернізація комунальної теплоенергетики». Проект її Концепції було розроблено Інститутом технічної теплофізики НАН України спільно з іншими науковими установами та виробничими організаціями і подано до Кабінету Міністрів України. Маємо надію, що її буде у цьому році затверджено.

До напрямів комплексної модернізації комунальної теплоенергетики слід віднести: модернізацію та заміну котлів; переобладнання опалювальних котелень в міні-ТЕЦ, шляхом впровадження когенераційних технологій; оснащення котлів пристроями глибокої утилізації теплоти відхідних газів, доводячи їх температуру з 150-170 °С до 60 °С. Треба також всебічно використовувати нове покоління діагностичних, вимірювальних і управляючих

теплофізичних приладів і систем. Необхідно заборонити використовувати котли без автоматичного регулювання.

Важливим стратегічним напрямом розвитку комунальної теплоенергетики є залучення до паливно-енергетичного балансу місцевих, нетрадиційних, відновлюваних енергетичних ресурсів. Дуже перспективним є використання торфу, біомаси (відходи деревини, солома та інше), бурового вугілля, газу некондинційних родовищ, шахтного метану. Тільки біомаса в перспективі при виробництві теплоти може замінити традиційного органічного палива до 9.2 млн. т у.п. Більше уваги слід приділити виробництву брикетів, гранульованих композиційних палив.

У контексті необхідності зниження тарифів на послуги підприємств теплопостачання та зменшення негативного впливу на навколишнє середовище необхідно зазначити, що Європейське енергетичне співтовариство, в якому Україна має статус члена, зобов'язує країни-члени сформувати ринкові відносини в галузях економіки, де є режим природної монополії, відповідно до директив Європейського Союзу, якими регламентуються спільні правила внутрішнього енергетичного ринку.

Хоча названі директиви не стосуються прямо внутрішнього ринку комунальної теплоенергетики, проте вони прямо стосуються двох його суміжних ринків, найбільш вагомих його постачальників: ринку газу і ринку електроенергії.

Узагальнюючи нормативні положення цих директив, можна виокремити декілька базових вимог, що впливають із них: щодо розбудови ринку комунальної теплоенергетики і щодо формування на ньому конкурентного середовища. В цьому контексті безперечною є вимога до покращення управління витратами з метою їх зниження та удосконалення структури.

## **РОЗДІЛ 6. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ**

### **6.1 Формування системи управління витратами за центрами відповідальності на підприємствах комунальної теплоенергетики**

Європейський вибір України вимагає розбудови європейської моделі функціонування енергетичних ринків, суб'єктами яких є підприємства, що належать до сфери природніх монополій. До таких ринків відносять і ринок комунальної теплоенергетики, суб'єктами якого є – підприємства комунальної теплоенергетики – що на разі функціонують незадовільно. Причинами цього є відсутність де-факто ринкових відносин, висока енергозатратність житлово-комунального господарства, недосконалість системи державного регулювання на ринку природніх монополій і, зокрема тарифної політики в сфері теплопостачання, яка не стимулює енергозбереження, відсутність системи економічної мотивації до ефективного управління підприємствами комунальної теплоенергетики. Тому для реформування ринку комунальної теплоенергетики необхідні глибокі структурні та інституційні реформи, наслідком яких має бути підвищення конкуренції, зниження тарифів на споживання теплової енергії, підвищення надійності забезпечення тепловою енергією та зниження рівня негативного впливу на навколишнє середовище [87, с.28].

Однією з умов досягнення успіху є зниження рівня витрат і, відповідно, зниження тарифів на послуги підприємств комунальної теплоенергетики, що в свою чергу вимагає запровадження системи управління витратами та покращення її обліково-аналітичного забезпечення як об'єктивної основи для прийняття ефективних управлінських рішень.

Одним з найважливіших принципів при виборі того чи іншого варіанту організації обліку витрат та управління ними є відповідність системи обліку цілям управління.

Для спрощення роботи системи управління витратами, обліковцям необхідно орієнтуватися на вирішення таких завдань як:

- своєчасне забезпечення апарату управління необхідною інформацією щодо витрат виробництва за місцями їх виникнення;



- констатація відхилень фактичних витрат від запланованих з метою досягнення бажаної собівартості продукції;

- прогнозування та планування обсягу витрат на виробництво продукції з метою одержання оптимального результату господарської діяльності.

Базуючись на обліковій інформації про розмір і види витрат, керівництво підприємства одержує відомості про використання ресурсів, формування собівартості продукції. В результаті адміністрація отримує можливість здійснювати контроль і планування різних господарських показників, аналізувати відхилення від запланованих величин, а значить і приймати обґрунтовані управлінські рішення. Одним з напрямків управлінського обліку є надання допомоги керівництву підприємства в управлінні витратами. Серед різних методів, які використовує управлінський облік для управління витратами, велике значення для функціонування підприємств має облік за центрами відповідальності.

Створення на підприємстві таких центрів та ведення аналітичного обліку витрат у розрізі цих центрів дозволяє вирішити ряд проблем, з котрими зіштовхуються вітчизняні середні та великі підприємства при здійсненні управління і контролю за господарською діяльністю виробничих підрозділів. Облік за центрами відповідальності допомагає не тільки виявити загальну суму економії або перевитрат різних ресурсів, але і точно визначити, на якій ділянці і через чю провину допущено перевитрату або кому належить заслуга в досягненні економії, сприяє підвищенню рівня відповідальності керівників підрозділів, одночасно, більшій свободі та ініціативі в прийнятті тих або інших управлінських рішень. Тому здійснення обліку витрат за центрами відповідальності є об'єктивною необхідністю [88, с.41].

Облік витрат за центрами відповідальності – це не тільки інакший підхід, а й нове бачення системи обліку, яка спрямована на надання інформації керівникам структурних підрозділів для здійснення управління витратами.

За даними Національної комісії регулювання ринку комунальних послуг України упродовж всього періоду проведення житлово-комунальної реформи в діяльності підприємств галузі домінувала стала тенденція – систематичне і суттєве підвищення собівартості комунальних послуг. В результаті фактична собівартість за статистичними даними щорічно в середньому на 20-30% перевищувала відповідні розміри існуючих тарифів на житлово-комунальні

послуги. У 2013 р. на підприємствах теплопостачання покриття собівартості доходами становило близько 70% [89, с.51]. Можна стверджувати, що найголовнішими факторами, які впливають на собівартість, є витрати на паливо та оплату праці, причому ці складові довгий період були майже однакові і лише після стрибка цін на паливо стали відрізнятися майже вдвічі.

Тому, з метою підвищення ефективності управління процесами енергозбереження доцільним є створення на підприємствах теплопостачання центрів відповідальності енергозбереження на принципах управлінського обліку, що сприяло б значному покращенню організації робіт зі зменшення непродуктивних втрат тепла та електричної енергії. Важливим завданням роботи центру має бути визначення реальної економії енергоресурсів. Для розробки системи технічно обґрунтованих питомих норм енергоспоживання необхідне складання енергетичних балансів технологічних процесів, що базуються на енергетичних характеристиках відповідних агрегатів

Зважаючи на особливості сфери комунальної теплоенергетики, сформулюємо основні вимоги до виділення типу центрів відповідальності підприємств теплопостачання [90]:

- центри відповідальності повинні бути пов'язані з організаційною структурою підприємства;
- призначення відповідального керівника за результати діяльності центру відповідальності;
- використання показників оцінки діяльності центрів відповідальності;
- розподіл сфери повноважень і відповідальності керівників за досягнення показників діяльності кожного центру відповідальності;
- забезпечення системи контролю за виконанням показників діяльності центрів відповідальності.

Виділимо чотири основні типи центрів відповідальності у складі підприємства теплопостачання: центр інвестицій, центр прибутку, центр витрат, та центр доходів (табл.6.1) [81, с.55].

**Варіант розподілу центрів фінансової відповідальності  
на комунальному підприємстві**

<b>Структурний підрозділ комунального підприємства</b>	<b>Центр доходів</b>	<b>Центр витрат</b>	<b>Центр прибутку</b>	<b>Центр інвестицій</b>
Підприємство в цілому				
Виробничі одиниці				
Котельні				
Теплопункти, тепलोмережі				
Цех допоміжного виробництва				
Відділ матеріально-технічного забезпечення				
Бухгалтерія, планово- економічний відділ, юридичний відділ та ін.				

Центром інвестицій виступає підприємство в цілому, а керівник відповідає не тільки за виручку та витрати, але і за вкладення капіталу. Мета центру інвестицій – отримання максимального прибутку, досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу (інвестицій).

Центр прибутку відповідає за обсяг отриманого прибутку у межах своєї діяльності. Для комунального підприємства сумарна величина прибутку за даними центрами може співпадати із загальним показником прибутку організації або виступати лише внеском у покриття загальних витрат.

Центром доходу виступає структурний підрозділ, який відповідає за дохід підприємства, отриманий у результаті діяльності центру (виробничі одиниці, гуртожиток, їдальня, табір тощо). Центри доходів співпадають з місцями виникнення витрат, у якості яких виступають підрозділи основного та допоміжного виробництва, а також відділ матеріально-технічного забезпечення.

Центр витрат – структурний підрозділ або група підрозділів підприємства, керівники яких відповідають тільки за витрати. Для підприємств теплопостачання можемо виділити 2 види центрів витрат: центр нормованих витрат та центр ненормованих витрат. Прикладом центру нормованих витрат є виробничі структурні підрозділи (котельні). У центрі нормованих витрат може бути встановлено нормативне співвідношення входу і виходу, тобто для кожної одиниці випуску визначається необхідна кількість матеріалів і робіт чи послуг. У виробничих підрозділах таке співвідношення задається технологічними нормативами витрати матеріалу та виконання робіт для виробництва однієї одиниці продукції. Як правило, витрати центру нормативних витрат змінюються пропорційно випуску продукції.

У центрі ненормованих витрат, витрати є постійними щодо випуску та основна частина витрат у цих підрозділах становлять витрати на персонал. Центри ненормованих витрат – це більшість структурних підрозділів, що виконують адміністративні, представницькі, фінансові, юридичні функції, а також займаються маркетингом, дослідженнями і розробками.

Для визначення ефективності діяльності центрів відповідальності необхідно використовувати показники оцінки діяльності центрів відповідальності. Ці показники мають відображати мету та завдання кожного центру фінансової відповідальності. Наприклад, мету центрів відповідальності нормативних витрат відображають такі групи показників:

- 1) виробничі показники (обсяг та якість наданих послуг);
- 2) показники наявності ресурсів (основні засоби, чисельність);
- 3) показники регульованих витрат (з виділенням змінних);
- 4) показників витрат та відходів (на підприємствах теплопостачання плануються втрати в мережах).

Показники ефективності діяльності кожного типу центру відповідальності подані в табл.6.2 (розроблено автором).

Розглянемо детальніше центри відповідальності на підприємстві КПТМ «Тернопільміськтеплокомуненерго» Тернопільської міської ради на рівні теплового району. Тепловий район містить три ключові ланки :

**I. Котельня.** Відповідно до функцій які здійснюються в даній ланці можна виділити такі три центри відповідальності (див. рис.6.1):

- 1) центр відповідальності за роботою нагрівальних приладів;
- 2) центр відповідальності за роботою силового та насосного обладнання;
- 3) центр відповідальності лабораторних та контрольно-вимірювальних приладів.

Таблиця 6.2

**Показники оцінки діяльності центрів відповідальності**

Тип центру відповідальності	Показники
Центр інвестицій	Рентабельність інвестицій
	Обсяг інвестицій
	Період окупності інвестицій
Центр прибутку	Чистий прибуток
	Маржинальний прибуток
	Рентабельність продукції
	Рентабельність продажу
	Рентабельність активів
Центр витрат	Прямі витрати
	Накладні витрати
	Умовно-змінні витрати
	Умовно-постійні витрати
Центр доходу	Обсяг грошових надходжень
	Рівень дебіторської заборгованості

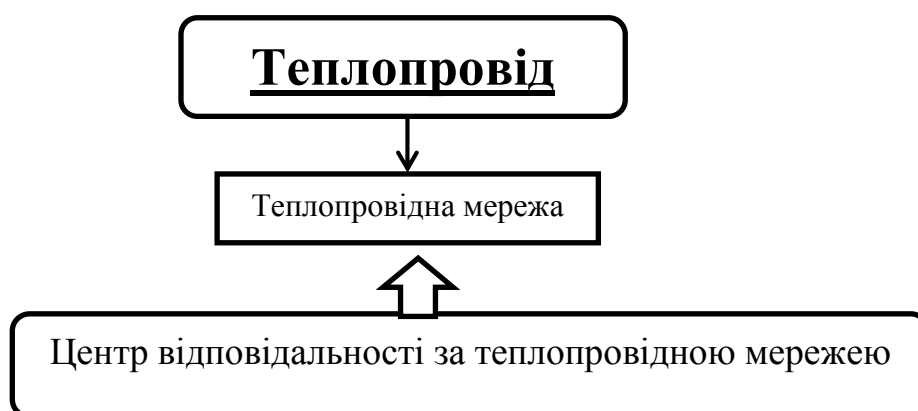
**II. Теплопровід** – ланка що включає управління теплопровідними мережами, а тому передбачає існування одного головного центру відповідальності за теплопровідною мережею (див. рис. 6.2).

**III. Мережне господарство** (див. рис. 6.3):

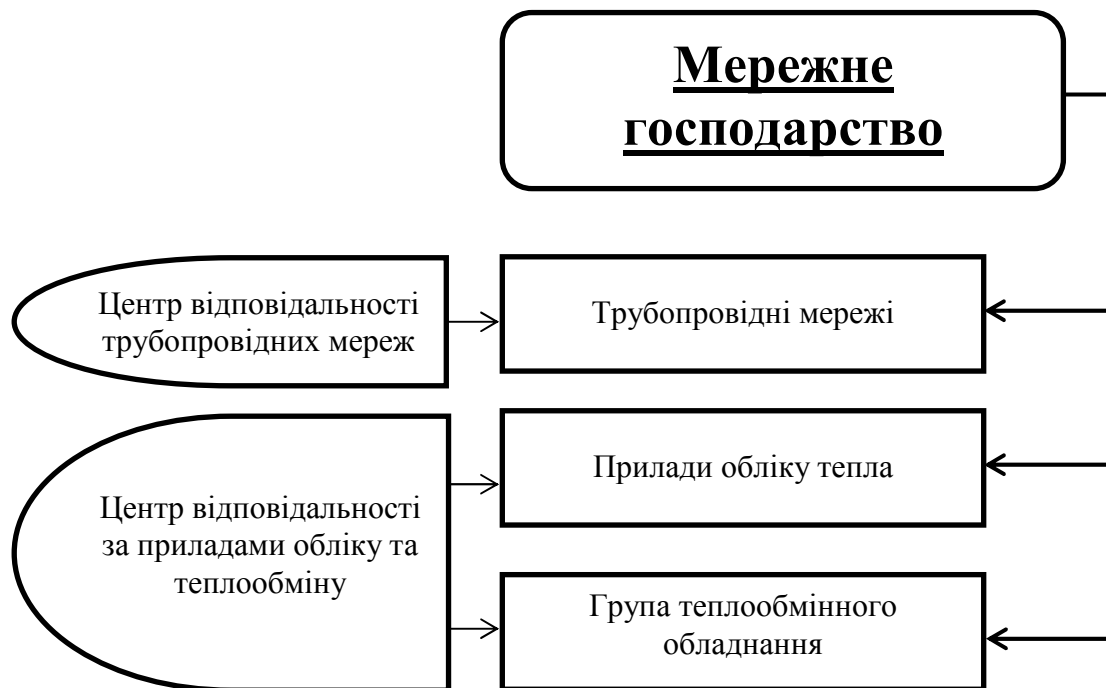
- 1) центр відповідальності трубопровідних мереж;
- 2) центр відповідальності за приладами обліку та теплообміну.



**Рисунок 6.1 Основні ланки роботи котельні та її центри відповідальності**



**Рисунок 6.2. Теплопостачання в межах теплового району**



**Рисунок 6.3 Центри відповідальності мережного господарства – кінцевої ланки теплового району**

Таким чином центри відповідальності на підприємстві «Тернопіль-міськтеплокомуненерго» можна згрупувати у три рівні (див. рис. 3.4):

I.Кінцевий – найвищий і заключний рівень відповідальності на даному підприємстві.

II.Проміжний – формується на рівні підрозділів підприємства, відповідають за готову продукцію.

III.Початковий – цей рівень зосереджений на нижчому рівні і являє собою перший ступінь формування витрат і відповідальності.

По кожному центру відповідальності відповідальність відповідних керівників або виконавців встановлюється тільки по контрольованих ними витрат. При встановленні контрольованих витрат часто виникають проблеми, оскільки багато витрати можуть контролюватися частково. Після вибору центрів витрат по кожному з них складають кошторис витрат, включаючи в них тільки ті витрати, які безпосередньо контролюються виконавцем або іншим відповідальним за витрати. Для організації контролю витрат по кожному центру важливе значення має облік фактичних витрат по кожному центру. Для цього на кожен центр витрат, як правило, відкривають окремий аналітичний

рахунок з обліку витрат на виробництво, кожному центру присвоюють певний номер (шифр витрат). Прямі витрати враховують за центрами витрат на підставі первинних документів, в яких проставляють шифри витрат. Непрямі витрати за центрами діляться на два види: безпосередньо відносяться до даного центру витрат; що розподіляються з інших центрів витрат.



Рис.6 4. Рівні відповідальності теплового району



Тож для того, щоб процес ухвалення рішень у кожному центрі відповідальності не був ізольований від цілей організації в цілому, необхідне створення системи управлінського обліку, орієнтованої на глобальні цілі організації. Інформаційною базою управлінського обліку є:

- первинні документи фінансового обліку;
- фінансова звітність;
- спеціалізовані форми управлінського обліку й звітності;
- акти аудиторських і податкових перевірок;
- довідкова література тощо.

Особливу роль в інформаційній базі відіграють документи й звітність центрів витрат, спеціально розроблені для облікових процедур та організації документообігу.

Система обліку за центрами відповідальності підприємств комунальної теплоенергетики забезпечується відповідною системою внутрішньої звітності, яка передбачає звітування кожного центру відповідальності про результати його роботи за окремі звітні періоди. Внутрішня звітність являє собою систему взаємопов'язаних показників, які характеризують результати діяльності центрів відповідальності за визначений проміжок часу.

Для того, щоб надавати вичерпну, різнобічну та достовірну інформацію про витрати, внутрішня звітність повинна мати системний характер, при цьому склад, строки та періодичність її подання підприємство встановлює самостійно, враховуючи функціональні особливості центру відповідальності. Доцільним є уникнення такої структурної побудови внутрішньої звітності, коли оперативна інформація дублюється на різних рівнях центру відповідальності. Так, базовий (I) рівень центру відповідальності передбачає формування поточної інформації про прямі витрати за їх елементами. На цьому рівні здійснюється контроль витрачання матеріальних, трудових ресурсів відповідно до діючих норм і нормативів із метою подальшої оцінки фактичного рівня показників, аналізу причин виникнення відхилень фактичних витрат від запланованих, установлення відповідальних осіб.

На середньому рівні (II) формується узагальнена інформація, яка накопичується на базовому рівні і використовується для прийняття короткострокових, по суті, управлінських рішень. Вищий рівень (керівник

центру відповідальності) передбачає отримання інформації для цілісної оцінки рівня витрат на основі аналізу відхилень від установлених нормативів, організації контролю зі зворотним зв'язком, ухвалення й оцінювання виконання управлінських рішень. Таким чином, чим нижче рівень, тим детальнішими мають бути показники центру відповідальності і, навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, що представлена у звітах за цими показниками, стає більш узагальненою

Складовими інформації, яка відтворюється у даних формах звітності, мають бути не лише фінансові, але й найбільш важливі нефінансові показники. При цьому для підвищення аналітичності змісту внутрішньої звітності фактичні дані варто приводити у сукупності з плановими показниками та супроводжувати з відхиленнями.

Дослідження практики використання центрів відповідальності вітчизняних підприємствах дозволяє констатувати, що діяльність центрів відповідальності зазвичай регулюється такими документами: Положенням про центр відповідальності, договором між центром відповідальності та керівництвом підприємства, системою бюджетування. Розподіл сфери повноважень і відповідальності працівників кожного центру відповідальності здійснюється на основі відповідної розпорядчої документації та посадових інструкцій працівників. Порядок складання та надання звітів центрів фінансової відповідальності (укладачі, періодичність формування, користувачі звітів) варто закріпити у Наказі про облікову політику підприємства та Положенні з управлінського обліку та звітності. Макети форм звітності за центрами відповідальності можуть бути узагальнені в Альбомі уніфікованих форм звітів.

Таким чином, виокремлення центрів відповідальності підприємств теплопостачання дає змогу здійснювати контроль на всіх рівнях управління підприємством, використовувати специфічні методи контролю з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу, виявляти винуватців непродуктивних витрат і, в кінцевому підсумку, істотно підвищити ефективність функціонування системи управління витратами.

## **6.2 Оптимізація обліку витрат у процесній парадигмі організації управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики на прикладі КПМТ «Тернопільміськтеплокомуненерго»**

Управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики України потребує кваліфікованої систематизації. Недосконалість організації обліку спричиняє втрату частини інформації, змісту і призначення, викривлення суті, зниження достовірності. Це ставить завдання якомога правильніше обліковувати витрати із застосуванням сучасних прийомів і методів у поєднанні з вимогами, які диктує галузь тепlopостачання. Тому постає завдання її удосконалення з врахуванням досягнень науки і практики та адаптації до галузевих особливостей.

Побудова обліку на підприємствах здійснюється шляхом затвердження облікової політики, розподілу обов'язків між працівниками, передбачення узгодженості на всіх ділянках обліку та ін. Як свідчать дослідження, організація обліку витрат на підприємствах комунальної теплоенергетики не задовольняє вимоги управління.

Відсутність на підприємствах систематичної роботи щодо зниження собівартості тепlopостачання призводить до падіння рентабельності виробництва. Сучасний стан економіки України вимагає особливої уваги до собівартості продукції (робіт, послуг) для формування ефективного механізму управління витратами підприємств.

Собівартість продукції є видозміненою формою виробничих витрат. Неточне відображення у ній окремих витрат аж ніяк не знижує дієвості даного показника як одного з найважливіших при оцінці ефективності виробництва. Сьогодні не достаньо лише того, щоб керівники підприємств знали, скільки коштує продукція, яку вони виробляють. Вони мають знати, як зробити, щоб це виробництво було вигідним. Відхиляючи портебу у калькулюванні, ми зводимо облік до простого підрахунку витрат виробництва, що унеможливує отримання корисної інформації, звужує можливості управління. А це є неприпустимим. Для ефективного управління необхідна інформація про витрати підприємства від різних видів діяльності. До того ж калькулювання собівартості дає змогу визначити нижню межу ціни на продукцію, її

асортимент, виявити та реалізувати резерви виробництва з'ясувати вади в організації та технології виробничого процесу.

Процес надання послуг з централізованого тепlopостачання та централізованого постачання гарячої води, слід розглядати як комплексний технологічний процес, який складається із декількох процесів (переділів). (Всього на даному етапі налічується дев'ять таких переділів. З них три є ліцензованими: виробництво, транспортування та постачання).

Виробництво теплової енергії-технологічний процес з використання теплової спроможності палива, продуктом якого є тепла енергія у вигляді гарячої води-теплоносія, заданих параметрів. При цьому в залежності від ситуації на ринку тепlopостачання цю теплову енергію можна розглядати як товарну продукцію або напівфабрикат.

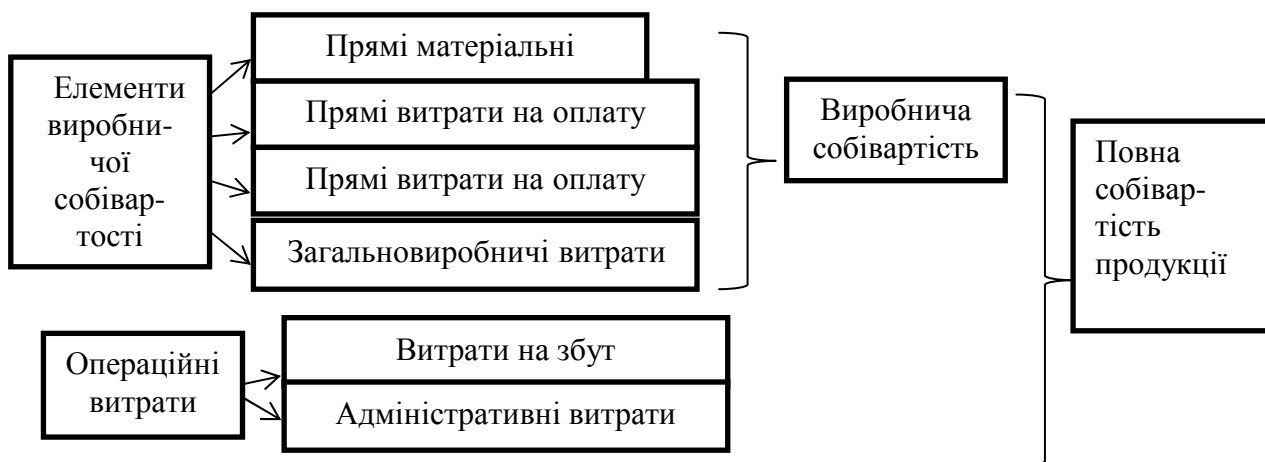
Транспортування теплової енергії-це технологічний процес з передавання теплової енергії від теплоджерела до системи тепло споживання, використовуючи рух магістральними та місцевими (розподільчими) тепловими мережами до системи тепlopостачання. Транспортування теплової енергії здійснюється завдяки технологічному устаткуванню насосних станцій, що забезпечують пропускну спроможність магістральних теплових мереж, забезпечують необхідний тиск перед споживчими системами, технологічному устаткуванню центральних та групових теплових пунктів, що забезпечують розподіл та подальше транспортування теплової енергії від магістральних мереж місцевими мережами, а також підігрів та транспортування гарячої води до споживачів.

Гаряче водопостачання як передача частини теплової енергії, отриманої від теплоджерела, здійснюється завдяки технологічному устаткуванню центральних, групових та індивідуальних теплових пунктів з подальшим транспортуванням місцевими тепловими мережами.

Достовірність і точність калькулювання безпосередньо залежить від методики та обліку витрат.

Для визначення **повної собівартості** наданих послуг, формування тарифів на теплову енергію, її виробництво, транспортування та постачання в бухгалтерському обліку проводиться розподіл адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності, фінансових витрат між видами діяльності підприємства, в т.ч. ліцензованими, пропорційно сумі прямих

витрат, якщо неможливо забезпечити їх окремий облік (в т.ч. за видами ліцензованої діяльності). Процес формування повної собівартості наведено на рис.6.5.



