

## **ПРОБЛЕМИ ПЛАНУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

**І.Г. Бережнюк, доктор економічних наук.  
Хмельницька митниця Державної фіскальної служби України.  
Л.П. Луцкова, кандидат економічних наук.  
Хмельницький економічний університет.  
І.В. Несторишен, кандидат економічних наук.  
Державний науково-дослідний інститут митної справи**

© *Бережнюк І.Г.*, 2015.

© *Луцкова Л.П.*, 2015.

© *Несторишен І.В.*, 2015.

*Статтю отримано редакцією 29.09.2015 р.*

**Вступ.** З переходом до ринкових відносин корінної зміни зазнав процес планування на підприємстві. За часів директивного планування при розробленні плану підприємство виходило з умов повного використання виробничої потужності, «науково обґрунтованих прогресивних нормативів використання матеріалів, енергії, палива тощо». Процес складання планів підприємства був занадто тривалим і негнучким.

На нинішньому етапі розвитку ринкових відносин питання про необхідність планування практично не виникає. Незважаючи на те, що в умовах політичної та економічної нестабільності, а також високих темпів інфляції планувати дуже складно, роль планування на вітчизняних підприємствах істотно зростає. Пригадаймо, як у перші роки незалежності України з'явилися скептичні підходи до планування, висловлювалися думки про можливість ринкових відносин самостійно збалансовувати економіку підприємств та й усієї країни. Ці події й поступова адаптація бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів призвели до відсутності будь-яких нормативно-правових документів, які регулювали б процес планування на підприємствах. За період 2002 – 2004 рр. втратили чинність Типові положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, й підприємства залишилися на одинці зі своїми проблемами.

Пройшов значний період часу, доки на підприємствах зрозуміли, що тільки ефективна система планування, аналізу і контролю економічних процесів дасть змогу вивести їх на якісно новий рівень господарювання. Згодом панівною стала думка про необхідність планування на всіх рівнях управління і в умовах ринкових відносин. У 2001 р. економісти підприємств України одержали Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, перевидані наказом № 373 від 09.07.2007 [1]. Але цього недостатньо. Сьогодні керівники підприємств усвідомлюють значну роль планування в управлінні діяльністю всього підприємства, і труднощі виникають не з питання «планувати чи ні», а «як планувати». Тому на провідних вітчизняних підприємствах почали вивчати закордонний досвід планування й упроваджувати у життя без урахування особливостей господарювання в Україні, що призвело до ще більшого ускладнення ситуації. До того ж не завжди все іноземне краще за вітчизняне.

Проблема полягає в інтеграції традиційних для нашої країни методів і підходів з методологією ринкового планування. Сьогодні без втрати для наукової цілісності необхідно об'єднати знання, накопичені вітчизняними вченими-економістами у сфері планування, із зарубіжним досвідом. Крім того, аналіз ступеня вивченої проблеми показує, що разом з достатньо глибоким теоретичним опрацюванням мало уваги приділено питанням прикладного використання й адаптації можливостей планування до умов функціонування конкретної виробничо-господарської системи підприємства.

**Огляд останніх джерел досліджень і публікацій** Теоретичною та методологічною основою дослідження послужили праці вітчизняних і зарубіжних учених із проблем планування: серед зарубіжних авторів – Р. Хенсен, А. Аткинсон, Ч. Хорнгрен, К. Друрі,

Дж. Фостер, Т. Сааті, серед вітчизняних: О. Орлов., М. Чумаченко, М. Алексєєва, М. Бухалков, В. Москалюк та ін. При цьому особливо слід виділити формування потужної наукової школи планування в Хмельницькому національному університеті під керівництвом д.е.н., професора О. Орлова. Там працює значна кількість наукових працівників, проводиться єдина в Україні спеціалізована конференція з планування, постійно аналізуються роль і стан планування на вітчизняних підприємствах.

