МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ САДІВНИЦТВА

ФАКУЛЬТЕТ МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра менеджменту

«Допущено до захисту»
«____» _____20___ р.

Завідувач кафедри, к.е.н., доцент

_____Наталія ВЕРНЮК

КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

МАГІСТРА

УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОВ «БІОФАРМА ПЛАЗМА» М. БІЛА ЦЕРКВА

Виконав: студент 2 курсу, 21м-м групи, спеціальності 073 «Менеджмент» (освітньо-професійна програма «Менеджмент організацій та адміністрування»)
РІЗНИК Олександр Григорович
Керівник: к.е.н., доцент
Оксана ЗАГОРОДНЮК

Умань – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
1.1. Економічна сутність витрат підприємства
1.2. Класифікація витрат підприємства
1.3. Підходи до формування системи управління витратами на підприємстві
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОВ «БІОФАРМА ПЛАЗМА»
2.1. Загальна характеристика діяльності ТОВ «Біофарма плазма»
2.2. Аналіз динаміки і структури витрат ТОВ «Біофарма плазма»
2.3. Аналіз ефективності управління витратами ТОВ «Біофарма плазма»
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОВ «БІОФАРМА ПЛАЗМА»
3.1. Мінімізація негативних економічних та соціальних наслідків війни за рахунок оптимізації витрат підприємства
3.2. Оптимізація витрат ТОВ «Біофарма плазма» на основі АВС-аналізу та XYZ-аналізу
3.3. Обґрунтування значення системи управління витратами в контексті мінімізації ризику перевитрат.
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Актуальність теми дослідження удосконалення управління витратами ТОВ «Біофарма Плазма» в місті Біла Церква випливає з кількох ключових факторів, які починають значущість цього питання в сучасних умовах господарювання:

1. Фармацевтичний ринок в Україні та характеризується високою конкуренцією. Виробники постійно шукають способи зниження витрат для підвищення своєї конкурентоспроможності та маржинальності продукції. Удосконалення управління витратами дозволяє компанії залишатися прибутковою та конкурентоспроможною.

2. Фармацевтична індустрія є однією з найбільш регульованих у світі. Відповідність до стандартів якості та безпеки, що постійно оновлюються, часто потребує інвестицій у виробництво. Оптимізація витрат компанії забезпечувати недостатні інвестиції без значного фінансового тягаря.

3. Зміни в економіці, такі як коливання курсів валют, змінюють вартість сировини та зміни у фінансовій політиці країни, впливають на витрати підприємства. Ефективне управління витратами забезпечує гнучкість і здатність швидко адаптуватися до нових умов.

4. Впровадження нових технологій та інноваційних підходів у виробництво може суттєво втратити витрати, підвищити продуктивність та зменшити екологічний вплив. Дослідження способів удосконалення управління витратами є місцем для впровадження таких інновацій.

5. Сучасні підприємства звертають увагу на зменшення негативного впливу на навколишнє середовище та дотримання принципів сталого розвитку. Ефективне управління витратами включає в себе впровадження енергоефективних технологій і мінімізацію витрат.

Таким чином, дослідження та удосконалення управління витратами в ТОВ «Біофарма Плазма» має велике значення для забезпечення її

довгострокового успіху, адаптації до змінених умов та відповідності вимогам сталого розвитку.

В умовах економічної та фінансової кризи, провокована військовим станом з лютого 2022 р., та супроводжується додатковими витратами на постачання товару, валютною нестабільністю, додатковими витратами на енергоефективність, особливу актуальність здобувають питання формування ефективної системи управління витратами =. Фінансова діяльність підприємств неодмінно пов’язана із залученням кредитних ресурсів до фінансування поточної діяльності та розвитку та вимагає додаткових витрат, а саме фінансових витрат у формі процентних та інших платежів.

Проблема вивчення теоретико-практичних аспектів системи управління витратами в цілому та, зокрема, в контексті мінімізації ризиків є предметом наукового доробку низки науковців. Так, дослідження Карінцевої О., Харченка М. та Тарасенко С. [5] присвячені визначенню основних параметрів витратоутворення підприємств при застосуванні стратегій «ризику» і «контролю». Костецька Н. [8] обґрунтовує особливості управління витратами підприємств із урахуванням впливу чинників ризику. Предметом досліджень Чумак Г. [15] є вивчення і впровадження в практику функціонального підходу розподілу витрат, який передбачає комплексність взаємозв’язків елементів виробничо-збутового процесу. Назаренко Т., Франчук І., Вітер С. [10] вивчають і обґрунтовують методичні аспекти обліку й управління витратами на виробництво продукції; Варченко О., Свиноус І., Іванова Л., Ткаченко К., Биба В. [1] – методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. Удосконаленню інструментарію управління витратами в системі управління вартістю підприємства присвячено праці Міщенко Н., Міщука І. П., Бондарюка В. А. [9]. Однак у теоретичних й концептуальних розробках науковців висвітлювалися лише окремі аспекти досліджуваної проблеми і не пропонувалася комплексної системи управління витратами.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розробка практичних рекомендації щодо підвищення ефективності управління витратами ТОВ «Біофарма плазма» м. Біла Церква.

Відповідно до мети, були поставлені такі завдання:

– визначити сутність управління витратами підприємства;

– провести оцінку економічного та фінансового стану ТОВ «Біофарма плазма» м. Біла Церква;

– оцінити динаміку та структуру витрат ТОВ «Біофарма плазма» м. Біла Церква;

– проаналізувати ефективність витрат підприємства за показниками рентабельності;

– обґрунтувати заходи з оптимізації витрат;

– визначити напрями удосконалення управління витратами ТОВ «Біофарма плазма» на основі АВС – аналізу.

Об'єктом дослідження є система управління витратами ТОВ «Біофарма плазма».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і методичних положень, принципів, методів та інструментів, що забезпечують оптимізацію управління витратами підприємства.

Методи дослідження. Для дослідження проблеми неефективного управління витратами ТОВ «Біофарма плазма» застосовувалися такі загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: загальнонаукові (аналіз, синтез, індукція, дедукція), метод порівняння, узагальнення та групування, монографічний, трендовий метод, математично–статистичні, табличний та графічний.

Практична значущість для підприємства, організації. Запропоновані та обґрунтовані у роботі управлінські рішення щодо удосконалення управління витратами ТОВ «Біофарма Плазма»можуть бути використані на практиці вітчизняними підприємствами, які спеціалізуються на фармацевтичному виробництві.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

1.1. Економічна сутність витрат підприємства

Економічна сутність витрат підприємства виникає в тому, що вони є необхідним компонентом діяльності будь-якої організації, відображаючи обсяг ресурсів, які споживаються для виробництва товарів чи надання послуг. Витрати мають безпосередній вплив на фінансові результати підприємства та його прибутковість і є критичним елементом в процесі управлінського обліку та прийняття рішень. Узагальнення дослідження еволюції розвитку знань щодо сутності і змісту категорії «витрати» подано в табл. 1.1, в якій показано п’ять етапів розвитку знань про витрати.

Таблиця 1.1

Підходи до трактування сутності та змісту категорії «витрати»

Етап	Підходи до трактування
1	2
І етап (XXVIII–IV ст. до н.е.)	Визначення та реєстрація витрат на ведення господарства як на державному рівні, так і на рівні окремих домогосподарств, відповідно до потреб господарюючих суб’єктів (зародження принципів обліку витрат за їх складовими)
ІІ етап (III–II ст. до н.е.)	Нормування та планування окремих видів витрат, зародження основ складання сучасної фінансової звітності про витрати. При цьому *витратами* вважалися ресурси, які використовувалися у процесі господарської діяльності (праця і матеріали) і були об’єктом обліку на державному рівні
ІІІ етап (XIV– кінець XIX ст.)	**Спроба розкрити сутність витрат, поява різних теорій витрат. *Витрати* розглядають як витрачену на виробництво товарів працю, вкладений капітал та землю, яка використовується в процесі виробництва**
IV (кінець XIX – 2–га пол. XX ст.)	Виникнення двох підходів (бухгалтерського та економічного) до визначення змісту і сутності витрат. *Бухгалтерські витрати* – комплекс матеріальних і грошових ресурсів для здійснення господарської діяльності підприємства, що є основою калькулювання собівартості продукції. Отже, бухгалтерські витрати – це витрати виробництва, економічні – це альтернативні витрати

Продовж. табл. 1.1

1	2
V етап (кінець XX – поч. XXI ст.)	Одночасне використання двох термінів «витрати» і «затрати». *Затрати* – грошове вираження витрачених для здійснення основної діяльності підприємства ресурсів, які шляхом обміну або трансформації були використані з певною метою. *Витрати* – достовірно оцінена частина затрат основної діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді збільшення зобов'язань або зменшення активів, та співвідноситься з доходом підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді

Джерело: побудовано за [23, с. 194]

Перший етап пов'язується з потребами господарюючих суб'єктів Стародавнього світу щодо визначення та реєстрації витрат на ведення господарства як на державному рівні, так і на рівні окремих домогосподарств.

Другий етап пов'язано із зародженням у Греції основ складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності. При цьому хронологія запису операцій привела до появи нового методу – рахунку. Слід зазначити, що на перших двох етапах розвитку знань про витрати були певні досягнення, але чіткого визначення категорії витрат не існувало.

Проривом у формуванні науково–теоретичних підходів до визначення економічної сутності та змісту витрат слід вважати виникнення у світовій економічній науці двох основних теорій, у центрі уваги яких перебуває показник витрат, а саме: трудової теорії вартості та теорії граничної корисності. З ними і пов'язується третій етап (XIV – кінець XIX ст.) здійснення спроб розкрити суть поняття «витрати» в різних теоріях.

Отже, на третьому етапі (XIV – кінець XIX ст.) науковці визначають витрати як витрачену на виробництво товарів працю, вкладений капітал та землю, яка використовується в процесі виробництва.

Наступний етап в еволюції наукових знань щодо витрат виокремлюється в межах XX ст. і пов'язується з використанням економіко–математичних методів у теорії витрат та іменами таких науковців, як Е. Шмаленбах, Г.

Фандель, Дж.Ч. Гаррісон, Ч. Кларк, А. Хіггінс, Є.Є. Слуцький. Вважаємо, що цей етап починається з кінця XIX ст., продовжується у XX й визначається не лише використанням економіко–математичних методів, але й подальшим уточненням економічної сутності витрат, зокрема в межах неокласичної теорії та мікроекономіки, визначенням витрат як окремого об'єкта управління, обліку й аналізу.

Початком розвитку теорії витрат як самостійного об'єкта управління Г. Фандель вважає їх розподіл Е. Шмаленбахом (1925 р.) на постійні та змінні, а також систематизацію ним чинників, які визначають рівень витрат і впливають на нього. Шмаленбах Е. сформулював поняття витрат як таких, що утворюють вартість і не пов'язані з потоками платежів за ресурси. Ґрунтуючись на розробках Е. Шмаленбаха, Г. Фандель вирізнив чотири напрями дослідження: розподіл затрат за ознакою їх залежності від зайнятості, визначення категорій затрат, розрахунок собівартості, поділ загальних витрат на постійну та змінну частини. Надалі ці напрями розвивалися іншими вченими, впливали і досі впливають на розуміння витрат як об'єкта і процесу управління.

Законодавчий підхід до розкриття сутності поняття витрати наступний: «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIV [2], Постанова Національного банку України «Про затвердження Правил бухгалтерського обліку доходів і витрат банків України» від 18.06.2003 р. № 255, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» від 28.12.2009 р. № 1541, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [10]. Для цілей оподаткування, у Податковому кодексі України наведено відмінне визначення витрат: «витрати – сума будь–яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах,

здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)» [1].

Через високу наукову популярність до розкриття сутності поняття витрати у економічній літературі приведемо групування визначень за ключовими аспектами їх трактування.

Першим блоком пропонуємо визначення поняття витрати через їх ототожнення із собівартістю (таблиця 1.2), однак такий підхід можна вважати обмеженим через невідповідність основним положенням про складання бухгалтерської та фінансової звітності.

Таблиця 1.2

Наукові погляди на економічну сутність категорії витрат через їх ототожнення із собівартістю

Визначення	Автор
«В процесі виробництва продукції витрачається жива праця, експлуатуються засоби виробництва та використовуються предмети праці. Усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, товарів, робіт та послуг, що виражені в грошовому еквіваленті, формують собівартість продукції, товарів, робіт та послуг»	В. П. Завгородній [38, с. 375]
«Витрати виробництва – це грошове відображення обсягів ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких безпосередньо відноситься на конкретний вид продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції»	Ф. Ф. Бутинець [20, с. 13]
«Витрати – це витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції і визначаються як вартісне відображення використаних ресурсів на її виробництво»	Т. В. Дідоренко [34, с. 78]

Джерело: побудовано за науковими та навчальними джерелами

Наукові погляди на економічну сутність категорії витрат наведені в часовому вимірі та спостерігається еволюція підходів до їх визначення: від витрат ресурсів, виражених у грошовій формі (Р. Ентоні та Дж. Ріс, 1993 р.), витраченої праці та використаних засобів виробництва й предметів праці (В.П. Завгородній, 1997 р.), до грошового вираження обся¬гів ресурсів, використаних в процесі виробництва (Ф. Ф. Бутинець, 2012 р.), витрати – це

витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто визначити як вар¬тісний вираз спожитих ресурсів на її виробни¬цтво (Т.В. Дідоренко 2015 р.). Наведені підходи об'єднує грошове вираження витрат та спрямо¬ваність на досягнення конкретних цілей або кон¬кретної мети.

Другим блоком наведемо визначення поняття витрати через їх ототожнення із затратами (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3

Наукові погляди на економічну сутність категорії витрат через їх ототожнення із затратами

Визначення	Автор
«Затрати є синонімом поняття «ресурси», а ресурси є факторами виробництва – благами, необхідними для виробництва інших благ, тобто це капітал, праця, природні ресурси, а витрати – це вартість, що кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів»	Е. Ф. Дербін, О. І. Кілієвич [32, с. 72]
«Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Затрати – це грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі такої діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі тощо»	З. В. Задорожній [39]
«У вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино–днів, людино–годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць тощо), реальних грошей на придбання товарно–матеріальних цінностей»	В. А. Дерій [33, с. 23]

Джерело: побудовано за науковими та навчальними джерелами

Спостерігається еволюція наукових поглядів на економічну сутність категорії витрат через ототожнення їх із затратами. Наведемо основні підходи до їх визначення, а саме: витрати пропонується розглядати як вартість, що дорівнює витратам на придбання ресурсів, а затрати – як ресурси (Е. Дербін,1997 р.).

З. В. Задорожній пропонує розуміти витрати як зменшення економічної доцільності через вибуття активів або збільшення зобов'язань, а затрат як грошове вираження матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, задіяних у

процесі фінансово–господарської діяльності з метою отримання бажаної вигоди (З. В. Задорожній, 2007 р.). У вітчизняній економічній науці використовується термін «витрати», а поняття «затрати» вживається лише тоді, коли йдеться про затрати конкретного часу, матеріалів, реальних коштів на придбання цінностей (В. А. Дерій, 2009 р.).

Третім блоком наведемо визначення поняття витрати через їх порівняння з ресурсами. Еволюціонували також і наукові погляди та визначення витрат через їх зіставлення з ресурсами: витрати як обсяг спожитих ресурсів (М. Г. Грещак, 2002 р.).