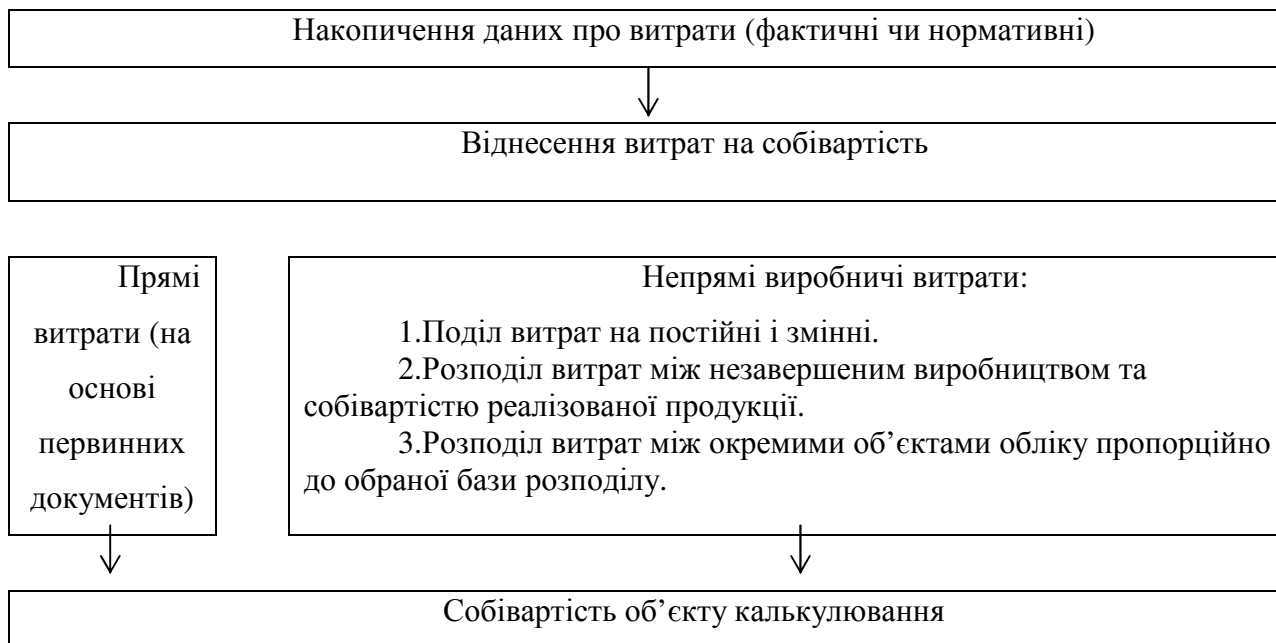
**Рис.6.5. Елементи повної собівартості продукції**

Прямі витрати відносяться до окремих об'єктів витрат на підставі первинних документів.

В системі управлінського обліку непрямі витрати розподіляються за конкретними об'єктами витрат (виробами, процесами, підрозділами тощо) пропорційно до певної бази розподілу (машино-годин, людино-годин, прямої заробітної плати, матеріальних витрат тощо).

Сутність методу калькулювання повної собівартості полягає в тому, що до собівартості продукції включаються накладні витрати.

На теперішньому етапі перед калькулюванням постає завдання не просто забезпечити визначення фактичної собівартості, а розрахувати таку собівартість, яка в сучасних умовах роботи підприємства на ринку могла б забезпечити йому певний прибуток. Виходячи з цього розрахованого рівня собівартості, потрібно організувати виробництво таким чином, щоб забезпечити прийнятний рівень собівартості, а також можливість його постійного зниження.



**Рис.6.6** Схема побудови калькулювання повних витрат

Для визначення **виробничої собівартості** наданих послуг підприємствами комунальної теплоенергетики в бухгалтерському обліку (в т.ч. і з метою ведення обліку за ліцензованими видами окремо від інших видів діяльності) **проводиться розподіл загальновиробничих витрат**. З метою розподілу загальновиробничих витрат між видами діяльності, в т.ч. ліцензованими, підприємство визначає загальновиробничі витрати, що можуть бути прямо віднесені до конкретного виду діяльності, а решту - розподіляє між видами діяльності з використанням баз розподілу.

**Базами розподілу** можуть бути як встановлені п(с)бо 16 «Витрати», регуляторними актами з ціноутворення (формування тарифів), так і обрані підприємством самостійно для цілей обліку. Визначенню алгоритму і бази проведення розподілу повинно передувати проведення аналітичної роботи, так як в рамках однієї статті, що входить до складу загальновиробничих витрат, є витрати, що можуть бути прямо віднесені до конкретних видів діяльності, та витрати, які підлягають розподілу.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До **змінних** загальнови­робничих витрат належать витрати на об­слуговування і управління виробництвом (цехів, ді­льниць), що змінюються прямо (або майже прямо) про­порційно до зміни обсягу діяльності.

До **постійних** загальнови­робничих витрат відносяться витрати на об­слуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Таблиця 6.3

РАХУНОК	Назва
<b>I. Прямі витрати</b>	
<b>233</b>	Витрати на ВБО мереж, яке відшкодовується через тариф
<b>235.1</b>	Виробництво т/енергії когенераційною установкою по вул. Просвіти,9
<b>235.2</b>	Виробництво т/енергії когенераційною установкою по вул. Курбаса, 3а
<b>236</b>	Виробництво теплової енергії
<b>236.1</b>	Виробництво теплової енергії на установках з використанням нетрадиційних, або поновлюваних джерел енергії
<b>237</b>	Транспортування теплової енергії
<b>238</b>	Надання послуг з централізованого опалення і гарячого водопостачання
<b>239</b>	Витрати, пов'язані з виконанням робіт по інших видах діяльності
<b>911*</b>	Прямі загальнови­робничі витрати на виробництво теплової енергії
<b>II. Загальнови­робничі витрати</b>	
<b>911</b>	Розподілені загальнови­робничі витрати на виробництво теплової енергії + прямі загальнови­робничі витрати на виробництво теплової енергії (далі - ЗВВ на виробництво)
<b>912</b>	Розподілені загальнови­робничі витрати на транспортування теплової енергії (далі - ЗВВ на транспортування)
<b>913</b>	Загальнови­робничі витрати нерозподілені
<b>914</b>	Загальнови­робничі витрати по інших видах діяльності (крім теплопостачання)
<b>III. Адміністративні витрати</b>	
<b>921</b>	Адміністративні витрати нерозподілені (далі АВ)
<b>IV. Витрати на збут</b>	
<b>931</b>	Витрати на збут, пов'язані з постачанням теплової енергії
<b>932</b>	Витрати на збут, пов'язані з наданням послуг з централізованого опалення і гарячого водопостачання

Витрати виробничої собівартості формуються за видами ліцензованої діяльності (виробництво, транспортування та постачання теплової енергії) і обліковуються на рахунках:

- прямі витрати на рахунку 23 субрахунках 235.1,235.2,236,236.1 - виробництво, 237 - транспортування та 238 - постачання;

- загальновиробничі витрати - на рахунку 91 субрахунках 911 - виробництво,

912 – транспортування,

913 – нерозподілені,

915 – постачання.

**До прямих витрат за видами ліцензованої діяльності включають:**

***1)Виробництво теплової енергії:***

*а)прямі матеріальні витрат включаються:*

- витрати, пов'язані з використанням палива (газу, дров тощо) для виробництва теплової енергії..

- витрати на електроенергію для технологічних потреб виробництва теплової енергії та реактивної електроенергії визначаються по тарифу і та її класу на момент відображення в обліку та розподіляються ВТІ по наступним напрямкам споживання:

• силову електроенергію (робота насосного обладнання котельні: тягодуттєве обладнання, рециркуляційні насоси, насоси хво, насоси сиріої води, підживлюючі насоси, мережні насоси, насоси гідровипробувань );

• освітлення приміщень, тощо;

• ремонтні потреби;

• технологічні потреби (заряд батарей, вентилятори, димососи).

- вартість купованої теплової енергії (переробки палива у теплову енергію), яка придбавається в інших суб'єктів господарювання відповідно до укладених договорів;

- витрати на холодну воду визначаються згідно показань приладів обліку на виробничі потреби теплогерела за цінами постачальників на момент відображення в обліку та розподіляються ВТІ по наступним напрямкам споживання:

•живлення котлів;



- регенерація фільтрів;
- інші власні виробничі потреби.

- до статті «Матеріали (хімреагенти)» включаються витрати, пов'язані з придбанням хімреагентів для забезпечення технологічного процесу виробництва теплової енергії. Витрати визначаються на основі видаткових накладних та рахунків на придбання хімреагентів за цінами, діючими на момент відображення в обліку.

### *1.2Прямі витрати на оплату праці:*

До складу прямих витрат на оплату праці включаються витрати на оплату праці виробничого персоналу котелень, визначеному встановленими у штатному розпису, з відображенням на рахунку 236. Перелік виробничого персоналу, який відноситься до прямих витрат на оплату праці з виробництва теплової енергії, наведено у таблиці № 2.

Прямі витрати на оплату праці сформовані виходячи з основної заробітної плати за тарифними ставками та посадовими окладами, додаткової заробітної плати(надбавки та доплати до тарифних ставок (посадових окладів) в розмірах, передбачених колективним договором та діючим законодавством, а також інших заохочувальних і компенсаційних виплат, які відповідно до п.5.6.1 п. 5.6 ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та ПКУ включаються до витрат підприємства .

### *1.3. Інші прямі витрати :*

- відрахування на соціальні заходи по персоналу, безпосередньо задіяному у процесі виробництва;

- амортизація основних виробничих засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів виробничого призначення, які безпосередньо віднесені до виробництва теплової енергії;

- виробничі витрати, в тому числі :послуги по водопостачанню та водовідведенню (водовідведення та стоки) відповідно до обсягів споживання холодної води на технологічні потреби по об'єкту виробництва теплової енергії, визначені згідно підписаних актів прийому-передачі послуги з водовідведення з зазначенням обсягів та ціни, діючої на момент відображення в обліку.

- витрати на виконання ремонтів визначаються згідно актів виконаних робіт за формою 2 КБ-В в межах, визначених Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства» по об'єктах, які віднесені до виду діяльності «виробництво теплової енергії»;

- до статті «Матеріали (хімреагенти) включаються витрати, пов'язані з придбанням хімреагентів для забезпечення технологічного процесу виробництва теплової енергії. Витрати визначаються на основі видаткових накладних та рахунків на придбання хімреагентів за цінами, діючими на момент відображення в обліку.

## **2)Транспортування теплової енергії:**

### *2.1. До прямих матеріальних витрат включаються: .*

– Витрати на електроенергію для технологічних потреб обладнання (насосних станцій, центральних, групових пунктів та магістральних камер) для транспортування теплової енергії та реактивної електроенергії визначаються по тарифу та класу на момент відображення в обліку та розподіляються ВТІ по наступним напрямкам споживання:

- силову електроенергію (робота насосів);
- освітлення приміщень, тощо;
- ремонтні потреби;
- технологічні потреби (робота системи автоматики).

– Витрати на холодну воду визначаються згідно показань приладів обліку на виробничі потреби теплових мереж за цінами постачальників на момент відображення в обліку та розподіляються ВТІ по наступним напрямкам споживання:

- підживлення систем теплопостачання ;
- середньогодинна (середньорічна) втрата мережної води;
- відновлення втрат після ремонтів та випробувань;
- пускове заповнення;
- заповнення нових мереж та систем.

### *2.2. Прямі витрати на оплату праці*

До складу прямих витрат на оплату праці включаються витрати на оплату праці виробничого персоналу ЦТП, магістральних камер, насосних станцій, магістральних та місцевих мереж, визначеному встановленими у штатному

розпису, з відображенням на рахунку 237 Т. Перелік виробничого персоналу, який відноситься до прямих витрат на оплату праці з транспортування теплової енергії, наведено у таблиці № 2.

Прямі витрати на оплату праці сформовані виходячи з основної заробітної плати за тарифними ставками та посадовими окладами, додаткової заробітної плати (надбавки та доплати до тарифних ставок (посадових окладів)) в розмірах, передбачених колективним договором та діючим законодавством, а також інших заохочувальних і компенсаційних виплат, які відповідно до п.5.6.1 ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та ПКУ включаються до витрат підприємства.

### *1.3. Інші прямі витрати:*

- відрахування на соціальні заходи по персоналу, безпосередньо задіяному у процесі транспортування;
- амортизація основних виробничих засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів виробничого призначення, які безпосередньо віднесені до транспортування теплової енергії;
- виробничі витрати, в тому числі послуги по водопостачанню та водовідведенню (водовідведення та зливні стоки) відповідно до обсягів споживання холодної води на технологічні потреби по об'єкту транспортування теплової енергії, визначені згідно підписаних актів прийому-передачі послуги з водовідведення з зазначенням обсягів та ціни, діючої на момент відображення в обліку.

### **3) Постачання теплової енергії**

*3.1 До прямих матеріальних витрат з постачання теплової енергії включаються витрати на електроенергію (визначаються по тарифу та класу на момент відображення в обліку та розподіляються ВТІ) по наступним напрямкам споживання:*

- освітлення приміщень, тощо;
- потреби на ремонтні роботи та інше.

### *3.2 Прямі витрати на оплату праці*

До складу прямих витрат на оплату праці включаються витрати на оплату праці служби збуту теплової енергії, встановленими згідно штатного розпису, з відображенням на рахунку 234.1 та 234.2 П. Прямі витрати на оплату праці,

сформовані виходячи з основної заробітної плати за тарифними ставками та посадовими окладами, додаткової заробітної плати (надбавки та доплати до тарифних ставок, посадових окладів) в розмірах, передбачених колективним договором та чинним законодавством, а також інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

### *3.3 Інші прямі витрати включають:*

- відрахування на соціальне страхування персоналу, безпосередньо задіяного у процесі постачання;
- амортизація основних виробничих засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів виробничого призначення, які безпосередньо віднесені до постачання теплової енергії;
- витрати на виконання ремонтів визначаються згідно актів виконаних робіт за формою 2 КБ-В (формується для тарифу на постачання теплової енергії в межах, визначених Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства» або ПКУ з 01.01.2011 р. за об'єктами, які віднесені до виду діяльності «постачання теплової енергії»).

Розглянемо склад тих витрат, які відносяться до статей калькуляції загальновиробничих витрат в розрізі ліцензованих видів діяльності (табл. 6.4)

Якщо, труднощів з віднесенням прямих витрат до собівартості послуг не виникає, то цього не можна сказати про загальновиробничі витрати, котрі включаються до собівартості продукції непрямым шляхом.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу пропорційно прямим витратам.

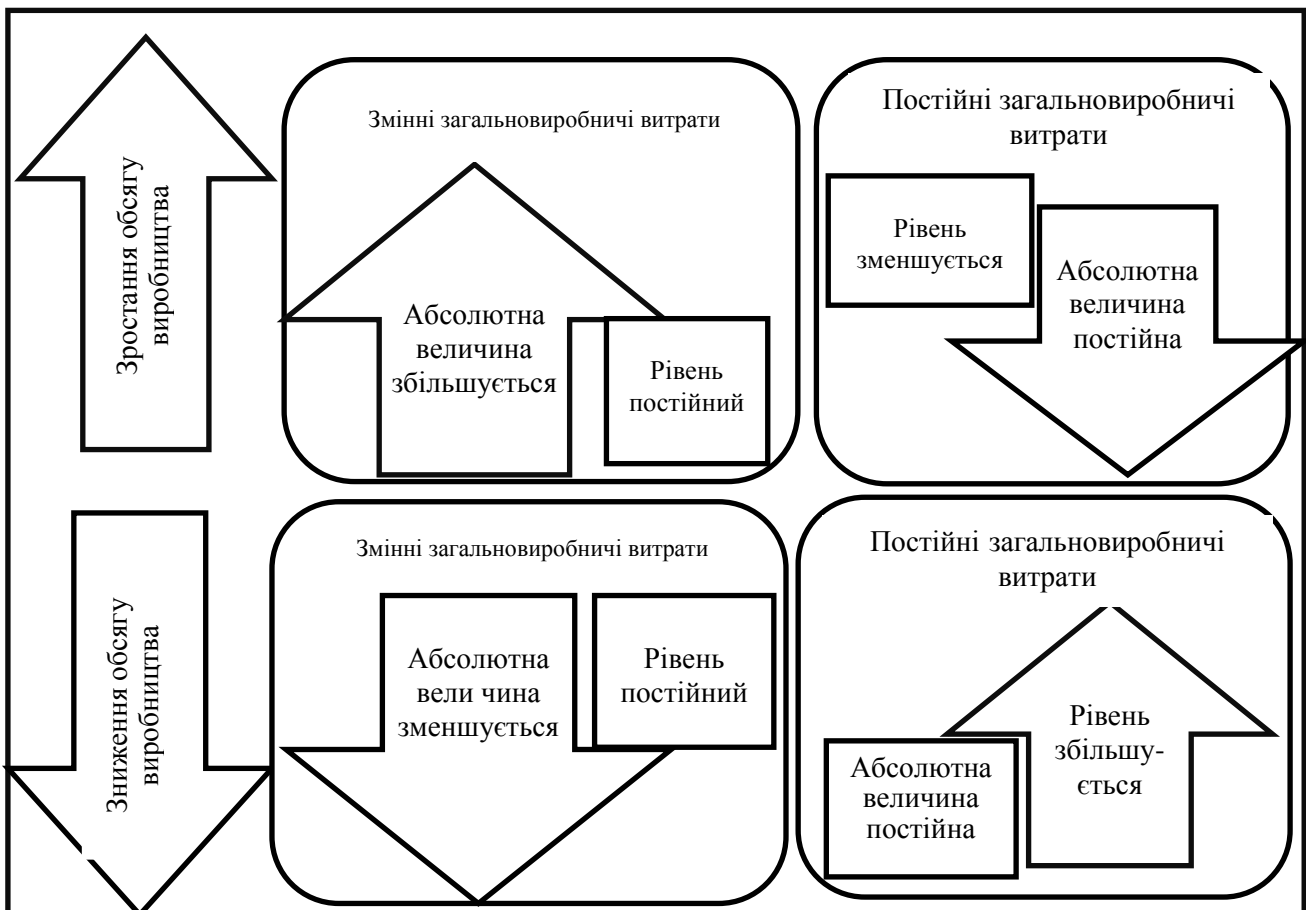
Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу пропорційно прямим витратам виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

**Статті загальноробничих витрат на КПТМ  
«Тернопільміськтеплокомуненерго» в розрізі ліцензованих  
видів діяльності**

№ п/ п	Характеристика статей витрат	Вид діяльності		
		Вироб- ництво	Транс- порту- вання	Пос- тача- ння
1	витрати на оплату праці персоналу, який зайнятий управлінням, забезпеченням та обслуговуванням процесів ліцензованих видів діяльності	+	+	
2	витрати, пов'язані з утриманням, експлуатацією, ремонтом, страхуванням, орендою основних засобів та інших необоротних активів; пожежною і сторожовою охороною об'єктів виробничого та загальновиробничого призначення, утриманням санітарних зон, оплатою послуг інших спеціалізованих підприємств; освоєнням нових потужностей та проведенням планових перевірок стану обладнання, виконанням регламентних робіт	+	+	+
3	опаленням, госпитні потреби, освітленням, дезінфекцією, дератизацією виробничих приміщень, вивезенням сміття, та інші витрати	+	+	+
4	обслуговуванням виробничого процесу та інших допоміжних виробництв	+	+	+
5	-охороною навколишнього середовища; удосконаленням технології та виробництва;	+	+	+
6	амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів загальновиробничого призначення	+	+	+
7	податки, збори (обов'язкові платежі).	+	+	+
8	періодичної повірки, обслуговування та ремонту (включаючи демонтаж, транспортування та монтаж після повірки) засобів вимірювання теплової енергії			+

Поділ витрат на постійні і змінні не є таким простим, яким здається на перший погляд. Зв'язок між витратами та обсягом діяльності не залишається постійним, він змінюється, посилюючи вплив на загальну суму то одного, то іншого виду комплексних витрат.

Недоліком традиційної системи калькулювання є нехтування фактором сезонності, коли змінюється обсяг виробництва (див. рис. 3.7). Загальновиробничі витрати, такі як управління процесом виробництва, вважають витратами періоду, та відносять у собівартість у місяці виникнення. У результаті, у місяці коли відбулось зниження обсягу діяльності, собівартість виготовленої продукції, буде необґрунтовано завищена. І навпаки.



**Рис 6.7. Поведінка загальновиробничих витрат відповідно до зміни обсягу виробництва [92, с.148].**

Тому облік витрат на підприємствах комунальної теплоенергетики слід вести таким чином, щоб мінімізувати постійні витрати і збільшувати кількість статей змінних витрат.

Проведені дослідження свідчать, що процес накопичення загальновиробничих витрат на підприємствах комунальної теплоенергетики здійснюється без належної деталізації. В більшості випадків витрати збиваються за підприємством в цілому, рідше виділяються за окремими видами діяльності. Постає необхідність накопичення загальновиробничих витрат за місцями витрат, центрами витрат, центрами відповідальності при одночасному дотриманні умов розумної деталізації та локалізації витрат.

Організація обліку витрат повинна відбуватися з врахуванням організаційної побудови у відповідності до вертикальних та горизонтальних зв'язків, що визначається галузевими особливостями діяльності. Таке групування витрат за центрами витрат та центрами відповідальності дасть змогу чітко встановити приналежність витрат до конкретного місця, встановити коло факторів, які спричиняють його виникнення.

Для підприємстві КПТМ «Тернопільмісьтеплокомуненерго» Тернопільської міської ради пропонується встановити центри відповідальності на рівні теплового району (див. розділ 2.1). Тепловий район містить три ключові ланки :

1. Котельня. Відповідно до функцій які здійснюються в даній ланці можна виділити такі три центри відповідальності:

- 4) центр відповідальності за роботою нагрівальних приладів;
- 5) центр відповідальності за роботою силового та насосного обладнання;
- 6) центр відповідальності лабораторних та контрольно-вимірювальних приладів.

2. Теплопровід – ланка що включає управління теплопровідними мережами, а тому передбачає існування одного головного центру відповідальності за теплопровідною мережею.

3. Мережне господарство:

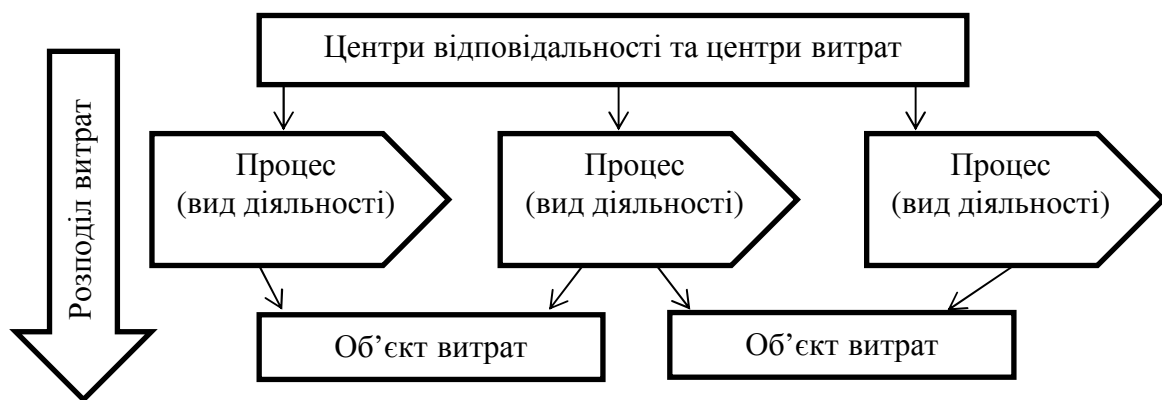
- 3) центр відповідальності трубопровідних мереж;
- 4) центр відповідальності за приладами обліку та теплообміну.

Чітке встановлення складових центрів відповідальності дозволяє більш ефективно впровадити наскрізну систему фінансового планування на підприємстві.

Таке групування дає змогу систематизувати місця витрат, центри витрат та центри відповідальності за процесами.

Відбиттям процесного представлення діяльності підприємств та їх об'єднань є формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами за видами діяльності, тобто ABC-методу, який виходить із того, що ресурси споживаються процесами (бізнес процесами, а продукція споживає діяльність процеси, операції і т. ін.)

Упровадження ABC ґрунтується на твердженні, що продукція не є причиною виникнення затрат, а є причиною операцій, у результаті яких виникають витрати. ABC-метод – це функціональний метод обліку витрат, в основі якого знаходиться поняття діяльності, яка споживає ресурси. Під діяльністю розуміється сукупність дій, що регулярно повторюються та спрямовані на виконання конкретних й вимірних задач. Загальною основою застосування методу ABC є розподіл бухгалтерських даних про витрати на кінцеві продукти або послуги через бізнес-процеси підприємства. Витрати розподіляються зверху вниз – так, як це подано на рис. 6.8.

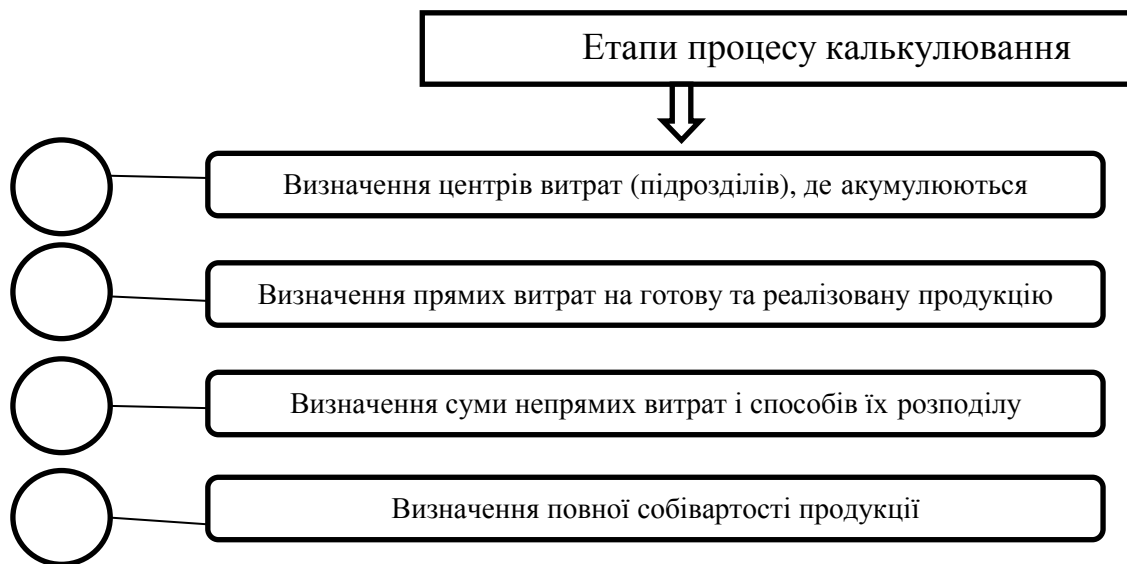


**Рис.6.8. Розподіл витрат від ресурсу до процесів**



Ідея ABC-методу полягає в розподілі всіх витрат підприємства за бізнес-процесами з наступним визначенням: яка частина витрат при здійсненні кожного бізнес-процесу буде відноситись на об'єкт калькулювання залежно від його ролі у здійсненні операційної діяльності підприємства. Не існує єдиної й універсальної методики проведення ABC-розподілу, але є основні принципи, поняття й ідеї, які необхідно враховувати при застосуванні цього методу на практиці. Досвід застосування ABC-методу показує, що процес калькулювання собівартості включає 4 кроки (етапи), подані на рис. 6.9.