**Постановка завдання.** Сьогодні на багатьох підприємствах стоїть завдання вдосконалення системи планування та аналізу витрат, а також подальшої її адаптації до ринкових умов. Але розроблення напрямів удосконалення планової роботи неможливе без ретельного дослідження сучасного стану справ. Для цього на підприємствах Хмельницької області колективом працівників Хмельницького національного університету під керівництвом О. Орлова спільно з Головним управлінням економіки Хмельницької обласної державної адміністрації було проведено анкетування на 46-ти підприємствах. Аналіз практики планування виявив три основні групи проблем, що обумовлюють її неефективність: низький рівень взаємодії основних підрозділів підприємства (50%); брак професійних кадрів з планування (43%); відсутність адаптованої до сучасних умов господарювання методики, яка враховувала б особливості ринкового господарювання, а саме можливість коригування планів до швидкозмінного внутрішнього і зовнішнього середовища (36%) [2].

Метою статті є аналіз підходів до сучасного планування та аналізу витрат, а також формування власного підходу й розроблення відповідного алгоритму планування та аналізу витрат на промислових підприємствах.

**Основний матеріал і результати** Головна мета планування в умовах ринку полягає в тому, щоб бути дієвим інструментом досягнення цілей підприємства, тобто своєчасно виявляти засоби, альтернативи, а також можливості й ризики досягнення цілей і обирати відповідні заходи. Дотримання цієї умови вимагає використання нових інструментів в управлінні та плануванні, які забезпечать високу маневреність і адаптивність підприємств до динамічного ринкового середовища. Тому сьогодні необхідна нова методика планування, котра забезпечила б підприємство необхідними інструментами й показниками, за допомогою яких можна було б швидко аналізувати наявну ринкову кон'юнктуру та приймати правильні управлінські рішення. Аналіз різних методів планування має важливе значення для забезпечення умов постійного зростання ефективності діяльності й впливає на показники рентабельності та якості їх планування. В умовах невизначеності економіки процес планування є складним і багатограним, він містить глибокий економічний аналіз виробничих та фінансових показників за попередній період, що передував плановому [3, с. 170].

На нашу думку, саме цей аспект найбільше відповідає характеристиці сучасного планування, яке в першу чергу має бути гнучким та ефективним. Але, слід зазначити, що більшість закордонних і вітчизняних учених під гнучким плануванням розуміють варіанти планів, що при незмінних цінах на продукцію, суму змінних затрат за видами продукції і структури асортименту різняться тільки масштабами виробництва [4, 5, 6]. Як зазначає Ч. Хорнгрен, «основною відмінністю гнучкого бюджету від статичного є те, що при його розробленні використовується фактичний обсяг випуску, а для статичного – плановий... Гнучкий бюджет (змінний) пристосований до постійно змінного обсягу реалізації» [7, с. 268].

Схожої позиції дотримується й С.Ф. Голов, який під гнучким бюджетом розуміє бюджет, підготовлений на стадії планування та складений для декількох можливих обсягів діяльності в рамках релевантного діапазону [8, с.182]. Важко погодитися з таким визначенням гнучкого бюджету, оскільки економічної доцільності в таких розрахунках не існує. Хоча обирати оптимальний обсяг продажу за критерієм максимізації прибутку дуже просто: чим більший обсяг реалізації, тим більший прибуток, адже тут спрацьовує сила впливу операційного важеля – 1% зростання виручки завжди приведе до більшого зростання прибутку.

На нашу думку, гнучке планування – це процес розроблення планів підприємства, який дозволяє швидко коригувати планові показники відповідно до нових умов діяльності підприємства та існуючих внутрішніх та зовнішніх обмежень.

На практиці, враховуючи можливі зміни ринкової кон'юнктури, необхідно передбачити в гнучких планах зміну структури асортименту, цін на продукцію, різні масштаби виробництва в розрізі окремих видів продукції. На нашу думку, гнучкі плани підприємств мають урахувати такі аспекти:

– можливість швидкого розрахунку економічної доцільності виконання плану відповідно до ймовірних чи існуючих умов виконання плану;

– визначення можливості в плановому періоді забезпечити виробництво продукції необхідної кількості та якості.