Таблиця 1.4

Наукові погляди на економічну сутність категорії витрат через їх порівняння із ресурсами

Визначення	Автор
«Обсяг спожитих ресурсів підприємства у грошовому вираженні для досягнення бажаної мети – це витрати підприємства»	М. Г. Грещак [26]

Джерело: побудовано за науковими та навчальними джерелами

У результаті дослідження наукових підходів вітчизняних і зарубіжних вчених–економістів на визначення поняття «витрати» можна зробити такий висновок, що витратами є кількість використаних ресурсів, що були задіяні у процесі діяльності підприємства та відтворені в грошовому вимірнику для отримання прибутку, а також нарощення зобов'язань перед кредиторами та бюджетом.

1.2. Класифікація витрат підприємства

Класифікація витрат підприємства на користь менеджменту ефективно управляти фінансами, аналізувати фінансові результати, планувати бюджети та приймати стратегічні рішення. Витрати можна класифікувати за всіма критеріями, залежно від потреб управління та звітності. Ось основні способи класифікації витрат:

За ступенем прямості

1. Прямі витрати – це витрати, які можуть бути одночасно віднесені до конкретного об'єкта витрат, наприклад, до певного виду продукції. Це включає в себе прямі матеріали та прямі заробітні плати.

2. Непрямі витрати (загальновиробничі) – це витрати, які не можуть бути легко та чітко віднесені до конкретного об'єкта витрат. Наприклад, амортизація обладнання, яке використовується для виробництва кількох видів продукції, або зарплата адміністративного персоналу.

За ступенем залежності від обсягу виробництва

1. Змінні витрати – витрати, які змінюються прямо пропорційно до обсягу виробництва або продажів. Це можуть бути витрати на сировину та основні матеріали.

2. Фіксовані витрати – витрати, які залишаються стабільними незалежно від обсягу виробництва або продажів, наприклад, оренда, зарплати адміністративного персоналу.

За функціональним призначенням

1. Виробничі витрати – витрати, через які пов'язані з процесом виробництва товарів.

2. Комерційні витрати – витрати, пов'язані зі збутом, маркетингом та реалізацією продукції.

3. Адміністративні витрати – витрати, що відносяться до управлінської діяльності підприємства.

За період здійснення

1. Капітальні витрати – довгострокові витрати, пов'язані з отриманням, покращенням або розширенням основних фондів.

2. Операційні витрати – поточні витрати, що необхідні для забезпечення щоденної операційної діяльності підприємства.

За часовим горизонтом планування

1. Стратегічні витрати – витрати, заплановані на довгострокову перспективу, які відображають стратегічні цілі компанії.

2. Тактичні витрати – витрати, заплановані на середньострокову перспективу, що включають менш масштабні інвестиції або проекти.

3. Оперативні витрати – короткострокові витрати, які містяться в рамках поточного бізнес-процесу.

Кожен з цих підходів до класифікації витрат дозволяє краще зрозуміти, як ресурси споживаються в рамках діяльності підприємства, та можливості застосування для їх оптимізації та контролю.

Відповідно до класифікаційних ознак наведених у таблиці 1.5, витрати за впливом на фінансові результати поділяються на неви¬черпані витрати, під якими розуміють наро¬щення зобов'язань або списання активів у процесі ведення поточної діяль¬ності для отримання доходів майбутніх періодів, або на вичерпані як нарощення зобов'язань або списання активів у процесі поточної фінансово–господарської діяльності для отримання доходів звітного періоду.

Таблиця 1.5

Класифікаційні ознаки витрат

Ознаки	Види
За впливом на фінансові результати	Невичерпані
	Вичерпані
За відношенням до періоду виробництва	Витрати на продукцію
	Витрати за період (діяльність)
За способом віднесення на собівартість продукції	Прямі
	Непрямі
За відношенням до технологічного процесу	Основні
	Накладні
За сферою виникнення	Виробничі
	Невиробничі
За відношенням до обсягу виробництва	Постійні
	Змінні
Залежно від впливу на прийняття рішень	Релевантні
	Нерелевантні
Для оцінювання різних альтернативних варіантів рішень	Дійсні (реальні)
	Можливі (уявні)
За способом визначення собівартості додаткової одиниці продукції	Маржинальні
	Середні
За ступенем контролю і регулювання	Контрольовані (регульовані)
	Неконтрольовані (нерегульовані)

Джерело: складено на основі узагальнення

За такою класифікаційною ознакою як відношення до періоду виробництва, витрати поділяються на витрати на продукцію як такі, що відносяться до окремого продукту й утримують як актив у запасах до часу, коли товари будуть реалізовані, та на витрати за період (діяльність), що не пов'язані з конкретною продукцією, і розглядаються як витрати спожиті в періоді (витрати на зберігання і реалізацію продукції). Щодо віднесення витрат на собівартість продукції, то витрати поділяються на прямі, що безпосередньо відносяться на виробництво конкретної продукції та непрямі, що пов'язані з виробництвом декількох видів продукції.

За відношенням до технологічного процесу витрати пропонується поділяти на основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції та накладні витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва.

Взявши за основу наступну класифікаційну ознаку, а саме сферу виникнення, то витрати поділяються на виробничі, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) та невиробничі, які опосередковано належать до процесу виробництва і пов'язані з управлінням виробничим процесом і реалізацією продукції (робіт, послуг).До таких витрат відносять адміністративні витрати та витрати на збут, а також інші операційні витрати.

За відношенням до обсягу виробництва, витрати вартує ідентифікувати як постійні витрати, розмір яких не змінюється за певний період залежно від зміни обсягу виробництва, та змінні витрати, загальна сума яких змінюється прямо пропорційно обсягу виробництва. Класифікація витрат на постійні і змінні витрати є індивідуальною та залежить від умов діяльності. Також класифікація витрат на постійні і змінні використовується для потреб управлінського обліку та аналізу беззбитковості.

За такою класифікаційною ознакою як залежність від впливу на прийняття рішень, витрати поділяються на релевантні, тобто очікувані в майбутньому витрати, які будуть відрізнятися залежно від альтернативи,

вибраної в певних ситуаціях через різницю, що виникає внаслідок прийнятого рішення, та нерелевантні витрати, які будуть однакові для всіх альтернатив.

За наявністю та оцінюванням різних альтернативних варіантів рішень, витрати поділяються на дійсні (реальні), які передбачають реальну сплату грошей або використання інших активів та можливі(уявні), що вказують на втрачену вигоду, якщо вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

Щодо способу визначення собівартості додаткової одиниці продукції, витрати поділяються на маржинальні, що використовуються на виробництво додаткової продукції та середні, що розраховуються як середньоарифметичне значення витрат та відносяться до виробництва продукції.

За умови, що класифікаційною ознакою є рівень контролю і регулювання, то витрати поділяються на контрольовані(регульовані), які знаходяться в межах контролю керівника, які він може регулювати і на які може впливати, та неконтрольовані (нерегульовані), що знаходяться поза межами контролю керівника, які він не може регулювати і на які не може впливати.

Законодавчий підхід до класифікації витрат визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. N 318 [12] та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [12].

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. N 318 [12] визначає поділ витрат на собівартість реалізованої продукції,

Собівартість реалізованої продукції складається з:

– виробничої собівартості продукції (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати),

– нерозподілених постійних загальновиробничих витрат,

– наднормативних виробничих витрат.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Отже, належна класифікація витрат підприємства є необхідною складовою формування витрат та управління ними. Для окремого підприємства розробляється власна система класифікації відповідно до особливостей діяльності та управлінських потреб.

1.3. Підходи до формування системи управління витратами на підприємстві

Формування системи управління витратами на підприємстві є ключовим аспектом для забезпечення ефективного фінансового управління, оптимізації ресурсів і підвищення прибутковості компанії. Сучасні підходи до управління витратами включають комплекс стратегічного планування, аналітики, технологічних рішень та управлінських ініціатив. Ось кілька фундаментальних підходів, які можуть бути використані підприємствами для формування ефективної системи управління витратами:

1. Стандартизація виробничих та адміністративних процесів дозволяє знизити витрати через усунення непотрібних етапів, забезпечити більш ефективне використання ресурсів і підвищити загальну продуктивність. Використання стандартизованих процедур допомоги простоті контролю та аналізу витрат.

2. Підхід до визначення ціни продукції на основі витрат на її виробництво плюс запланована маржа цієї прибутку. Такий метод дозволяє підприємствам забезпечити покриття всіх витрат і отримання прибутку, але вимагає точного обліку всіх прямих та непрямих витрат.

3. Використання системи ABC (Activity-Based Costing). Система розрахунку витрат на основі діяльності (ABC) дозволяє більш точно віднести

витрати до продукції, послуг або клієнтів, які споживають ці ресурси. Цей підхід завершити непродуктивні або занадто дорогі ділянки діяльності.

4. Ефективне бюджетування включає детальне планування всіх видів витрат на основі історичних даних та майбутніх прогнозів. Бюджетні обмеження допомагають контролювати витрати та відстежувати відхилення в реальному часі.

5. Аналіз портфеля продуктів і клієнтів для отримання найбільших і найменших прибуткових пунктів дозволяє підприємству сконцентруватися на оптимізації асортименту та покращенні клієнтської бази, що призводить до зниження витрат і збільшення доходів.

6. Впровадження програми контролю якості та постійного вдосконалення (наприклад, методологія Кайдзен) зменшить витрати на виправлення дефектів, повторне виробництво та гарантійне обслуговування.

7. Оцінка можливостей для аутсорсингу непрофільних або високовартісних процесів може значно зменшити витрати. Автоматизація стандартних і повторюваних задач також може призвести до значного зниження витрат.

Застосування цих підходів вимагає інтеграції у фінансову стратегію підприємства, постійного моніторингу готовності виконання та до адаптації стратегій відповідно до змінених умов ринку та внутрішнього бізнес-середовища. У сучасних умовах основна мета організації процесу управління витратами на підприємствах полягає в тому, щоб найбільш ефективним способом визначити ціну, яку клієнт погодився б платити за певний набір товарів і послуг, і дослідити можливість продажу покупцям даних наборів послуг за цією ціною.

Для цього використовується засіб досягнення підприємством високого економічного результату – управління витратами як окремої складової управлінської діяльності, що має бути інтегрована у загальну систему управління підприємством та його фінансовим станом.

Ємельянов О., Курило О., Петрушка Т. вважають, що «управління витратами підприємства … є цілеспрямованим впливом суб'єктів управління на процеси утворення витрат для доведення їхньої величини до такого рівня, за якого максимізується обсяг тих фінансових результатів діяльності підприємства, які відповідають певному виду витрат» [36].

Управління витратами Квасницька Р. С. визначає з позиції «цілісної системи організаційно–функціонального забезпечення та методичного інструментарію впливу на процес щодо здійснення витрат, що включає управлінські дії, метою яких є одержання підприємством високого позитивного фінансового результату його діяльності» [45, с. 53].

Предметом управління витратами є витрати підприємства у всьому їх різноманітті; об'єктом управління – власне витрати підприємства, процес їх формування і зниження. Суб'єктом управління витратами виступають керівники і фахівці організації та виробничих підрозділів, тобто керуюча система. Відповідно, предметом управління фінансовими витратами є фінансові витрати підприємства у всьому їх різноманітті; об'єктом управління – власне фінансові витрати підприємства, процес їх формування і зниження. Суб'єктом управління фінансовими витратами виступають керівники і фахівці організації та фінансового відділу (фінансової служби, фінансового департаменту), тобто керуюча система.

До особливостей витрат, як предмету управління, належать:

– динамізм. Вони знаходяться в постійному русі, зміні; їх розгляд у статиці досить умовний і не відображає реального життя;

– різноманіття, яке обумовлює неоднорідність способів, прийомів і методів управління фінансовими витратами;

– труднощі вимірювання, обліку та оцінки – абсолютно точних методів вимірювання та обліку фінансових витрат не існує;

– складність і суперечливість впливу на економічний результат.

Система управління фінансовими витратами створюється для управління фінансовими витратами конкретного господарюючого суб'єкта і не може регулюватися обов'язковими для всіх нормами і стандартами.

Цілі системи управління витратами полягають у наступному:

1) оптимізація фінансового результату через максимізацію прибутку. При цьому детально досліджується основний факторний ланцюжок отримання прибутку: витрати – обсяг виробництва, надання послуг, фінансова діяльність – прибуток;

2) об'єктивна оцінка результатів фінансової діяльності підприємства;

3) прийняття обґрунтованих ко¬роткострокових і довгострокових уп¬равлінських рішень.

При цьому, завданнями системи управління витратами виступають:

1) виявлення ролі управління витратами як фактору підвищення економічних результатів діяльності підприємства загалом;

2) визначення витрат за основними бізнес–функціями підприємства, операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю;

4) підготовка інформаційної нормативної бази в галузі витрат для прийняття фінансових та господарських рішень;

5) вибір системи управління ви¬тратами, що відповідає умовам роботи підприємства.

До функцій системи управління витратами належать:

1) прогнозування, нормування, планування та облік витрат, калькулювання собівартості, пла¬нування та облік фіксованих (довгострокових) витрат на капітальні вкла¬дення та інвестиційну діяльність;

2) контроль і аналіз витрат за різними напрямками, сегментами, продуктами, підрозділами, відхиленнями від норм і кошторисів витрат, динаміки показників;

3) формування внутрішньої кількісної та якісної інформації для використання в оперативному управлінні фінансовою діяльністю, контролем дій та стимулюванням персоналу;

4) виявлення резервів зниження фінансових витрат.

Квасницька Р. С. [45] визначає принципи управління витратами підприємства, які частково можуть визначатися як принципи управління фінансовими витратами:

– принцип системно–комплексного підходу до управління витратами, що дозволяє виконувати всі функції управління витратами при здійсненні аналізу складу, обсягу витрат та чинників, які впливають на них в комплексній їх взаємодії;

– принцип міжсуб'єктного зворотного зв'язку, що уможливлює корегування управлінських рішень щодо зниження або оптимізації витрат підприємства, а отже і розробку заходів з ефективної реалізації цих рішень;

– принцип резервування ресурсів, що сприяє забезпеченню гнучкості та безперебійності виробництва через формування необхідних резервів виробничої потужності та кваліфікованої робочої сили;

– принцип безперервності управління витратами на виробництво та реалізацію конкретного продукту (виробу), що передбачає управлінські дії на всіх стадіях життєвого циклу виробу;

– принцип економічної обґрунтованості та достовірності інформації про витрати підприємства без істотних помилок та перекручень відповідних показників, що можуть вплинути на процес прийняття управлінських рішень щодо управління витратами, який досягається шляхом організації належної системи внутрішнього контролю на підприємстві;

– принцип адекватності результатів управлінських дій щодо витрат підприємства, що забезпечує відповідність оціночних характеристик витрат реальному стану їх здійснення для прийняття стратегічно правдивих рішень з метою їх оптимізації;

– принцип самостійності, що виявляється у реальній можливості вибору управлінських дій щодо витрат підприємства на основі визначення напряму діяльності, постачальників, покупців, обсягів виробництва та цін реалізації.

При розгляді на управління витратами як процес, необхідно виділіть наступні етапи:

– планування і прогнозування затрат (прогнозний розрахунок собі–вартості, складання калькуляції, кош¬ториси витрат);

– організація управління витратами (встановлює, хто, в які терміни, з використанням якої інформації та документів, якими способами управ¬ляє витратами;

– визначаються центри виникнення витрат і центри відповідальності; розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків менеджерів і фахівців, пов'язаних з управлінням витратами);

– безпосередньо облік витрат (бухгалтерський, управлінський об–лік, моніторинг центрів виникнення витрат);

– аналіз і контроль витрат і виробничих інвестицій з метою ство¬рення управлінських рішень щодо оптимізації витрат, пов'язаних з ви¬робничо–комерційною діяльністю підприємства (порівняння фактичних витрат із запланованим рівнем, визначення відхилень і прийняття опера¬тивних заходів з ліквідації розбіжностей, факторний аналіз);

– прийняття управлінських рішень щодо ефективності системи управління витратами на підприємстві;

– відповідний документообіг [59, с. 94].