Тобто, основна ідея ABC-методу – витрати виникають не самі по собі, а в результаті певного виду діяльності (Activity) [93, с.25]. Тому об'єктом обліку витрат (об'єктом калькулювання (Cost Object)) є вид діяльності. Термін «вид діяльності» застосовується для опису способів споживання ресурсів. Вид діяльності – це послідовність операцій, у результаті яких споживаються ресурси. Деякі види діяльності прямо пов'язані з виробництвом продукту, інші – із продажем (збутом), треті – з обслуговуванням покупців. Деякі види діяльності ніяк не пов'язані ні з виробництвом, ні зі збутом, ні з обслуговуванням.



**Рис.6.9. Етапи процесу калькулювання собівартості за ABC-методом**

ABC-метод дає можливість більш точно визначити суму прямих витрат, а непрямі витрати розподілити за продуктами більш обґрунтовано: виходячи із зв'язку бізнес-процесів, що створюють непрямі витрати, з бізнес-процесами, що створюють продукцію [94, с.270].

Для кожного виду діяльності у процесі організації ОАЗУВ встановлюється вектор виміру активності, який відображає сутність даного виду діяльності. За допомогою цього вектора визначається драйвер розподілу витрат, який відображатиме інтенсивність використання ресурсу або процесу. Таким драйвером повинен бути фактор, що найбільш адекватно відбиває перерозподіл витрат між об'єктами витрат. Кожне джерело витрат повинно мати один драйвер, що визначатиме, як витрати розподіляються на кінцевий об'єкт. Можливо й виділення груп драйверів, як це пропонують В. Савчук та І. Троян [95] та як це подано на рис. 6.10.

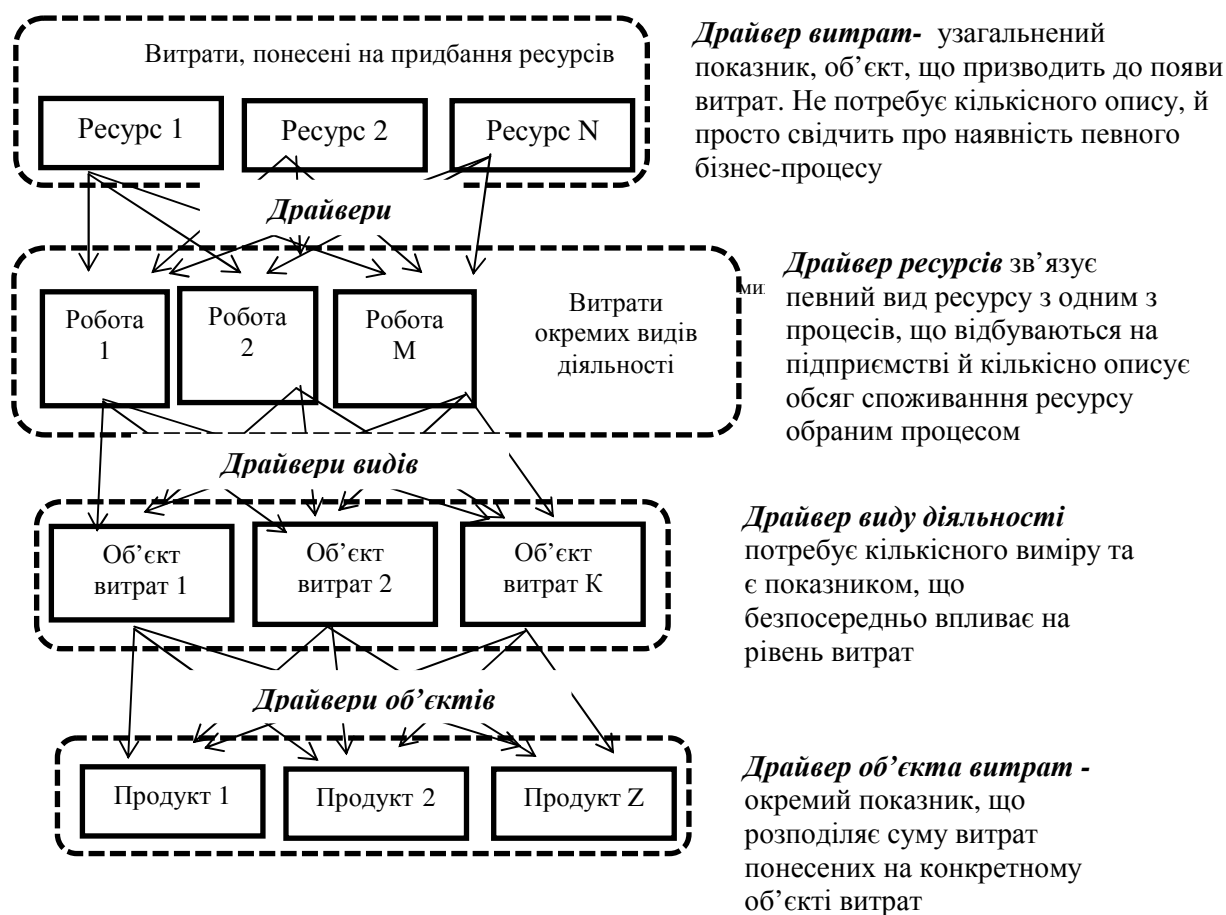
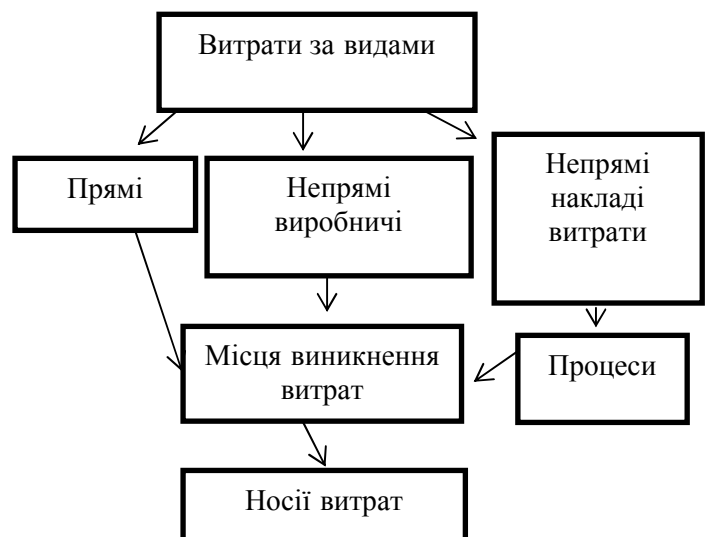
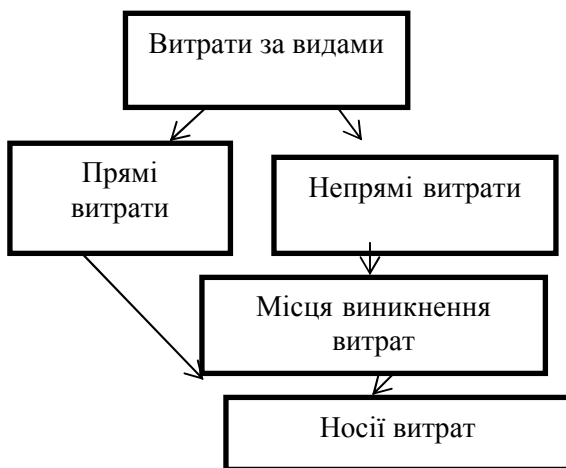


Рис. 6.10. Ієрархія драйверів ABC-технології

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом, що для виробництва продукції використовуються ресурси, калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція виготовляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси (рис. 3.10). Такий підхід обумовлений тим, що технологічний час складає зазвичай не більше 15 % процесу виробництва, а решту складають операції (транспортування, збереження, контроль тощо), які збільшують витрати, але не збільшують вартості виробу. Розглянемо також схему ABC (рис. 3.11). Це дає можливість більш точно визначити суму прямих витрат, а непрямі витрати розподілити по продуктах більш обґрунтовано – виходячи із зв'язку бізнес-процесів, що створюють непрямі витрати, з бізнес-процесами, що створюють продукцію.



**Рис. 6.10. Схема «традиційного» обліку витрат**

**Рис. 6.11. Схема Activity Based**

У результаті порівняння традиційного методу калькулювання та ABC-методу видно, що в традиційних системах калькулювання прямі витрати можуть бути безпосередньо зіставлені з конкретним носієм витрат, а непрямі розподіляються між носіями через місця виникнення витрат. У системі

калькулювання на основі діяльності непрямі витрати поділяються на виробничі та невиробничі. Що стосується непрямих виробничих витрат, вони підлягають розподілу аналогічно до традиційної системи – через місця виникнення витрат. Для розподілу непрямих невиробничих витрат використовуються процеси. Тобто, завдяки такому розподілу підвищується обґрунтованість віднесення накладних витрат на конкретний продукт. За допомогою АВС-методу можна здійснити точніший розрахунок затрат, ніж традиційними методами, які базуються тільки на факторах витрат на рівні одиниці продукції.

Основними перевагами та недоліками АВС-методу є (табл. 3.5)[7].

Таблиця 6.5

### Переваги та недоліки АВС-методу

Переваги АВС-методу	Недоліки АВС-методу
<ul style="list-style-type: none"> <li>•АВС-метод збільшує число облікових одиниць, що використовуються для підрахунку непрямих витрат. Замість нагромадження витрат по всьому підприємству вони акумулюються по цехах і відділах через виконувани операції</li> <li>•АВС-метод змінює базу, що використовується для нарахування непрямих витрат на продукцію. Замість використання прямих витрат праці як бази розподілу непрямих витрат використовуються інші базові показники, які можуть бути простежені по продукції або виконуваних операціях</li> <li>•АВС-метод змінює сприйняття менеджерами багатьох видів непрямих витрат, які формально були непрямыми (використання енергії, контроль якості, переналагодження устаткування), однак простежувалися через певні операції й у такий спосіб були віднесені на собівартість продукції</li> <li>•Метод АВС дає можливість більш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду. Собівартість одиниці продукції, обчислена за допомогою даного методу, представляє собою найкращу фінансову оцінку спожитих ресурсів, оскільки враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між продукцією і використанням ресурсів</li> </ul>	<p>Довільність у виборі базового показника</p> <p>Критики АВС-методу стверджують, що деякі загальнозаводські витрати не можуть розподілятися на продукцію довільно, тому що вони розраховуються на весь випуск. Однак захисники АВС-методу заперечують, що, незважаючи на це, він дає більш точну інформацію і це, безумовно, дає йому переваги.</p> <p>Використання АВС-методу вимагає більших витрат на дослідження операцій, ведення документації тощо. Тому в деяких випадках вони можуть перевищувати очікуваний ефект. Отже, компанія, що готується використовувати АВС- метод, повинна відповідати певним характеристикам для одержання вигоди від його використання</p> <p>Система обтяжлива для підприємств-виробників, у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків</p>

Пропонується наступний алгоритм побудови ABC-методу калькулювання [96, с. 148 ]:

1. Бізнес підприємства ділиться на основні види діяльності (функції, операції). Накладні витрати ідентифікуються із видами діяльності.

2. Для кожного виду діяльності обирається окремий носій витрат у відповідних одиницях виміру. При цьому дотримуються таких правил: простота в отриманні даних, що відносяться до цього носія та ступінь відповідності виміру витрат через носія до їх справжнього значення.

3. Оцінюється вартість одиниці носія витрат шляхом ділення суми накладних по кожній функції на кількісне значення відповідного носія витрат.

4. Визначається собівартість продукції. Для цього вартість одиниці носія витрат множиться на їх кількість за тими видами діяльності, виконання яких необхідне для виготовлення продукції

Впровадження методу ABC-аналізу на підприємстві дозволить [97;98]:

- вести облік витрат по кожному бізнес-процесу та місці їх виникнення;
- приймати управлінські рішення по кожному бізнес процесі, виду діяльності, функцій, операцій та їх ефективності, а також здійснювати порівняння з відповідними еталонами, що дозволяє застосовувати заходи щодо їх реінжинірингу;

- кваліфікувати частину непрямих витрат зібраних по бізнес-процесам, видам діяльності, функціях та операціях, як «умовно непрямих» для обчислення собівартості конкретного виду продукції;

- забезпечити формування інформації про витрати по видам діяльності і бізнес-процесу;

- сформуванню управлінську інформацію для забезпечення виконання загальних функцій управління.

Таким чином, розуміння діяльності підприємств через функціонування їх бізнес-процесів дає змогу чітко й правильно сформувати інформаційне підґрунтя через застосування ABC-методу обліку витрат для ефективного менеджменту, що дозволяє не тільки знижувати витрати, усуваючи роботи, які не приносять додаткової вартості і не підвищують прибутковості бізнесу, але й приймати стратегічно правильні рішення, орієнтуючись на потреби клієнта й ігноруючи ієрархічні протистояння.

### **6.3 Стратегічне управління витратами в контексті інноваційного розвитку підприємств комунальної теплоенергетики**

Теплозабезпечення міст і населених пунктів України – одна із найважливіших галузей житлово-комунального господарства (ЖКГ). Сьогоднішній стан цієї галузі (наукова, технічна, фінансово-економічна, законодавчо-правова сфери), яка була сформована в умовах Радянської України, може бути охарактеризований як близький до критичного. Тут тісно сплелися технологічні, економічні та соціальні проблеми. Так як для теплозабезпечення споживається близько 40% всього обсягу природного газу, який використовується в державі і переважно імпортується з Росії за все більш і більш високими цінами, то загострюється і проблема енергетичної (і, як наслідок, економічної, а значить і національної) безпеки України [99,с.58].

Тому, інноваційний розвиток комунального господарства є одним із головних пріоритетів розвитку України і інших країн світу. Особливість інноваційного розвитку сфери теплопостачання як складової комунального господарства полягає в тому, що впровадження інновацій повинно забезпечувати не тільки економічну, але і екологічну і соціальну ефективність. Причому перехід до економіки соціально орієнтованого типу зміщує пріоритети в сфері забезпечення тепловою енергією в бік екологічності та соціальної ефективності. Екологічні обмеження (особливо після ратифікації Кіотського протоколу) обумовлюють необхідність розробки та впровадження нових енергетично ефективних та екологічно чистих технологій в комунальній теплоенергетиці.

Безперечно, збільшення обсягів використання нетрадиційних і відновлюваних джерел енергії у комунальному господарстві та побуті є одним з перспективних шляхів вирішення питань сталого енергозабезпечення України та поліпшення екологічного середовища.

Україна володіє значним загальним потенціалом нетрадиційних і поновлювальних джерел енергії, а її доцільно-економічний потенціал складає 80-100 млн т у.п на рік. За основними видами можливого використання він розподіляється таким чином: вітроенергетика – 31,4%, мала гідроенергетика – 2,9%, сонячна енергетика – 6,3%, біоенергетика – 21,7%, штучні горючі гази

та метан вугільних родовищ – близько 16,9%. Інші напрямки використання альтернативних джерел енергії – геотермальна енергетика, теплонасосні установки, спирти, ріпакова олія, водопаливні емульсії, техногенні родовища, гумові відходи тощо – близько 15,4% [100, с.83].

Нетрадиційні і поновлювані джерела енергії є практично невичерпними. Їх потенціал майже незмінний в часі, вони не потребують спеціального видобутку і транспортування, також практично не забруднюють навколишнє середовище. Тому незважаючи на окремі коливання показників використання нетрадиційних і поновлюваних джерел енергії за видами, загальні результати протягом останніх років свідчать про тенденцію до збільшення використання нетрадиційної енергетики й альтернативного палива і зростання обсягів заміщення традиційного палива в галузях економіки України.

Виходячи з критичного стану обладнання та устаткування підприємств комунальної енергетики необхідно у повній мірі скористатися також можливістю реалізації Кіотського протоколу. Ефективно використовуючи механізми проектів спільного впровадження в рамках Кіотського протоколу, Україна має можливість додатково залучити зовнішнє фінансування в достатньо великому обсязі для розвитку та технологічного переоснащення галузей вітчизняної економіки, суттєвого покращення екологічної ситуації.

Складність розвитку інноваційних процесів укладається тим, що інновації вимагають значних обсягів фінансування, а тому актуальним завданням є визначення механізму фінансового забезпечення інноваційного розвитку.

Інноваційна модель розвитку комунального господарства потребує стійких джерел фінансування, в якості таких можуть виступати:

- створення цільових фондів енергозбереження на підприємствах за рахунок спрямування до них частини коштів, отриманих від інноваційних розробок, економії паливноенергетичних ресурсів;

- запровадження матеріального стимулювання колективів підприємств за економію паливно-енергетичних ресурсів;

- введення механізмів залучення й повернення інвестицій, які базуються на процедурі нагромадження коштів, отриманих шляхом реалізації заходів енергозбереження й подальшого їх використання на впровадження енергозберігаючих проектів. Через крайню обмеженість коштів місцевого бюджету й організацій житлово-комунального сектору реальним джерелом

фінансування інноваційних програм виступає саме залучення позикових коштів приватних інвесторів на довгостроковій основі;

- створення в містах комунальних спеціалізованих небанківських інноваційних фінансово-кредитних установ, комунальних фондів кредитування інноваційного розвитку підприємств;

- використання альтернативних механізмів фінансування довгострокових інноваційних проектів за рахунок випуску муніципальних облігацій, використання фінансового лізингу.

Місцеві ж підприємства комунальної теплоенергетики, повинні представити відповідні бізнес-плани, стратегії розвитку підприємства. На КПТМ «Тернопільміськтеплокомунерго» було розроблено стратегічну програму інвестицій для системи централізованого тепlopостачання м. Тернопіль, включає наступні чотири основних компоненти та пов'язані підкомпоненти (табл.6.6)

Таблиця 6.6

**Основні компоненти і підкомпоненти стратегічної програми інвестицій для КПТМ «Тернопільміськтеплокомунерго» [15]**

<b>Програма пріоритетних інвестицій</b>	<b>Модернізація системи тепlopостачання</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Реконструкція системи тепlopостачання, включаючи ІТП, ремонт теплової мережі та модернізацію котельні;</li> <li>Вдосконалення управління стороною споживача, включаючи систематичне встановлення ІТП в системі тепlopостачання (140 ІТП);</li> <li>Встановлення 8 МВт котла на деревній трісці в комплексі з 2 МВт тепловим насосом;</li> <li>Встановлення системи диспетчеризації Scada.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Реконструкція теплової мережі;</li> <li>Виведення з експлуатації ЦТП (перехід від 4-ох трубної до 2-ох трубної системи розподільчих теплових мереж);</li> <li>Модернізація котельень та встановлення системи захисту котла від конденсації вологи вихідних димових газів;</li> <li>Впровадження кількісно-якісного режиму центрального регулювання відпуску теплової енергії у системах централізованого тепlopостачання, де цей режим ще не впроваджений;</li> <li>Об'єднання систем теплових мереж.</li> </ul>
<b>Управління стороною споживача</b>	<b>Нові виробничі потужності</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Систематичний облік;</li> <li>Встановлення ІТП в житлових будинках;</li> <li>Інвестиції, пов'язані з встановленням ІТП в бюджетних будинках;</li> <li>Проведення теплоізоляційних та термореноваційних заходів в будинках <ul style="list-style-type: none"> <li>Пілотний проект</li> <li>Реалізація інвестицій.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Конденсаційні газові котли;</li> <li>Інвестиції в виробництво біогазу;</li> <li>Впровадження когенераційної установки на біомасі;</li> <li>Створення регіонального центру з підготовки фахівців-технологів для роботи на заводах з виробництва біогазу/ біомаси;</li> <li>Сонячні колектори великих масштабів;</li> <li>Акумуляування теплової енергії.</li> </ul>



Цілями програми пріоритетних інвестицій є визначення енергетичної політики міста та об'єднання інвестицій для

- Управління стороною споживача
- Модернізації виробництва та транспортування теплової енергії
- Використання поновлюваних джерел енергії.

Загальна вартість програми пріоритетних інвестицій складає близько 15 млн. євро, з них 10 млн. євро кредитного фінансування, наданого Європейським банком реконструкції та розвитку, та 5 млн. євро безповоротного фінансування у формі гранту з Фонду Східноєвропейського партнерства з енергоефективності та довкілля.

В Таблиці 3.7 проілюстровано заходи, які потрібно виконати, щоб підвищити ефективність споживання теплової енергії споживачами.

*Таблиця 6.7*

### **Проектні програми управління споживанням теплової енергії**

№	Заходи з енергоефективності	Короткий опис
1	Комерційний облік споживання теплової енергії	Встановлення приладів комерційного обліку теплової енергії на входах в теплову мережу будівель, що має стати значним стимулом для споживачів бути енергозаощадливими.
2	Облік споживання гарячої води в квартирі	Встановлення лічильників води в квартирах з метою отримання платежів за гарячу воду відповідно до споживання
3	Використання погодозалежних терморегуляторів при керуванні споживанням теплової енергії в будівлях	Встановлення в будівлях терморегуляторів з метою керування тепlopостачанням в залежності від внутрішньої та зовнішньої температур

1	2	3
4	Керування добовим споживанням теплової енергії	Встановлення терморегуляторів в громадських та адміністративних будівлях з метою зменшення споживання теплової енергії в неробочі години
№	Заходи з енергоефективності	Короткий опис
5	Впровадження індивідуальних теплових пунктів (ІТП)	Поступовий перехід від 4-трубної системи до 2-трубної системи з ліквідацією центральних теплових пунктів
6	Теплоізоляція зовнішніх конструкцій будівель	Теплоізоляція вікон і дверей, сходів, горищ і підвалів, а також стін будівель
7	Керування споживанням теплової енергії в квартирі	Встановлення терморегуляторів на прилади опалення

Програма пріоритетних інвестицій в загальному передбачає впровадження наступних заходів (табл..6.8).

Таблиця 6.8

### Компоненти програми пріоритетних інвестицій[101]

№	Компоненти програми	Інвестиційний бюджет (000 €)
	Встановлення на котельні котла на деревній трісці в комплексі з конденсаційною установкою утилізації теплоти димових газів	5,100
	Реконструкція системи централізованого теплопостачання котельні з влаштуванням автоматизованих індивідуальних теплових пунктів у всіх житлових будинках, заміною окремих ділянок теплових мереж, встановленням мережних насосів зі змінною частотою обертання	ІТП: 4,500
	Заміна насосів на інших котельнях систем централізованого теплопостачання	500
	Реконструкція котельні з заміною котлів, встановленням насосів зі змінною частотою обертання	1,100
	Влаштування сонячних колекторів	180
	Заміна окремих ділянок теплових мереж	847
	Влаштування системи диспетчерського керування процесом теплопостачання SCADA	500

Міська компанія централізованого теплопостачання, на сьогодні, здійснює виробництво теплової енергії з використанням виключно природного газу в якості палива. Проте було розроблено проект з установки котла на дерев'яній трісці. Всі сторони, що беруть участь у розробці даного проекту, погоджуються з потребою частково замінити споживання природного газу альтернативними видами палива, як з економічних так і екологічних міркувань.

Як альтернативне паливо, були обрані відходи деревини у вигляді тріски. Деревина є очевидним вибором в цій частині України, де розташовано багато лісових масивів. Нетоварні відходи деревини з лісів будуть доповнені деревиною з міста (парки і т.д.) і з дерев уздовж доріг, залізничних ліній і ліній електропередач. Таким чином, деревині було надано перевагу перед, наприклад, соломою, яка також має значний потенціал в цій частині України, але є більш складним для використання паливом і збирається тільки один раз на рік. Можливість використання торфу в якості додаткового палива була відхилена з екологічних причин.

У відповідному діапазоні теплових потужностей дерево, як правило, спалюється у формі тріски. Хоча існують також певні можливості для використання деревної тирси в якості палива в цьому регіоні України, такий варіант був відхилений з економічних причин. Котел, таким чином, повинен бути запроектований як котел, що спалює деревну тріску на рухомій або на вібруючій колосниковій решітці.

Продуктивність котла на відходах деревини повинна складати 8 МВт без врахування продуктивності утилізатора теплоти вихідних димових. В процесі розробки проекту мали місце інтенсивні дискусії між зацікавленими сторонами щодо наявності необхідної кількості нетоварної деревини. Передбачається, що для котла на твердому паливі повинен бути досягнутий значний економічний ефект.

Необхідно вжити технічних заходів для запобігання пошкодженню котла у випадках аварійного припинення електропостачання або зупинки циркуляції теплоносія (як правило, для котлів на твердому паливі такі технічні заходи є обов'язковими). Відповідні технічні заходи можуть включати в себе влаштування охолоджувального контуру з насосами і теплообмінником для аварійного охолодження котла, встановлення резервного електрогенератора та інші.

Програма також передбачає встановлення індивідуальних теплових пунктів на потреби опалення та гарячого водопостачання на рівні будинків. Ключовими перевагами індивідуальних теплових пунктів (ІТП) є:

✓ влаштування ІТП є першим кроком до запровадження діяльності з управління попитом, так як ІТП дозволяють здійснювати керування споживанням теплової енергії будівлею безпосередньо на рівні будівлі, а не з котельні. Це дозволить позбутися як перегріву так і недоліків у постачанні тепловою енергією окремих будинків;

✓ наступним кроком на шляху до управління попитом буде встановлення радіаторних термостатів, які дозволять контролювати споживання теплової енергії на рівні окремих квартир, зокрема зусиллями мешканців цих квартир;

✓ влаштування нових ІТП є передумовою для переходу від розрахункового (відповідно до опалюваної площі) методу нарахувань за спожиту теплову енергію до методу нарахувань за результатами приладного обліку споживання теплової енергії на опалення - спочатку на рівні будинку, а в майбутньому і на рівні окремої квартири;

✓ децентралізація виробництва побутової гарячої води дозволить вивести з експлуатації існуючі центральні теплові пункти;

✓ крім того, децентралізація виробництва гарячої води дозволить вивести з експлуатації розподільчі мережі системи гарячого водопостачання (подавальні та циркуляційні трубопроводи), якими транспортують воду від центральних теплових пунктів до житлових будинків. Це означає, що 4-х трубні розподільчі мережі будуть замінені на 2-х трубні, результатом чого стане зниження втрат теплової енергії і гарячої води, а також зменшення затрат на експлуатацію мереж;

✓ нарешті, децентралізація виробництва побутової гарячої води також буде сприяти підвищенню якості послуг з гарячого водопостачання;

✓ влаштування ІТП з виробництвом гарячої води дозволяє також проводити чітке визначення кількості теплової енергії, використаної на потреби гарячого водопостачання;

✓ влаштування ІТП дозволяє запровадити кількісно-якісний режим центрального регулювання відпуску теплової енергії від джерел теплоти, що призводить до суттєвої економії електричної енергії на циркуляційних насосах;

✓ ІТП, які обладнані теплообмінниками центральної системи опалення, гідравлічно відділяють внутрішні системи опалення від зовнішніх мереж теплопостачання, що дозволяє точно визначити обсяги витоків теплоносія у трубопроводах внутрішньообудинкових систем опалення.