Головне завдання гнучких планів полягає в розробленні ефективного механізму планування, який дозволяв би оперативно й правильно враховувати нові потреби ринку, швидко перебудовуватися під зміну ринкової кон'юнктури та нові потреби споживачів. Для забезпечення цих вимог, працівники планового відділу підприємств повинні володіти такими інструментами, котрі дозволяли б швидко прораховувати різні варіанти виконання планів. На жаль, у сучасних умовах господарювання використання таких інструментів на практиці є обмеженими. Як показують результати дослідження, на більшості підприємств ще й досі використовується лише калькулювання з повним розподілом витрат, розподіл накладних витрат відбувається пропорційно чи прямому фонду оплати праці, чи змінним затратам, чи іншій базі (тільки не пропорційно маржинальному прибутку), що значно ускладнює коригування планів. Це пов'язано з тим, що будь-яка зміна обсягів або структури виробництва вимагає відповідного розподілу та перерозподілу накладних витрат, а використання традиційних методів розподілу призводить до викривлення інформації про собівартість, прибуток і рентабельність окремих виробів.

Ми вважаємо, що розподіл накладних витрат пропорційно маржинальному прибутку дозволяє реально розв'язувати проблеми складання гнучких планів. Центральне місце в системі гнучкого планування займає «коефіцієнт беззбитковості». Справа в тому, що всі зміни цін на продукцію, змінних затрат та масштабів виробництва чітко відображаються у величині маржинального прибутку, а отже, і у «коефіцієнті беззбитковості», за допомогою якого можна швидко одержати результуючі показники різних варіантів виконання плану. Причому «коефіцієнт беззбитковості» є певним індикатором та показником економічної ефективності альтернативних планів. Тому першим кроком при оцінюванні гнучких планів є визначення «коефіцієнта беззбитковості». Нагадаємо, найефективнішим варіантом варто визнати той, у котрому «коефіцієнт беззбитковості» буде найменшим додатнім числом. Варіанти планів, у яких цей коефіцієнт більше 1, є збитковими [9, с.68].

Другим кроком є аналіз чутливості прибутку до основних змінних плану. За допомогою цього аналізу можна оцінити, наскільки зміниться плановий прибуток підприємства при зміні (відхиленні від запланованої величини) одного з вихідних параметрів або умов реалізації плану. Використання інструментів аналізу чутливості дозволить виділити фактори, які найбільш суттєво впливають на результативні показники плану, та на основі цієї інформації зробити висновки щодо ступеня залежності виконання плану від умов його реалізації. Загальну схему гнучкого планування наведено на рис. 1.

Розглянемо реальне розв'язання цих задач на прикладі ПАТ «Красилівський машинобудівний завод». Нижче наведено параметри змін до плану виробництва продукції:

- збільшення кількості виробництва виробу «7ЕВ» на 68 одиниць (приріст 9%);
- збільшення обсягу виробництва виробу «7М» на 690 одиниць (приріст 60%);
- припинення виробництва виробів «10ХВ» і «10Х»;
- збільшення витрат на сировину та матеріали по виробу «7Х» на 25%;
- підвищення ціни на комплектуючі на 12% по виробу «10ЕВ»;
- підвищення ціни по виробу «7Х» на 10% і виробу «10ЕВ» на 5%.

Оскільки зміна умов виконання плану викликана зміною ринкової кон'юнктури, то ситуація аналізується за допомогою «блока реагування», задачею якого є забезпечення належного рівня адаптації підприємства до змін зовнішнього середовища.

Перший етап виконано, виявлено, що в результаті цих змін «коефіцієнт беззбитковості» зменшиться. Наступний крок полягає у визначенні «коефіцієнтів чутливості» за допомогою формули:

$$K_{\text{ч}} = \frac{T_{\text{пр}_y}}{T_{\text{пр}_x}} \quad (1)$$

де  $T_{\text{пр}_y}$  – темпи приросту (зниження) операційного прибутку;

$T_{\text{пр}_x}$  – темпи приросту (зниження) фактора-аргументу.