Сім етапів управління витратами виділяє Ємельянов О., Курило О., Петрушка Т.: «1) аналізування та оцінювання індикаторів управління витратами (величини витрат, їхньої структури тощо), 2) вибір основних напрямів управління витратами суб’єкта підприємництва, 3) установлення параметрів управління витратами за кожним ного напрямом, 4) розроблення та впровадження інструментів управління витратами, 5) зміна величин тих показників, які виступають параметрами управління витратами підприємства, 6) зміна значень тих показників, які виступають об’єктами управління витратами підприємства, 7) зміна величини критеріальних індикаторів управління витратами суб’єкта господарювання» [36].

На прикладі наукового доробку [59, с. 94] сформуємо процес управління фінансовими витратами:

– планування і прогнозування витрат;

– організація управління витратами відповідно до організаційної структури підприємства;

– визначаються центри виникнення витрат і центри відповідальності; розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків менеджерів і фахівців, пов'язаних з управлінням фінансовими витратам);

– безпосередньо облік витрат (бухгалтерський, управлінський облік, моніторинг центрів виникнення витрат);

– аналіз і контроль витрат і виробничих інвестицій з метою ство¬рення управлінських рішень щодо оптимізації фінансових витрат, пов'язаних з фінансовою діяльністю підприємства (порівняння фактичних витрат із запланованим рівнем, визначення відхилень і прийняття опера¬тивних заходів з ліквідації розбіжностей, факторний аналіз);

– прийняття управлінських рішень щодо ефективності системи управління витратами на підприємстві.

Стратегічне управління витратами повинно бути складовою діяльності будь–якої організації, але моделям, на підставі яких здійснюється це управління, приділяється, зазвичай, не так вже й багато уваги. Основна причина цього – збереження управлінської моделі минулого століття, коли для керівника важливі, в першу чергу, прибуток, показники ефективності використання коштів, аналіз результатів фінансової діяльності, ефективність використання капіталу, при цьому витратам відводиться другорядне місце, хоча контроль над ними є однією з найважливіших складових успіху. Для забезпечення ефективного розвитку економіки необхідний концептуальний підхід до управління витратами і результатами на рівні господарюючих суб'єктів.

На утримання сучасної методології управління фінансовими витратами і результатами значний вплив робить сформована система поглядів на проблему управління витратами в її історичному розвитку. З цією метою слід дослідити

еволюцію концепцій управління витратами і ре¬зультатами, виділити функціонально–виробничу, нормативну, диференційовану, стратегічну концепції (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Еволюція концепцій управління витратами і результатами

Вчені	Роки	Основні ідеї	**Концепція**
1	2	3	4
Дж. М. Фелс, Эмшь Гарке	1887 р.	Створення системи забезпечення інформативності про витрачені кошти для контролю їх використання. Всі витрати ділилися на фіксовані (зараз їх прийнято називати постійними) і змінні. Встановлено зв'язок між витратами на виробництво виробу і його собівартістю.	Функціо–нально–виробнича
Дж. П. Нортон	1889 р.	Нормування виробничих процесів, визначення ефективності кожного процесу, оцінка відповідності нормам. Нормування та оцінка ефективності по ділянках виробництва.	Нормативна
Дж. Манн	1891 р	Виділення витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції, витрат, пов'язаних із закупівлею сировини; реалізацією готових виробів; безпосередньо з процесом виробництва.	
Г. Є. Ч. Гаррісон	початок XX ст.	«Стандарт–кост» – перша управлінська система, в якій першочерговими функціями є контроль і регулювання витрат.	
О. Г. Черчіль	1925 р.	Поділ виробничих дільниць на кілька виробничих центрів і розподіл витрат між ними на основі відпрацьованого часу.	Диферен–ційована
Эйген	1930 р.	Введені терміни Teilkostenrechnung (облік часткових витрат) і Grenzkosten–rechnung (облік граничних витрат).	
Дж. Харрісон	1936 р.	В основу собівартості закладаються тільки умовно–змінні витрати, а непрямі не включаються до собівартості, так як вони залежать не від процесу виробництва, а більшою мірою від часу.	
Дж. А. Хіггінс	1952 р.	Концепція центрів відповідальності, вчення, спрямо-ване на наукову організацію поведінки адміністраторів.	
Г. Форд, А. Хауелл, С.Р. Соусі	середина XX ст.	Зміна системи обліку, спрямоване на підвищення його ролі в обгрунтуванні управлінських рішень. В основу управлінських рішень покладені відхилення від графіка робіт і стандартів (норм). «Just–in–time» (точно під час).	Стратегічна
Р. Каплан, Д.Нортон М. Портер	кінець XX ст.	Облік витрат за функціями, функціонально–вар–тісний аналіз і бюджетування на нульовому базисі, аналіз ланцюжка цінностей, система збалансованих показників.	

Джерело: [59, с. 97]

З урахуванням критичного осмислення наявних в літературі підходів до управління, сформульовано поняття управління витратами і результатами як системи взаємопов'язаних і взаємообумовлених процесів, що надають цілеспрямований вплив на розмір і структуру витрат і результатів діяльності господарюючого суб'єкта.

У результаті дослідження наукових підходів вітчизняних і зарубіжних вчених–економістів на визначення поняття «витрати» можна зробити такий висновок, що витратами є кількість використаних ресурсів, що були задіяні у процесі діяльності підприємства та відтворені в грошовому вимірнику для отримання прибутку, а також нарощення зобов’язань перед кредиторами та бюджетом.

Класифікаційними ознаками витрат підприємства можуть бути вплив на фінансові результати, відношення до періоду виробництва, спосіб віднесення на собівартість продукції, відношення до технологічного процесу, сфера виникнення, відношення до обсягу виробництва, вплив на прийняття рішень, ступінь контролю і регулювання.

Під управлянням витратами можна розуміти цілісну системи організаційно–функціонального забезпечення та методичного інструментарію впливу на процес щодо здійснення витрат, що включає управлінські дії, метою яких є одержання підприємством високого позитивного фінансового результату його фінансової діяльності. Предметом управління витратами є витрати підприємства у всьому їх різноманітті; об'єктом управління – власне витрати підприємства, процес їх формування і зниження. Суб'єктом управління витратами виступають керівники і фахівці організації та фінансового відділу (фінансової служби, фінансового департаменту), тобто керуюча система.

РОЗДІЛ 2
АНАЛІЗ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОВ «БІОФАРМА ПЛАЗМА»

2.1. Загальна характеристика діяльності ТОВ «Біофарма плазма»

ТОВ «Біофарма плазма» — це фармацевтичне підприємство, розташоване в Україні, яке спеціалізується на виробництві та розробці препаратів на основі плазми крові. Компанія є одним із лідерів у своєму сегменті ринку на внутрішньому ринку, зосереджуючись на інноваційних рішеннях для задоволення потреб охорони здоров'я. Компанія займається виробництвом препаратів широкого спектру, які використовуються в гематології, імунології та інших медичних галузях. ТОВ «Біофарма плазма» приділяє значну увагу науковим дослідженням і розробці нових лікарських засобів для підвищення ефективності та безпеки лікування різних захворювань. Компанія використовує передові технології виробництва, що дозволяють забезпечити високу якість продукції. ТОВ «Біофарма плазма» має статус міжнародних та національних стандартів якості, включаючи GMP (Good Manufacturing Practice), активно інвестує в наукові дослідження та розробку нових продуктів, що дозволяє розширити портфоліо та покращити лікувальні властивості препаратів.

ТОВ «Біофарма плазма» активно співпрацює з медичними установами та дистриб'юторами для забезпечення доступності своєї продукції на українських та міжнародних ринках, має стійкі позиції в експорті продукції, що сприяє збільшенню обсягів продажів і розширенню географії присутності.

Товариство приділяє увагу соціальним проектам, зокрема у сфері підтримки охорони здоров'я, освіти та екології.

Компанія «Біофарма плазма» продовжує розвиватися як високотехнологічне, інноваційне підприємство, що спрямовує свою діяльність на виробництво якісних медичних препаратів та на розробку нових рішень для покращення здоров'я людей.

Історія змін реєстраційної інформації ТОВ «Біофарма плазма» за останні три роки: 2021 р. – змінився та збільшився розмір статутного капіталу, видалений один з засновників (Єфименко Костянтин Олексійович), 2022 р. – змінилися дані про кінцевого бенефіціара з Ніобера Інвестментс Лімітед на Біофарма Плазма Лімітед, 2023 р. – змінився та збільшився розмір статутного капіталу, змінилися дані про кінцевого бенефіціара.

Станом на кінець 2023 р. власниками визначено два власника:

1) Біофарма Плазма Лімітед, Кіпр, внесок до статутного капіталу 42 772 500 грн, що становить 90% статутного капіталу, кінцеві бенефіціарні власники: Єфименко К. О., Хмельницький В. І.,

2) ПАТ «Закритий недиверсифікований венчурний корпоративний інвестиційний фонд «Індент», внесок до статутного капіталу 4 752 500 грн, що становить 10% статутного капіталу.

ТОВ «Біофарма плазма» входить у групу «UFuture». UFuture – це інвестиційна група, яка має диверсифікований портфель активів у різних галузях – від нерухомості, інфраструктури та промисловості до інноваційних парків, відновлюваної енергетики й фармацевтики. Діяльність ТОВ «Біофарма плазма» доповнюється діяльністю таких підприємств та організацій: ТОВ «ЦСК «Біофарма плазма, ТОВ «Іст Вест Біофарма», ТОВ «ФЗ «Біофарма, ТОВ «Біофарма», ТОВ «Біофарма-Інвест», ТОВ «НВП «Біофарма», ТОВ «Месія Біофарма», ТОВ «Біофармакон», ПП «Біофарма».

Мета підприємства, що зазначена в статуті компанії, полягає в забезпеченні пацієнтів якісними та доступними за ціновим діапазоном лікарськими препаратами. На підприємстві на момент проведення аналізу побудована організаційна структура (рис. 2.1).

Відповідно до КВЕД-2020, основним видом діяльності компанії є виробництво фармацевтичних препаратів і матеріалів, а допоміжними - виробництво основних фармацевтичних продуктів, діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту, оптова торгівля фармацевтичними товарами, роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих

магазинах та дослідження й експериментальні розробки у сфері інших природничих і технічних наук.

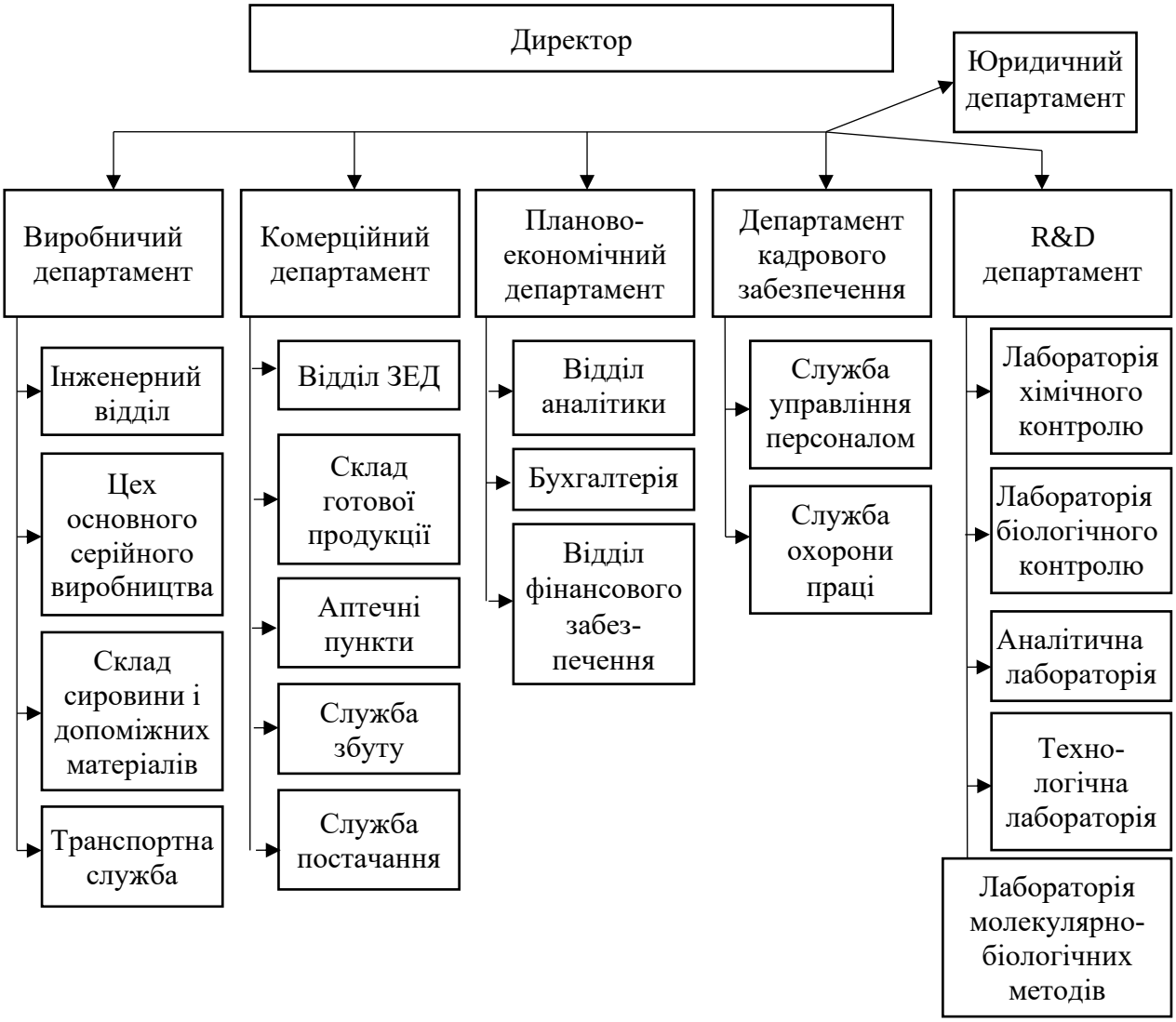


Рис. 2.1. Організаційна структура ТОВ «Біофарма плазма»

Джерело: побудовано автором на основі даних ТОВ «Біофарма плазма»

Основні показники, що визначають фінансово-господарський стан ТОВ «Біофарма плазма» наведено у табл. 2.1.

1. Чистий дохід від реалізації продукції ТОВ «Біофарма плазма» зменшився у 2022 р. на 23% та збільшився у 2023 р. на 88%, що вказує на відновлення виробничого процесу та нарощення виробничого потенціалу у 2023 р. За показниками чистого доходу від реалізації у 2023 р. ТОВ «Біофарма плазма» перебував на третій позиції в Україні серед виробників

фармацевтичних препаратів, поступаючись ТОВ «Юрія-Фарм», АТ «Київський вітамінний завод» та випереджаючи таких великих виробників як ПАТ НВЦ «Борщагівський ХФЗ», АТ «Галичфарм», ТДВ «Інтерхім» та ін.