Необхідна кількість ІТП для встановлення в житлових будинках для цієї системи централізованого теплопостачання становить 140 одиниць. Окремо взяті ІТП будуть обслуговувати від 22 до 243 квартир (100 квартир в середньому).

Впровадження системи віддаленого керування і моніторингу процесу теплопостачання слід розглядати в поєднанні з установкою ІТП. Система SCADA для системи централізованого теплопостачання дозволить запровадити систему спостереження за роботою теплових мереж з центрального диспетчерського пункту міського підприємства теплопостачання в режимі реального часу. Система диспетчеризації SCADA повинна складатись з наступних підсистем:

1) центральний сервер з математичним забезпеченням, який дозволяє здійснювати отримання, перевірку статусу, архівування і обробку даних з локальних мережевих пристроїв у режимі реального часу, а також перетворює дані у формат, доступний для інших систем керування в режимі реального часу;

2) пристрої інтерфейсу, використовуючи які оператор центрального диспетчерського пункту зможе здійснювати моніторинг (і керування) системи централізованого теплопостачання;

3) віддалені програмовані логічні пристрої (контролери), які виконують функцію терміналів, пов'язаних з датчиками на місцях їх установки для зчитування, формування звітів, перетворення аналогових сигналів у дискретні і передачі цифрових даних на центральний сервер;

4) безпроводна комунікаційна інфраструктура зв'язку між центральним сервером і контролерами.

Загальна кошторисна вартість впровадження системи SCADA складає 500000 євро. Кошторис витрат, включаючи установку обладнання та програмного забезпечення, відповідно, показано в таблиці 3.9.

В даний час розробляються ініціативи уряду по встановленню теплових лічильників у всіх житлових будинках. Це дозволить проводити нарахування за спожиту теплову енергію за результатами приладного обліку споживання

теплової енергії, що в свою чергу, стане стимулом для проведення термореноваційних заходів. Компанія централізованого тепlopостачання повинна підготувати перехід до методу нарахування за спожиту теплову енергію за результатами приладного обліку споживання і продумати, як найбільш коректно провести цей перехід, так щоб встановлені тарифи були адекватними і не підривали економіку компанії централізованого тепlopостачання (оскільки тепер останній доведеться сплачувати за втрати теплової енергії в тепловій мережі).

Таблиця 6.9

**Обсяг закупівель для системи SCADA, включно з оцінкою  
інвестиційних затрат**

<b>Системи SCADA</b>	<b>Кількість</b>	<b>Апара- тура</b>	<b>Програмне забезпе- чення</b>	<b>Сума</b>
	<b>Одиниць</b>	<b>1000 євро</b>	<b>1000 євро</b>	<b>1000 євро</b>
Центральна серверна станція	1	16	11	27
Контролери котельні	11	39	2	41
Контролери теплових пунктів	144	410	22	432
<b>Всього</b>	<b>156</b>	<b>465</b>	<b>35</b>	<b>500</b>

Теплові лічильники повинні бути встановлені у всіх компаніях та будівлях системи централізованого тепlopостачання. Теплові лічильники будуть встановлені як частина системи диспетчеризації SCADA, запропонованої в проекті пріоритетних інвестицій. Наявність встановлених теплових лічильників як у котельнях, так і у квартирах споживачів, створить прозору ситуацію та стимулюватиме як споживачів, так і постачальників, більше економити теплову енергію, а також надасть інформацію про втрати теплової енергії в тепловій мережі. Дана інформація допоможе компанії спробувати модернізувати теплову мережу на ділянках з істотними втратами теплової енергії.

Модернізація системи теплопостачання включатиме наступні заходи:

1. Реконструкція теплової мережі. Компанія централізованого теплопостачання продовжить фінансування та роботи по реконструюванні теплової мережі. Це, однак, повинно бути виконано в структурованій формі і відповідно до детального плану. Програма пріоритетних інвестицій включала в себе реконструкцію теплової мережі. Оскільки робота може бути почата після завершення модернізації, що стане частиною програми пріоритетних інвестицій, під час реалізації реконструкції теплової мережі компанія централізованого теплопостачання повинна ідентифікувати трубопроводи, які підлягають подальшій реконструкції. Реконструкцію рекомендується проводити послідовно район за районом. У той час, як програма пріоритетних інвестицій зосереджена виключно на трубопроводах значних розмірів, увага також повинна приділятися трубопроводам з меншими розмірами (розподільчим мережам).

2. Виведення з експлуатації ЦТП (перехід від 4-ох трубної до 2-ох трубної системи розподільчих теплових мереж). У програмі пріоритетних інвестицій заплановано, що при встановленні ІТП центральні теплові пункти (ЦТП) повинні бути виведеними з експлуатації. За рахунок цього компанія централізованого теплопостачання може одночасно перейти від використання 4-ох трубної системи розподільчих теплових мереж до 2-ох трубної системи розподільчих теплових мереж при наданні послуг з опалення та гарячого водопостачання. У кожному конкретному випадку потрібно дослідити, чи є більш доцільним продовжити використання 4-ох трубної системи розподільчих теплових мереж до будинків, чи має більший сенс прокласти труби від будинку до будинку, тим самим зменшуючи втрати в тепловій мережі.

3. Встановлення системи захисту котла від конденсації вологи вихідних димових газів. Окрім того, при встановленні ІТП знизиться температура зворотної води. Це призведе до зниження втрат в тепловій мережі і економії електроенергії на насосах. Тим не менше, сучасні котли не розраховані на температуру зворотної води в 40 С, а тому за такої пониженої температури зворотної води піддаватимуться дії корозії внаслідок конденсації вологи вихідних димових газів. Тому потрібно інвестувати обладнання котлів відповідними системами, які забезпечують захист від конденсації вологи

вихідних димових газів шляхом рециркуляції частини води, що постачається, та подальшим її змішуванням зі зворотною водою.

4. Заміна насосів. Після встановлення ІТП у всіх будинках житлового масиву Сонячний доцільно перейти до кількісно-якісного режиму центрального регулювання відпуску теплової енергії у системах централізованого тепlopостачання, що призведе до суттєвої економії електроенергії на насосах. Впровадження кількісно-якісного режиму центрального регулювання відпуску теплової енергії повинно плануватися в поєднанні з встановленням ІТП. Введення кількісно-якісного режиму центрального регулювання відпуску теплової енергії потребуватиме оснащення усіх основних насосів системи тепlopостачання перетворювачами частоти з контролем швидкості обертання двигунів насосів або заміни насосів на нові. Окрім того, мережа централізованого тепlopостачання повинна бути обладнана одним або декількома перетворювачами перепаду тиску. Отже, швидкість обертання основного насосу – а, отже, і споживання води та напір насоса визначається вимірним перепадом тиску, в той час як температура тепlopостачання визначатиметься компанією централізованого тепlopостачання. Загалом, це є низькозатратне рішення, що має додаткову перевагу, яка полягає в підвищенні рівня послуг для споживачів. Це зумовлено тим, що кількісно-якісний режим центрального регулювання відпуску теплової енергії дозволяє більш точно передбачити фактичну потребу споживачів в тепловій енергії шляхом забезпечення необхідного тиску води та необхідної температури тепlopостачання в кожному ІТП.

5. Об'єднання систем теплових мереж. Основною перешкодою для ефективного впровадження нових теплогенеруючих потужностей, які базуються на використанні поновлюваних джерел енергії, є той факт, що потреби в тепловій енергії в кожній з зазначених систем тепlopостачання є зазвичай надто малими, щоб скористатися ефектом економії масштабу. У зв'язку з такою потребою було проаналізовано, які з систем тепlopостачання можуть дійсно бути об'єднаними з метою утворення систем великого масштабу, які отримують теплову енергію з одного існуючого джерела теплової енергії. Щоб переконатися, що ефект економії масштабу є вищим від витрат, пов'язаних з об'єднанням систем тепlopостачання, цей аналіз був проведений в



поєднанні з розробленням техніко-економічних обґрунтувань інвестицій, спрямованих на влаштування нових потужностей.

Постає потреба у нових теплогенеруючих потужностях, що передбачає:

1. Заміну газових котлів. З впровадженням ІТП та зниженням температури зворотної води до приблизно 40 °С стане можливим використання з ефективністю до 100% (у порівнянні з поточною 90% ефективністю) високоефективних конденсаційних котлів, які функціонують на природному газі. Так як на один котел в котельні, як правило, припадає набагато більше навантаження, ніж на інші (оскільки на нього припадає базове навантаження, а, отже, і навантаження в неопалювальний сезон), має сенс не міняти всі котли в декількох котельнях, а спочатку замінити один котел в кожній котельні.

2. Впровадження когенераційної установки на біомасі. Місто планує впровадити когенераційну станцію з використанням біомаси в якості палива. Існування в Україні «зеленого» тарифу є значним стимулом для такого впровадження. Договір з публічно-приватного партнерства повинен бути складений з інвестором, який відповідає вимогам Програми фінансування альтернативної енергетики в Україні, запровадженої за ініціативи Європейського банку реконструкції та розвитку.

Продаж виробленої електричної енергії в електромережу буде відбуватися за зеленим тарифом, а теплова енергія буде продаватися Тернопільміськтеплокомуненерго за зниженою ціною. Оскільки частиною програми пріоритетних інвестицій є впровадження котельної установки на біомасі, найбільш ефективним рішенням є розпочати будь-які подальші роботи зі спорудження запропонованої когенераційної станції лише після того, як включена у програму пріоритетних інвестицій котельна установка буде функціонувати та експлуатуватися у повній мірі та протягом періоду часу, достатнього для отримання практичного досвіду з забезпечення біомасою в якості палива для виробництва теплової та електричної енергії.

3. Створення регіонального центру з підготовки фахівців-технологів для роботи на заводах з виробництва біогазу/ біомаси. В межах стратегічної довготермінової інвестиційної програми планується створення центру з підготовки фахівців-технологів для роботи на заводах з виробництва біогазу/ біомаси, який, ймовірно, буде структурним підрозділом Тернопільського технічного університету, з залученням Компанії централізованого

теплопостачання та факультетів інших напрямків, включаючи мікробіологію, екологію, лісове господарство, агрономію та логістику. Будучи структурною частиною вищого навчального закладу, даний центр повинен отримати право на проведення міжнародних академічних програм обміну та міжнародну двохсторонню і багатосторонню підтримку.

4. Генерування теплоти сонячними колекторами великого масштабу. В межах програми пріоритетних інвестицій заплановано впровадження сонячного колектора малого масштабу з загальною площею абсорбційної поверхні 500 м<sup>2</sup>. Даний сонячний колектор повинен розглядатися як пілотна установка з метою накопичення компанією централізованого теплопостачання досвіду генерування теплоти сонячними колекторами. З метою покриття 20% добового навантаження можливим є впровадження систем сонячних колекторів значно більшого масштабу, що дозволить відносно дешево цілодобове постачання гарячої води. Хоча установка малого масштабу є економічно не вигідною, два фактори зроблять її більш вигідною в майбутньому:

- економіка масштабу – вартість встановлення наземних сонячних станцій з площею 500 м<sup>2</sup> або більше може бути знижена на 30-40 %;
- підвищення цін на природній газ – очікується, що ціни на природній газ суттєво зростуть протягом наступних 10 років, що, ймовірно, призведе до більшої конкурентоздатності джерел сонячної енергії.

5. Акумуляування теплової енергії. Усі заплановані в програмі пріоритетних інвестицій інвестиції, спрямовані на влаштування нових потужностей, включаючи котел на біомасі, отримають вигоду від акумуляування теплової енергії у вигляді вирівнювання добових змін навантаження та забезпечення безперервного виробництва теплової енергії. Зокрема, генерування теплоти сонячними колекторами великого масштабу залежить від наявності акумуляування теплової енергії.

Було проведено резюме аналізу витрат і вигод програми пріоритетних інвестицій з метою дослідження фінансової життєздатності програми (табл. 6.10).

Розрахунок терміну окупності в роках для програми пріоритетних інвестицій ґрунтується на наступних припущеннях:

- вихідні грошові потоки представлені капітальними витратами, пов'язаними з впровадженням програми пріоритетних інвестицій (за відрахуванням ПДВ);

- вхідні грошові потоки складаються з економії витрат, яка створюється завдяки втіленню програми пріоритетних інвестицій;

- термін окупності проекту розрахований на базі вихідних і вхідних грошових потоків з 4% ставкою вартості кредитних ресурсів

Таблиця 6.10

### Основна інформація аналізу витрат і вигод

Елементи програми	Інвестиції, 1000 євро	Окупність, роки	Через 20 років	Зниження викидів CO <sub>2</sub> , т/рік
1.Нові теплові пункти	4,500	9	20%	6,584
2. Заміна трубопроводів	847	16	7%	509
3. Нові циркуляційні насоси	500	7	27%	828
4. Новий котел на біомасі/тепловий насос	5,100	9	20%	14,462
5. Реконструкція котельні	1,100	7	28%	1,973
6. Сонячний колектор на котельні	180	28	-1%	59
7. Система диспетчеризації SCADA	500	5	55%	2,803
Непередбачувані інвестиційні витрати	2,273			
<b>1-7 включно з непередбачуваними витратами</b>	<b>15,000</b>	<b>9</b>	<b>18%</b>	<b>27,217</b>

Визначений вищевказаним методом термін окупності для програми пріоритетних інвестицій в цілому становить 9 років. Фінансова внутрішня норма рентабельності (IRR) визначена для програми пріоритетних інвестицій з використанням наступних припущень:

- вихідні грошові потоки представлені капітальними витратами, пов'язаними з впровадженням програми пріоритетних інвестицій (за відрахуванням ПДВ);

- вхідні грошові потоки складаються з економії витрат, яка створюється завдяки втіленню програми пріоритетних інвестицій;

- економія витрат була екстрапольована на термін, який дорівнює середньому значенню технічних життєвих циклів основних засобів, які передбачається ввести в експлуатацію у рамках програми пріоритетних інвестицій (20 років).

Зниження викидів CO<sub>2</sub> оцінене у 27,217 тис. тонн CO<sub>2</sub> на рік, що дорівнює 20% існуючого обсягу викидів в цільових житлових масивах: Сонячний, Східний, Дружба. Розрахунки виконані без врахування додаткового споживання енергії та відповідної емісії CO<sub>2</sub> внаслідок запланованого переходу на 24-годинне постачання гарячої води в міжопалювальний період

Коштів на масштабну модернізацію підприємства не мають, а централізоване фінансування може бути лише заохочувальним стимулом щодо впровадження когенераційних установок та інших інноваційних проектів, що не відповідає нагальній необхідності комплексної реконструкції теплового господарства. Існування значних боргів підприємств КПТМ «Тернопіль-міськтеплокомуненерго» загрожує зривом виконання НАК «Нафтогаз України» своєчасних розрахунків за імпортований природний газ за контрактом з ВАТ «Газпром», що вимагає від Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства, представників регіональної виконавчої влади, керівників підприємств теплоенергетики використання всіх можливих заходів з термінового погашення існуючої заборгованості, що виснажує фінансові джерела для впровадження енергоощадних технологій.

Саме за рахунок підвищення енергоефективності, а не тільки енергоощадності виробництва, можна вивільнити фінансові ресурси шляхом підвищення ефективності використання палива. Отже, в реаліях бюджету 2016 року чи не єдиним джерелом фінансування програм і заходів щодо енергоощадності та енергоефективності використання паливно-енергетичних ресурсів виступають кошти міжнародних організацій-донорів. Можливість погашення кредитів за рахунок економії паливно-енергетичних ресурсів

дозволяє залучати кредити ЄБРР для модернізації систем теплопостачання, кошти шведського гранту, кредити міжнародних енергосервісних компаній тощо.

Необхідність інноваційного розвитку підприємств комунальної теплоенергетики в контексті ресурсної орієнтації їх стратегічної поведінки вимагає врахування при управлінні витратами особливостей інноваційних витрат. Він обумовлює об'єктивну необхідність розподілення ресурсів усіх видів за двома аспектами. Перший - для підтримки безпечного функціонування та забезпечення простого відтворювання. Другий аспект передбачає своєчасне та необхідне забезпечення ресурсами діяльності, орієнтованої на перспективу, тобто на реалізацію інновацій.

Провідна роль в здійсненні інноваційного розвитку підприємств комунальної теплоенергетики має належати ефективному використанню наявних фінансових ресурсів, спрямованих на інноваційні процеси, тобто управління інноваційними витратами.

Інноваційні витрати – це виражені в грошовій формі фактичні витрати, пов'язані із здійсненням різних видів інноваційної діяльності. Під загальним обсягом витрат на інновації розуміють витрати підприємства на здійснення інновацій як нових для підприємства, так і нових для ринку, у тому числі на внутрішні науково-дослідні розробки (НДР), придбання НДР, машин, обладнання та програмного забезпечення, інших зовнішніх знань та інших витрат [102, с.21].

Виходячи з вищенаведеного, *управління інноваційними витратами* (УІВ) представляє собою свідому цілеспрямовану дію суб'єкту управління на витрати інноваційної діяльності з метою їх оптимізації при забезпеченні запланованих технічних, технологічних, експлуатаційних і цінових характеристик нового продукту.

Якість управління інноваційними витратами обумовлює результативність інноваційного розвитку підприємств, що становить необоротний процес переходу з одного стану в інший і характеризується сукупністю змін щодо формування нових властивостей системи, зміни її якісного стану, зростання компетенцій, потенціалу та рівня ефективності діяльності. Відповідно, встановлення рівня якості управління інноваційними витратами пропонується ґрунтувати на оцінюванні всіх видів активів, які визначають діяльність

підприємств: стратегічного, репутаційного, людського, матеріально-фінансового, технологічного та організаційного характеру

Суб'єктами управління інноваційними витратами виступають керівники підприємства, фахівці конструкторсько-технологічних, дослідних і виробничих підрозділів, об'єктом управління є процеси підприємства, які призводять до утворення витрат.

Виділено важливі принципи формування системи управління витратами на інноваційні процеси, зокрема [103]:

1. Управління витратами на інноваційні процеси здійснюється на усіх стадіях життєвого циклу.

2. В управлінні витратами на інноваційні процеси наявний системний підхід.

3. Удосконалення інформаційного забезпечення про величину витрат на інноваційні процеси.

4. Систематизація інформації і методична єдність на усіх рівнях управління витратами на інноваційні процеси.

5. Впровадження ефективних методів оптимізації величини витрат на інноваційні процеси.

6. Здійснення заходів, спрямованих на недопущення зайвих витрат.

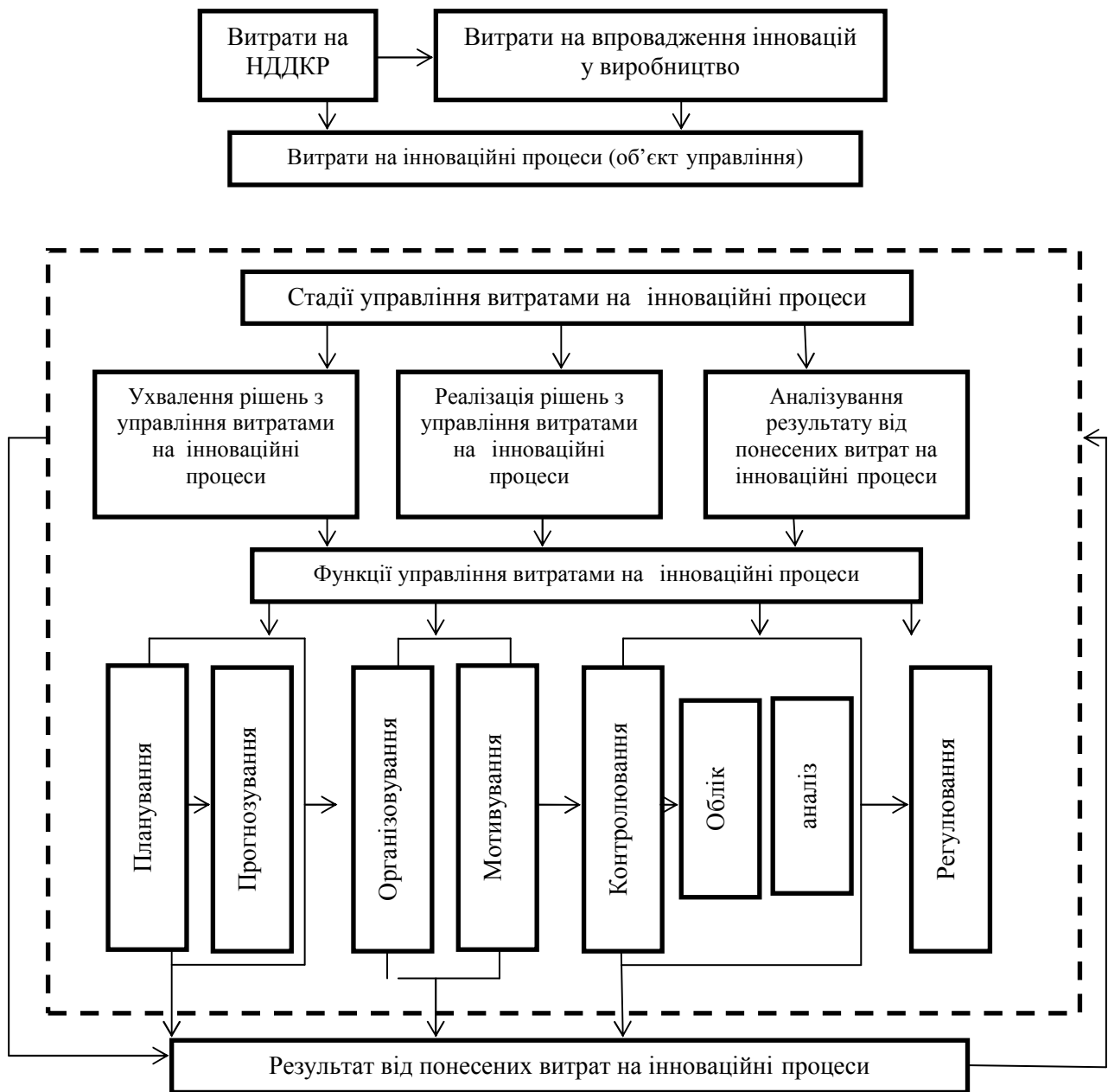
7. Підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат на інноваційні процеси.

8. Органічне сполучення зниження витрат на інноваційні процеси з високим рівнем якості інноваційної продукції.

Запропоновані принципи формування системи управління витратами на інноваційні процеси можна розглядати як один із напрямів удосконалення інноваційної діяльності підприємства.

Функції управління витратами на інноваційні процеси реалізуються через елементи системи управління витратами: планування, організування, мотивування, контролювання та регулювання (рис.6.12).

Під час планування витрат на інноваційні процеси необхідно визначити таку їх суму, яка б уможливила підприємству безперебійно здійснювати не тільки інноваційну, а й інші види діяльності. Для цього необхідно визначити максимально можливу величину витрат на інноваційні процеси для забезпечення беззбиткової роботи підприємства.



**Рис.6.12 Система управління витратами на інноваційні проекти**

Організування – найважливіший елемент ефективного управління витратами на інноваційні процеси. Воно встановлює, як на підприємстві управляють цими витратами, тобто, хто це робить, у які терміни, з використанням якої інформації і документів, якими методами [104]. При цьому розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв’язків керівників і фахівців, що беруть участь в управлінні витратами на інноваційні процеси. Ця

функція передбачає також координацію, тобто взаємодію та взаємоузгодженість дій різних суб'єктів управління, що сприяє усуненню дублювання ними одних і тих самих функцій на усіх етапах. Так, окремим етапом реалізації функції організування автор виділяє також розподіл відповідальності, ризику і повноважень суб'єкта управління інноваціями. Прояв функції організування в системі управління витратами на інноваційні процеси 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 системи управління витратами. Організаційна побудова управління витратами на інноваційні процеси залежить від специфіки підприємства і передусім від його величини. Функція організування вимагає такого спрямування організаційних дій управлінського та виробничого персоналу, яке б забезпечувало пріоритетність саме для заходів інноваційного характеру.

Функція мотивування має на меті застосування таких способів впливу на учасників інноваційного процесу, які б змушували дотримуватися встановлених планом норм та лімітів витрат і знаходити резерви щодо їх зниження.

В управлінні інноваційним процесом використовуються такі самі методи мотивування праці, як і будь-якого іншого об'єкта менеджменту. До них, як відомо, належать: методи матеріального і нематеріального стимулювання.

Функція контролювання має бути представлена на усіх рівнях управління витратами на інноваційні процеси і від її дієвості залежить ефективність виконання усіх інших функцій. Без функції контролювання система управління витратами буде неефективною.

Складовими контролювання є підсистема обліку та аналізу, без яких ця функція функціонувати не може. Для повноцінного і ефективного контролювання необхідно здійснювати своєчасний, достовірний та повний облік витрат на інноваційні процеси; якісний та кількісний аналіз виконання планових показників

Облік інноваційних витрат має певні особливості виходячи зі специфіки таких витрат. Формування інноваційних витрат, їх облік та управління такими витратами корелюється з вимогами інноваційного розвитку. Проведення раціональної і водночас ефективною амортизаційної політики відкриває можливості для своєчасного оновлення, модернізації, впровадження



принципово нових, прогресивних основних засобів. Відповідне своєчасне створення резервів і адекватне управління амортизаційним фондом сприяє оптимізації витрат на матеріально-технічне оновлення. Забезпечення відповідного професійно-кваліфікаційного рівня робітників має відповідати сучасним вимогам виробничого процесу, забезпечуючи належний рівень ефективності функціонування підприємства, а також, використовуючи інтелектуальний потенціал, сприяти прискоренню процесів створення та впровадження інновацій. Проведення заходів з підготовки, перепідготовки кадрів, а також підвищення кваліфікації дозволяє досягти необхідного рівня знань, навичок, здатного адекватно прийняти і відповідати вимогам впровадження інновацій. Відповідно всі витрати на проведення зазначених заходів необхідно не тільки своєчасно відображати в облікових регістрах та відносити до інноваційних витрат, а й завчасно планувати. Виходячи з інноваційного характеру таких витрат, їх доцільно відображати як витрати майбутніх періодів, що відповідає їх суті, і не вступає у протиріччя з основними принципами бухгалтерського обліку. А також, це дозволить рівномірно розподілити інноваційні витрати в часі.

Таким чином, це сприятиме постійному й поступовому розвитку факторів виробництва, що дозволить оперативно реагувати на впроваджені зміни; більш рівномірному розподілу інноваційних витрат та накопиченню обліково-аналітичної інформації щодо їх формування та розміру; а також сприятиме мінімізації витрат у разі невідповідності існуючих факторів новим інноваційним технологічним вимогам.