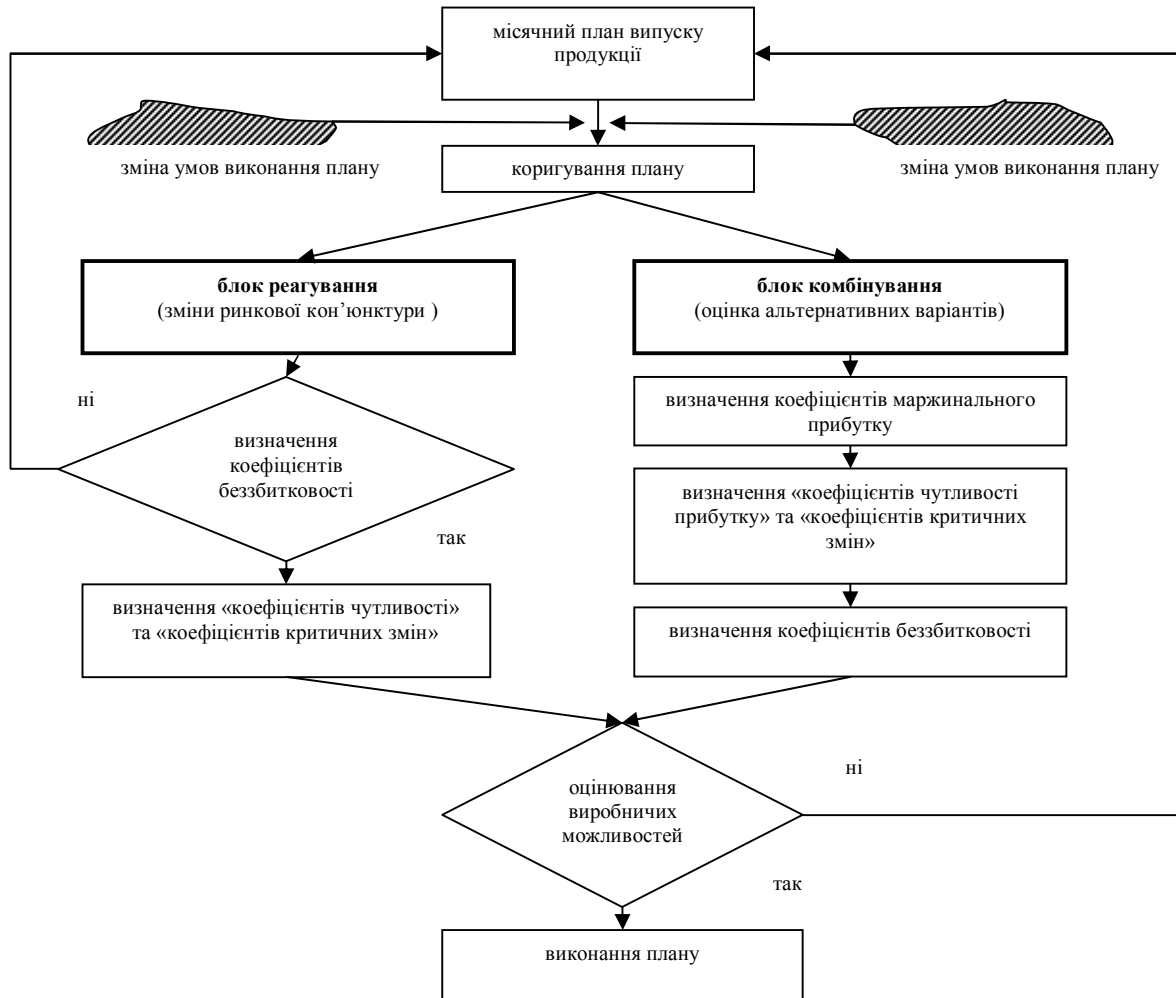


Рис. 1. Алгоритм процесу гнучкого планування

Для того щоб оцінити, як вплине на прибуток (збиток) одночасна зміна ціни, змінних затрат, структури асортименту продукції, запропоновано використовувати формулу:

$$\Delta' P(x_i) = \sum K_{ч} \cdot \Delta' x_i \quad (2)$$

де  $\Delta' x_i$  – прогнозована зміна фактора-аргументу, %

Результати розрахунків, виконаних за допомогою програми, автоматично заносяться в табл. 1.