Таблиця 2.1

Основні показники, що визначають фінансово-господарський стан ТОВ «Біофарма плазма»

Показники	2021	2022	2023	Абсолютне відхилення		
				2022-2021	2023-2022	2023-2021
1	2	3	4	5	6	7
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. гривень	1551393	1183439	2224546	-367954	1041107	673153
Чистий прибуток, тис. гривень	171867	136916	485089	-34951	348173	313222
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	282	240	216	-42	-24	-66
Фонд оплати праці, тис. гривень	107210	82863	122965	-24347	40102	15755
Власний капітал, тис. гривень	491703	637025	727614	145322	90589	235911
Необоротні активи, тис. гривень	87915	511019	477116	423104	-33903	389201
Довгострокові зобов'язання, тис. гривень	349583	526636	563547	177053	36911	213964
Короткострокові кредити та позики, тис. гривень	0	26050	0	26050	-26050	0
Дебіторська заборгованість, тис. гривень	167959	319038	582728	151079	263690	414769
Запаси, тис. гривень	343085	393365	588868	50280	195503	245783
Власні оборотні засоби, тис. гривень	403788	126006	250498	-277782	124492	-153290
Продуктивність праці, тис. гривень / особу	5501,4	4931,0	10298,8	-570,4	5367,8	4797,4

Джерело: побудовано на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма»

Основними учасниками тендерних закупівель на користь яких відбувалися закупівлі були державне підприємство «Медичні закупівлі України», Національний військово-медичний клінічний центр «Головний

військовий клінічний госпіталь», державна установа «Національний інститут раку», Національна дитяча спеціалізована лікарня «Охматдит», Науково-практичний медичний центр дитячої кардіології та кардіохірургії МОЗ України, Департамент охорони здоров'я виконавчого органу Київської міської ради, Рівненська обласна клінічна лікарня імені Юрія Семенюка. У 2021 р. публічні закупівлі дорівнювали 27 531 564 гривень, у 2022 р. публічні закупівлі дорівнювали 246 190 584 гривень, тобто збільшилися майже у десять разів та у 2023 р. досягли 489 535 572 гривень, тобто збільшилися майже у два рази. Варто відмітити, що частину чистого доходу підприємство отримує від публічних закупівельна та співпраці з Міністерством охорони здоров'я України, Міністерством оборони України.

2. Чистий прибуток вказує на загальний рівень ефективності діяльності ТОВ «Біофарма плазма», оскільки у 2021-2023 рр. було отримано виключно чистий прибуток. У 2022 р. розміри прибутку зменшено на 20% відповідно до зменшення чистого доходу та ряду обмежень, що діяли з введенням воєнного стану у державі. У 2023 р. відбулося збільшення чистого прибутку у 3,5 разів або 313 222 тис. гривень під впливом таких змін: чистий дохід збільшився на 1 041 107 тис. гривень, собівартість реалізованої продукції збільшилася на 503 256 тис. гривень, зменшено адміністративні витрати та інші операційні витрати на 52 603 тис. гривень та 22 569 тис. гривень, відповідно, зменшено витрати від участі в капіталі на 86 052 тис. гривень, зменшено інші витрати на 11 373 тис. гривень.

3. Кадрові показники зменшувалися у 2022 р. та збільшувалися у 2023 р. У 2022 р. чисельність працівників зменшилася на 42 особи під впливом мобілізації чоловічого населення та часткового виїзду за кордон у лютому-березні 2022 р. з початку воєнних дій та повномасштабного вторгнення. Витрати на оплату праці зменшилися на 24 347 тис. гривень. У 2023 р. продовжувалося зменшення чисельності працівників до 216 осіб, що на 24 особи менше від попереднього року. Витрати на оплату праці у 2023 р. на 48%, що створює додаткові переваги на ринку праці, що обмежений у частині

пропозиції кваліфікованих працівників. Кадрові показники доповнюються продуктивністю праці, яка зменшилася на 570,4 тис гривень у 2022 р. та збільшилася у 2023 р. на 5367,8 тис. гривень.

4. Власний капітал ТОВ «Біофарма плазма» збільшувався у досліджуваному періоді. Збільшення у 2022 р. становило 145 322 тис. гривень, в тому числі за рахунок нерозподіленого чистого прибутку на 145 322 тис. гривень. У 2023 р. збільшення власного капіталу становило 90 589 тис. гривень, в тому числі за рахунок нерозподіленого чистого прибутку на 85 089 тис. гривень та статутного капіталу на 5500 тис. гривень. Порівняння показників чистого прибутку та нерозподіленого прибутку вказує на частину капіталізації прибутку, а частина коштів спрямовується на сплату дивідендів засновникам.

4. Вартість необоротних активів збільшувалася у 2022 р. у 5,8 разів, що вказує на збільшення економічного та виробничого потенціалу, збільшення фондоозброєності праці. Збільшення загальної вартості необоротних активів відбувалося через капітальні інвестиції на 101 019 тис. гривень, придбання основних засобів на 747 092 тис. гривень, а також формування інвестицій в інші підприємства (ТОВ «Біофарма-Плазма-Інвест», ТОВ «ДОЦЗПП Дніпро-Плазма», ТОВ «ХОЦЗПП Харків-Плазма»). До позитивних зрушень у складі та структурі необоротних активів можна вважати погашення дебіторської заборгованості у сумі 78 441 тис. гривень. У 2023 р. вартість необоротних активів зменшилася на 33 903 тис. гривень виключно за рахунок додаткового зносу основних засобів та збільшення капітальних інвестицій на 14 422 тис. гривень.

Основним критерієм якості необоротних активів є ступінь зносу основних засобів, що визначається як відношення нарахованого зносу та первісної вартості. Рівень зносу основних засобів ТОВ «Біофарма плазма» є високим, незважаючи на позиціонування підприємства як інноваційного. У 2021 р. та 2023 р. рівень зносу перевищував критичне значення у розмірі 50% та зміни у вартості активів не були достатніми для покращення стану.

5. Довгострокові зобов'язання збільшувалися на 177 053 тис. гривень у 2022 р., в тому числі за рахунок збільшення цільового фінансування на 16 991 тис. гривень та інших довгострокових зобов’язань на 160 062 тис. гривень. У 2023 р. збільшення довгострокових зобов’язань відбувалося лише в частині збільшення інших довгострокових зобов’язань. Варто відмітити, що підприємство не має типових довгострокових зобов’язань, таких як відстрочені податкові активи та довгострокові кредити банків.

6. Короткострокові кредити та позики не можна вважати типовим джерелом фінансування підприємства. За звітом про рух грошових коштів у 2021 р. залучено позик на 267 889 тис. гривень та погашено на 404 372 тис. гривень, у 2022 р. залучено позик на 292 952 тис. гривень та погашено на 106 840 тис. гривень, у 2023 р. залучено позик на 54 815 тис. гривень та погашено на 39 050 тис. гривень.

7. Дебіторська заборгованість та запаси як основні статті оборотних активів демонстрували позитивну динаміку і збільшувалися, при чому фінансувалися за рахунок власних оборотних засобів.

2.2. Аналіз динаміки і структури витрат ТОВ «Біофарма плазма»

Аналіз динаміки і структури витрат ТОВ «Біофарма плазма» розпочнемо з аналізу динаміки загальної вартості витрат та порівняння з динамікою інших показників діяльності підприємства. Динаміка витрат ТОВ «Біофарма плазма» наведена на рис. 2.2 показує, що сума витрат зменшилася у 2022 р. та збільшилася у 2023 р.

Динаміка витрат ТОВ «Біофарма плазма» повторює у 2022 р. динаміку таких показників як чистий дохід від реалізації, чисельність працівників, чистий прибуток, власний оборотний капітал та ін. Загальна сума витрат у 2022 р. зменшилася на 7,3%, коли чистий дохід зменшився на 23,7%, проте інші операційні витрати збільшилися на 82,3%. Загальна динаміка витрат пояснюється динамікою складових витрат, що наведена у табл. 2.2.

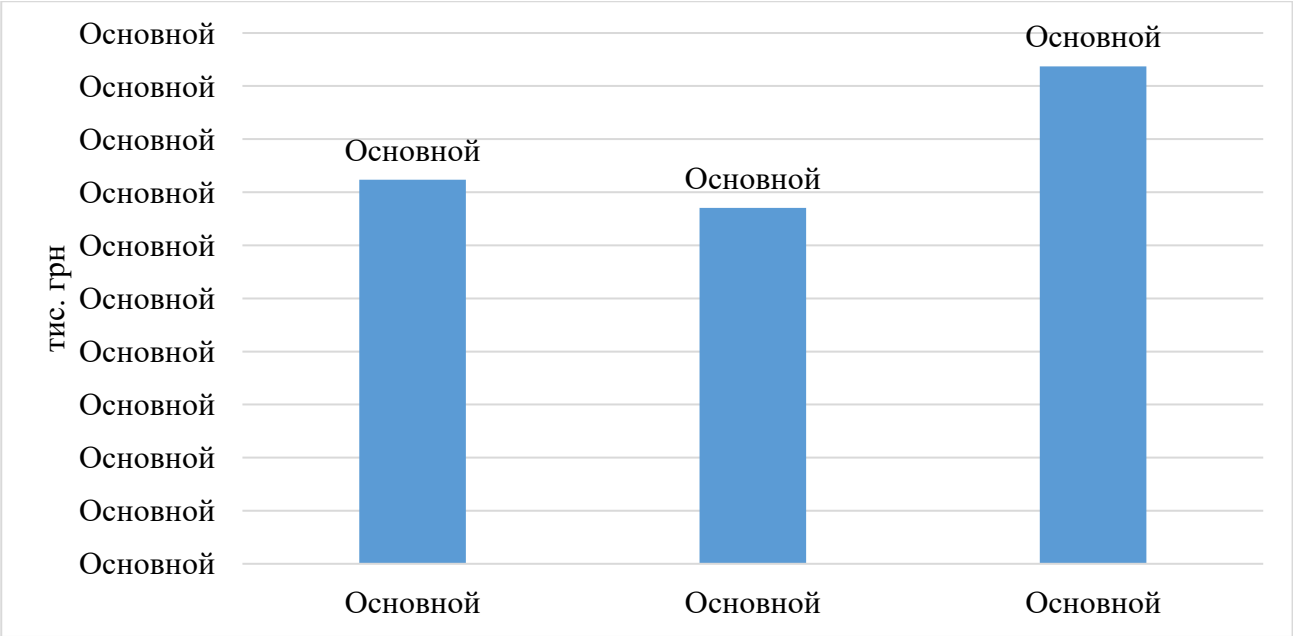


Рис. 2.2. Динаміка витрат ТОВ «Біофарма плазма»

Джерело: побудовано на основі даних ТОВ «Біофарма плазма»

Причини динаміки загальної вартості витрат можна визначити на основі динаміки складових. Проте підприємство формувало не всі витрати та у формі 2 фінансової звітності відсутні дані про витрати від участі в капіталі у окремі роки (2021 р. та 2023 р.).

Таблиця 2.2

Динаміка витрат ТОВ «Біофарма плазма», тис. гривень

Показники	2021	2022	2023	Абсолютне відхилення		
				2022-2021	2023-2022	2023-2021
Собівартість реалізованої продукції	657377	488474	991730	-168903	503256	334353
Адміністративні витрати	116 756	186 415	133 812	69659	-52603	17056
Витрати на збут	132 209	95 003	163 274	-37206	68271	31065
Інші операційні витрати	317 746	434 251	411 682	116505	-22569	93936
Фінансові витрати	216 980	98 863	147 154	-118117	48291	-69826
Інші витрати	6 214	38 469	27 096	32255	-11373	20882
Витрати всього	1447282	1341475	1874748	-105807	533273	427466

Джерело: побудовано на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма»

Основними причинами зменшення загальної вартості витрат стало зменшення собівартості реалізованої продукції на 168 903 тис. гривень або 25,7%, витрат на збут на 37 206 тис. гривень або 28,1%, фінансових витрат на 118 117 тис. гривень, що становить майже половину фінансових витрат попереднього року. Незважаючи на зменшення обсягів виробництва і реалізації продукції, у 2022 р. збільшувалися адміністративні витрати майже на половину (59,7%) та інші операційні витрати майже на третину (36,7%). Витрати на сплату податку на прибуток зменшилися на 5852 тис. гривень через зменшення бази оподаткування податком на прибуток. У 2022 р. у складі витрат були присутні витрати від участі у капіталі у сумі 86 052 тис. гривень. За складовими операційних витрат (табл. 2.3) можна визначити від'ємну динаміку операційних витрат на суму 51 337 тис. гривень, в тому числі зменшення матеріальних затрат на 148 143 тис. гривень, зменшення витрат на оплату праці на 24 347 тис. гривень, зменшення витрат соціальні заходи на 5408 тис. гривень. Доцільно порівняти темпи зменшення чистого доходу від реалізації та основних операційних витрат. Чистий дохід від реалізації у 2022 р. зменшився на 23,7%, що відповідає рівню зменшення основних операційних витрат: матеріальні затрати – 22,3%, витрати на оплату праці та соціальне страхування – 23,0%.

Таблиця 2.3

Динаміка операційних витрат ТОВ «Біофарма плазма», тис. гривень

Показники	2021	2022	2023	Абсолютне відхилення		
				2022-2021	2023-2022	2023-2021
Матеріальні затрати	663 014	514 871	852 757	-148143	337886	189743
Витрати на оплату праці	107 210	82 863	122 965	-24347	40102	15755
Відрахування на соціальні заходи	23 554	18 146	25 567	-5408	7421	2013
Амортизація	6 401	52 156	135 213	45755	83057	128812
Інші операційні витрати	458 741	539 547	468 063	80806	-71484	9322
Разом	1 258 920	1 207 583	1 604 565	-51337	396982	345645

Джерело: побудовано на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма»

У 2023 р. відбулася адаптація діяльності підприємства до умов воєнного стану та збільшилися більшість показників діяльності. При тому сукупні витрати збільшилися на 39,8%, коли чистий дохід від реалізації збільшився на 88,0% та інші операційні доходи майже не змінилися. Абсолютне збільшення витрат становило 427 466 тис. гривень, в тому числі собівартість збільшилася на 503 256 тис. гривень або у 2 рази, витрати на збут збільшилися на 68 271 тис. гривень або 71,9%, фінансові витрати збільшилися на 48 291 тис. гривень або 48,8%. Витрати на сплату податку на прибуток зменшилися на 75 322 тис. гривень через збільшення бази оподаткування податком на прибуток у 3,5 разів. До позитивних напрямів формування витрат є зменшення адміністративних витрат та інших витрат.

За складовими операційних витрат (табл. 2.3) можна визначити позитивну динаміку операційних витрат на суму 396 982 тис. гривень, в тому числі збільшення матеріальних затрат на 337 886 тис. гривень, зменшення витрат на оплату праці на 40 102 тис. гривень, зменшення витрат соціальні заходи на 7 421 тис. гривень.

У 2022-2023 рр. відбувалося збільшення нарахування амортизації за основними засобами та нематеріальними активами, що відповідало збільшенню їх вартості та зміну методу нарахування амортизації. До позитивних наслідків збільшення амортизації можна віднести збільшення грошових потоків та зменшення податкових зобов’язань з податку на прибуток.

Визначені напрями динаміки вказують на можливі структурні зміни у витратах. За даними табл. 2.4 можна визначити структуру витрат ТОВ «Біофарма плазма» у 2021-2023 рр. У 2021 р. структура всіх витрат підприємства визначалася перевагою собівартості реалізованої продукції з часткою 45,4%, тобто майже половина витрат зосереджувалася у собівартості реалізованої продукції, що відповідає особливостям виробничого фармацевтичного виробництва.

