



Ефективна економіка № 8, 2017

УДК 657

*Г. Л. Норд,
кандидат економічних наук,
професор б.в.з Директор навчально-наукового інституту післядипломної освіти
Чорноморського національного університету імені Петра Могили
О. К. Фокін,
Здобувач кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного університету*

ПЕРЕДУМОВИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

*Ganna Leonidivna Nord,
Candidate of Economic Sciences,
Professor B.V. Director of the Educational and Scientific Institute of Postgraduate Education
of the Petro Mohyla Black Sea National University
Olexander Konstantynovych Fokin,
Recruiter of accounting and auditing department
Zhytomyr State Technological University*

PREREQUISITES FOR IMPROVEMENT OF METHODOICAL PROVISION OF PRODUCTION COST ANALYSIS

В статті надано пропозицій щодо процесу формування інформаційного забезпечення аналізу витрат виробництва через: оцінку підстав удосконалення аналізу витрат (окреслення завдань та опис методик аналізу); моніторинг основних інформаційних запитів зацікавлених користувачів великих промислових підприємств; формування інформаційного базису процесу застосування аналітичних процедур витрат виробництва. В дослідженні проводилося вивчення діяльності підприємства з урахуванням взаємозв'язків між окремими фазами кругового руху в процесі виробництва готової продукції. Проводилася оцінка використання виробничої потужності та як позитивних, так і негативних результатів роботи підприємства. Здійснено розмежування впливу залежних і незалежних від підприємства чинників на виконання завдань аналізу витрат виробництва. В процесі дослідження було встановлено, що аналіз структури витрат виробництва є важливим етапом, який впливає на вибір методу розподілу непрямих витрат виробництва. Визначено основні напрямки запитів потенційних внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб щодо формування інформації про виробничі витрати підприємств. Обґрунтовано важливість організаційно-аналітичного процесу, який формується під впливом факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, що надасть більш детальну перспективну оцінку існуючим методикам аналізу і окреслити ті методи, які повинні застосовуватися для аналізу саме виробничих витрат. Вищезазначене дозволило сформувати інформаційно-організаційну структуру аналізу витрат виробництва підприємства машинобудівної галузі.

The article provides suggestions on the process of forming information support for the analysis of production costs through: evaluation of the bases for improving the cost analysis (definition of tasks and description of methods of analysis); monitoring of basic information requests of interested users of large industrial enterprises; formation of information base of the process of application of analytical procedures of production costs. The study examined the activity of the enterprise, taking into account the relationships between the individual phases of circular motion in the process of production of finished products. The use of production capacity and both positive and negative results of the enterprise were evaluated. A distinction is made between the influence of factors dependent on the enterprise and independent of the enterprise on the fulfillment of the tasks of production cost analysis. In the course of the study, it was found that the analysis of the structure of production costs is an important step that influences the choice of the method of allocation of indirect costs of production. The main directions of inquiries of potential internal and external stakeholders regarding the formation of information on production costs of enterprises are identified. The importance of organizational and analytical process, which is formed under the influence of external and internal environment factors, will be substantiated, which will give a more detailed perspective assessment of existing methods of analysis and outline those methods that should be used for the analysis of production costs. The above allowed to form an information and organizational structure for the analysis of production costs of the enterprise of the machine-building industry.

Ключові слова: *Бухгалтерський облік, економічний аналіз, інформаційне забезпечення, витрати виробництва, інформаційний запит, великі промислові підприємства, оцінка.*

Key words: *Accounting, economic analysis, information support, production costs, information query, large industrial enterprises, estimation.*

Актуальність дослідження. Найбільш важливими показниками діяльності підприємства є рівень виробничих витрат, тому аналіз витрат є доречним, якщо суб'єкт господарювання має на меті зростання конкурентоспроможності та незалежності свого виробництва. Витрати виробництва характеризують такі показники, як ефективність роботи, раціональність споживання матеріалів та обладнання, використання енергії та робочої сили тощо, які безпосередньо впливають на діяльність підприємства.

Облік витрат виконує ряд завдань: загальний контроль виробничого процесу, визначення загальної вартості продукції та вартості одиниці, контроль результатів. Натомість детальний аналіз процесу виробництва ідентифікує недоліки облікового процесу та передбачає виявлення напрямів можливих шляхів удосконалення та попередження виникнення проблем у майбутньому. Без застосування аналітичних процедур не можна зробити висновок про ефективність діяльності підприємства. Адже зниження витрат не завжди свідчить про продуктивність виробництва, тоді як і збільшення витрат не означає погіршення рівня роботи суб'єкта господарювання.