Об'єктами обліку витрат на інновації є витрати, які виникають у різних підрозділах (центрах відповідальності): планово-економічний відділ, науково-дослідний та дослідно-конструкторський відділ, виробничий відділ, відділ утилізації та інші згідно з організаційною структурою підприємства.

Відсутність методичних рекомендацій з обліку витрат на інноваційні процеси призвела до розпорошення витрат на різних рахунках витрат, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми цих витрат [105, с. 27].

Практичний досвід діяльності підприємств, а також аналіз вітчизняної та зарубіжної літератури показав, що витрати на інноваційні процеси можна подати у вигляді схем, наведених у таблиці 6.11 [106].

## Розподіл витрат на інноваційні процеси

Суть схеми обліку витрат на інноваційні процеси	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Відображення капітальних витрат на інноваційні процеси з метою створення нових видів нематеріальних активів	Відображено витрати на формування первісної вартості інноваційного об'єкту нематеріальних активів	152	20, 22, 23, 661, 65, 131, 372, 63, 685
	Введено в експлуатацію інноваційний об'єкт нематеріальних активів	12	152
Відображення капітальних витрат на інноваційні процеси з метою створення нових видів основних засобів	Відображено витрати на формування первісної вартості інноваційного об'єкту основних засобів	152	20, 22, 23, 661, 65, 131, 372, 63, 685
	Введено в експлуатацію інноваційний об'єкт основних засобів	10	152
Відображення поточних витрат на інноваційні процеси із включенням до витрат на дослідження і розробки в складі інших витрат операційної діяльності	Відображено включення до виробничої собівартості витрат на дослідження і розробку інноваційної продукції або робіт чи послуг	941	20, 22, 23, 661, 65, 131, 372, 63, 685
Накопичення витрат на інноваційні процеси на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів»	Відображено виробничі витрати на інноваційні процеси в момент їх виникнення	39	20, 22, 23, 661, 65, 131, 372, 63, 685
	Часткове списання виробничих витрат майбутніх періодів на поточні витрати*	23	39
Відображення поточних витрат на інноваційні процеси з метою створення нових видів готової продукції, товарів, робіт, послуг із включенням їх до виробничої собівартості	Відображено включення до виробничої собівартості витрати пов'язані з підготовкою виробництва і освоєнням нових видів продукції або робіт чи послуг	23 (відповідний субрахунок)	20, 22, 23, 661, 65, 131, 372, 63, 685

1	2	3	4
Створення резерву забезпечення витрат інноваційної діяльності	Відображено формування резерву для фінансування витрат на інноваційні процеси, в тому числі технологічні, процесові, управлінські та маркетингові	23, 91-94	474
	Списання витрат на інноваційні процеси за рахунок раніше створеного резерву**	474	20, 22, 23, 661, 65, 372, 631, 685
Введення окремого рахунку «Витрати на інноваційні процеси» для отримання узагальнюючої інформації про величину таких витрат	Відображено витрати на інноваційні процеси в момент їх виникнення	86	20, 22, 661, 65, 13, 631, 685, 372

\* Часткове списання витрат майбутніх періодів з кредиту рахунку 39 на практиці проводиться такими способами:

- рівномірне списання з розрахунку 1\12 чи 1\24 частини витрат кожного місяця;

- на основі нормативних ставок на вироби, які розраховуються способом ділення загальних витрат майбутніх періодів на плановий випуск продукції за період списання.

\*\* Схему списання витрат на інноваційні процеси за рахунок раніше створеного резерву доцільно застосовувати підприємствам, у яких інноваційні процеси мають не разовий, а системний характер).

На нашу думку, найінноваційнішою є схема відображення витрат на інноваційні процеси виокремленням окремого синтетичного рахунку 86 «Витрати на інноваційні процеси». За дебетом рахунку 86 «Витрати на інноваційні процеси» із кредиту різних рахунків протягом періоду освоєння продукції мають відображатися: витрачені матеріали, заробітна плата з нарахуваннями на неї, амортизація основних засобів, надані послуги тощо.

Аналітичний облік витрат на інноваційні процеси доцільно виконувати у такій деталізації [107]:

- *за напрямками:* внутрішні НДР (науково-дослідні роботи) (без амортизації, включають капітальні витрати на споруди та обладнання для виконання НДР); придбання НДР (зовнішні НДР); придбання машин, обладнання та програмного забезпечення (за винятком витрат на обладнання для НДР); придбання інших зовнішніх знань; інші витрати.

- *за типами інновацій:* витрати на НДДКР; витрати на випуск нового виду продукції (витрати на продуктові інновації); витрати на освоєння нової технології (витрати на технологічні інновації); витрати на організаційно-управлінську інновацію;

- *за видами і статтями витрат за поточний період* (з початку освоєння чи з початку року). Запропонований рахунок буде транзитним. Витрати на інноваційні процеси визнаватимуть витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Функція регулювання передбачає порівняння фактичних витрат із запланованими, виявлення відхилень і вживання оперативних заходів з їх усунення. Вчасна координація і регулювання витрат на інноваційні процеси дають змогу підприємству уникнути серйозного зриву у виконанні запланованого економічного результату діяльності.

Інноваційна модель розвитку підприємств комунальної теплоенергетики потребує стійких джерел фінансування, в якості таких можуть виступати:

- створення цільових фондів енергозбереження на підприємствах за рахунок спрямування до них частини коштів, отриманих від інноваційних розробок, економії паливно-енергетичних ресурсів;

- запровадження матеріального стимулювання колективів підприємств за економію паливно-енергетичних ресурсів;

- введення механізмів залучення й повернення інвестицій, які базуються на процедурі нагромадження коштів, отриманих шляхом реалізації заходів енергозбереження й подальшого їх використання на впровадження енергозберігаючих проектів. Через крайню обмеженість коштів місцевого бюджету й організацій житлово-комунального сектору реальним джерелом фінансування інноваційних програм виступає саме залучення позикових коштів приватних інвесторів на довгостроковій основі;

- створення в містах комунальних спеціалізованих небанківських інноваційних фінансово-кредитних установ, комунальних фондів кредитування інноваційного розвитку підприємств;

- використання альтернативних механізмів фінансування довгострокових інноваційних проектів за рахунок випуску муніципальних облігацій, використання фінансового лізингу.

Для дієвого управління витратами на інноваційні процеси підприємства пропонується використовувати в комплексі такі методи управління витратами, як ABC з метою виділення витрат на інноваційні процеси від інших видів діяльності, LCC- аналіз для прогнозування витрат на інноваційні процеси ще на момент їх розроблення. Рационально організована система стратегічного управління інноваційними витратами забезпечить ефективне управління в довгостроковому періоді всією діяльністю підприємства, в тому числі й інноваційною.

## ВИСНОВКИ

Авторами проведено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання, що полягає у поглибленні теоретико-методичних положень та розробленні науково-практичних рекомендацій щодо стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств, що відображено у таких висновках і пропозиціях:

1. Розвиток стратегічного аналізу визначається потребами управління та умовами функціонування підприємств і є окремим, самостійним видом економічної науки, який в умовах нестабільності вимагає обґрунтування імплетації нових показників та реалізації системного і ситуаційного підходів для врахування різних факторів впливу на результати діяльності підприємства. Узагальнення сутнісних характеристик поняття «стратегічний аналіз» дозволило трактувати його як систему комплексного дослідження впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ на діяльність підприємства з метою формування адаптованих до конкретних ринкових умов інструментів мінімізації наявних і майбутніх ризиків впливу на результати діяльності. У свою чергу, ризики можуть вплинути на стратегічну спрямованість підприємства, а результатом цього процесу є формування інформаційної бази для обґрунтування стратегічних альтернатив. На основі аналізу відомих класифікацій методичного інструментарію стратегічного аналізу запропоновано методичні інструменти для ідентифікування, структурування та релевантного застосування управлінської інформації.

2. Система інформаційного забезпечення стратегічного аналізу результатів діяльності підприємств є інтегрованим багатофункціональним комплексом, призначеним для цілеспрямованого формування бази даних відповідно до запитів птахівничих підприємств щодо внутрішніх і зовнішніх показників, які мають вплив на результати діяльності. Складовими інформаційної бази є економічна, соціальна, правова та науково-технічна інформації. Використання сучасних інформаційних технологій уможливує не лише прискорення її опрацювання, а й служить основою для виокремлення різних груп показників залежно від їх змісту та міри впливу. Наявність різноваріантних комбінацій обліково-аналітичної інформації дозволяє отримувати результати аналізу

різного рівня деталізації, будувати альтернативні моделі стратегії розвитку підприємства й обирати найбільш оптимальні з них.

3. Дослідження потреб системи управління підприємствами в умовах нестабільності та кризових явищ засвідчує дієвість використання економіко-математичних методів. Їхня перевага полягає у можливості врахування багатьох факторів, розгляді значного масиву вихідних даних, їхньому поданні у компактному та наочному вигляді через використання сучасних комп'ютерних технологій. На основі цього розвинуто організаційні та методичні засади стратегічного аналізу діяльності птахівничих підприємств у частині обґрунтування трьох етапів його проведення та систематизації основних індикаторів, що відповідає сучасним потребам розроблення стратегічних напрямів діяльності з метою підсилення детермінантів успіху підприємств.

4. Фінансові результати є важливим об'єктом стратегічного аналізу. Процес його здійснення повинен включати такі етапи: визначення мети діяльності відповідно до основних цілей розвитку птахівничого підприємства; вибір критеріїв і встановлення планових або нормативних значень фінансових результатів; обґрунтування альтернативних варіантів і заходів щодо зменшення впливу негативних та підвищення впливу позитивних факторів на результативність діяльності; моніторинг результатів діяльності та оцінювання ефективності процесу управління загалом і окремих його етапів. Кластерний аналіз, проведений за визначеними критеріями, дозволив здійснити ранжування птахівничих підприємств на 3 групи та сформувані якісні й обґрунтовані інформаційні засади прийняття рішень щодо досягнення стратегічних цілей їхньої діяльності.

5. Розроблений методичний підхід до стратегічного аналізу результатів діяльності птахівничих підприємств передбачає дослідження факторів внутрішнього і зовнішнього середовищ та представлений системою показників, що дає змогу аналізувати діяльність таких підприємств на основі даних їхньої публічної звітності та оцінити особливості розвитку конкурентної ситуації підприємств у ринковому середовищі. Результати моделі отримують на основі реалізації побудованої багаторівневої мультикритеріальної математичної моделі. Розрахунки за запропонованою методикою дозволили оцінити стратегічну позицію підприємств, встановити їхній ринковий рейтинг та

визначити найближчих конкурентів, що послужило основою для розширення бази дослідження середовища змін.

6. Для комплексного дослідження діяльності птахівничих підприємств необхідно аналізувати не тільки результати їхньої діяльності, а й економічні показники розвитку агропромислової галузі. Стратегічний аналіз результатів діяльності птахівничих підприємств проведено на основі побудови матриці SWOT-аналізу з окресленням факторів зовнішнього макросередовища, сильних і слабких аспектів підприємств галузі. Загальним стратегічним напрямом розвитку підприємств є їхнє прагнення до лідерства; при цьому підприємства мають оптимізувати виробництво й проводити активну політику з метою усунення конкурентів і завоювання передових позицій. Наведені розрахунки за методом SPACE-аналізу дали змогу обрати стратегії, які потрібно реалізувати для поліпшення діяльності окремих птахівничих підприємств.

7. Формування стратегії рекомендовано здійснювати на основі розробленої моделі розрахунку результативного показника діяльності птахівничих підприємств, що суттєво активізує дію прогностичної функції стратегічного аналізу, яка є важливою в процесі розроблення майбутніх сценаріїв розвитку. Використання запропонованої моделі дасть змогу птахівничим підприємствам досліджувати динаміку розвитку на тривалу перспективу та порівнювати дані, що використовуються при формуванні оптимальної стратегії діяльності.

8. Проведене дослідження стратегічного становища підприємств на вітчизняному ринку птахівництва з використанням методик BCG, McKinsey/General Electric дало змогу обґрунтувати доцільність здійснення діяльності підприємств за різними напрямками, обрати ефективну стратегію виробництва й реалізації продукції, сформувати механізм перерозподілу фінансових потоків між різними видами виробництва, запропонувати загальні й допоміжні стратегії підприємств та сформувати загальну модель їх поведінки. Доведено, що ефективний розвиток птахівництва має базуватись на пріоритетності одного виду продукції.

9. Теплоенергетика є основою ефективного функціонування і розвитку всіх без винятку сучасних галузей промисловості і комунального господарства, життєздатності та економічної безпеки держави. Проте на даний час підприємства комунальної теплоенергетики знаходяться в кризовому стані.



Збитковість даних підприємств зумовлена не лише загальноекономічними чинниками, а й недоліками внутрішнього управління підприємствами комунальної теплоенергетики, зокрема неефективність системи управління витратами.

10.Безпосередньо управління витратами передбачає створення системи принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат підприємства, забезпечення ефективного використання ресурсів й капіталу відповідно до цілей розвитку. Формування системи управління витратами повинно ґрунтуватися на чіткому визначенні її цілей, об'єктів, суб'єктів, методів, інструментів, джерел інформації, форм формалізації результатів.

11.Розбудова теоретико-методологічних засад організації управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики запропоновано реалізувати через концепцію системного та процесного підходів.

Виходячи із потреб менеджменту в парадигмі цих підходів одним із головних завдань є збір та реєстрація інформації про витрати бізнес процесів. Традиційне калькулювання полягає в тому, щоб віднести всі витрати, пов'язані зі споживанням ресурсів, прямо на продукцію, що на практиці пов'язано із значними труднощами, особливо відносно енергоресурсів, допоміжних матеріалів, амортизації, витрат на обслуговування устаткування.

12.Запропоновані методологічні підходи щодо формулювання витрат в системі управлінського обліку окремо за ліцензованими видами діяльності на підприємствах комунальної теплоенергетики базуються на ABC – методі, який виходить із того, що ресурси споживаються бізнес-процесами, а продукція споживає бізнес процеси. Це дає можливість більш точно визначати суму прямих витрат, а непрямі витрати розподілити по продуктах більш обґрунтовано – виходячи із зв'язку бізнес процесів, що створюють непрямі витрати з бізнес процесами, що створюють продукцію.

13.Згідно з сучасними вимогами ринку облік витрат на комунальних підприємствах теплоенергетики необхідно вести за центрами витрат і сферами відповідальності. Це дасть можливість контролювати рівень витрат на кожній ділянці роботи, поєднати контроль за рівнем витрат і контроль за діяльністю

керівництва певного підрозділу, а також здійснити ув'язку класифікації за центрами витрат з класифікацією за центрами відповідальності.

Увесь процес організації облікових робіт спрямовується на забезпечення процесу калькулювання, а також контролю, аналізу та управління. Тому, виділення центрів витрат та центрів відповідальності і відбувається для задоволення остаточної мети – достовірного здійснення калькулювання собівартості продукції виробничого підприємства. Необхідність організації обліку витрат кожного підрозділу обумовлена потребою її включення до собівартості продукції, робіт, послуг виробничого підприємства з метою успішної її реалізації кінцевим споживачам.

Побудова системи організаційного забезпечення фінансового менеджменту шляхом створення центрів відповідальності різних типів залежить від багатьох факторів – обсягів діяльності підприємства, багатофункціональності цієї діяльності, чисельності персоналу, організаційної структури виробництва, організаційно-правової форми діяльності та інших. Тому визначення чисельності та складу центрів відповідальності потребує індивідуального дослідження для кожного підприємства. Сформовані центри відповідальності повинні бути укомплектовані кваліфікованими менеджерами, здатними не тільки забезпечувати виконання встановлених завдань, але й розробляти пропозиції вищестоящим органам управління по підвищенню ефективності формування та використання фінансових ресурсів в межах контрольованої ними діяльності підрозділів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Павленко Л. В. Методичні аспекти формування системи управління витратами на підприємстві / Л. В. Павленко // Управління розвитком. - 2013. - № 23. - С. 19-21.
2. Захарченко О.А., Жаданова, Яцкевич І.В. Управління витратами: навч. посібник до практичних занять з курсу «Управління витратами». – Одеса: ОНАЗ, 2009. – 216 с
3. Горобець О. С. Основи управління витратами в умовах ринкових відносин [Текст] / О. С. Горобець // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : збірник наукових праць : у 2-х вип. / ПДТУ. - Мариуполь, 2012. - Вип. 1, Т. 1. - С. 285-291
4. Давидович І.Є. Управління витратами [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І.Є. Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. — К.: Лібра, 2008. – 704 с.
6. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр учбової літератури, 2006. – 120 с.
7. Пилипенко А. А. ПЗ2 Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
8. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / О. В. Крушельницька // Вісник ЖДТУ.– 2010.– № 1.– С. 125 – 129.
9. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / А. І. Ясінська // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». - 2007. - № 594. - С. 357-360.
10. Остапенко, Т.М. Економічна сутність управління витратами [Текст] / Т.М. Остапенко // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. — 2013. — №2. — С. 85-91.

11. Коковіхіна О. О., Іванова І. І. Системний підхід до управління витратами підприємства промислового залізничного транспорту. Вісник економіки транспорту і промисловості, 2013. – с. 240-243
12. ВОЛКОВА М. В. Система управління витратами промислового підприємства. Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики, 2013, № 3 (23) – с.25-33
13. Адирова і. удосконалення системи управління витратами на підприємствах виноробної промисловості. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2011.- №12.
14. Линник О. І. Особливості інформаційного забезпечення системи управління витратами / О. І. Линник, О. В. Кадук // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. - 2013. - № 66. - С. 116-121.
15. Канцедал Д.С. Управління витратами підприємств паливно-енергетичного комплексу України / Д.С. Канцедал // Энергосбережение. Энергетика. Энергоаудит. - 2011. - № 7. - С. 39-41.
16. Щєбликіна І. О. Управління витратами сільськогосподарських підприємств / І. О. Щєбликіна, З. В. Щєбликіна, Т. Р. Джемалядінова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2013. - № 1(3). - С. 344-350.
17. Шутько, Т. І. Економічна сутність управління витратами підприємства [Текст] / Т. І. Шутько // Ефективна економіка. — 2014. — № 12.
18. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія / Г. О. Партин. – К. : Вид. УБСНБУ, 2008. – 219 с
19. Павленко Л. В. Методичні аспекти формування системи управління витратами на підприємстві / Л. В. Павленко // Управління розвитком. - 2013. - № 23. - С. 19-21.
20. Грінченко А.В. Концептуальні основи управління витратами підприємства. Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2011. – с. 375–381.
21. Грещак М.Г., Гордієнко В.М., Коцюба О.С. та ін., За заг. ред. Грещака М.Г. // Управління витратами: Навч. посіб. – К.:КНЕУ, 2008. – 264 с.

22. Цимбалюк Л. Г. Формування та управління витратами виробництва / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун, Л. І. Антошкіна. — Донецьк : Юго-Восток, 2009. — 240 с.
23. Ясінська А. І. Особливості управління витратами машинобудівного підприємства. Тернопіль: Економічна думка. – 2009. –с.233-237
24. Н.С, Артамонова, Н.М. Доба впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг Н.С. Артамонова, Н.М. Доба. – Одеський національний політехнічний університет: Економіка: реалії часу – 2013. С.16-21
25. Палка І. М. Особливості управління витратами на підприємствах: вітчизняний та закордонний досвід / І. М. Палка // Економічний простір. - 2012. - № 67. - С. 264-269.
26. Рижикова Н.І., Накісько О.В. Управління витратами : навчальний посібник. – Харків : ХНТУСГ, 2013. – 198 с.
27. Шевчук О. Еволюція наукових підходів до управління витратами / О. Шевчук // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2009. - № 3. - С. 77-84.
28. Великая, Е. Г. Подходы к управлению затратами промышленного предприятия [Текст] / Е. Г. Великая ; рец. Н. Н. Тренева // Аудит и финансовый анализ. - 2007. - N 5. - С. 323-329
29. Шульга, А. В. Методи управління витратами виробництва / А. В. Шульга, Я. В. Семейко // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. - Д., 2008. - Вип. 22. - С. 283-286
30. Пустова І. В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки / І. В. Пустова // Інвестиції: практика та досвід. - 2013.
31. Дробязко С.І. Методичні основи управління витратами підприємства // Економіка підприємства. – 2010. – №1. – ст. 55-60.
32. Рогатенюк Э. В. Характеристика современных методов управления затратами / Э. В. Рогатенюк // Экономика Крыма. — 2012. — № 3 (40). — С. 287—295.

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

34. Голубовський Л. В. Аналіз сучасних методів управління витратами / Л. Голубовський // Галицький економічний вісник — 2010. — №1(26). — с. 187-192.

35. Крипак И. С. Методы управления затратами / И. С. Крипак // Бизнес Информ. - 2013. - № 1. - С. 232-234

36. Милосердова, Н. Д.»Стандарт-кост» и «директ-костинг»: преимущества и недостатки [Электронный ресурс] / Н. Д. Милосердова; науч. рук. А. Л. Спесивцева // Экономика России в XXI веке : сборник научных трудов XI Международной научно-практической конференции «Экономические науки и прикладные исследования: фундаментальные проблемы модернизации экономики России», посвященной 110-летию экономического образования в Томском политехническом университете, г. Томск, 18-22 ноября 2014 г. в 2 т. / Национальный исследовательский Томский политехнический университет (ТПУ) ; ред. кол. Г. А. Барышева [и др.] . — 2014 . — Т. 2 . — [С. 87-90]

37. Грінченко А. В. Методи управління витратами та ефективність їх застосування на вітчизняних підприємствах / А. В. Грінченко // Теоретичні та прикладні питання економіки: зб. наук. праць. - К., 2011. - Вип. 25. - с. 301-305

38. Осадча Г. Г. Калькуляція собівартості в системі «директ-костинг» та в системі повного розподілу витрат на вироби («абсорпшен-костинг») / Г. Г. Осадча, А. В. Степанюк // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 1(1). - С. 246-249.

39. Васильєва Т. Використання ABC-методу в системі управління витратами промислового підприємства [Текст] / Т. Васильєва, О. Рябенков // Сталий розвиток економіки. - 2011. - № 1 (4). - С. 181-184

40. Голубовський Л.З.Сучасні методи управління витратами підприємства / Л. З. Голубовський // Моделювання регіональної економіки. - 2012. - № 2. - С. 203-213.

41. Леонов, С. Використання ABC-методу в системі управління витратами промислового підприємства [Текст] / Т. Васильєва, О. Рябенков // Сталий розвиток економіки. - 2011. - № 1 (4). - С. 181-184

42. Живець А.М. Аналіз сучасних методів комплексного цільового управління витратами./ А.М. Живець // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки / Херсон - 2014. - Вип. 7. Ч. 5. – С. 16-19.
43. Гунбина Современные проблемы системы управления производственными – Т.Н. Гунбина, 2010 (Электронный источник) [https://nsuem.ru/science/publications/science\\_notes/2010\\_1/3.pdf](https://nsuem.ru/science/publications/science_notes/2010_1/3.pdf)
44. ЖИВЕЦЬ А. М. Розвиток методів управління витратами. Інформаційні технології в освіті науці та виробництві №5 (10), с.115-125.
45. Мартиняк М. А. Метод визначення ефективності роботи системи централізованого теплопостачання з тепловим пунктом / М. А. Мартиняк, Й. С. Мисак // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Сер. : Енергетичні та теплотехнічні процеси й устаткування. - 2014. - № 12. - С. 150-155.
46. План дій для сталого енергетичного розвитку міста тернопіль до 2020 року. Тернопіль. 2013 – 196с.
47. План дій сталого енергетичного розвитку міста Тернопіль. 2015. Режим доступу:[http://komun.te.ua/wp-content/uploads/2015/12/SEAP\\_Ternopil\\_ver\\_2.pdf](http://komun.te.ua/wp-content/uploads/2015/12/SEAP_Ternopil_ver_2.pdf)
48. Федірко, М. Теоретико-методологічні аспекти управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики України / Михайло Федірко, Андрій Чумак, Ігор Грицюк // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль, 2015. – Вип. 1. – С. 33-42.
49. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 46–49.
50. Петлюк, Ю. О. Організація обліку витрат у розрізі центрів відповідальності: проблеми теорії та практики [Текст] / Ю. О. Петлюк // Економіка. Фінанси. Право. → 2013. → № 4. → С. 13–15
51. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2006. – 704 с
52. Палий В. Ф. Организация управленческого учёта / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.

53. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.

54. Маляревський Ю. Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства: монографія / Ю. Д. Маляревський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 с.

55. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

56. Жукова І. Г. Сучасне поняття центрів відповідальності в системі управління витратами / І. Г. Жукова // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(1). - С. 393-398.

57. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства. Монографія. Куцик П. О., Мазуренко О.М. ; Львів. 2014- 288с.

58. Хорнгрен Чарльз Т. Бухгалтерський учёт: Управленческий аспект / Чарльз Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я. В. Соколова; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с. – (Серия по бухгалтерскому учёту и аудиту).

59. Самборський О. В. Центри виникнення витрат та відповідальності / О. В. Самборський // Економіка та підприємництво [Електронний ресурс] : зб. наук. праць молодих учених та аспірантів / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» ; відп. ред. С. І. Дем'яненко. — 2008. — Вип. 20. — С. 330—336.

60. Король К. В. Організація обліку за центрами відповідальності на підприємствах машинобудування/ К. В. Король // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія: «Економіка»: зб.наук.пр. / ред. кол.: Черничко Т. В. (гол.ред.) та ін. – Мукачево: Вид-во «Карпатська вежа», 2015. – Випуск 1 (3). – С. 207-211.

61. Партин Г.О. Управління витратами за центрами відповідальності та оцінювання його ефективності / Г.О. Партин, І.П. Вознюк // Управління у сфері фінансів, страхування та кредиту : Тези доповіді Всеукр. наук.-практ. конф. 8–10 листопада 2009 р. – Л. : Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2009. – С. 255.