Таблиця 2.4

Структура витрат ТОВ «Біофарма плазма», %

Показники	2021	2022	2023	Структурні відхилення		
				2022-2021	2023-2022	2023-2021
Собівартість реалізованої продукції	45,4	36,4	52,9	-9,0	16,5	7,5
Адміністративні витрати	8,1	13,9	7,1	5,8	-6,8	-0,9
Витрати на збут	9,1	7,1	8,7	-2,1	1,6	-0,4
Інші операційні витрати	22,0	32,4	22,0	10,4	-10,4	0,0
Фінансові витрати	15,0	7,4	7,8	-7,6	0,5	-7,1
Інші витрати	0,4	2,9	1,4	2,4	-1,4	1,0
Витрати всього	100,0	100,0	100,0	0	0	0

Джерело: побудовано на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма»

Серед інших витрат у 2021 р. можна визначити вагомість інших операційних витрат з часткою 22,0% та фінансових витрат з часткою 15,0%. На адміністративні витрати припадало 8,1% та витрати за збут припадало 9,1%. Структура операційних витрат (табл. 2.5) вказує на переважання у 2021 р. матеріальних затрат та інших операційних витрат.

Таблиця 2.5

Структура операційних витрат ТОВ «Біофарма плазма», %

Показники	2021	2022	2023	Структурні відхилення		
				2022-2021	2023-2022	2023-2021
Матеріальні затрати	52,7	42,6	53,1	-10,0	10,5	0,5
Витрати на оплату праці	8,5	6,9	7,7	-1,7	0,8	-0,9
Відрахування на соціальні заходи	1,9	1,5	1,6	-0,4	0,1	-0,3
Амортизація	0,5	4,3	8,4	3,8	4,1	7,9
Інші операційні витрати	36,4	44,7	29,2	8,2	-15,5	-7,3
Разом	100,0	100,0	100,0	0,0	0,0	0,0

Джерело: побудовано на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма»

У 2022 р. відбулися структурі зміни у розмірі 10,4 в.п. на користь інших операційних витрат, до складу яких відносять витрати на дослідження та розробки нових фармпрепаратів, собівартість реалізованих виробничих запасів, втрати від операційної курсової різниці, нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; інші витрати операційної діяльності.

У 2022 р. також відбулися структурі зміни у розмірі 5,8 в.п. на користь адміністративних витрат та 2,4 в.п. на користь інших витрат. Вказані зміни призвели до зменшення частки собівартості, витрат на збут та фінансових витрат. В структурі операційних витрат зменшилася на 10,0 в.п. частка матеріальних затрат, зменшилася на 1,7 в.п. частка витрат на оплату праці та 0,4 в.п. частка витрат відрахування на соціальні заходи.

У 2023 р. відбулися структурі зміни та структура витрат зазнала суттєвих змін: частка собівартості реалізованої продукції збільшилася на 16,5 в.п. , частка адміністративних витрат зменшилась на 6,8 в.п. та частка інших операційних витрат зменшилась на 10,4 в.п. Частка витрат на збут, фінансових витрат та інших витрат майже не змінилася. Таким чином, підприємство повернуло у структуру витрат виробничу спеціалізацію, що підтверджується збільшенням частки собівартості реалізованої продукції до 52,9%. В структурі операційних витрат збільшилася на 10,5 в.п. частка матеріальних затрат, збільшилася на 0,8 в.п. частка витрат на оплату праці та збільшилася 0,1 в.п. частка витрат відрахування на соціальні заходи, збільшилася 4,1 в.п. частка амортизації.

Отже, динаміка і структура витрат ТОВ «Біофарма плазма» вказує на постійні зміни витрат, які зменшилися у 2022 р. відповідно до зменшення обсягів виробництва і реалізації продукції, проте у 2023 р. відповідно до зменшення обсягів виробництва і реалізації продукції відбулося збільшення витрат. Структура витрат була подібною у 2021 р. та 2023 р. з переважанням собівартості та інших операційних витрат, проте зазнала структурних зрушень

у 2022 р., коли надмірно збільшилися інші операційні витрати, адміністративні витрати.

2.3. Аналіз ефективності управління витратами ТОВ «Біофарма плазма»

Аналіз ефективності формування і управління витратами проводиться за показниками рентабельності: рентабельність продукції, рентабельність діяльності, рентабельність сукупного капіталу та рентабельність власного капіталу.

Рентабельність продукції ($Р_{прод}$) визначається як відношення чистого прибутку до собівартості реалізованої продукції. За розрахунковими даними можна стверджувати про збільшення рентабельності продукції та позиціювання фармацевтичної діяльності як високорентабельне виробництво, оскільки рентабельність продукції збільшилася з 26,1% до 48,9%. Важливим чинником збільшення рентабельності стало збільшення чистого прибутку у 3,5 разів у 2023 р.

$$Р_{прод,2021} = \frac{171687}{657377} \cdot 100 = 26{,}1\% \quad (2.1)$$

$$Р_{прод,2022} = \frac{136916}{488474} \cdot 100 = 28{,}0\% \quad (2.2)$$

$$Р_{прод,2023} = \frac{485089}{991730} \cdot 100 = 48{,}9\% \quad (2.3)$$

Рентабельність діяльності ($Р_{діял}$) визначається як відношення чистого прибутку до всіх понесених витрат, а саме собівартості реалізованої продукції, адміністративний витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, інших витрат у 2022 р. Оскільки витрат ТОВ «Біофарма

плазма» має багато, то оберемо табличну форму представлення результатів (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Рентабельність діяльності ТОВ «Біофарма плазма»

Показники	2021	2022	2023	Абсолютне відхилення		
				2022-2021	2023-2022	2023-2021
Чистий прибуток, тис. гривень	171867	136916	485089	-34951	348173	313222
Собівартість реалізованої продукції, тис. гривень	657377	488474	991730	-168903	503256	334353
Адміністративні витрати, тис. гривень	116 756	186 415	133 812	69659	-52603	17056
Витрати на збут, тис. гривень	132 209	95 003	163 274	-37206	68271	31065
Інші операційні витрати, тис. гривень	317 746	434 251	411 682	116505	-22569	93936
Фінансові витрати, тис. гривень	216 980	98 863	147 154	-118117	48291	-69826
Інші витрати, тис. гривень	6 214	38 469	27 096	32255	-11373	20882
Витрати всього, тис. гривень	1447282	1341475	1874748	-105807	533273	427466
Рентабельність діяльності, %	11,9	10,2	25,9	-1,7	15,7	14,0

Джерело: побудовано автором на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма»

За даними табл. 2.6 можна визначити рентабельність діяльності ТОВ «Біофарма плазма», що дорівнювала 11,9% з наступним зменшенням до 10,2% за рахунок зменшення чистого прибутку на 34 951 тис. гривень та зменшення витрат на 105 807 тис. гривень. У 2023 р. рентабельність діяльності збільшилася до 25,9% за рахунок збільшення чистого прибутку на 313 222 тис. гривень та збільшення витрат на 427 466 тис. гривень. Рівень рентабельності діяльності є високим для сучасного українського бізнес-середовища.

За складовими витрат можна деталізувати рентабельність, щоб визначати можливості планування і прогнозування витрат. За даними табл. 2.7 рентабельність за собівартістю коливалася від 26% до 49%, з позитивною тенденцією, адміністративних витрат – від 262% до 741%, витрат за збут – від

82% до 196%, інших операційних витрат – від 22% до 40%, фінансових витрат – від 146% до 439%.

Таблиця 2.7

Рентабельність витрат ТОВ «Біофарма плазма», %

Показники	2021	2022	2023	Абсолютне відхилення		
				2022-2021	2023-2022	2023-2021
Рентабельність за витратами:						
Собівартість реалізованої продукції	26,1	28,0	48,9	1,9	20,9	22,8
Адміністративні витрати	563,0	262,0	741,1	-301,0	479,1	178,1
Витрати на збут	88,3	196,2	82,0	107,9	-114,3	-6,4
Інші операційні витрати,	41,6	21,9	39,7	-19,7	17,8	-1,9
Фінансові витрати	146,4	439,2	279,8	292,8	-159,5	133,3
Інші витрати	3491,8	257,0	543,1	-3234,8	286,1	-2948,7

Джерело: побудовано автором на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма»

Рентабельність сукупного капіталу ($P_{СК}$) визначається відношенням чистого прибутку та середньорічного капіталу. За розрахунками, проведеними у формулах 2.4, 2.5, 2.6 можна визначити високий рівень рентабельності у 2021 р., коли рентабельність сукупного капіталу становила 17,3%.

$$P_{СК,2021} = \frac{171687}{(1037302+945415)/2} \cdot 100 = 17{,}3\% \quad (2.4)$$

$$P_{СК,2022} = \frac{136916}{(945415+1959114)/2} \cdot 100 = 9{,}4\% \quad (2.5)$$

$$P_{СК,2023} = \frac{485089}{(1959114+2228653)/2} \cdot 100 = 23{,}2\% \quad (2.6)$$

У 2022 р. рівень рентабельності сукупного капіталу зменшився до 9,4%, коли зменшився чистий прибуток та збільшилися сукупний капітал. У 2023 р. рівень рентабельності сукупного капіталу збільшився до 23,2%, що вказує на збільшення прибутковості діяльності та зменшення ризику кризового стану.

Рентабельність власного капіталу ($Р_{ВК}$) визначається відношенням чистого прибутку та середньорічного власного капіталу. За розрахунками, проведеними можна визначити високий рівень рентабельності у 2021 р., коли рентабельність власного капіталу становила 44,7%, тобто окупність становила близько двох років.

$$Р_{ВК,2021} = \frac{171687}{(277836+491703)/2} \cdot 100 = 44,7\% \quad (2.7)$$

$$Р_{ВК,2022} = \frac{136916}{(491703+637025)/2} \cdot 100 = 24,3\% \quad (2.8)$$

$$Р_{ВК,2023} = \frac{485089}{(637025+727614)/2} \cdot 100 = 71,1\% \quad (2.9)$$

У 2022 р. рівень рентабельності власного капіталу зменшився до 24,3%. У 2023 р. рівень рентабельності власного капіталу збільшився до 71,1%, що вказує на збільшення прибутковості діяльності зменшення терміну окупності до півтора року, зменшення ризику кризового стану.

Отже, рівень формування та управління витратами для ТОВ «Біофарма плазма» є високим та покращився у 2021-2023 рр., коли на 1 грн понесених витрат припадало 0,26 грн чистого прибутку.

Отже, ТОВ «Біофарма плазма» - фармацевтичне підприємство, українського походження, що спеціалізується на розробці й виробництві високотехнологічних, інноваційних препаратів з донорської крові людини, препаратів на основі спороутворюючих бактерій, рекомбінантних препаратів.

Проведено аналіз **о**сновних показники, що визначають фінансово-господарський стан ТОВ «Біофарма плазма». За 2021-2023 рр. визначено збільшення чистого доходу від реалізації та чистого прибутку, фонду оплати праці та всіх видів фінансових джерел, рентабельності з одночасним зменшенням чисельності працівників, власного оборотного капіталу.

Динаміка і структура витрат ТОВ «Біофарма плазма» вказує на постійні зміни витрат, які зменшилися у 2022 р. відповідно до зменшення обсягів виробництва і реалізації продукції, проте у 2023 р. відповідно до зменшення обсягів виробництва і реалізації продукції відбулося збільшення витрат. Структура витрат була подібною у 2021 р. та 2023 р. з переважанням собівартості та інших операційних витрат, проте зазнала структурних зрушень у 2022 р., коли надмірно збільшилися інші операційні витрати, адміністративні витрати.

РОЗДІЛ 3
НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Мінімізація негативних економічних та соціальних наслідків війни за рахунок оптимізації витрат підприємства

Діяльність ТОВ «Біофарма плазма» перебуває під впливом багатьох ризиків та загроз, що можуть сприяти погіршенню фінансового стану підприємства та збільшення витрат до високого рівня. Недоліком діяльності ТОВ «Біофарма плазма» є високий рівень коливання структури витрат у контексті збільшення/зменшення частки окремих витрат.

Основна мета механізму управління підприємством у період воєнного стану – мінімізація негативних економічних та соціальних наслідків війни у діяльності підприємства. З огляду на те, що кризі воєнного часу притаманний гострий дефіцит часу на реагування та обмеження термінів подолання кризи, голо¬вне завдання антикризового управління в умовах війни полягає в оперативному і найменш ризикованому прийнятті рішень, що уможливили б досягнення бажаного результату з мінімальними додатковими зусиллями за мінімальних негативних наслідків. Таким чином оптимізація витрат в умовах воєнного стану вимагає перегляду різних підходів до управління витратами та оптимізації витрат оскільки воєнний стан несе в собі загрозу додаткових витрат що відображаються переважно у статті інші операційні витрати. Важливим принципом антикризового управління та управління витратами, особливо в умовах воєнного стану, виступає принцип терміновості реагування. В часи воєнного стану, особливо в перший період шоку, всі рішення мають прийматися дуже швидко, оскільки кожного дня ситуація змінюється і в такому випадку невчасне реагування може дорого коштувати підприємству. Таким чином, для підвищення швидкості прийняття антикризових рішень в умовах воєнного стану має місце скорочення рівнів управління, ліміт на погодження

рішень, у межах якого можна приймати рішення без узгодження вищого керівника, або децентралізація, щоб рішення приймалися не тільки зверху вниз, а й на місіях, для швидкого вирішення локальних проблем.

Зважаючи на заявлену динаміку попереднього року за кварталами 2023 р. визначимо прогнозні показники на 2024 р. (табл. 2.4 та рис. 3.1) за умови збільшення собівартості щоквартально на 63244 тис. гривень, збільшення адміністративних витрат щоквартально на 5635 тис. гривень, збільшення витрат на збут щоквартально на 8958 тис. гривень, збільшення інших операційних витрат щоквартально на 13998 тис. гривень, зменшення фінансових витрат та інших витрат.

Таблиця 3.1

Прогнозування витрат ТОВ «Біофарма плазма», тис. гривень

	2024				Квартальний темп	2025			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.		I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Собівартість реалізованої продукції	221762	127045	231428	411495	63244	474739	537984	601228	664472
Адміністративні витрати	47067	-8104	30877	63972	5635	69607	75242	80877	86512
Витрати на збут	37244	26413	35499	64118	8958	73076	82034	90992	99950
Інші операційні витрати	71593	69802	156701	113586	13998	127584	141581	155579	169577
Фінансові витрати	36224	36679	73313	938	-11762	0	0	0	0
Інші витрати	8065	4214	14769	48	-2672	48	48	48	48
Витрати всього	421955	256049	542587	654157	77401	745054	822455	899855	977256

Джерело: побудовано автором на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма»

Для ТОВ «Біофарма плазма» є ризик збільшення витрат до 745054 тис. гривень у I кварталі 2025 р., збільшення витрат до 822455 тис. гривень у II кварталі 2025 р., збільшення витрат до 899855 тис. гривень у III кварталі 2025 р. та до 977256 тис. гривень у 2025 р.