Таблиця 1

Чутливість прибутку до зміни факторів

Виріб	Чутливість прибутку до зміни, %				
	кількості виробленої продукції	норм витрат сировини чи цін на сировину	ціни на комплектуючі вироби	зарплати	ціни реалізації продукції
7ЕВ	0,3599	-0,4973	-0,5503	-0,1316	1,5391
7Е	0,4610	-0,3541	-0,5722	-0,1301	1,5174
7ХВ	0,5098	-0,5407	-0,6049	-0,1431	1,7985
7Х	0,8416	-0,5027	-0,8213	-0,1847	2,3503
10ЕВ	0,5098	-0,5407	-0,6049	-0,1431	1,7985
10Е	0,8416	-0,5027	-0,8213	-0,1847	2,3503
10ХВ	0,0156	-0,0316	-0,0422	-0,0083	0,0977
10Х	0,0524	-0,0541	-0,1054	-0,0199	0,2317
7МВ	0,5312	-0,6271	-0,6135	-0,1501	1,9219
7М	0,9640	-0,5923	-0,8818	-0,2036	2,6417

Інформація, яку містить ця таблиця, показує, на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні фактора-аргументу на 1%. На основі даних табл. 1 та формули (2) визначимо, на скільки відсотків зміниться прибуток. Результати розрахунків занесемо в табл. 2.

Отже, плановий прибуток буде мати приріст 66,95%, що підтверджується інформацією табл. 1 та 2 ( $\frac{692758,4}{427350} \times 100 - 100\%$ ). Варто зазначити, що 57,84% зростання прибутку було забезпечено за рахунок 60% зростання обсягу виробництва виробу «7М» (табл. 2). Також, позитивно вплинуло на приріст прибутку на 23,5% підвищення ціни на 10% по виробу «7Х».

**Таблиця 2**

**Аналіз впливу факторів на прибуток**

Фактор-аргумент	зміна фактора-аргументу, %	коефіцієнт чутливості	зміна прибутку, %
виробництво виробу «7ЕВ»	+9	0,3599	3,24
виробництво виробу «7М»	+60	0,9640	57,84
виробництво виробу «10ХВ»	-100	0,0156	-1,56
виробництво виробу «10Х»	-100	0,0524	-5,24
витрати на сировину та матеріали по виробу «7Х»	+25	-0,5027	-12,57
ціна на комплектуючі по виробу «10ЕВ»;	+12	-0,6049	-7,26
ціна по виробу «7Х»	+10	2,3503	23,50
ціна по виробу «10ЕВ»	+5	1,7985	8,99
усього	-	-	66,95

До зниження прибутку на 12,57% призвело зростання затрат на сировину та матеріали по виробу «10ЕВ» на 25%. Слід зазначити, що відмова від виробництва в цьому місяці виробів «10ХВ» і «10Х» кардинально не вплинула на кінцевий плановий прибуток, оскільки його зменшення внаслідок цих подій склало 1,57 та 5,24% відповідно.

Зробимо перевірку виконаних розрахунків. Для цього скористаємося формулою (3), відповідно до якої відхилення прибутку (маржинального прибутку) за рахунок зміни обсягів продажу в натуральному виразі визначається так:

$$\Delta \Pi_i^q = \Delta \text{МП}_i^q = (N_i^\phi - N_i^{nl}) \times \text{МП}_i^{nl}, \quad (3)$$

де  $N_i^{nl}$   $N_i^\phi$  – кількість і-их виробів за планом і за фактом, од.;

$\text{МП}_i^{nl}$  – маржинальний прибуток по і-му виробу в базисному році, грн.

$$\Delta \Pi_{+60\% \text{ "7.М" }}^q = (1840 - 1150) \times 358,2 = 247158 \text{ грн.}$$

Таким чином, збільшення виробництва виробу на 690 одиниць (або 60 %) призвело до зростання прибутку на 57,84% ( $\frac{247158}{427350} \times 100$ ). Розрахунки за іншими факторами також відповідають інформації табл. 2.