62. Фірко Н.Б. Облік доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності / Н.Б. Фірко, Й.В. Кайнак // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – № 10 (4). – С. 340–347.
63. Давидович І. Є. Д 13 Контролінг: Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 552 с
64. Дерев'яно С.І., Гуренко Т.О., Олійник С.О., к.е.н., доценти, Національний університет біоресурсів і природокористування України. особливості обліку на основі концепції «центрів відповідальності» та прийняття управлінських рішень
65. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія.-К.: УБС НБУ, 2008. –219 с.
66. Гуренко, Т. О. Оцінка діяльності центрів доходів і витрат як основа методології підготовки управлінських рішень / Т. О. Гуренко, С. І. Дерев'яно, С. О. Олійник. - С.15-26
67. Канцедал Д.С. Управління витратами підприємств паливно-енергетичного комплексу України / Д.С. Канцедал // Энергосбережение. Энергетика. Энергоаудит. - 2011. - № 7. - С. 39-41.
68. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / А. І. Ясінська // Вісник Національного університету Львівська політехніка.– 2007.– № 14 (594). – С. 357–360.
69. Партин Г. О. Особливості управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу / Г. О. Партин, А. І. Ясінська // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». - 2009. - № 647. - С. 157-162.
70. Мізюк Б.М. Системне управління: Монографія. – Львів: Видавництво комерційної академії, 2004. – 338 с
71. Федірко, М. Теоретико-методологічні аспекти управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики України / Михайло Федірко, Андрій Чумак, Ігор Грицюк // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль, 2015. – Вип. 1. – С. 33-42.
72. Партин Г.О., к.е.н., професор, Ясінська А.І., к.е.н., доцент Національний університет «Львівська політехніка» СУТНІСТЬ ТА особливості системно-орієнтованого управління витратами підприємства

73. Столярчук Г. В., Друзь О. О. Управління трансакційними витратами торговельних підприємств на основі процесного підходу // Бізнес Інформ. – 2014. – №3. – С. 212–216.
74. Ладыко И. Ю. Концепция процессного управления: состояние, развитие и проблемы / И. Ю. Ладыко // Экономика. Менеджмент. Підприємництво: зб. наук. пр., вип. № 21 (II). – Луганськ : Видавництво СНУ ім. В. Даля, 2009. – С. 126-130.
75. Отливанська, Г.А. Модель процесно-орієнтованого управління витратами підприємств сфери телекомунікацій / Г.А. Отливанська, К.О. Охрущак // Ефективна економіка. – 2015. – № 5.
76. Руденко И. В. Управление затратами: сущность, механизм, подходы/И. В. Руденко, А. А. Бойцова // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. -Омск, 2010,N № 2.-С.114-118
77. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2012. – № 1 (22). – С. 11-18.
78. Про облікову політику комунального підприємстватеплових мереж «Тернопільміськтеплокомуненерго»Тернопільської міської ради та організаціїбухгалтерського і податкового обліку
79. Гудімова, Ю. В. Організаційні аспекти обліку, аналізу і аудиту за центрами відповідальності. Дипломна робота. Суми 2010. С.101
80. ПОСТАНОВА від 10.03.2016 № 303. Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з централізованого постачання холодної води, водовідведення (з використанням внутрішньобудинкових систем)
81. Офіційний сайт ПАТ «Київенерго» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://kyivenergo.ua/ua/news/company/9167-2011-04-14>. — Дата 12.10.2012.
82. Про ОСББ — соціальна мережа ініціатив у сферах ОСББ та ЖКГ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://proosbb.info/2011/03-31/17:49/10-faktiv-pro-tarifi-ta-diyal1100nist1100-pidpriemstv-centralizovanogo-teplopstachannya.html>. — Дата 12.10.2012

83. Федоренко І. А. Стабілізація існуючих відпускних тарифів на теплову енергію на основі моделі оптимізації використання паливних ресурсів / І. А. Федоренко, В. О. Шведун // Економіка та держава. - 2013. - № 2. – с.1-7
84. Кращі практики місцевого самоврядування» Випуск 18, Київ 2010. – 52с.
85. Впровадження когенераційних установок на МКП «Хмельницьктеплокомуненерго». Режим доступу: [http://www.misto.esco.co.ua/best\\_practice/art103.htm](http://www.misto.esco.co.ua/best_practice/art103.htm)
86. Модернізація комунальної теплоенергетики міста Хмельницького/ Режим доступу:<http://www.khmelnysky.com/pdf/moderniz.pdf>
87. Брич, В. Регулювання діяльності підприємств природних монополій в умовах співпраці України з Європейським енергетичним співтовариством / Василь Брич, Михайло Федірко // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – Вип. 3. – С. 26-35.
88. Прокопович Л. Б. Центри відповідальності та облік витрат / Л. Б. Прокопович // Наукові праці. Науково-методичний журнал. – 2011. – №1. – С.41-42..
89. Перчук О. В. Управлінський облік фінансових результатів підприємств теплопостачання [Текст] / О. В. Перчук // Молодий вчений : наук. журнал. – Херсон : Гельветика, 2014. – № 12(17). – С. 50–53.
90. Вербовецька, С.Г. Формування центрів відповідальності в системі бюджетування підприємства [Текст] / С. Г. Вербовецька // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – №3,Т.3. – С. 46-49.
91. Аллахвердян А.В.Особливості формування фінансової структури житлово-комунального підприємства// Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Випуск 11. Частина 1. – с.53-56
92. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальнопромисловими витратами підприємства. Монографія. Куцик П. О., Мазуренко О.М. ; Львів. 2014- 288с.
93. Савчук В. Activity Based Costing – принцип разумной достаточности [Текст] / В. Савчук, И. Троян // Финансовый директор. – 2004. – № 3. – С. 21–29.
94. Коцкулич Т. Я. Калькулювання за діяльністю (Activity-Based Costing) на бурових підприємствах як інформаційна основа прийняття стратегічних

управлінських рішень / Т. Я. Коцкулич // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». - 2014. - № 794. - С. 268-272

95. Савчук В. Activity Based Costing – принцип разумной достаточности [Текст] / В. Савчук, И. Троян // Финансовый директор. – 2004. – № 3. – С. 21–29.

96. Алавацька О.І. використання методу activity based costing у вітчизняній практиці // Збірник наукових праць. №2 - 2014.

97. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студ. вузов, обучающихся по экон. спец. / М.А. Вахрушина. – 3-е изд., доп. и перераб. – М. : Омега, 2010. – 576 с

98. Ясінська А. І. Місце стратегічного управління витратами у системі стратегічного менеджменту підприємства / Науковий вісник, вип. 17.6. 2007.

99. Долінський Регіональні програми модернізації комунальної теплоенергетики – інноваційна основа технологічного оновлення систем теплозабезпечення населених пунктів України. Частина 1 / А.А. Долінський, Б.І. Басок, Є.Т. Базєєв // Промышленная теплотехника. — 2012. — Т. 34, № 3. — С. 52-61.

100. Костецький В. В. Перспективи інвестиційно-інноваційного розвитку житлово-комунального господарства України / В. В. Костецький // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2014. - Вип. 2. - С. 82-91.

101. Проект модернізації централізованого теплопостачання в Україні. техніко-економічне обґрунтування модернізації системи централізованого теплопостачання міста тернопіль. 2011

102. Гвоздю С. Ю. Підходи до класифікації витрат на інноваційну діяльність [Електронний ресурс] / С. Ю. Гвоздю // Технологический аудит и резервы производства. - 2013. - № 6(6). - С. 20-22.

103. Грицай О. І. Деякі аспекти управління витратами на інноваційні процеси / О. І. Грицай // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». - 2011. - № 704. - С. 95-100.

104. Леонов Я.В. Система управління витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності / Я.В. Леонов // Бюлетень Міжнародного нобелівського економічного форуму. – 2010. – № 1(3)

105. Кантаєва О.В. Питання розвитку теорії та практики обліку і аналізу інноваційної діяльності підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 25–31.

106. Грицай О.І. Напрями удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси / О.І. Грицай // Проблеми економіки та менеджменту / Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка». – 2010. – № 683. – 253 с.

107. Сичук С. М. Класифікація витрат на інновації та напрями удосконалення для цілей обліку та контролінгу. - С. 238-243.

## ДОДАТКИ

### Додаток А

*Таблиця 1*

Підходи щодо визначення сутті терміну «фінансовий результат»

№ п/п	Автор	Погляди вчених на визначення сутті фінансових результатів
1	2	3
<b>Бухгалтерський підхід</b>		
1	Бутинець Ф.Ф	Прибуток (збиток) від реалізації готової продукції
2	Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загороднюк А.Г.	Чистий прибуток або збиток одержаний за звітний період
3	Ткаченко Н.М.	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності.
4	Соколов Я. В.	Приріст (зменшення) капіталу підприємства протягом звітного періоду
5	Пушкар М.С.	Прибуток чи збиток, отримані в результаті господарської діяльності
6	Власова Н.О.	Бухгалтерську оцінку різниці між поточними доходами в процесі їх формування, розподілу та використання на покриття відповідних їм елементів витрат підприємства за всіма видами діяльності за певний період часу й відповідно до нормативної бази складання фінансової звітності
7	Гринавцева О.В.	Сума валового доходу від звичайної діяльності та надзвичайної діяльності підприємства, зменшеного на суму витрат, пов'язаних з їх використанням господарської діяльності на підприємстві, непрямих податків та податок на прибуток за окремий звітний проміжок часу
8	Труфіна Ж.С.	Економічна категорія в контексті створення доданої вартості та в аспекті методики визначення результатів діяльності конкретного суб'єкта господарювання, що є об'єктом обліку і контролю.
<b>Економічний підхід</b>		
1	Ковальчук І.В.	Сума доходів і поточних витрат, пов'язаних з його отриманням
2	Мочерний С.В.	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або їхніх підрозділів виражена в прибутках сабо збитках

*продовження табл.1*

1	2	3
3	Скалюк Р. В.	Підсумкова категорія результативності господарської діяльності котра відображає величину економічних вигод отриманих підприємством визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства
4	Вознюк Г.Л. Смовженко Т.С.	різниця між доходами та витратами підприємства за певний час
5	Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І	це грошова форма підсумків господарської діяльності організації або їхніх підрозділів, виражена прибутком або збитком

## Додаток Б

Таблиця 1

## Визначення «фінансовий результат»

№ п/п	Джерело											
		Сталість розвитку підприємства	Різниця доходу та витрат	Зміна власного капіталу	Сумо отриманого прибутку за Рівнем рентабельності	Різниця між маржинальним доходом та постійними витратами	Результат доданої вартості	Прибуток від реалізації готової продукції	Сума валового доходу від звичайної і надзвичайної діяльності	Прибуток або збиток за звітний період	Різниця між фінансовими доходами та фінансовими витратами	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Ловінська Л.Г.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Савицької Г.В	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
3	Колос Б.О.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
4	Бреслевцева Н.А.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
5	Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С., Загороднюк А.Г	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6	Мочерний С.В	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	Труфіна Ж.С.	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
8	Пушкар М.С.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9	Власова Н.О	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10	Ткаченко Н.М.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11	Соколов Я. В.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
12	Ковальчук І.В.	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
13	Бутинець Ф.Ф	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
14	Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загороднюк А.Г	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
15	Гринавцева О.В	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
16	Янок Д.А	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
17	Калайтан Т.В	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
18	Мочарний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А.,Юрій С.І	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
19	Вороніна О.О., Дікань Л.В	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-

Джерело: складено на основі [10, 20, 31, 32, 45, 59, 67, 71, 75, 93, 107, 123, 132, 146, 147, 181]



## Визначення поняття стратегічного аналізу

Автор	Визначення поняття
1	2
Головко Т. В.	Стратегічний аналіз є початковим етапом розроблення стратегії діяльності підприємства, яка ґрунтується на дослідженні й оцінюванні внутрішнього та зовнішнього середовища, у якому функціонує підприємство, і дає змогу виявити: які насправді стратегічні можливості підприємства? яка стратегія найкраща?
Ковальчука М. І.	Стратегічний аналіз - сукупність способів вивчення досягнутого рівня й стану господарської діяльності, а також її варіантів на основі даних обліку, звітності, нормативних даних з метою визначення ефективніших варіантів стратегії ведення господарства.
Редченка К. І.	Стратегічний аналіз - комплексне дослідження позитивних і негативних факторів, які можуть вплинути на економічне становище підприємства у перспективі, а також шляхів досягнення стратегічних цілей підприємства.
Шершньова З. Є.	Стратегічний аналіз – це напрям впливу середовища на організацію, результатом якого повинна бути системна модель організації та середовища її функціонування.
Уткін Е. А.	Стратегічний аналіз — це засіб перетворення бази даних, отриманих у результаті аналізу середовища, у стратегічний план організації
Володькіна М. В.	Стратегічний аналіз – це один із методів визначення майбутніх тенденцій розвитку фірми
Мних Є. В.	Стратегічний аналіз — це, насамперед, процес визначення критично важливих ситуацій зовнішнього і внутрішнього середовища, які можуть впливати на досягнення підприємством перспективних цілей
Панов А.	Стратегічний аналіз - це процес відстежування організаційного середовища і зіставлення з теперішніми та майбутніми загрозами й сприятливими можливостями, які можуть вплинути на досягнення намічених цілей; метою аналізу є визначення заходів, які необхідно здійснити для того, щоб управління могло своєчасно реагувати на зовнішні та внутрішні імпульси для успішної діяльності
Головко Т. В., Сагова С. В.	Стратегічний аналіз — це спосіб дослідження і перетворення бази даних, одержаних внаслідок аналізу середовища, на стратегію підприємства.
Сумцов В.Г., Петров П.Ю.	Стратегічний аналіз – це спосіб дослідження і перетворення бази даних, одержаних внаслідок аналізу середовища на стратегію підприємства

1	2
Винокуров В.А.	Стратегічний аналіз - спосіб реалізації системного і ситуаційного підходів при вивченні різних факторів впливу на процес стратегічного управління
Чернов В.А.	Стратегічний аналіз – це напрям аналізу, що базується на реалізації системного й ситуаційного підходів при вивченні різних факторів, які впливають на процес стратегічного управління
Давидов Г.М., Малахов В.М., Магопець О.А.	Стратегічний аналіз – це спосіб дослідження явищ та процесів внутрішнього і зовнішнього середовища у якому функціонує підприємство і визначення на цій основі найбільш ефективних варіантів стратегії діяльності, шляхом перетворення одержаної бази даних.
Фаріон І.Д.	Стратегічний аналіз - це комплексне дослідження позитивних і негативних факторів, які можуть вплинути на економічне становище підприємства в перспективі, а також шляхів досягнення стратегічних цілей підприємства
Пласкова Н.С.	Стратегічний аналіз – це формалізована система подання стратегічних фінансово-економічних і інших бізнес цілей сприяючи ринковій вартості підприємства на основі комплексного аналізу сформованого і майбутнього характеру впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на результативність її діяльності.
Довгань Л.Є., Каракай Ю.В., Артеменко Л.П.	Стратегічний аналіз – багаторівневе дослідження зовнішнього середовища та стратегічного потенціалу, їх взаємодії, для визначення стратегічної орієнтації, на основі якої формується стратегія розвитку підприємства, розробляється стратегічний план.
Бурденюк Т.Г.	Стратегічний аналіз - це система комплексного дослідження економічних явищ та процесів у їхньому взаємозв'язку й взаємозалежності з факторами зовнішнього і внутрішнього середовища, що впливають на діяльність господарюючого суб'єкта та визначають формування ефективної стратегії поведінки для досягнення намічених цілей.
Жукевич С.М.	Стратегічний аналіз як функція стратегічного управління сприяє забезпеченню такої взаємодії організації у середовищі, яка дає їй змогу підтримувати свій потенціал на рівні необхідному для досягнення цілей фірми, вижити у довгостроковій перспективі.

Оцінка рівня придатності і адаптивності програмного продукту до здійснення стратегічного аналізу результатів діяльності

Переваги	Недоліки
<b>«ИНЗК-АФСП», «АНЗК-Аналітик»</b>	
Детальність аналізу (1)	Порівняння фактичних і планових показників без розрахунку останніх(1)
	Високим рівнем проблемності доповнення показниками стратегічного аналізу(2)
$P_n = \sum_{i=1}^n 0,1 \cdot P_i - \sum_{j=1}^m 0,1 \cdot H_j = (0,1 \cdot 1) - (0,1 \cdot 2) = -0,1$	
<b>«Фінансовий аналіз», «Audit Expert», «Альт-Финансы», «БЭСТ- МАРКЕТИНГ»</b>	
Ідеальний для внутрішніх потреб управління діяльністю на основі використання внутрішніх резервів (1).	Обмежений визначеним колом показників, складно доповнюється (особливо до врахування зовнішніх факторів) (1).
Відкритість і адаптивність (2).	Для галузі торгівлі (2).
Може доповнюватись форматами інших програм для аналізу за заданими показниками (в т.ч. по показниках, що входять до структури стратегічного аналізу) (3).	
Дані швидко можуть бути перенесені у будь-який табличний процесор (4).	
$P_n = \sum_{i=1}^n 0,1 \cdot P_i - \sum_{j=1}^m 0,1 \cdot H_j = (0,1 \cdot 4) - (0,1 \cdot 2) = 0,2$	
<b>«БЭСТ-Ф», «БЭСТ-АНАЛИЗ»</b>	
Розвиненні засоби візуалізації (1).	Відсутність можливостей комплексного аналізу виробничої діяльності (1).
Використання статистичних методів (2).	Врахування лише внутрішніх факторів впливу на прибуток (2)
	Адаптованість лише до галузі торгівлі (3).
	Відсутність можливостей прогнозування різних видів діяльності (4).
	Стандартна документація та звітність для торговельних підприємств (5)
	Потреба в вирішенні задач нелінійних залежностей не вирішена (6)
	Не передбаченні можливості розвитку нових видів діяльності (7)
$P_n = \sum_{i=1}^n 0,1 \cdot P_i - \sum_{j=1}^m 0,1 \cdot H_j = (0,1 \cdot 2) - (0,1 \cdot 7) = -0,5$	

## Додаток Д

Таблиця Д.1

## Порівняльна характеристика моделей стратегічного аналізу

№ п/п	Модель	Стратегічні напрямки	Сутність	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5	6
1	Модель BCG	Асортиментна стратегія	Дає змогу проаналізувати сектори бізнесу підприємства на основі темпів зростання ринку і відносної частки	1) проста, доступна для розуміння та організації ділового портфеля підприємства; 2) використовується для дослідження взаємодії між різними напрямками діяльності підприємства їх довгостроковими цілями; пропонує диференційований підхід для вироблення стратегії.	1) не завжди правильно оцінюються можливості бізнесу; 2) важко оцінити стратегічні позиції бізнесу розташовані всередині матриці 3) спрямована на зростання, при цьому не враховує можливості виходу підприємства з кризи.
2	ABC - аналіз	Ресурсна стратегія, асортиментна стратегія	Встановлюються і вивчаються співвідношення та вплив чинників на загальний результат	1) направити ділову активність в сферу підвищеної економічної значущості і одночасно понизити витрати в інших сферах за рахунок усунення зайвих функцій і видів робіт; 2) виділити найбільш суттєві напрями діяльності; 3) підвищити ефективність організаційних і управлінських рішень завдяки їх цільовій орієнтації.	1) використовується в основному у матеріально-технічному забезпеченні, виробництві і збуті; 2) на дослідження витрачається багато часу.

продовження табл. Д.1

1	2	3	4	5	6
3	Модель GE/McKinsey	Інвестиційна стратегія	Відображає аналіз стратегічних позицій і визначення стратегічних напрямків діяльності підприємства, що визначаються привабливістю ринку і стратегічним становищем підприємства	1) врахування більшої кількості значущих факторів внутрішнього і зовнішнього середовища; 2) гнучкість до оцінювання чинників, враховуючи особливості конкретної ситуації; 3) дозволяє порівняти кожний вид діяльності та оцінити їх внесок у досягнення ефективної діяльності;	1) не враховується можливість активного впливу підприємства на зовнішнє оточення; 2) важко виокремити важливість факторів, чинників для аналізу, вагових коефіцієнтів тощо; 3) необхідність великих обсягів інформації для оцінки параметрів факторів матриці
4	Модель Shell-DPM	Конкурентна стратегія	Модель основну увагу приділяє аналізу поточної ситуації і перспектив у галузі.	1) загальна стратегія підприємства забезпечує підтримання балансу між грошовим надлишком і його дефіцитом шляхом розвитку нових перспективних видів бізнесу; 2) позиціонування на різних фазах життєвого циклу; 3) використовує два критерії, що вказують на конкурентну позицію та галузеву приналежність; 4) поєднання якісних і кількісних показників у єдину параметричну систему.	1) відсутність критеріїв, відповідно до яких можна визначити необхідну для аналізу кількість показників; 2) важко оцінити які показники є важливими для досягнення конкурентних переваг; 3) важко порівняти стан підприємств, які належать до різних галузей.
5	SWOT – аналіз	Конкурентна стратегія, асортиментна стратегія, загальна стратегія	Це групування факторів середовища підприємства на зовнішні і внутрішні та їх аналіз із позиції визначення позитивного чи негативного впливу на діяльність підприємства	1) виявлення і оцінювання власних сильних і слабких сторін та визначення можливостей і загроз, що є в зовнішньому середовищі; 2) комплексність факторів, що впливають на стратегію розвитку підприємства.	1) для аналізу використовується метод експертних оцінок, що може вказати на велику похибку при діагностиці; 2) обмежене використання економіко-математичних методів.

продовження табл. Д.1

1	2	3	4	5	6
6	Модель SPACE	Конкурентна стратегія, асортиментна стратегія	Комплексний метод, призначений для аналізу позиції ринку малих і середніх підприємств і вибору оптимальної стратегії	1) має практичне застосування; 2) визначають дві групи факторів зовнішнє і внутрішнє.	1) необхідність великих обсягів інформації для оцінки сценарію стратегічної поведінки
7	Модель ADL/LC	Конкурентна стратегія, товарна стратегія	Вивчення фактичної конкурентної позиції кожного виду бізнесу і стадії життєвого циклу його галузі, для збалансування корпоративного господарського портфелю	1) використовує показники, які характеризують відносне становище підприємства на ринку і стадії життєвого циклу; 2) обмежена тими стратегіями в яких не робляться спроби зміни життєвого циклу; 3) конкретизація стратегічного аналізу.	1) не враховує можливі зміни між стадіями життєвого циклу; 2) прийняття помилкових рішень при негнучкому і нетворчому її застосуванні; 3) не враховуються стратегії, що пропонують інноваційні зміни життєвого циклу бізнесу.
8	Стратегічні групи	Конкурентна стратегія	Об'єднання підприємств в групи з однаковими стратегічними характеристиками	1) комплексність, простота; 2) аналітичний інструментарій особливо ефективний у процесі аналізу галузі, яка складається з кількох груп конкурентів, що займають особливі ринкові позиції і по-своєму працюють з покупцями; 3) орієнтована на пропозиції, що призводять до заповнення них другими моделями орієнтованими на попит.	1) обмежене використання і опис внутрішнього середовища підприємства необхідне для успішного вибрання стратегії; 2) відсутність чіткого впливу соціально-політичної стратегії.

1	2	3	4	5	6
9	Модель п'яти сил М. Потера	Конкурентна стратегія	Модель характеризує п'ять основних структурних властивостей, що визначають динаміку конкурентної боротьби галузі та її рентабельність.	1) дає можливість визначити всебічний вплив зовнішніх сил на конкуренцію; 2) виділив три основні стратегії, що мають універсальний характер для конкурентного середовища.	1) неможливість урахування позагалузевих впливів на підприємство; 2) відсутність кваліфікованих кадрів для проведення аналізу.
10	Матриця Ансоффа	Конкурентна стратегія	Матриця відображає співвідношення між рівнем технології виробництва товару й фазою розвитку ринку, що передбачає використання чотирьох альтернативних стратегій для зберігання або збільшення збуту.	1) дозволяє використовувати декілька стратегій одночасно; 2) класифікації товарів і ринків залежно від ступеня невизначеності перспектив продажу продукції або можливостей проникнення даної продукції на той чи інший ринок; 3) наочність, простота застосування.	1) актуальна коли компанія ще не повністю вичерпала можливості, пов'язані з її товарами, на ринках, на яких вона діє; 2) однобічна орієнтація на зростання; 3) обмежено в розрізі двох характеристик «продукт – ринок.».
11	Концепція життєвого циклу	Товарна стратегія	Передбачає аналіз діяльності підприємства на різних стадіях розвитку з метою створення власної позиції на ринку для досягнення стратегічних цілей.	1) креативність у підході; 2) протягом життєвого циклу товару відбувається послідовна зміна його постачальників.	1) існує багато видів продукції, які не проходять усі стадії життєвого циклу, що робить неможливим зниження затрат за допомогою переміщення виробництва.
12	Аналіз ланцюга цінностей	Конкурентна стратегія, виробнича стратегія	Визначення сильних сторін підприємства та ступеня привабливості ринку	1) визначає прибутковість і наступні стратегії необхідні для конкурування на ринку; 2) визначає потенційні джерела економічних переваг підприємств; 3) забезпечує більш реальний аналіз витрат- собівартості продукції.	1) орієнтований на вертикальні зв'язки, що не можуть постійно перебудовувати цінності для отримання успішної стратегії; 2) спростовує радикальні зміни внесені інформаційними технологіями.

1	2	3	4	5	6
13	Діловий комплексний аналіз (PIMS)	Конкурентна стратегія	Являє собою спробу встановити кількісні закономірності впливу факторів виробництва та ринку на довгострокову рентабельність і прибутковість підприємств.	1) використовує при аналізі багатofакторні регресійні моделі; 2) дозволяє підприємству вчитись на досвіді інших підприємств, вибирати при цьому найоптимальніші шляхи для отримання позитивних фінансових результатів.	1) не дає змоги врахувати таких якісних параметрів, як стиль і методи керівництва, структура управління, мотивація персоналу тощо; 2) реалізовується відносно стійких видів ринку і бізнесу; 3) відсутність показників, що описують структуру управління та науково-технічну політику підприємства.
14	Модель МакДональд	Маркетингова стратегія	Обґрунтування вибору маркетингової стратегії	1) багатокритеріальність; 2) використання показників привабливості ринку та конкурентні позиції підприємства	1) відсутність точних числових результатів; 2) суб'єктивізм
15	Матриця Абея.	Інноваційна стратегія	Визначення можливого обсягу товарного ринку з врахуванням нових тенденцій визначення ринку	1) логічне структурування стратегічних проблем підприємства; 2) запропоновано синергетичний ефект для зв'язку між старим і новим бізнесом.	1) використання даних про поточний стан бізнесу, які не завжди можна екстраполювати в майбутнє.
16	Модель ризиків	Фінансова стратегія, інвестиційна стратегія	Передбачення виникнення ризиків пов'язаних з зовнішнім середовищем при глибокому аналізі внутрішнього середовища підприємства.	1) отримання прибутків у короткі терміни діяльності підприємств при реалізації вдалої моделі управління ризиком	1) крах підприємства при неправильному розрахунку поведінки зовнішнього або внутрішнього середовища.