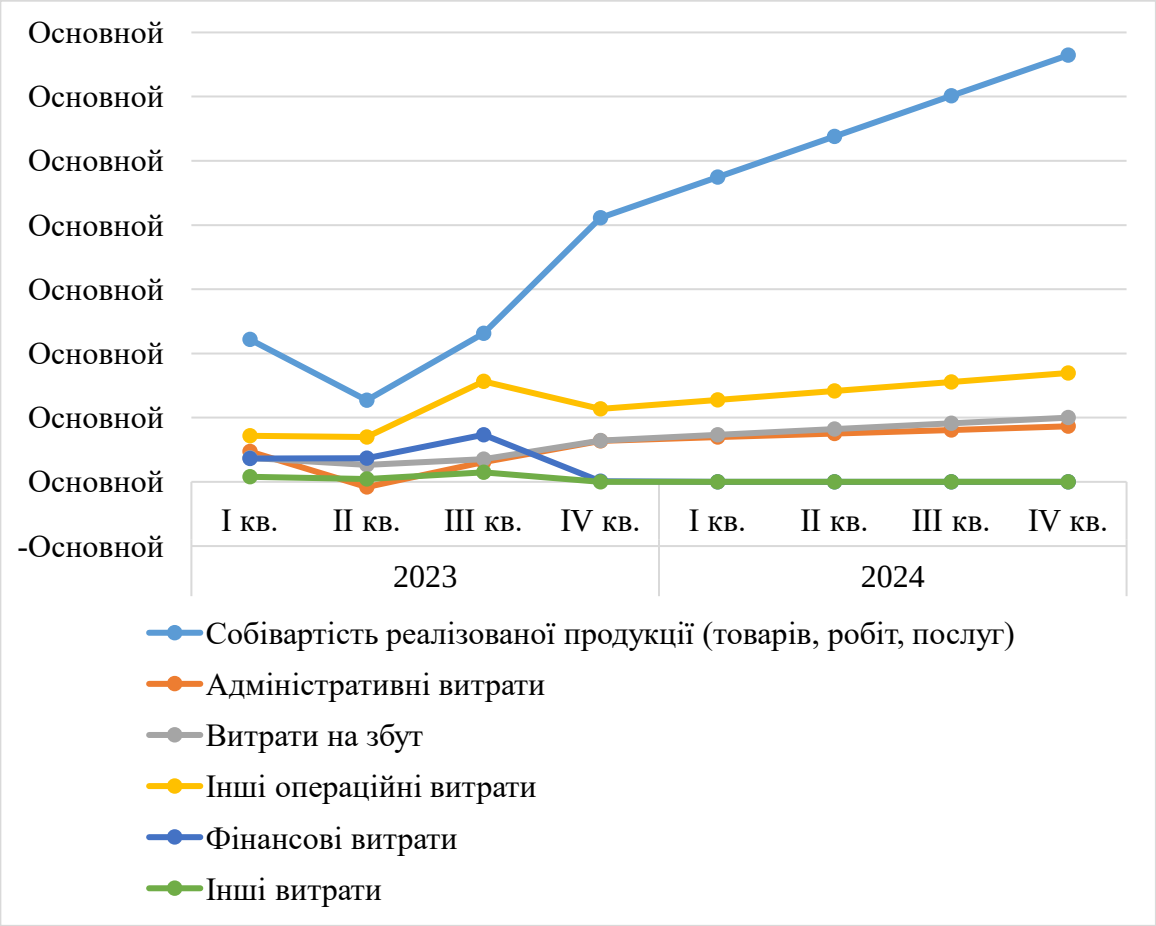


Рис. 3.1. Прогнозування витрат ТОВ «Біофарма плазма»

Джерело: побудовано автором на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма»

Збільшення витрат за середньорічними показниками вказує на формування планових річних таких показників: собівартість реалізованої продукції –2278423 тис. гривень, адміністративні витрати – 312238 тис. гривень, витрати на збут – 346052 тис. гривень, інші операційні витрати – 594 321 тис. гривень, фінансові витрати повинні бути мінімізовані, інші витрати – повинні бути мінімізовані та визначено мінімальний квартальний рівень 2024 р. – 48 тис. гривень.

Прогнозування структури витрат вказує, що якщо ТОВ «Біофарма плазма» не буде запроваджувати систему оптимізації витрат, то у 2024 р. частка собівартості фармацевтичної продукції буде становити від 64%, до 68% частка витрат на збут буде становити від 9,8% до 10,2%. Прогнозування структури

витрат вказує, що якщо ТОВ «Біофарма плазма» не буде запроваджувати систему оптимізації витрат, то частка адміністративних витрат буде зменшуватися з 9,3% до 8,9%, а частка фінансових витрат буде зменшуватися. Частка інших операційних витрат прогнозовано може збільшуватися до 17,4%, що вказує на «воєнні» витрати у складі витрат підприємства.

Таблиця 3.2

Прогнозування структури витрат ТОВ «Біофарма плазма», %

	2024				2025			
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Собівартість реалізованої продукції	52,6	49,6	42,7	62,9	63,7	65,4	66,8	68,0
Адміністра-тивні витрати	11,2	-3,2	5,7	9,8	9,3	9,1	9,0	8,9
Витрати на збут	8,8	10,3	6,5	9,8	9,8	10,0	10,1	10,2
Інші операційні витрати	17,0	27,3	28,9	17,4	17,1	17,2	17,3	17,4
Фінансові витрати	8,6	14,3	13,5	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	1,9	1,6	2,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати всього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Джерело: побудовано автором на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма» та табл. 3.1

На нашу думку, сучасний стан динаміки і структури витрат ТОВ «Біофарма плазма» вказує про можливості для оптимізації витрат, а прогнозування витрат вказує на необхідність оптимізації витрат.

Для ефективної оптимізації витрат ТОВ «Біофарма плазма» доцільно використовувати наступну послідовність етапів (рис. 3.2). Послідовність оптимізації витрат підприємства дозволяє визначити, які саме витрати потребують оптимізації та можна мінімізувати з урахуванням потреб розвитку підприємств та з урахуванням воєнного стану в державі, що суттєво вплинув на динаміку і структуру витрат, збільшивши частку інших операційних витрат.

Етапи оптимізації витрат ТОВ «Біофарма плазма» є наступними:

1. Визначення обмежених ресурсів, тобто обмеження витрат відповідно до частки у чистому доході від реалізації продукції. Основні показники

динаміки витрат мають корелювати з динамікою доходів підприємства. ТОВ «Біофарма плазма» задекларувало рентабельність на рівні 25,9% у 2023 р., тому потрібно оперувати таким рівнем ефективності.



Рис. 3.2. Етапи оптимізації витрат ТОВ «Біофарма плазма»

Джерело складено автором

2. Визначення альтернативних варіантів використання фінансових ресурсів. До альтернативних варіантів використання коштів слід вважати нарощення виробництва, нарощення основних засобів для збільшення виробничих потужностей.

3. Виділення витрат, які не створюють цінність для підприємства та припущення їх необхідності у процесі, особливо це стосується всіх виробничих витрат у процесі виробництва фармпрепаратів, витрат на збут та інших операційних витрат, що пов’язані з компенсацією витрат від воєнного стану.

4. Формувати інших альтернатив них варіантів зниження витрат для дотримання ріння планових витрат.

5. Визначення резервів оптимізації витрат.

6. Визначення напрямів оптимізації витрат.

7. Перерозподіл коштів між різними статтями витрат.

З урахуванням вищенаведених ознак доцільно виділити заходи щодо оптимізації витрат підприємства у сучасних умовах:

– зниження собівартості продукції через розроблення комплексу на основі виробничих, кадрових, наукових та інших заходів,

– впровадження ресурсозберігаючих технологій, що набуває актуальності в умовах енергодефіциту та підвищення тарифів на електроенергію в України,

– усунення непродуктивних втрат,

– підвищення технічного рівня виробництва та зниження трудомісткості бізнес- процесів, що набуває актуальності в контексті автоматизації та цифровізації ведення бізнес- діяльності,

– диверсифікація виробництва та оптимізація асортименту продукції, що буде відповідати національним та іноземним медичним протоколам. Наразі ТОВ «Біофарма плазма» має обмежений асортимент: Альбувен 10%, 50 мл; Альбувен 10%, 100 мл; Альбувен 20%, 50 мл; Альбувен 20%, 100 мл; Біовен 25 мл; Біовен 50 мл; Біовен 100 мл; Біовен Моно 5%, 25 мл; Біовен Моно 5%, 50 мл; Біовен Моно 5%, 100 мл; Резоглобін; БіоКлот А 250 МО, БіоКлот А 1000 МО.

– усунення браку продукції,

– зменшення адміністративних (управлінських) витрат, формування відповідності між результатами діяльності ТОВ «Біофарма плазма» та винагородою адміністративного персоналу. Прикладом неефективних адміністративних витрат є збільшення адміністративних витрат у 2022 р., коли зменшувався чистий дохід від реалізації, чистий прибуток та відносні показники результативності (прибутковості),

– дотримання фінансової та технологічної дисципліни з метою недопущення інших операційних витрат у формі штрафів, пені,

– підвищення продуктивності праці,

– скорочення неефективного персоналу та формування персоналу відповідно до потреб підприємства та пропозицій на ринку праці з урахуванням внутрішньої та зовнішньої міграції, а також мобілізації частини працівників,

– оптимізація використання активів і капіталу, в частині.

У сучасних умовах до найбільш вживаних заходів оптимізації витрат підприємства слід віднести: впровадження ресурсозберігаючих технологій, усунення непродуктивних витрат, диверсифікація виробництва, зменшення управлінських витрат, підвищення технічного рівня виробництва. Використання даних заходів в комплексі надає максимального ефекту підприємству в досягненні своїх цілей.

3.2. Оптимізація витрат ТОВ «Біофарма плазма» на основі АВС-аналізу та XYZ-аналізу

Оптимізація витрат підприємства здійснюється з різноманітним використанням методів. ТОВ «Біофарма плазма» має обрати один з методів оптимізації витрат або комбінувати різні методи для досягнення оптимізації витрат. Методи оптимізації витрат характеризуються наступними ознаками: гнучкість; простота; надання точної інформації для прийняття управлінських рішень.

До сучасних методів оптимізації витрат відносять: таргет-костинг, кайзер-костинг, метод збалансованості, оперативно-заявочна кампанія, функціонально-вартісний аналіз, LCC-костинг, EVA-костинг, XYZ - аналіз, Just-in-time, ABC - аналіз, аутсорсинг, бюджетування. Проте більшість підприємств уникають застосування даних методів оптимізації через відсутність на підприємствах достатнього наукового обгрунтування оптимізації, відсутності кадрового забезпечення та кваліфікованих фінансистів, економістів, що зможуть здійснити оптимізацію витрат та відсутність програмного забезпечення з оптимізації витрат що буде інтегроване у

інформаційні бази підприємства. ТОВ «Біофарма плазма» також постає перед викликами відсутності кадрового та програмного забезпечення оптимізації витрат. Нйефективніші з нашої точки зору методи оптимізації витрат зображено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Переваги та недоліки найефективніших методів оптимізації витрат

Метод	Характеристика	Переваги	Недоліки
Функціонально-вартісний аналіз (ФВА)	Ефективний вид аналізу діяльності щодо виявлення резервів економії витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на виробництво продукції.	Чітке вивчення вартості продукції; підвищення ефективності високовартісних операцій.	Занадто деталізований опис функцій; складна модель у застосуванні; недооцінка етапу збирання відомостей про джерела даних за функціями; застосування спеціальних програмних засобів.
«Just-in-time»	Система організації виробництва, що дозволяє знизити витрати за рахунок відсутності браку продукції.	Скорочення термінів виробництва; зменшення витрат на зберігання продукції; гнучкість системи виробництва; покращений контроль якості; рівномірний графік виробництва; мінімізація збоїв на виробництві.	Збільшення транспортних витрат; залежність від постачальників; складність забезпечення узгодженості за стадіями виробництва; значний ризик зриву виробництва.
ABC - аналіз	Метод, за допомогою якого можна визначити значення кожної групи витрат і звернути увагу на основні групи.	Підвищене обгрунтування накладних витрат на конкретний виріб; чітке калькулювання собівартості; тісний взаємозв’язок отриманих даних з процесом формування витрат.	Значні зміни у системі бухгалтерського обліку та підвищення якості систем інформаційної підтримки, внаслідок чого відбувається зростання витрат на управління .
XYZ - аналіз	Метод обґрунтування управлінських рішень стосовно оптимізації максимальної величини витрат підприємства шляхом їх зменшення (скорочення витрат у групі «X»).	Простота, точність і наочність, автоматизація.	Не дозволяє забезпечити правильність висновків при побудові складного товарного асортименту.

Функціонально-вартісний аналіз відносять до найбільш ефективних видів аналізу діяльності щодо виявлення резервів економії витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на виробництво продукції. Однак для ТОВ «Біофарма плазма» такий метод має мало перспектив для застосування, оскільки виробництва відбувається суворо відповідно до протоколів та рецептів, сертифікованих національними та іноземними медичними центрами. Це евристичний метод виявлення можливостей зниження вартості та поліпшення якості об’єкта, що аналізується як функціонально орієнтована система на всіх стадіях його життєвого циклу. Проведення даного методу здійснюється з метою пошуку дешевшої сировини та ресурсів на виробництво продукції, підвищення технічного забезпечення підприємства. Особливістю діяльності ТОВ «Біофарма плазма» є відсутність можливості заміни сировини на дешевшу, оскільки в основі продукції перебуває донорська кров. До головних завдань функціонально-вартісного аналізу відносять: зниження матеріаломісткості та трудомісткості процесу виготовлення продукції, адаптація продукції до нового ринку, впровадження ресурсозберігаючих технологій. Функціонально-вартісний аналіз застосовують в більшості випадків при впровадженні нових видів продукції, робіт чи послуг та розширення їх номенклатури.

Система організації виробництва «just-in-time» розроблена в Японії та ефективно застосовується в усьому світі. Головна ціль даного методу - зниження витрат підприємства за рахунок відсутності бракованої продукції. Деталі та напівфабрикати за даним методом повинні передаватись безпосередньо в необхідній кількості та в узгоджений час з споживачем, при виявленні браку продукції виробництво не може продовжуватись, адже запаси відсутні. Зниження витрат даною системою відбувається шляхом відсутності складу для зберігання продукції, виготовлення продукції без браку, що в свою чергу забезпечує впровадження автоматизованих пристроїв та значно підвищує систему контролю якості на підприємстві.

Не менш важливим методом оптимізації витрат на підприємстві є XYZ-аналіз, який являє собою технологію обґрунтування управлінських рішень щодо оптимізації абсолютної величини витрат підприємства шляхом виявлення та ідентифікації резервів їх зменшення, а також визначення методів мобілізації таких резервів. Найбільша увага концентрується при виявлені резервів скорочення витрат на групі X-витрат, коефіцієнт варіації цієї групи витрат до 20%. Дана група забезпечує максимальний ефект від впровадженого методу оптимізації витрат. Група Y-витрат має коефіцієнт варіації від 20% до 50%. Група Z-витрат характеризується несуттєвою ефективністю, навіть при масштабному скороченню витрат, які входять до цієї групи. Група Z-витрат має коефіцієнт варіації від 50%.

Рівень варіації витрат ТОВ «Біофарма плазма» визначено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Рівень варіації витрат ТОВ «Біофарма плазма»

	2021	2022	2023	Середнє відхилення, тис. грн	Стан-дартне вдхилення	Коефіцієнт варіації, %	Група
Собівартість реалізованої продукції	657377	488474	991730	712527	256121	35,95	Y
Адміні-стративні витрати	116756	186415	133812	145661	36310	24,93	Y
Витрати на збут	132209	95003	163274	130162	34182	26,26	Y
Інші операційні витрати	317746	434251	411682	387893	61788	15,93	X
Фінансові витрати	216980	98863	147154	154332	59385	38,48	Y
Інші витрати	6214	38469	27096	23926	16359	68,37	Z

Джерело: побудовано автором на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма» та табл. 3.1

XYZ-аналіз часто проводять паралельно з ABC-аналізом, що дозволяє більш конкретно виділити групи витрат на які необхідно сконцентрувати увагу.