**Висновки.** Таким чином, удосконалення системи планування та аналізу витрат на промислових підприємств повинне починатися з використання таких показників, як «коефіцієнт маржинального прибутку», «коефіцієнт безбитковості» та «коефіцієнти чутливості». Ключове місце в системі гнучкого планування займає «коефіцієнт безбитковості», який виступає певним індикатором «ефективності» плану. Також слід відмітити доцільність використання в системі гнучкого планування «коефіцієнтів чутливості», котрі дозволяють оперативно визначати вплив зміни кожного фактора на плановий прибуток. У статті виконано розрахунки аналізу прибутку залежно від зміни цих факторів за допомогою коефіцієнтів. Оскільки сучасне планування має починатися з аналізу, то в наступних роботах заплановано більш детально опрацювати цю проблему та розробити алгоритм гнучкого аналізу планів як складової частини системи гнучкого планування.

**ЛІТЕРАТУРА:**

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. – К.: КДІСХП, 2001. – 208 с.
2. Несторишен І.В. Стан планування на підприємствах Хмельницької області / І.В. Несторишен // Вісник Хмельницького національного університету. – 2007. – № 3. Т. 1. – С. 33 – 36.

3. Лівощко Т.В. Аналіз методів планування прибутку на промислових підприємствах / Т.В. Лівощко, А.О. Книрик // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2014. – № 6. – С. 159 – 163.

4. Тарасюк Г.М. Планування діяльності підприємства: [навч. посіб.] / Г.М. Тарасюк, Л.І. Шваб. – 3-тє вид. К.: Каравела, 2008. □ 352 с.

5. Орлов О.О. Планування діяльності промислового підприємства: підручник / О.О. Орлов – К.: Скарби, 2002. – 336 с.

6. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контролинга: пер. с нем. / под ред. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

7. Хорнгрен Ч. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 416 с.

8. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учт / С.Ф.Голов. – К.: Скарби, 1998. – 366 с.

9. Орлов О.А. Маржинальная прибыль в экономических расчетах на промышленных предприятиях / О.А. Орлов, Е.Г. Рясных – К.: Скарби, 2003. – 132 с.

УДК 658.14.012.2

**Бережнюк Иван Григорович**, доктор економічних наук, доцент. Хмельницька митниця Державної фіскальної служби України. **Луцкова Людмила Павлівна**, кандидат економічних наук, доцент кафедри інформаційних технологій та вищої математики. Хмельницький економічний університет. **Несторишен Ігор Васильович**, кандидат економічних наук, доцент. Державний науково-дослідний інститут митної справи. **Проблеми планування та аналізу витрат на промислових підприємствах.** Обґрунтовано необхідність зміни підходів у плануванні й аналізі витрат на промислових підприємствах. Запропоновано використовувати принципи гнучкого планування та відповідні показники.

**Ключові слова:** планування й аналіз витрат на промислових підприємствах.

УДК 658.14.012.2

**Бережнюк Иван Григорьевич**, доктор экономических наук, доцент. Хмельницкая таможня Государственной фискальной службы Украины. **Луцкова Людмила Павловна**, кандидат экономических наук, доцент кафедры информационных технологий и высшей математики. Хмельницкий экономический университет. **Несторишен Игорь Васильевич**, кандидат экономических наук, доцент. Государственный научно-исследовательский институт таможенного дела. **Проблемы планирования и анализа затрат на промышленных предприятиях.** Обоснована необходимость изменения подходов в планировании и анализе затрат на промышленных предприятиях. Предложено использовать принципы гибкого планирования и соответствующие показатели.

**Ключевые слова:** планирование и анализ затрат на промышленных предприятиях.

UDC 658.14.012.2

**Berezhnyuk I.G.**, Doctor of Economics, Khmelnytsky Fiscal State Customs Service of Ukraine. **Lutskova L.P.**, PhD, Associate Professor, Information Technology and Higher Mathematics department, Khmelnytsky University of Economics. **Nestoryshen I.V.**, PhD, Associate Professor; State Research Institute of customs. **Problems of planning and cost analysis at industrial enterprises.** The necessity of changing approaches to planning and cost analysis at industrial enterprises is substantiated. It is suggested to use the principles of flexible planning and related indicators.

**Keywords:** planning and cost analysis at industrial enterprises