продовження табл. Д.1

1	2	3	4	5	6
17	Модель «Дерево цілей»	Конкурентна стратегія	Графічне зображення підпорядкованості та взаємозв'язку цілей, що демонструє розподіл загальної мети на підціллі, завдання та окремі дії.	1) види діяльності підприємства поділенні на рівні, що спрощує оцінку діяльності кожної цілі; 2) зв'язує основну мету підприємства із способами його досягнення.	1) не існує універсальних методів побудови моделі 2) декомпозиція побудови дерева цілей.
18	PEST-аналіз	Загальна стратегія	Вивчення чотирьох груп зовнішніх факторів і виявляє тенденції, події, непередбачувані підприємству, але що роблять вплив на результати прийнятих стратегічних рішень і вказує на ступінь готовності підприємства реагувати на поточні та прогнозовані фактори зовнішнього середовища	1) дозволяє відслідкувати зміні тенденції у зовнішньому середовищі; 2) досліджує змін макросередовища по чотирьох вузлових напрямках (політичний, економічний, соціальний, технологічний).	1) відсутність чітких критеріїв відбору показників оцінки матриці
19	Модель Hofer/Schendel	Конкурентна стратегія	Позиціонування існуючих видів бізнесу на матриці розвитку ринку товарів та визначення ідеального набору із цих видів бізнесу	1) чітке розмежування різних рівнів стратегічного планування (корпоративна, функціональна, бізнес-стратегія); 2) використовує два критерії, що вказують на конкурентну позицію;	1) неправомірне припущення, що підприємство немає внутрішніх джерел фінансування своєї стратегії в довгостроковій перспективі і повинна шукати шляхи зовнішнього фінансування.

Система методів, використовуваних в стратегічному аналізі результатів діяльності підприємств

362



Рис.1 Методичні інструменти в стратегічному аналізі діяльності підприємства.

Додаток Е

Таблиця 1

Підходи до формування факторів впливу на результат діяльності

Автор (джерело)	Фактори впливу на результат діяльності
1	2
Ковальв В.В.	- фактори, що підвищують доходи та фактори; - фактори, що підвищують доходи та фактори, що знижують витрати
Савицька Г.В Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Ефимовой О.В., МельникМ.В. Крылов Э.И., Власова В.М., Журавкова И.В, Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г	- зовнішні, під якими розуміють сукупність ринково-кон'юктурних, господарсько-правових та адміністративних факторів; - внутрішні до яких відносяться матеріально-технічні, організаційно-управлінські, економічні та соціальні
Чаюн І.Ю., Богославець Г.М., Довгаль Н.С., Стасюк Л.Л., Бондар І.Ю.	- можливості регулювання з боку підприємства (зовнішні та внутрішні); - систематичності впливу (постійного та тимчасового впливу); - можливості кількісної оцінки рівня впливу; характері впливу( загальні та спеціальні ); - значимості впливу (релевантні та нерелевантні).
Майборода О.В	- темпи продуктивності праці; - обсяги кредиторської та дебіторської заборгованості; - обсяги виробленої і реалізованої продукції
Таран О.В	- обсяг дебіторської і кредиторської заборгованості; - інвестиції в основний капітал, наданих кредитів і випуску цінних паперів
Бернайстайн Л.А	За видами діяльності підприємства.
Васильчук І.П	- рівень ринкової відсоткової ставки на позикові кошти; -ризикованість доходів підприємства; - економічні обмеження на суму видатків фінансування; - суму строкових сплат, рейтинг підприємства

*продовження табл.1*

Панков Д.А.	<ul style="list-style-type: none"><li>- макроекономічних факторів належить ті, що характеризують ситуацію на ринку та, насамперед, збалансованість попиту і пропозиції;</li><li>- мікроекономічні фактори відображають діяльність самого підприємства і поділяється на окремі групи та визначаються характером і умовами формування прибутку або можливого зменшення витрат</li></ul>
Власова Н.О., Мелушова І.Ю.	<ul style="list-style-type: none"><li>- пов'язана з методологією визначення фінансових результатів як різниця між доходами та відповідними їм витратами;</li><li>- пов'язана з можливостями підприємства і його керівництва впливати на ті або інші фактори, тобто виділяються групи зовнішніх факторів і внутрішніх факторів;</li><li>- визначається поділом факторів на об'єктивні та суб'єктивні,;</li><li>- припускає групування факторів за видами діяльності підприємства</li></ul>

## Додаток Е1

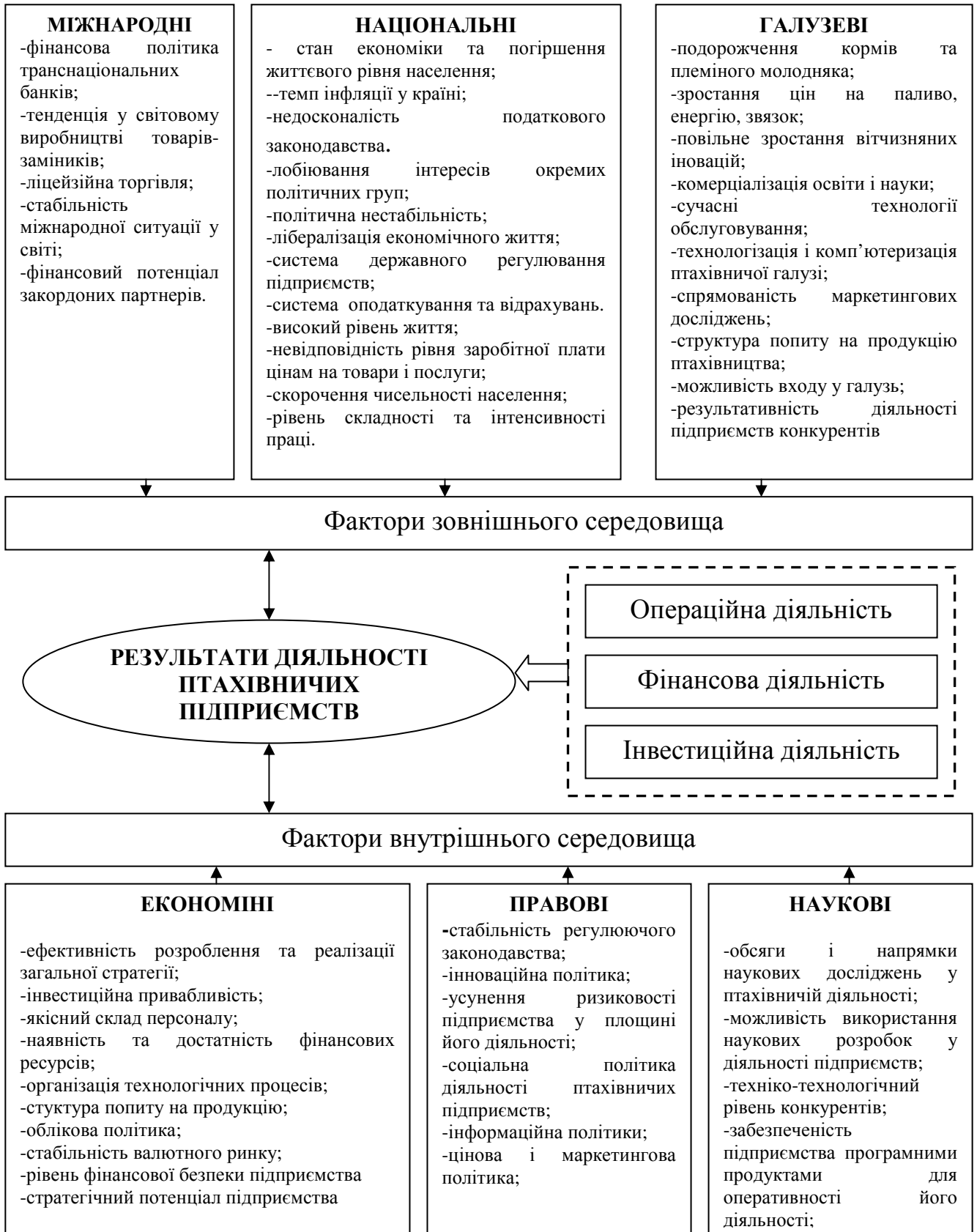


Рис. 1. Класифікація факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на результати діяльності птахівничих підприємств

## Додаток Ж

Таблиця 1

## Показники аналізу результатів діяльності підприємств

№ з/п	Назва показника	Порядок (формула) розрахунку	Нормативне (рекомендоване) значення	Призначення (опис)
1	2	3	4	5
<b>Показники оцінки стратегічного потенціалу підприємств</b>				
1	Коефіцієнт автономії	Ф.1 (ряд. 380/ ряд. 640)	> 0,5	Визначається як відношення загальної суми власних коштів до підсумку балансу, чим більше значення коефіцієнта, тим менша залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування
2	Коефіцієнт фінансової залежності	Ф.1 (ряд. 640/ ряд. 380)	<2,0	Показник обернений до коефіцієнта автономії; показує, яка сума загальної вартості майна підприємства припадає на 1 грн. власних коштів
3	Маневреність робочого капіталу	P100-P140 / (P260-P620+P270-P630)	За планом	Характеризує частку запасів (матеріальних оборотних активів) у загальній сумі робочого капіталу
4	Коефіцієнт маневреності робочого капіталу	Ф. 1 (ряд. 260 – – ряд. 620)/ ф. 1 (ряд. 380)	> 0,5	Розраховується як відношення вартості робочого капіталу (власних оборотних коштів) до суми джерел власних коштів; характеризує ступінь мобільності використання власних коштів підприємством

продовження табл. 1

1	2	3	4	5
5	Коефіцієнт фінансової стабільності	$\Phi. 1$ (ряд.380)/ $\phi. 1$ (ряд. 420 + + ряд. 480 + + ряд. 620 + ряд. 630)	> 1	Визначається як відношення власного капіталу та залученого
6	Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу	$\Phi. 1$ (ряд. 420 + + ряд. 480 + + ряд. 620 + ряд. 630)/ $\phi. 1$ (ряд. 380)	Залежить від характеру господарської діяльності	Розраховується як відношення всієї суми зобов'язань по залучених коштах та суми власних коштів
7	Коефіцієнт стійкості фінансування	$(P380+P430+P480)/P280$	0,8-0,9	Показує частку майна підприємства, яка фінансується за рахунок довгострокових джерел. Критичне значення коефіцієнта – 0,75
8	Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	Позиковий капітал (ряд. 430+480+ 620+630 $\phi. 1$ ) / Активи підприємства (ряд. 080 + 260 + 270 $\phi. 1$ )	–	Є доповненням до попереднього коефіцієнта – їх сума дорівнює 1 (або 100%). Коефіцієнт характеризує частку позикових коштів у загальній сумі коштів, вкладених у майно підприємства
9.	Коефіцієнт концентрація залученого капіталу	$P 480+P620/ P640$	<0,5	Характеризує частку залученого капіталу в загальній сумі капіталу підприємства
10	Коефіцієнт структури фінансування необоротних активів	$P 480 / P 080$	<1	Показує частину необоротних активів, яка фінансується за рахунок довгострокових залучених коштів
11	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	$P 480 / P 480+ P 380$	-	Характеризує частку довгострокових позик в загальному обсязі джерел фінансування, які можна спрямувати на реалізацію довготермінових програм

продовження табл. 1

1	2	3	4	5
12	Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	$(P\ 380 - P\ 080) / P\ 260$	$>0,1$	Відображає яка частина оборотних активів фінансується за рахунок власних оборотних засобів
13	Коефіцієнт довгострокових зобов'язань	$P\ 480 / (P\ 480 + P\ 620)$	$<0,2$	Визначає частку довгострокових зобов'язань в загальній сумі джерел фінансування
14	Коефіцієнт поточних зобов'язань	$P\ 620 / (P\ 480 + P\ 620)$	$>0,5$	Визначає частку поточних зобов'язань в загальній сумі джерел фінансування
15	Коефіцієнт страхування бізнесу	$P\ 340 / P\ 280$	$>0,2$	Визначається, як відношення суми резервного капіталу до загальної вартості майна. Показує суму капіталу, який зарезервовано підприємством на кожну гривню майна
16	Коефіцієнт забезпечення запасів робочим капіталом	$P\ (260 - P\ 620) / (P\ 100 - P\ 140)$	$>0,2$	Характеризує рівень покриття матеріальних оборотних активів
<b>Показники ефективності виробничої діяльності</b>				
17	Коефіцієнт загальної оборотності капіталу	Виручка від реалізації продукції \Середній підсумок балансу	Збільшення	
18	Коефіцієнт оборотності готової продукції	Виручка від реалізації продукції \Середня величина готової продукції	Збільшення	



продовження табл. 1

1	2	3	4	5
19	Коефіцієнт обертання дебіторської заборгованості	$P\ 035\ (\text{ф}\ №1) / (P050+P150+P160+P170+P180+P190+P200+P210+P210+P270)\ (\text{Ф}\ №1)$	Додатний, повинен збільшуватись (нижня межа 18)	Показує, у скільки разів виручка перевищує середню дебіторську заборгованість
20	Період погашення дебіторської заборгованості	Період (360 днів) / Коефіцієнт обертання дебіторської заборгованості	Від'ємний повинен зменшуватись	Показує середній термін інкасації дебіторської заборгованості, тобто період її погашення
21	Період погашення кредиторської заборгованості	$P(620+630)\ (\text{ф}\ №1)*360 / P040\ (\text{ф}\ №2)$	Від'ємний, повинен зменшувати	Визначає і показує середній період сплати підприємством короткострокової заборгованості
22	Частка сумнівної дебіторської заборгованості	$P162\ (\text{ф}\ №1) / P(050+150+160+170+180+190+200+210+270)\ (\text{ф}\ №1)$	Від'ємний, повинен зменшуватись (0-0,1)	Показує частку простроченої дебіторської заборгованості в загальній сумі дебіторської заборгованості
23	Коефіцієнт обороту основних засобів	$P\ 035\ (\text{ф}\ №2) / P030\ (\text{ф}\ №1)$	Додатний, повинен зростати, нижня межа 3	Показує наскільки інвестиції, вкладені у засоби виробництва приносять дохід підприємству
24	Коефіцієнт оборотності запасів	$P\ 040\ (\text{ф}\ №2) / P\ (100+110+120+130+140)\ (\text{ф}\ 1)$	Додатний, повинен зростати, нижня межа 3	Показує кількість оборотів коштів, інвестованих в запаси
25	Період зберігання запасів	Період 360 днів / Коефіцієнт оборотності запасів	Від'ємний, повинен зменшується (від 45-12), кількість днів, залежить від галузі	Показує середній термін зберігання виробничих запасів на підприємстві

продовження табл. 1

26	Період операційного циклу	Сума періодів зберігання запасів і погашення дебіторської заборгованості / період зберігання запасів ( пок.23) + період погашення кредиторської заборгованості (пок.18)	Від'ємний, повинен зменшуватись (від'ємне значення свідчить про нестачу коштів)	Визначає і показує термін обороту грошових коштів
27	Період фінансового циклу	Сума періодів операційного циклу і погашення кредиторської заборгованості / період операційного циклу ( пок.24) + період погашення кредиторської заборгованості (пок.19)	Від'ємний, повинен зменшуватись	Визначає і показує термін перетворення придбаних матеріальних ресурсів на грошові кошти
28	Фондовідача	Виручка від реалізації продукції \ Середня вартість поза оборотних активів та основних засобів	Збільшення	
29	Продуктивність праці	Виручка від реалізації продукції \ Середня чисельність населення	Збільшення	
30	Питома вага продукції, що експортується	Виручка від реалізації продукції \ Виручка загальна	Збільшення	
<b>Показники результативності фінансово-господарської діяльності підприємств</b>				
	Показник рентабельності виробництва	Прибуток до оподаткування/собівартість продукції	-	
31	Рентабельність власного капіталу	P220 (ф.№2) / P380 (ф.№1)	Додатний, повинен зростати	Показує потенційні можливості розширення діяльності підприємства
32	Рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності	P 190 (ф.№2)/ P 280 (ф. №1)	Додатний, повинен зростати	Показує здатність підприємства отримувати прибуток, виходячи з активів, які є у розпорядженні підприємства
33	Рентабельність активів за чистим прибутком	P220 (ф.№2) / P280 (ф.№1)	Додатний, повинен зростати	Показує, скільки чистого прибутку припадає на одиницю

продовження табл. 1

34	Рентабельність виробничих засобів	P220 (ф.№2) / P030+ P100+P120 (ф.№1)	Додатній, повинен зростати	Показує скільки чистого прибутку припадає на одиницю вартості виробничих засобів підприємства
35	Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від реалізації	P050-P070-P080 (ф.№2) / P035 (ф.№2)	Додатній, повинен зростати	Показує скільки прибутку від реалізації продукції припадає на одиницю чистого доходу від реалізації продукції підприємства
36	Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком	P220 (ф.№2) / P035 (ф.№2)	Додатній, повинен зростати	Показує скільки чистого прибутку припадає на одиницю чистого доходу від реалізації продукції підприємства
37	Коефіцієнт реінвестування	P340+P350 (ф.№1) / P220 (ф.№2)	Додатній, повинен зростати	Показує, скільки чистого прибутку спрямовано на збільшення власного капіталу
38	Коефіцієнт економічного росту	P340+P350 (ф.№1) / P380 (ф.№1)	Додатній, повинен зростати	Визначає і показує темп збільшення власного капіталу за рахунок чистого прибутку підприємства
39	Рентабельність чистого прибутку відносно активів	P280 (ф.№1) / P220 (ф.№2)	Від'ємний повинен зменшуватись	Показує за який період кошти, інвестовані в активи, будуть компенсовані чистим прибутком підприємства

продовження табл. 1

40	Рентабельність власного капіталу відносно чистого прибутку	$P380$ (ф.№1) / $P220$ (ф.№2)	Від'ємний повинен зменшуватись	Показує, за який період власний капітал може бути компенсований чистим прибутком підприємства
<b>Показники ефективності використання фінансових ресурсів</b>				
41	Коефіцієнт забезпечення підприємства власними оборотним капіталом	$P380+P430-P080$ (ф.№1) / $P260+P270$ (ф.№1)	0,1-0,5	Показує частку власних засобів, не вкладених в необоротні активи, а оборотному капіталу, а також перетворення активів у ліквідні кошти
42	Коефіцієнт оборотності обігових коштів	$P035$ (ф.№2) / $P260+P270$ (ф.№1)	Додатній, повинен зростати	Показує скільки оборотів обігових коштів за період
43	Період обороту обігових коштів	360 / коефіцієнт оборотності обігових коштів (пок.44)	Від'ємний повинен зменшуватись	Показує середній період від вкладання коштів на виробництво продукції до отримання коштів за реалізовану продукцію
44	Коефіцієнт маневреності власних обігових коштів	$P230+P240$ (ф.№1) / $P380+P430 - P080$ (ф.№1)	Додатній, повинен зростати	Показує частку абсолютно ліквідних активів у власних оборотних коштах
45	Коефіцієнт забезпечення запасів власними обіговими	$P380+P430 - P080$ (ф.№1) / $P100+P110 - P120+P130+P140$ (ф.№1)	Додатній, повинен зростати	Показує наскільки запаси, що мають найменшу ліквідність у складі оборотних активів, забезпечені довгостроковим и стабільними джерелами фінансування

продовження табл. 1

46	Коефіцієнт покриття запасів	$P380+P430 +P480- P080+P500+P510+P520+P530+P540(\text{ф.№1}) / P100+P110 - P120+P130+P140(\text{ф.№1})$	Додатний, повинен зростати	Показує, скільки коштів, що вкладенні у запаси, припадає на одиницю сукупних коштів
47	Оборотність активів , коефіцієнт трансформації	$P035(\text{ф.№2}) / P280 (\text{ф.№1})$	Додатний, повинен зростати	Показує скільки отримано чистої виручки від реалізації продукції на одиницю коштів, інвестованих а активи
48	Коефіцієнт маневреності робочого капіталу	$P100+P110 - P120+P130+P140(\text{ф.№1}) / P260+P270-P620-P630(\text{ф.№1})$	Від’ємний повинен зменшуватись	Показує прискорення або повільнення обіговості оборотних коштів в умовах інфляції до залучення дорогих кредитів, що зменшує платоспроможність підприємства
49	Частка оборотних виробничих засобів в обігових коштах	$P100 + P 120(\text{ф.№1}) / P260+P270 (\text{ф.№1})$	Додатний, повинен зростати	Визначає і показує частку обігових коштів у виробничій сфері
50	Частка основних засобів в активах	$P030(\text{ф.№1}) / P280 (\text{ф.№1})$	Від’ємний повинен зменшуватись	Показує частку коштів, інвестованих в основні засоби у валюті балансу
51	Коефіцієнт зносу основних засобів	$P032(\text{ф.№1}) / P031 (\text{ф.№1})$	Від’ємний повинен зменшуватись	Визначає і показує рівень фізичного і морального зносу основних засобів

продовження табл. 1

52	Частка довгострокових фінансових інвестицій в активах	$P040+P045(\text{ф.№1}) / P280$ (ф.№1)	Додатній, повинен зростати	Показує зменшення диферсифікаційного ризику
53	Частка оборотних виробничих активів	$P100+P120(\text{ф.№1}) / P280$ (ф.№1)	Додатній, повинен зростати	Визначає і показує частку мобільних виробничих коштів у валюті балансу
54	Коефіцієнт мобільності активів	$P260+P270(\text{ф.№1}) / P080$ (ф.№1)	Додатній, повинен зростати, рекомендована межа 0,5	Показує потенційну можливість перетворення активів у ліквідні кошти
55	Коефіцієнт мобільності засобів	$P(380+430-080)+P480$ (ф.№1)/ $P640$ (ф.№1)	0,4-0,6	Показує частку вільних коштів (не залучених в оборотних активах) довгострокового користування підприємств у валюті балансу
56	Коефіцієнт обороту власного капіталу	$P035$ (ф.№2) / $P 380+P430$ (ф.№1)	Додатній, повинен зростати, нижня межа 2,7	Показує ефективність використання власного капіталу підприємства
57	Коефіцієнт оборотності готової продукції	$P035$ (ф.№2) / $P130$ (ф.№1)	Додатній, повинен зростати	Показує у скільки разів виручка перевищує середні запаси готової продукції

Додаток К

Таблиця 1.

Розрахунок попиту і пропозиції птахівничих підприємств за 2011-2013 рр.

	Загальний обсяг виробництва по регіонах в гривнях			Обсяг виробництва на вказаних підприємствах			Кількість населення			Середня вартість продукції			Показник пропозиції			Показник попиту		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
1	25231200	23595660	0	26699	19852,80	0	2388700	2388300	2395200	10,513	10,725	13,573	0,001058174	0,000841375	0,000000000	23,887	26,054182	0
2	1624499200	1488138080	1634134572	8954	6567	7552,1	1717700	1719500	1722000	11,392	9,6382	12,348	0,000005512	0,000004413	0,00000462	0,289094	0,2672798	0,312286
3	40173840	94622860	70768267,5	178335	237506	273132	148780	1477200	1467800	7,1739	9,3686	10,937	0,004439083	0,002510028	0,00385953	0,6376286	3,5101782	5,444097
4	63597950	71740900	71052896,3	35068	64594	74283	1084100	1077200	1077300	9,7843	9,317	12,045	0,000551401	0,000900379	0,00104546	4,0028308	3,3575065	4,383015
5	118818400	136971580	134289740	5102	8416	9678,4	1326453	1320200	1306369	12,5072	12,566	14,348	0,000042939	0,000061443	0,00007207	3,3510392	2,9068624	3,349759
6	387439450	792904950	619680810	433590,00	551218,00	633901	1038598	1038600	1040600	8,8255	16,835	14,789	0,001119117	0,000695188	0,00102295	0,5677985	0,5292229	0,596035
7	226969610	303041440	278255801	273205	300288	345331	1379800	1380100	1381800	11,5213	14,569	14,759	0,001203707	0,000990914	0,00124106	1,6809746	1,5924231	1,759037
8	420988200	624581100	548923883	2684,90	960,60	1104,7	2544748	2537800	2540702	8,3364	10,445	12,764	0,000006378	0,000001538	0,00000201	1,2093852	1,0185151	1,417914

\* Позначення птахівничих підприємств:

- ПАТ «Отрадівська птахофабрика» -1
- ПАТ «Птахофабрика Васильківська» -2
- ПАТ «Полтавська птахофабрика» -3
- ПАТ «Птахофабрика Тернопільська» - 4
- ТОВ «Птахофабрика «Волочиська» - 5
- ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» - 6
- ПАТ «Авангард» - 7
- ПАТ «Птахофабрика Ражнівська» - 8

Результати розрахунку коефіцієнту купівельної спроможності 2011 -2013рр.

Підприємство	Місто	Середня заробітна зарплата	Мінімальна заробітна плата*	Коефіцієнт купівельної спроможності $P_{kc}$
1	2	3	4	5
2011				
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	Тернопільська обл.	1547	1004	1,540836653
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	Волинська обл.	1251	1004	1,246015936
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	Київська обл.	2224	1004	2,215139442
ПАТ «Авангард»	Івано-Франківська обл.	2010	1004	2,001992032
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	Львівська обл.	1898	1004	1,890438247
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	Хмельницька обл.	1807	1004	1,799800797
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	Полтавська обл.	2213	1004	2,204183267
ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	Одеська обл.	1407	1004	1,401394422
2012				
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	Тернопільська обл.	2185	1134	1,92680776
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	Волинська обл.	2339	1134	2,062610229
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	Київська обл.	3157	1134	2,783950617
ПАТ «Авангард»	Івано-Франківська обл.	2540	1134	2,239858907
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	Львівська обл.	2578	1134	2,273368607
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	Хмельницька обл.	2425	1134	2,138447972



продовження табл.2

1	2	3	4	5
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	Полтавська обл.	2850	1134	2,513227513
ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	Одеська обл.	2700	1134	2,380952381
2013				
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	Тернопільська обл.	2359	1218	1,936781609
ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»	Волинська обл.	2580	1218	2,118226601
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	Київська обл.	3624	1218	2,975369456
ПАТ «Авангард»	Івано-Франківська обл.	2679	1218	2,199507389
ПАТ «Птахофабрика Ражнівська»	Львівська обл.	2788	1218	2,288998358
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	Хмельницька обл.	2641	1218	2,168308703
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	Полтавська обл.	2988	1218	2,45329197
ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	Одеська обл.	2953	1218	2,424466338

Примітки: \* – можна використовувати вартість мінімального споживчого кошика

продовження додатку К

Розрахунок результуючих інтегральних показників птахівничих підприємств за 2011-2013 рр.