ABC-аналіз - це технологія обґрунтування та прийняття управлінських рішень щодо цільової локалізації витрат суб'єкта господарювання для потреб

моделі управління його прибутком. Особливістю АВС-аналізу є те, що з його допомогою можна визначити значення кожної групи витрат і звернути увагу на основні. При цьому витрати підприємства поділяються на три класи (групи): витрати класу А - це нечисленні (10-15 % від загальної величини), але найважливіші витрати, на які припадає велика частина грошових коштів (близько 75 %), вкладених у діяльність підприємства; витрати класу В належать до другорядних і вимагають меншої уваги, ніж витрати класу А. З витратами класу В пов'язано приблизно 20 % грошових коштів; витрати класу С складають значну частину в номенклатурі використовуваних матеріалів, але недорогих, на них припадає найменша частина вкладень - 5 %. Оскільки 75 % витрат припадає на 10-15 % від загальної величини усіх витрат, то найбільш ретельний контроль здійснюється за саме цією групою. Завданням даного розподілу на групи є визначення витрат більшої вартості, для ретельного контролю та управління за ними в процесі аналізу. Такий розподіл витрат ТОВ «Біофарма плазма» наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Структура витрат ТОВ «Біофарма плазма» для АВС-аналіз, %

	2021		2022		2023	
	частка	кумуля-тивна частка	частка	кумуля-тивна частка	частка	кумуля-тивна частка
Собівартість реалізованої продукції	45,4	45,4	36,4	36,4	52,9	52,9
Інші операційні витрати	22,0	67,4	32,4	68,8	22,0	74,9
Витрати на збут	9,1	76,5	7,1	75,9	8,7	83,6
Фінансові витрати	15,0	91,5	7,4	83,2	7,8	91,4
Адміністративні витрати	8,1	99,6	13,9	97,1	7,1	98,6
Інші витрати	0,4	100,0	2,9	100,0	1,4	100,0

Джерело: побудовано автором на основі даних ТОВ «Біофарма Плазма» та табл. 3.1

Узагальнення результатів АВС-аналізу та XYZ-аналізу витрат ТОВ «Біофарма плазма» проведено у табл. 3.6. З таблиці видно, оптимізувати у

першу чергу можна інші витрати, альтернативними можна вважати оптимізацію фінансових витрат та адміністративних витрат.

Таблиця 3.6

АВС-аналіз та XYZ-аналіз витрат ТОВ «Біофарма плазма»

	X	Y	Z
A	Інші операційні витрати	Собівартість реалізованої продукції, Витрати на збут	
B		Фінансові витрати, Адміністративні витрати	
C			Інші витрати

Отже, АВС-аналіз та XYZ-аналіз є найбільш гнучкими методами внаслідок корегування відповідних груп витрат. Дані методи слід використовувати для визначення найбільш економічно важливої групи товарів та зниження витрат шляхом скорочення інших груп. За простотою використання можна виокремити систему «just-in- time», адже відсутність браку та запасів продукції значно спрощують організацію виробництва. Функціонально- вартісний аналіз надає найбільш точну інформацію для подальшого прийняття управлінських рішень, але потребує застосування спеціальних програмних засобів. Функціонально-вартісний аналіз доцільно використовувати, якщо метою підприємства є зниження собівартості продукції.

Етапи оптимізації витрат ТОВ «Біофарма плазма» є наступними: 1) визначення обмежених ресурсів, тобто обмеження витрат відповідно до частки у чистому доході від реалізації продукції. Основні показники динаміки витрат мають корелювати з динамікою доходів підприємства. ТОВ «Біофарма плазма» задекларувало рентабельність на рівні 25,9% у 2023 р., тому потрібно оперувати таким рівнем ефективності, 2) визначення альтернативних варіантів використання фінансових ресурсів. До альтернативних варіантів використання коштів слід вважати нарощення виробництва, нарощення основних засобів для збільшення виробничих потужностей, 3) виділення витрат, які не створюють цінність для підприємства та припущення їх необхідності у процесі, особливо

це стосується всіх виробничих витрат у процесі виробництва фармпрепаратів, витрат на збут та інших операційних витрат, що пов'язані з компенсацією витрат від воєнного стану, 4) формувати інших альтернатив них варіантів зниження витрат для дотримання ріння планових витрат, 5) визначення резервів оптимізації витрат, 6) визначення напрямів оптимізації витрат, 7) перерозподіл коштів між різними статтями витрат.

ABC-аналіз та XYZ-аналіз є найбільш гнучкими методами внаслідок корегування відповідних груп витрат. Дані методи слід використовувати для визначення найбільш економічно важливої групи товарів та зниження витрат шляхом скорочення інших груп. Оптимізувати ТОВ «Біофарма плазма» у першу чергу можна інші витрати, альтернативними можна вважати оптимізацію фінансових витрат та адміністративних витрат.

3.3. Обґрунтування значення системи управління витратами в контексті мінімізації ризику перевитрат

Ключовим фактором формування ефективності функціонування будь-якої господарської одиниці є рівень і структура витрат, а ризик, пов'язаний з ними – найпоширеніший в економічній діяльності, так як обумовлений, у першу чергу, невизначеністю зовнішнього середовища підприємства. Окрім об'єктивної, пов'язаної з наявністю факторів, існування яких не залежить від дій підприємця, існує й суб'єктивна сторона ризику, зумовлена його реалізацією через підприємця – саме він оцінює ситуацію, що склалася, розробляє варіанти можливих рішень, оцінює імовірність їх реалізації, здійснює вибір із множини альтернатив. Відповідно виникає необхідність формування підприємством дієвого механізму управління витратами, направленого на їх оптимізацію й зниження рівня ризику перевитрат.

Попри наявність значної кількості наукових і практичних доробок із досліджуваної проблеми, що є свідченням її актуальності, у динамічних умовах

сьогодення подальшого ґрунтовного дослідження потребує питання формування в підприємствах ефективної системи управління витратами та мінімізації ризиків, пов'язаних з ними.

Управління витратами як багаторівневий процес цілеспрямованого впливу на їх рівень і структуру, а також облік, планування, аналіз і контроль витрат з метою їх оптимізації, виступає основою досягнення запланованого результату й зниження рівня ризику його неотримання. Оскільки об'єктом управління у досліджуваній системі виступають витрати, доцільно розглянути їх сутність, а також виокремити поняття «затрати». Чинним законодавством, зокрема Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16, закріплене визначення витрат як «..або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [13]. Податковий кодекс України (п. 14.1.27) визначає витрати як суму будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснених для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [12].

Загалом підходи теоретиків і практиків до трактування категорій «затрати» й «витрати» суттєво різняться, що зумовлено, в першу чергу, невизначеністю в нормативно-правовій базі, до того ж, запозичені спеціальні терміни вимагають коректного перекладу й врахування їхньої економічної сутності. У цілому погляди на співвідношення цих двох категорій можна структурувати за трьома напрямами. Синонімічний напрям обумовлений суто філологічною проблемою, зокрема ускладненням перекладу понять з іноземних джерел, що призвело до їх тлумачення як синонімів. Згідно з другим напрямом «витрати» та «затрати» є нетотожними категоріями і розрізняються за економічним змістом. Так, на погляд Козака В.Г., термін «витрати» є «.. більш

вживаним у процесі виробництва продукції, її реалізації (тобто списання), а термін «затрати» у процесі придбання товарно-мате- ріальних цінностей. Витрати і затрати зближує і те, що і одне, і друге супроводжується вибуттям активів, або виникненням боргових зобов'язань» [6, с. 129]. Ткаченко М. і Гуріна А. розмежовують ці поняття за такими критеріями як «вплив на капітал підприємства», «рух ресурсів», «порядок визнання» та «вплив на прибуток» (табл. 1) і пропонують визначення витрат як «..зменшення економічних вигод за рахунок вибуття і/або зменшення вартості активів (грошових коштів, їх еквівалентів чи будь-якого іншого майна в матеріальній або нематеріальній формі) та збільшення зобов'язань (навіть якщо в результаті їх виникнення не відбулося створення активу), що в свою чергу призвело до зменшення величини власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)» [14]. Погоджуємось із думкою Дерія В., який вважає, що термін «затрати» доречно вживати тоді, коли йдеться про затрати конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (тонн, кілограмів, одиниць тощо), реальних грошей (готівки) на придбання товарноматеріальних цінностей [4]. Що ж стосується категорії «витрати», то вона є загальним (узагальнюючим) вимірником у сучасному обліку, що власне, кажучи, й зазначено у П(С)БО 16 «Витрати» [14]. До того ж «Великий тлумачний словник сучасної української мови» визначає «витрати» як гроші, кошти, витрачені на що-небудь, а «затрати» – як те, що затрачено [2, с. 157, с. 429]. Прихильники третього підходу, який вважають суто теоретичним, оперують лише категорією «витрати», яка, на їх переконання, повністю відображає економічну сутність останніх. Так, «Словарь української мови» Б. Грінченка, містить лише поняття «витрачувати», «витрачуватися» [3]. Такої ж думки дотримується Олійник О., яка вважає за доцільне вживання терміну «витрати», так як він використовується українцями впродовж багатьох століть. Щодо терміну «затрати», то, як зазначає науковиця, він застосовувався в значенні «затрата», тобто втрата, утрата, шкода, знищення [11]. Таким чином, попри те, що в сучасній економічній літературі не існує єдиного уніфікованого затвердженого

підходу до сутності й співвідношення категорій «затрати» та «витрати», більшість теоретиків і практиків ідентифікують «затрати» як натурально-речовий, а «витрати» – вартісний показник. Важливою умовою віддачі витрат, тобто забезпечення раціонального й ефективного використання ресурсів підприємства є застосування низки методик і конкретних процедур щодо управління ними. Управління витратами – це динамічний управлінський процес, спрямований на планування витрат, організацію раціонального їх витрачання, здійснення контролю за виконанням виробничого плану, який є складовою системи управління підприємством [1].

Метою управління витратами є не їх мінімізація, що може спричинити скорочення виробництва, а ефективніше використання ресурсів підприємства, їх економія й максимізація віддачі на всі етапах виробничого процесу [7]. Основними етапами управління витратами підприємства є: організація, планування ресурсів, бюджетування та оцінка витрат, контроль витрат.

На етапі організації визначаються складові плану управління витратами, зацікавлені сторони, принципи та методи, інструменти, інформація, необхідна для відстеження витрат тощо. Етап планування ресурсів (матеріальних і нематеріальних активів, персоналу, даних хмарних обчислень) передбачає обґрунтування їх обсягу, розподілу й періоду використання. З цією метою використовуються системи ERP (абревіатура від «Enterprise Resource Planning»), за допомогою яких здійснюється управління запасами, логістикою, дистрибуцією, бухгалтерським і податковим обліком тощо. ERP передбачають використання єдиної чи інтегрованої бази даних замість кількох розрізнених і оснащені такими новітніми технологіями як штучний інтелект, інтернет речей тощо. Завдяки їх використанню управління бізнесом стає прозорішим й ефективнішим. У межах цього етапу розробляється низка процедур, направлених передусім на мінімізацію ризику витрат (з англ. Cost risk), як уже зазначалося вище, найпоширенішого з-поміж усіх видів ризиків господарської діяльності, який представляє собою ймовірність перевищення бюджету виробництва й може виникнути через некоректне планування витрат, обсягу

робіт тощо. Це підтверджують результати дослідження, проведеного маркетинговим агентством PMI (Project Management Institute), за результатами якого в 2021 р. 38% із усієї кількості проєктів у світі, не вклалися в запланований бюджетний діапазон, а 35% зазнали збитків через втрату бюджету [19].

Алгоритм мінімізації ризиків витрат передбачає виокремлення сфер потенційного зростання витрат, включення непередбачуваних витрат до бюджету проєкту виробництва й розробку детального плану управління ризиками: – виокремлення сфер потенційного зростання витрат. У системі управління витратами останні можуть поділятись на змінні, постійні й накладні. Здебільшого саме змінні витрати є джерелом ризиків витрат, тому важливо коректно обрахувати і спланувати рівень оплати праці, вартість обладнання й матеріалів тощо;

Оскільки в процесі діяльності підприємства можуть виникати непередбачувані обставини, як, наприклад, ймовірність несвоєчасного завершення виробництва, що спричиняє зростання накладних витрат і витрат на оплату праці, введення непередбачених витрат у бюджет проєкту мінімізує вплив цих подій на кінцевий результат – розробка детального плану управління ризиками направлена на виявлення, оцінку, пом’якшення потенційних ризиків та встановлення їх порогових значень. Толерантність до ризиків полегшує їх пріоритизацію, в результаті чого відбувається ранжування проблем за важливістю.

Ця концепція висвітлена в американському стандарті «COSO ERM 2017» та міжнародному стандарті ISO 31000:2018 Менеджмент ризиків. Принципи та настанови. У межах плану управління ризиками розробляється також реєстр ризиків і план реагування на настання неочікуваної події [16].

При плануванні ресурсів використовують також Структуру розподілу робіт WBS (Work Breakdown Structure) – це фундаментальна ієрархічна структура даних, яка розбиває складові проєкту на менші, проте більш керовані компоненти. WBS складається з декількох рівнів: мета проєкту, основні

результати, субрезультати інженерні пакети (найменші одиниці структури розподілу робіт, які містять конкретні завдання, що необхідно виконати для досягнення результатів вищого рівня). Кожен із зазначених рівнів надає більше інформації про проєкт порівняно з попереднім. Після розробки WBS узгоджується всіма зацікавленими сторонами і слугує основою планування й управління витратами [20].

Етап бюджетування та оцінки витрат включає розробку бюджету проєкту виробництва. По мірі уточнення обсягу останнього й розподілу ресурсів бюджетна оцінка витрат стає більш точною. Для порівняння поточного проєкту з попередніми використовують методи оцінки «зверху вниз» і «знизу вгору». За використання першого підходу керівництво підприємства здійснює оцінку витрат і визначає тривалість проєкту.

При підході «знизу вгору» кожна команда (підрозділ) оцінює тривалість і бюджет своєї ділянки роботи, на основі цієї інформації керівництво визначає тривалість проєкту та його бюджет. Етап контролю витрат передбачає їх моніторинг і контроль у ході виконання проєкту з використанням інформації від підрозділів, аналіз причин відхилення фактичних витрат від розрахункових, вжиття заходів компенсації перевитрат і обмеження бюджету в разі необхідності. Отже, система управління витратами є багаторівневим процесом, який передбачає облік, аналіз, планування за видами й контроль рівня витрат, визначення їх впливу на результати діяльності підприємства; розробку напрямів ефективного використання ресурсів, а також формування дієвої системи моти вації працівників до оптимізації витрат [5].

Використання системи управління витратами в підприємстві направлене, в першу чергу, на зниження ризику перевитрат шляхом ретельного комплексного планування роботи усіх його підсистем.

У сучасній науці й практиці не існує універсального підходу до інтерпретації категорій «затрати» і «витрати», що зумовлено відсутністю такого розмежування в нормативно-правовій базі, а також специфікою й складністю перекладів спеціальних економічних термінів. Найпоширенішим є підхід,

згідно з яким «затрати» трактуються як натуральноречовий, а «витрати» – як вартісний показник. Управління витратами є надзвичайно важливою складовою системи управління підприємством, завдяки впровадженню й використанню якої здійснюється організація, планування ресурсів, бюджетування, оцінка та контроль витрат. Такий комплекс заходів направлений на оптимізацію витрат, а його ефективність підвищується в разі зростання обсягів виробництва й прибутку темпами, швидшими, ніж темпи збільшення витрат. Умовою успішного функціонування цієї системи є використання на всіх її рівнях коректної інформації для обґрунтування нормативних і планових витрат, що, своєю чергою, сприятиме зниженню ризику перевитрат.

Управління витратами є критичним аспектом фінансового планування та контролю в будь-якому підприємстві, зокрема в ТОВ «Біофарма плазма». Ефективна система управління витратами дозволяє мінімізувати ризики перевитрат, оптимізувати ресурси та підвищити фінансову стабільність компанії. Ось декілька ключових аспектів, які підкреслюють таке значення системи: система удосконалення бюджетного контролю, підвищення ефективності операцій, аналіз витрат та прийняття обґрунтованих рішень, забезпечення відповідності вимогам регуляторів, підвищення загальної конкурентоспроможності.

Отже, система управління витратами є критично важливим компонентом ефективного управління будь-яким підприємством, особливо для таких спеціалізованих галузей, як фармацевтика. Для ТОВ «Біофарма плазма», яке займається виробництвом медичних препаратів, оптимізація витрат та мінімізація ризиків перевитрат має стратегічне значення. Вона дозволить підприємству підвищити його фінансову стійкість та конкурентоспроможність

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На основі проведеного дослідження, спрямованого на удосконалення управління витратами ТОВ «Біофарма Плазма», можна зробити наступні висновки:

1. У результаті дослідження наукових підходів вітчизняних і зарубіжних вчених–економістів на визначення поняття «витрати» можна зробити такий висновок, що витратами є кількість використаних ресурсів, що були задіяні у процесі діяльності підприємства та відтворені в грошовому вимірнику для отримання прибутку, а також нарощення зобов'язань перед кредиторами та бюджетом.

2. Класифікаційними ознаками витрат підприємства можуть бути вплив на фінансові результати, відношення до періоду виробництва, спосіб віднесення на собівартість продукції, відношення до технологічного процесу, сфера виникнення, відношення до обсягу виробництва, вплив на прийняття рішень, ступінь контролю і регулювання. Підприємству рекомендовано керуватися класифікацією, що визначена чинним законодавством.

3. Під управлянням витратами можна розуміти цілісну системи організаційно–функціонального забезпечення та методичного інструментарію впливу на процес щодо здійснення витрат, що включає управлінські дії, метою яких є одержання підприємством високого позитивного фінансового результату його фінансової діяльності. Предметом управління витратами є витрати підприємства у всьому їх різноманітті; об'єктом управління – власне витрати підприємства, процес їх формування і зниження. Суб'єктом управління витратами виступають керівники і фахівці організації та фінансового відділу (фінансової служби, фінансового департаменту), тобто керуюча система.

4. ТОВ «Біофарма плазма» - фармацевтичне підприємство, українського походження, що спеціалізується на розробці й виробництві високотехнологічних, інноваційних препаратів з донорської крові людини, препаратів на основі спороутворюючих бактерій, рекомбінантних препаратів.

Проведено аналіз **о**сновних показники, що визначають фінансово-господарський стан ТОВ «Біофарма плазма». За 2021-2023 рр. визначено збільшення чистого доходу від реалізації та чистого прибутку, фонду оплати праці та всіх видів фінансових джерел, рентабельності з одночасним зменшенням чисельності працівників, власного оборотного капіталу.

5. Динаміка і структура витрат ТОВ «Біофарма плазма» вказує на постійні зміни витрат, які зменшилися у 2022 р. відповідно до зменшення обсягів виробництва і реалізації продукції, проте у 2023 р. відповідно до зменшення обсягів виробництва і реалізації продукції відбулося збільшення витрат. Структура витрат була подібною у 2021 р. та 2023 р. з переважанням собівартості та інших операційних витрат, проте зазнала структурних зрушень у 2022 р., коли надмірно збільшилися інші операційні витрати, адміністративні витрати.

6. Етапи оптимізації витрат ТОВ «Біофарма плазма» є наступними: 1) визначення обмежених ресурсів, тобто обмеження витрат відповідно до частки у чистому доході від реалізації продукції. Основні показники динаміки витрат мають корелювати з динамікою доходів підприємства. ТОВ «Біофарма плазма» задекларувало рентабельність на рівні 25,9% у 2023 р., тому потрібно оперувати таким рівнем ефективності, 2) визначення альтернативних варіантів використання фінансових ресурсів. До альтернативних варіантів використання коштів слід вважати нарощення виробництва, нарощення основних засобів для збільшення виробничих потужностей, 3) виділення витрат, які не створюють цінність для підприємства та припущення їх необхідності у процесі, особливо це стосується всіх виробничих витрат у процесі виробництва фармпрепаратів, витрат на збут та інших операційних витрат, що пов’язані з компенсацією витрат від воєнного стану, 4) формувати інших альтернатив них варіантів зниження витрат для дотримання ріння планових витрат, 5) визначення резервів оптимізації витрат, 6) визначення напрямів оптимізації витрат, 7) перерозподіл коштів між різними статтями витрат.

7. ABC-аналіз та XYZ-аналіз є найбільш гнучкими методами внаслідок корегування відповідних груп витрат. Дані методи слід використовувати для визначення найбільш економічно важливої групи товарів та зниження витрат шляхом скорочення інших груп. Оптимізувати ТОВ «Біофарма плазма» у першу чергу можна інші витрати, альтернативними можна вважати оптимізацію фінансових витрат та адміністративних витрат.

Завдяки цим заходам ТОВ «Біофарма плазма» змогла не лише оптимізувати свої витрати, але й створити міцну основу для подальшого розвитку та зміцнення конкурентних перев.

Управління витратами є критичним аспектом фінансового планування та контролю в будь-якому підприємстві, зокрема в ТОВ «Біофарма плазма». Ефективна система управління витратами дозволяє мінімізувати ризики перевитрат, оптимізувати ресурси та підвищити фінансову стабільність компанії.

Отже, система управління витратами є критично важливим компонентом ефективного управління будь-яким підприємством, особливо для таких спеціалізованих галузей, як фармацевтика. Для ТОВ «Біофарма плазма», яке займається виробництвом медичних препаратів, оптимізація витрат та мінімізація ризиків перевитрат має стратегічне значення. Вона дозволить підприємству підвищити його фінансову стійкість та конкурентоспроможність

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Варченко О. М., Свиноус І. В., Іванова Л. С., Ткаченко К. В., Биба В. А. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2020. № 12. С. 19–26.
2. Великий тлумачний словник сучасної української мови. Київ, Ірпінь : ВТФ «Перун», 2007. 1736 с.
3. Грінченко Б. Словарь української мови: упорядкував з додатком власного матеріалу Борис Грінченко : в чотирьох томах, Т. 1. Київ : Наукова думка, 1996. 496 с.
4. Дерій В. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю. Галицький економічний вісник. 2010. № 1(26). С. 154–160.
5. Карінцева О., Харченко М., Тарасенко С. Управління витратами у системі стратегій «контролю» та «ризику» суб'єкта господарювання. Mechanism of Economic Regulation. 2016. № 4. С. 23–33.
6. Козак В. Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. Реформування економіки України: стан та перспективи: Зб. матеріалів IV Міжнар. наук. – практ. конф., 26-27 листоп. 2009 р., м. Київ. Київ : МІБО КНЕУ, 2009. С. 129–131.
7. Козаченко Г. В., Погорєлов Ю. С., Хлапьонов Л. Ю., Макухін Г. А. Управління затратами підприємства: монографія. Київ : Лібра, 2007. 320 с.
8. Костецька Н. Управління витратами на підприємствах в умовах ризику. Економіка та суспільство. 2021. № 34. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1035/992
9. Міщенко Н., Міщук І. П., Бондарюк В. А. Управління витратами в системі управління вартістю підприємства. Ефективна економіка. 2016. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5711
10. Назаренко Т. П., Франчук І. Б., Вітер С. А. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції. Економіка та держава. 2021. № 7. С. 83–89.

11. Олійник О. В. Класифікація витрат підприємства. Вісник ЖІТІ. 2001. № 14. С. 146–152.

12. Податковий кодекс України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

13. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Витрати». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text

14. Ткаченко М., Гуріна А. Історичний генезис понять «витрати» і «затрати»: обліково-економічний аспект. Ефективна економіка. 2015. № 9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4278

15. Чумак Г. Управління витратами підприємства: функціональний аспект. Modeling the development of the economic systems. 2022. № 4. С. 160 –165

16. Що таке ERP-система та як вона допоможе вашому бізнесу? 2021. URL: https://business.diia.gov.ua/ cases/sistematizacia-biznes-procesiv/so-take-erp-sistema-ta-ak-vona-dopomoze-vasomu-biznesu\

17. Effective Tips to Manage Project Cost Risks. 2022. URL: https://clickup.com/blog/project-cost-risk/

18. Cost Management VS Cost Control. URL: https://cleopatraenterprise.com/cost-management-vs-costcontrol/

19. Pulse of the Profession 2021 Beyond Agility. 2021. URL: https://www.pmi.org/-/media/pmi/documents/ public/pdf/learning/thought-leadership/pulse/pmi_pulse_2021.pdf

20. Work Breakdown Structures (WBS): the correct philosophy. URL: https://cleopatraenterprise.com/thecorrect-cost-control-philosophy-work-breakdown-structures-wbs/Вакуленко В. Л., Мялковський В. А. Зарубіжний досвід управління витратами сільськогосподарських підприємств в умовах російсько–української війни. *Бізнес–навігатор*. 2022. Вип. 3. С. 38–46.

21. Волкова М. В., Швед А. Б. Удосконалення системи управління витратами на будівельному підприємстві. *Бізнес Інформ*. 2021. № 3. С. 225–231.

22. Гаркуша Н. М. Економічна сутність витрат підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг* . 2012. Вип. 1(1). С. 191–200.

23. Голов С. Ф. Чи перешкоджає П(с)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 5. С. 3–10.

24. Гошовська В. В., Масалітіна В. В., Наконечна С. А. Визнання витрат та їх аудит при спрощеній системі оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. Вип. 38. С. 22–28

25. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами : навчально–методичний посібник; Мін–во освіти і науки України, КНЕУ. Київ : КНЕУ. 2002. 131 с.

26. Грибовська Ю. М., Москаленко К. В. Витрати в системі управління металургійним підприємством. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2023. № 1. С. 118–125

27. Григорова З. В., Кваско А. В. Сучасні методи управління витратами підприємств. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2021. № 2.С. 18–24.

28. Гура Н. О. Фінансові витрати: нова концепція визнання та порядок капіталізації. *Фінанси України*. 2010. № 12. С. 89–96.

29. Гут Л. Аналітичне дослідження поточних витрат підприємств торгівлі України в карантинний період. *Вісник Чернівецького торговельно–економічного інституту. Економічні науки*. 2022. Вип. 2. С. 95–109

30. Данилевська–Жугунісова О. Є. Особливості прийняття фінансових рішень на основі аналізу витрат. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2015. Т. 20, Вип. 1(2). С. 149–152.

31. Дербін Е. Ф., Кілієвич О. І. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посіб.,. Київ : УАДУ при Президентові України, 1997. 108 с.

32. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, Екон. думка», 2009. 272 с.

33. Дідоренко Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку *Молодий вчений*. 2015. № 1. С. 78–82.

34. Дроздов С. С., Науменко М. В. Результати оцінювання фінансових витрат на експлуатацію і підтримку багатоцільових тактичних винищувачів, що вже були у використанні. *Системи озброєння і військова техніка*. 2021. № 2. С. 7–16.

35. Ємельянов О., Курило О., Петрушка Т. Механізм, методи та способи управління витратами підприємств як інструменти підвищення ефективності їх господарської діяльності. *Економіка та суспільство*. 2022. № 38. URL: https://doi.org/10.32782/2524–0072/2022–38–58

36. Жибер Т. В. Бюджетування під час надзвичайного стану у контексті євроінтеграції для України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2022. Вип. 44. С. 30-35.

37. Завгородній В. П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку. 2–ге вид. Київ : Фірма «ДІКсі», 1997. 832 с.

38. Задорожний З.–М. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: методологія і організація : дис. д–аекон. наук: 8.00.09. Тернопіль, 2007.

39. Звіт про управління ТОВ «ТАС-Логістік» за 2020 р. URL: https://tas-logistic.com/doc2/

40. Звіт про управління ТОВ «ТАС-Логістік» за 2021 р. URL: https://tas-logistic.com/doc2/

41. Звіт про управління ТОВ «ТАС-Логістік» за 2022 р. URL: https://tas-logistic.com/doc2/

42. Іванюта Т. М. Організаційно–економічний контекст контролінгу витрат в системі управління підприємством. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2021. № 7–8. С. 73–77.

43. Караван Н. А., Кізілова В. Л. Аналіз ефективності витрат. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія : Економічні науки*. 2023.№ 4(1). С. 159–164.

44. Квасницька Р. С. Теоретичний базис управління витратами підприємства. *Modern economics*. 2022. № 34. С. 50–54. –

45. Кібук Т. М. Особливості сучасних етапів здійснення аналізу вигід та витрат. *Приазовський економічний вісник*. 2021. Вип. 3. С. 3–6.

46. Клим Н. М., Хом'як Т. Р. Облік фінансових витрат із використанням сучасних інформаційних технологій. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5. С. 323–329.

47. Коненко В. В., Гайденко С. М., Соколов Д. В. Синтез методів організації ефективного управління витратами підприємств. *Економіка та держава*. 2021. № 5. С. 102–107.

48. Левандівський О. Т., Баланюк І. Ф., Матковський П. Є., Шеленко Д. І. Бюджетування як система контролю у діяльності фінансово-кредитних установ. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2022. Вип. 18(1). С. 67-78.

49. Лисак Ю. О. Особливості проведення експертного дослідження стосовно формування фінансових витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2015. Вип. 15. С. 339–345.

50. Мазіна О. І., Рогозний С. А. Міжнародні стандарти фінансової звітності та їх практичне застосування: навч. посіб. / ОУн–т держ. фіск. служби України. Ірпінь : Ун–т ДФС Україна, 2021. 439 с.

51. Майор О. В., Виклюк М. І., Каберник О.В., Кучинський М.В. Управління витратами: обліково–аналітичний аспект. *Економіка і управління*. – 2022. № 2. С. 94–102.

52. Макконел К. Р., Кемпбелл Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. Москва : Республика, 1992. 1040 с.

53. Маркс К. Капитал. Критика политическойэкономии. Процесс обращения капитала: в 3 т. под ред. Ф. Энгельса. Москва : Политиздат, 1988. Т. II, кн. 2. 654 с.

54. Москаленко В. А. Механізм впровадження системи управління витратами на підприємствах агропромислового виробництва. *Агроекологічний журнал.* 2021. № 1. С. 196–205

55. Назаренко Т. П., Франчук І. Б., Вітер С. А. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції. *Економіка та держава*. 2021. № 7. С. 83–89.

56. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник Київ : Книга, 2004. 544 с.

57. Облікова ставка НБУ. URL: https://bank.gov.ua/ua/monetary/archive-rish

58. Однолько В. О. Наукові засади організації процесу управління витратами на підприємстві готельно–ресторанної справи. *Розвиток методів управління та господарювання на транспорті*. 2022. Вип. 2. С. 89–103

59. Омецінська І. Особливості формування витрат операційної діяльності за елементами. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 4. С. 159–174.