Таблиця 3

	x	y	x*x	y <sup>2</sup>	y <sub>i</sub>	(y <sub>i</sub> -y-) <sup>2</sup>	I
1	2	3	4	5	6	8	9
2011							
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	6,67851	1	44,6025	1	-0,2180	0,02464	6,67851
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	10,08949	1	101,798	1	-0,0111	0,00011	10,0895
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	8,042882	1	64,6879	1	-0,1352	0,00969	8,042883
ПАТ «Птахофабрика Ражнятівська»	6,834614	1	46,7119	1	-0,2085	0,02259	6,834615
ПАТ «Володимиро-Волинська птахофабрика»	6,931086	1	48,0399	1	-0,2027	0,02973	6,931087
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	4,664283	1	21,7555	1	-0,3402	0,05846	4,664284
ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	31,02267	1	962,4066	1	1,2588	0,79230	31,02268
ПАТ «Авангард»	8,443783	1	71,2974	1	0,1427	0,09876	8,443784
2012							
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	11,32591	1	128,2764	1	0,00954	0,000186	11,32592
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	9,98521	1	99,70451	1	-0,07165	0,003431	9,985215
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	8,26537	1	68,31637	1	-0,17581	0,019394	8,265372
ПАТ «Птахофабрика Ражнятівська»	6,91188	1	47,77416	1	-0,25779	0,041112	6,911885
ПАТ «Володимиро-Волинська птахофабрика»	7,45252	1	55,54018	1	-0,22504	0,043646	7,452528
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	31,19597	1	973,1889	1	1,21298	0,879891	6,801235

продовження додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8
ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	6,801234	1	46,2568	1	-0,26449	0,041973	31,19598
ПАТ «Авангард»	7,933272	1	62,93682	1	0,22773	0,84507	7,933273
2013							
ПАТ «Полтавська птахофабрика»	13,81439	1	190,8376	1	0,58387	0,336279	13,8144
ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»	12,80017	1	163,8445	1	0,477754	0,224467	12,80018
ТОВ «Птахофабрика «Волочиська»	8,381631	1	70,25174	1	0,015449	0,000131	8,381631
ПАТ «Птахофабрика Ражнятівська»	7,043138	1	49,60581	1	-0,124645	0,016530	7,043139
ПАТ «Володимиро-Волинська птахофабрика»	6,959227	1	48,43084	1	-0,13337	0,027638	6,959227
ПАТ «Птахофабрика Васильківська»	3,934621	1	15,48124	1	-0,44983	0,203324	4,887475
ПАТ «Отрадівська птахофабрика»	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
ПАТ «Авангард»	8,355019	1	69,80635	1	0,019129	0,154382	8,355019

## Фактори зовнішнього середовища та їхній вплив на птахівничі підприємства.

Елементи макросередовища	Фактор	Вплив	Можливі стратегічні дії підприємства
1	2	3	4
1.Економічні	1. Ввезення імпортного м'яса, що завозиться регулярно на територію України 2. Слабка фінансово-економічна підтримка галузі 3. Інфляція 4. Відсутність ефективного інвестора 5. Підвищення цін на м'ясо і яйця птиці з посиленням конкуренції	(-) Зменшення ринку збуду вітчизняних підприємств (-)зниження купівельної спроможності (-) зниження темпів іноваційних процесів в птахівничій галузі (+) підвищення рівня життя населення (-)Збільшення нереалізованої продукції на підприємстві	Сприяння у розробці програм розвитку вітчизняного виробника шляхом наукових розробок на підприємстві Введення конкурентної стратегії зниження витрат, яка дозволяє зменшити ціни і тим самим збільшити частку ринку.
2.Соціально-демографічні	1. Демографічна ситуація 2. Низька платоспроможність населення	(-) зменшення числа потенційних споживачів (-) зміна структури харчування населення (-) Погіршення рівня доходів населення	Сприяння у розробці проекту по стабілізації цін на птахівничу продукцію

*продовження таб.1*

1	2	3	4
3. Політичні	1. Податкове законодавство 2. Кредитно-грошова політика 3. Державне регулювання цін	(+) стимулювання розвитку галузі за рахунок зміни податкового законодавства (+) регулювання процентних ставок на кредити (-) Погіршення експортно-імпортних процесів в країні (-) Встановлення цін, що не враховують середньоголузевій мнімальний рівень рентабельності	Дотримання міжнародних стандартів до моменту введення національних
4. Науково-технічні	1. Активний процес модернізації технологій галузі 2. Брак ресурсів та досвіду впровадження іноваційних технологій	(-) Моральне старіння діючих технологій (+) Можливість удосконалення технологічного процесу (-) Висока вартість впроваджених іноваційних технологій	Розробка проекту введення нових технологій з подальшою утилізацією морально-застарілого обладнання

Аналіз внутрішнього середовища птахівничих підприємств галузі

Елементи внутрішнє середовище	Фактори	Вплив	Показники, що характеризують фактори та формують умови діяльності
1	2	3	4
1. Виробництво	1. Потужність підприємства 2. Продуктивність виробництва 3. Технічне забезпечення	(+) наявність можливості зростання продуктивності праці (+) модернізація виробничого обладнання, постійне удосконалення в технологічних процесів (-) зниження виробництва при загальному зниженні замовлень	- обсяг виробництва; - рівень використання комп'ютеризації виробничого процесу; - продуктивність праці; - нещасні випадки; - якість сировини, що постачається.
2. Конкурентність і збут продукції	1. Параметри конкурентно-спроможності 2. Ринки 3. Ціноутворення	(+) технічні параметри відповідають умовам конкурентоспроможності (+) велика частка ринку (+) тенденція зростання цін продажу (-) неефективна збутова мережа	- власна частка ринку; - економічні; - правово-нормативні; - розміри і тенденції розвитку; - стратегія і тактика.

1	2	3	4
3. Фінанси	1.Фінансовий стан підприємства 2.Джерела фінансування	(-) мало ймовірно збільшення прибутків у найближчі перспективі; (-) невеликі розміри кредитів; (+) наявна можливість фінансування за державний рахунок	- фінансова стабільність; - прибутки і їх розподіл; - джерела грошових надходжень
4. Трудовий потенціал	1.Динаміка складу кадрів 2. Підвищення кваліфікації 3.Мотивація	(+) низьк кадрів; (-) відсутня система підвищення кваліфікації (-) відсутні мотиваційні фактори часу (+) повна забезпеченість кадрами	- рівень оплати праці і її диференціація; - моральне стимулювання; - вибуття, плинність показники в цілому;

1	2	3	4
5. Система управління	1. Керівний склад підприємства 2. Організаційна структура управління 3. Організаційна культура і імідж	(-) в управлінні керуються поточними планами; (+) організаційна структура управління змінюється відповідно до потреб; (-) авторитарний стиль управління, не враховують думку працівників (+) керівник має авторитет серед підлеглих (+) імідж персоналу високий	- оцінка якостей; - наявність стратегічного мислення; - оцінка структури; - традиції, цінності; - стиль управління
6. Соціальна ефективність	1. Доходи працівників 2. Соціальні послуги	(-) розшарування в доходах між рядовим працівниками і керівниками (+) наявна система путівок для оздоровлення персоналу та їх сімей	- оцінка; - диференціація; - профілактика; - зони відпочинку



## Додаток К

Анкета для оцінки та вибору стратегії діяльності птахівничих підприємств на основі SPACE-аналізу

«Анкета

Оцінки критеріїв, що використовуються у методі SPACE-аналізу керівником підприємств»

Суб'єкт господарювання - ПАТ «Птахофабрика Тернопільська»

Посада - Фінансовий директор

Загальний стаж роботи на підприємстві - 6 років

1. Оцінити птахівничі підприємства за факторами SPACE-аналізу, проставивши відмітки в запропонованій таблиці:

Критерії	Вага	Негативна оцінка від 0 до 2	Задовільна оцінка від 2 до 4	Висока оцінка 5
1	2	3	4	5
<b>Фінансова сила підприємства</b>				
Рентабельність власного капіталу	0,15		4	
Фінансова стійкість підприємства	0,25		3	
Стабільність отримання прибутку	0,10		3	
Платоспроможність підприємства	0,25		4	
Достатній рівень прибутковості	0,15		4	
Підприємницький ризик	0,10		3	
<b>Конкурентоспроможність підприємства</b>				
Відносна частка підприємства на ринку	0,10		3	
Рентабельність реалізації продукції	0,20	2		
Логістичні зв'язки підприємств	0,25		3	
Відгуки споживачів	0,20		4	
Розширення ринків збуту	0,10		3	
Виробництво нових видів продуктів	0,15		3	
<b>Привабливість галузі</b>				
Обсяг і структура виробництва	0,15		4	
Конкурентоспроможність підприємств	0,15		3	
Стадія життєвого циклу підприємства	0,20	1		
Рівень впровадження інновацій	0,20	2		
Вихід на нові сегменти ринку	0,20		3	
Ступінь залежності від зовнішнього середовища	0,10	2		
<b>Стабільність галузі</b>				
Поява нових конкурентів	0,10		4	

1	2	3	4	5
Рівень інфляції та фіскального навантаження	0,10	1		
Ступінь впливу імпортованої продукції на стабільність галузі	0,20	2		
Потенційні ризики зниження попиту на продукцію	0,25	2		
Модернізація виробничого обладнання та технологічних процесів	0,15		4	
Маркетингові можливості у діяльності птахівничих підприємств	0,20		3	

2 Вкажіть з якою періодичністю слід здійснювати розрахунок показників стратегічного аналізу на Вашому підприємстві?

№ п/п	Показники та заходи	Постійно	Періодично	Вибірково
1	2	3	4	5
1	Аналіз і прогнозування ринку		X	
2	Дослідження потреб, побажань споживачів		X	
3	Дослідження основних показників стратегічного аналізу конкурентів	X		
4	Аналіз поточної стратегічної позиції на ринку	X		
5	Визначення стратегічних цілей	X		
6	Розробка стратегії розвитку підприємства		X	
7	Планування асортименту продукції	X		
8	Контроль досягнення еталонних значень показників стратегічного аналізу	X		

*Дякую за відповіді!*

продовження додатку К

«Анкета

Оцінки критеріїв, що використовуються у методі SPACE- аналізу керівником підприємств»

Суб'єкт господарювання - ПАТ «ПтахофабрикаТернопільська»

Посада - Директор

Загальний стаж роботи на підприємстві - 5 років

1.Оцінити птахівничі підприємства за факторами SPACE-аналізу, проставивши відмітки в запропонованій таблиці:

Критерії	Вага	Негативна оцінка від 0 до 2	Задовільна оцінка від 2 до 4	Висока оцінка 5
1	2	3	4	5
<b>Фінансова сила підприємства</b>				
Рентабельність власного капіталу	0,15			5
Фінансова стійкість підприємства	0,20		4	
Стабільність отримання прибутку	0,10	2		
Платоспроможність підприємства	0,25		3	
Достатній рівень прибутковості	0,15		3	
Підприємницький ризик	0,15	1		
<b>Конкурентоспроможність підприємства</b>				
Відносна частка підприємства на ринку	0,15	2		
Рентабельність реалізації продукції	0,20	1		
Логістичні зв'язки підприємств	0,20	2		
Відгуки споживачів	0,15		3	
Розширення ринків збуту	0,10		4	
Виробництво нових видів продуктів	0,20		4	
<b>Привабливість галузі</b>				
Обсяг і структура виробництва	0,10		3	
Конкурентоспроможність підприємств	0,20		4	
Стадія життєвого циклу підприємства	0,20		3	
Рівень впровадження інновацій	0,25		4	
Вихід на нові сегменти ринку	0,15		4	
Ступінь залежності від зовнішнього середовища	0,10		4	
<b>Стабільність галузі</b>				
Поява нових конкурентів	0,10		3	
Рівень інфляції та фіскального навантаження	0,10	2		
Ступінь впливу імпортованої продукції на стабільність галузі	0,20		4	
Потенційні ризики зниження попиту на продукцію	0,20		4	
Модернізація виробничого обладнання та технологічних процесів	0,20			5
Маркетингові можливості у діяльності птахівничих підприємств	0,20		5	

2 Вкажіть з якою періодичністю слід здійснювати розрахунок показників стратегічного аналізу на Вашому підприємстві?

№ п/п	Показники та заходи	Постійно	Періодично	Вибірково
1	2	3	4	5
1	Аналіз і прогнозування ринку		X	
2	Дослідження потреб, побажань споживачів		X	
3	Дослідження основних показників стратегічного аналізу конкурентів	X		
4	Аналіз поточної стратегічної позиції на ринку		X	
5	Визначення стратегічних цілей	X		
6	Розробка стратегії розвитку підприємства	X		
7	Планування асортименту продукції			X
8	Контроль досягнення еталонних значень показників стратегічного аналізу	X		

*Дякую за відповіді!*

продовження додатку К

«Анкета

Оцінки критеріїв, що використовуються у методі SPACE- аналізу керівником підприємств»

Суб'єкт господарювання - ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»

Посада - Фінансовий директор

Загальний стаж роботи на підприємстві - 6 років

1.Оцінити птахівничі підприємства за факторами SPACE–аналізу, проставивши відмітки в запропонованій таблиці:

Критерії	Вага	Негативна оцінка від 0 до 2	Задовільна оцінка від 2 до 4	Висока оцінка 5
1	2	3	4	5
<b>Фінансова сила підприємства</b>				
Рентабельність власного капіталу	0,15			5
Фінансова стійкість підприємства	0,25			5
Стабільність отримання прибутку	0,10		4	
Платоспроможність підприємства	0,25			5
Достатній рівень прибутковості	0,15		4	
Підприємницький ризик	0,10	2		
<b>Конкурентоспроможність підприємства</b>				
Відносна частка підприємства на ринку	0,15			5
Рентабельність реалізації продукції	0,20		4	
Логістичні зв'язки підприємств	0,20			5
Відгуки споживачів	0,15			5
Розширення ринків збуту	0,15		4	
Виробництво нових видів продуктів	0,15		4	
<b>Привабливість галузі</b>				
Обсяг і структура виробництва	0,10			5
Конкурентоспроможність підприємств	0,20		3	
Стадія життєвого циклу підприємства	0,20			5
Рівень впровадження інновацій	0,20		4	
Вихід на нові сегменти ринку	0,25		4	
Ступінь залежності від зовнішнього середовища	0,15	1		
<b>Стабільність галузі</b>				
Поява нових конкурентів	0,10	1		
Рівень інфляції та фіскального навантаження	0,10	2		
Ступінь впливу імпортованої продукції на стабільність галузі	0,20		3	
Потенційні ризики зниження попиту на продукцію	0,25	1		
Модернізація виробничого обладнання та технологічних процесів	0,15			5
Маркетингові можливості у діяльності птахівничих підприємств	0,20			5

2 Вкажіть з якою періодичністю слід здійснювати розрахунок показників стратегічного аналізу на Вашому підприємстві?

№ п/п	Показники та заходи	Постійно	Періодично	Вибірково
1	2	3	4	5
1	Аналіз і прогнозування ринку		X	
2	Дослідження потреб, побажань споживачів			X
3	Дослідження основних показників стратегічного аналізу конкурентів	X		
4	Аналіз поточної стратегічної позиції на ринку		X	
5	Визначення стратегічних цілей			X
6	Розробка стратегії розвитку підприємства	X		
7	Планування асортименту продукції			X
8	Контроль досягнення еталонних значень показників стратегічного аналізу		X	

*Дякую за відповіді!*

продовження додатку К

«Анкета

Оцінки критеріїв, що використовуються у методі SPACE- аналізу керівником підприємств»

Суб'єкт господарювання - ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика»

Посада - Директор

Загальний стаж роботи на підприємстві - 8 років

1.Оцінити птахівничі підприємства за факторами SPACE-аналізу, проставивши відмітки в запропонованій таблиці:

Критерії	Вага	Негативна оцінка від 0 до 2	Задовільна оцінка від 2 до 4	Висока оцінка 5
1	2	3	4	5
<b>Фінансова сила підприємства</b>				
Рентабельність власного капіталу	0,10		4	
Фінансова стійкість підприємства	0,25		4	
Стабільність отримання прибутку	0,15			5
Платоспроможність підприємства	0,25		4	
Достатній рівень прибутковості	0,15			5
Підприємницький ризик	0,10		4	
<b>Конкуренцеспроможність підприємства</b>				
Відносна частка підприємства на ринку	0,15		4	
Рентабельність реалізації продукції	0,20		3	
Логістичні зв'язки підприємств	0,25		4	
Відгуки споживачів	0,15		4	
Розширення ринків збуту	0,10			5
Виробництво нових видів продуктів	0,15			5
<b>Привабливість галузі</b>				
Обсяг і структура виробництва	0,10		4	
Конкуренцеспроможність підприємств	0,10			5
Стадія життєвого циклу підприємства	0,25		5	
Рівень впровадження інновацій	0,20			5
Вихід на нові сегменти ринку	0,25			5
Ступінь залежності від зовнішнього середовища	0,10		3	
<b>Стабільність галузі</b>				
Поява нових конкурентів	0,10	2		
Рівень інфляції та фіскального навантаження	0,10		3	
Ступінь впливу імпортованої продукції на стабільність галузі	0,20			5
Потенційні ризики зниження попиту на продукцію	0,25	2		
Модернізація виробничого обладнання та технологічних процесів	0,15		4	
Маркетингові можливості у діяльності птахівничих підприємств	0,20		4	

2 Вкажіть з якою періодичністю слід здійснювати розрахунок показників стратегічного аналізу на Вашому підприємстві?

№ п/п	Показники та заходи	Постійно	Періодично	Вибірково
1	2	3	4	5
1	Аналіз і прогнозування ринку	X		
2	Дослідження потреб, побажань споживачів		X	
3	Дослідження основних показників стратегічного аналізу конкурентів			X
4	Аналіз поточної стратегічної позиції на ринку		X	
5	Визначення стратегічних цілей	X		
6	Розробка стратегії розвитку підприємства		X	
7	Планування асортименту продукції			X
8	Контроль досягнення еталонних значень показників стратегічного аналізу	X		

*Дякую за відповіді!*



продовження додатку К

«Анкета

Оцінки критеріїв, що використовуються у методі SPACE- аналізу керівником підприємств»

Суб'єкт господарювання - ПАТ «Птахофабрика Васильківська»

Посада - Фінансовий директор

Загальний стаж роботи на підприємстві - 3 років

1. Оцінити птахівничі підприємства за факторами SPACE-аналізу, проставивши відмітки в запропонованій таблиці:

Критерії	Вага	Негативна оцінка від 0 до 2	Задовільна оцінка від 2 до 4	Висока оцінка 5
1	2	3	4	5
<b>Фінансова сила підприємства</b>				
Рентабельність власного капіталу	0,15		3	
Фінансова стійкість підприємства	0,25	1		
Стабільність отримання прибутку	0,10	2		
Платоспроможність підприємства	0,25	1		
Достатній рівень прибутковості	0,15		3	
Підприємницький ризик	0,10		3	
<b>Конкуренцеспроможність підприємства</b>				
Відносна частка підприємства на ринку	0,15	2		
Рентабельність реалізації продукції	0,20	1		
Логістичні зв'язки підприємств	0,15	1		
Відгуки споживачів	0,25	2		
Розширення ринків збуту	0,10	2		
Виробництво нових видів продуктів	0,15	2		
<b>Приваблюєвість галузі</b>				
Обсяг і структура виробництва	0,10	1		
Конкуренцеспроможність підприємств	0,15	2		
Стадія життєвого циклу підприємства	0,20	1		
Рівень впровадження інновацій	0,20		3	
Вихід на нові сегменти ринку	0,25	1		
Ступінь залежності від зовнішнього середовища	0,10			5
<b>Стабільність галузі</b>				
Поява нових конкурентів	0,15		3	
Рівень інфляції та фіскального навантаження	0,10			5
Ступінь впливу імпортованої продукції на стабільність галузі	0,15	2		
Потенційні ризики зниження попиту на продукцію	0,25			5
Модернізація виробничого обладнання та технологічних процесів	0,20	2		
Маркетингові можливості у діяльності птахівничих підприємств	0,15	2		

2 Вкажіть з якою періодичністю слід здійснювати розрахунок показників стратегічного аналізу на Вашому підприємстві?

№ п/п	Показники та заходи	Постійно	Періодично	Вибірково
1	2	3	4	5
1	Аналіз і прогнозування ринку			X
2	Дослідження потреб, побажань споживачів		X	
3	Дослідження основних показників стратегічного аналізу конкурентів			X
4	Аналіз поточної стратегічної позиції на ринку		X	
5	Визначення стратегічних цілей		X	
6	Розробка стратегії розвитку підприємства		X	
7	Планування асортименту продукції			X
8	Контроль досягнення еталонних значень показників стратегічного аналізу		X	

*Дякую за відповіді!*

продовження додатку К

«Анкета

Оцінки критеріїв, що використовуються у методі SPACE- аналізу керівником підприємств»

Суб'єкт господарювання - ПАТ «Птахофабрика Васильківська»

Посада - Директор

Загальний стаж роботи на підприємстві - 4 років

1. Оцінити птахівничі підприємства за факторами SPACE-аналізу, проставивши відмітки в запропонованій таблиці:

Критерії	Вага	Негативна оцінка від 0 до 2	Задовільна оцінка від 2 до 4	Висока оцінка 5
1	2	3	4	5
<b>Фінансова сила підприємства</b>				
Рентабельність власного капіталу	0,15	2		
Фінансова стійкість підприємства	0,30	2		
Стабільність отримання прибутку	0,10		3	
Платоспроможність підприємства	0,25		3	
Достатній рівень прибутковості	0,10		4	
Підприємницький ризик	0,10			5
<b>Конкурентоспроможність підприємства</b>				
Відносна частка підприємства на ринку	0,15	1		
Рентабельність реалізації продукції	0,20	2		
Логістичні зв'язки підприємств	0,25		3	
Відгуки споживачів	0,15		4	
Розширення ринків збуту	0,10	1		
Виробництво нових видів продуктів	0,15	1		
<b>Привабливість галузі</b>				
Обсяг і структура виробництва	0,20		3	
Конкурентоспроможність підприємств	0,15		3	
Стадія життєвого циклу підприємства	0,25	2		
Рівень впровадження інновацій	0,15	2		
Вихід на нові сегменти ринку	0,10	2		
Ступінь залежності від зовнішнього середовища	0,15		3	
<b>Стабільність галузі</b>				
Поява нових конкурентів	0,10			5
Рівень інфляції та фіскального навантаження	0,10		4	
Ступінь впливу імпортованої продукції на стабільність галузі	0,20	1		
Потенційні ризики зниження попиту на продукцію	0,25		3	
Модернізація виробничого обладнання та технологічних процесів	0,15	1		
Маркетингові можливості у діяльності птахівничих підприємств	0,20	1		

2 Вкажіть з якою періодичністю слід здійснювати розрахунок показників стратегічного аналізу на Вашому підприємстві?

№ п/п	Показники та заходи	Постійно	Періодично	Вибірково
1	2	3	4	5
1	Аналіз і прогнозування ринку		X	
2	Дослідження потреб, побажань споживачів		X	
3	Дослідження основних показників стратегічного аналізу конкурентів			X
4	Аналіз поточної стратегічної позиції на ринку		X	
5	Визначення стратегічних цілей			X
6	Розробка стратегії розвитку підприємства		X	
7	Планування асортименту продукції			X
8	Контроль досягнення еталонних значень показників стратегічного аналізу			X

*Дякую за відповіді!*

Додаток Л

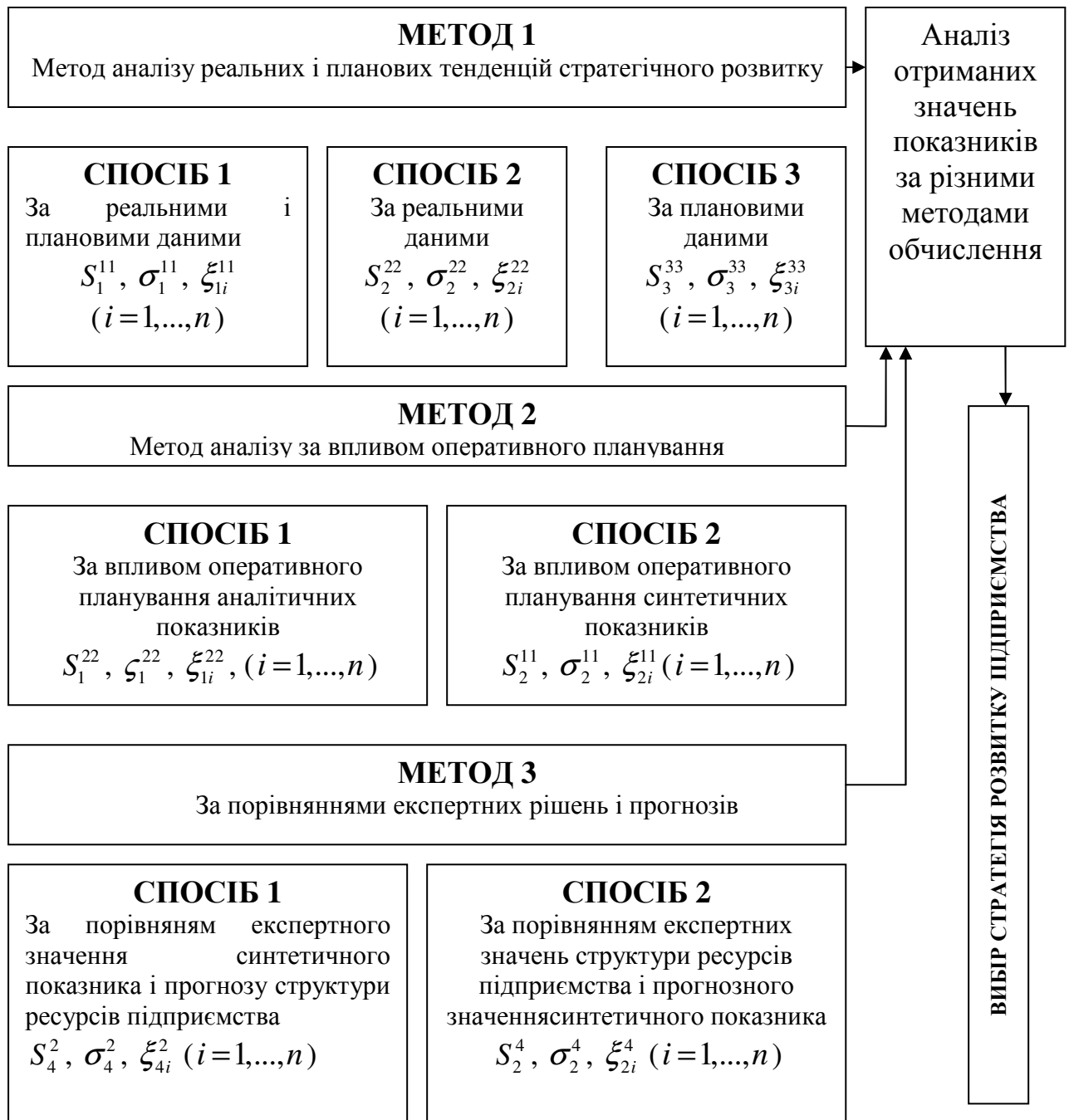


Рис.1. Розрахунок результативного показника на основі запропонованих методів з метою вибору оптимальної стратегії

## Додаток М



Рис. 1. Класифікація ризиків діяльності птахівничих підприємств

**Наукове видання**

**Петро Петрович Микитюк  
Тетяна Романівна Портоварас**

**Методичні підходи до стратегічного  
управління діяльністю підприємства**

**МОНОГРАФІЯ**

*Комп'ютерна верстка Ольги Слимак  
Дизайн обкладинки Марії Одобецької*

Підписано до друку 29.09.2017 р.  
Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублюванні.  
Умов. друк. арк. 23,25. Облік.-вид. арк. 24,1  
Зам. № М 016-17. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач  
Тернопільський національний економічний університет  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Видавничо-поліграфічному центр «Економічна думка» ТНЕУ  
вул. Бережанська 2 м. Тернопіль 46004  
тел. (0352) 47-58-72  
E-mail: edition@tneu.edu.ua