Тому комплексний аналіз повинен містити критичну оцінку впливу зовнішніх факторів на рівень витрат шляхом аналізу цінової структури і стану ринку товарів, а також внутрішніх детермінантів, які визначають сферу, обсяги та інші особливості діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження базуються на вивченні наукових доробків попередників та їх критичній оцінці. Так, зокрема, питання аналізу витрат виробництва неодноразово розглядалися в працях таких науковців, як: Б.І. Валусєв, Н.Д. Врублевський, А.Н. Герасимович, С.Ф. Голов, К. Друрі, В.М. Добровський, Р. Ентоні, В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, О.В. Олійник, В.Ф. Палій, Г.В. Савицька, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, М.І. Скрипник, А.М. Турило, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.В. Череп, А.Д. Шеремет, А. Яругова й інших.

Викладення основного матеріалу. Розглянемо напрями розвитку аналізу витрат виробництва в наукових роботах українських та зарубіжних дослідників. Варто зауважити, що більшість праць відносяться до конкретних галузей виробництва, тому поширювати результати здійснених досліджень на загальну методику аналізу не доцільно. Таким чином, підвищується актуальність досліджуваного питання, адже щодо промислових підприємств, які є об’єктом дисертаційного дослідження, то в науковій літературі питання формування виробничої собівартості та її аналізу розглядається частково, без комплексних організаційно-методичних пропозицій. Це підтверджують результати наукових пошуків дослідників.

Кондрич В.І. [4] в своїх дослідженнях здійснює огляд авторефератів дисертацій економічного спрямування за ключовим словом «аналіз витрат» та робить висновок, що найбільш досліджуваними галузями є сільське господарство та гірничодобувна промисловість. Натомість промисловий сектор, а саме машинобудування, не знаходить відображення в наукових дисертаційних дослідженнях.

Щодо доцільності та актуальності питання проведення досліджень аналізу витрат конкретних галузей погоджуємось з думкою Д.А. Панкова та Л.С. Воскресенської [10], які вважають, що одним з недоліків сучасного аналізу є його фрагментарність і відсутність методики, що дозволяє оцінити не стільки фактичний стан і результативність господарської діяльності, а безперервний процес руху ресурсів, що обслуговують процес виробництва.

Науковці також наголошують на тому, що «система аналізу повинна бути націлена не тільки на забезпечення інформацією процесу прогнозування, але й реалізацію поставлених стратегічних задач» [4, с. 154].

Олійничук О.І. [8] визначає завдання аналізу витрат, які характерні для лісогосподарського підприємства. Щербина О.В. [18], адаптуючи загальнонаукові аналітичні підходи до галузевих особливостей конкретних підприємств, визначає цілі управлінського аналізу на борошномельних підприємствах.

Каламбет С. В., Привалова Л. В., Сергієнко М. М. досліджують особливості аналізу витрат залізничного транспорту та до основних завдань відносять: «оцінка причин змін їх абсолютних величин і питомих витрат (собівартості продукції, робіт, послуг) у порівнянні з планом (бюджетом), з даними попереднього звітного періоду, з даними інших однотипних підрозділів; виявлення впливу на витрати і собівартість продукції, робіт або послуг внутрішніх і зовнішніх факторів, розрахунок упущених можливостей зниження собівартості робіт і очікуваного зростання ефективності виробництва за рахунок кращого використання основних засобів, трудових, матеріальних і енергетичних ресурсів» [3].

Сінельнікова Х.В. [12], систематизувавши дані дослідженої літератури, характеризує завдання аналізу витрат за елементами та статтями калькуляції та вказує на важливість класифікації підприємства за матеріало-, фондо-, енерго- або трудомісткістю ресурсів виробництва. Також важливим аспектом удосконалення методики аналізу витрат є здійснення загальної оцінки виконання кошторису витрат в розрізі економічних елементів та статей витрат та дослідження причин зміни питомої ваги елементів та статей витрат у загальній їх сумі. Крім того, виявлення впливу різних факторів на величину витрат за окремими статтями має бути одним із завдань під час формування методики аналізу витрат виробництва промислових підприємств.

Здійснюючи аналіз підприємство повинно бути націлене та отримання певного результату, який Т.І. Досій визначає як «оптимізація структури витрат, розрахунок резервів зниження собівартості та розробка заходів спрямованих на освоєння виявлених резервів»[2].

Вважаємо, що можна застосувати виокремленні науковцями завдання для аналізу витрат виробництва також промислової продукції, доповнюючи тими, що будуть властиві саме підприємствам машинобудівної галузі. Крім того, на нашу думку, варто обґрунтувати завдання аналізу виробничих витрат в розрізі стратегії діяльності підприємства.

Отже, під час удосконалення методики здійснення аналізу витрат виробництва необхідно:

- оцінити місце підприємства на ринку товарів;

- ідентифікувати напрями резервів зниження собівартості та підвищення обсягів продукції, проаналізувавши ресурсні можливості підприємства, та розробити відповідні заходи щодо їх використання, а також шляхів прискорення процесу виробництва готової продукції;

- оцінити виконання планів і нормативів собівартості за окремими цехами виробництва та видами готової продукції і визначити причини відхилень фактичних витрат у розрізі статей та за окремими видами готової продукції;

- забезпечити зацікавлених користувачів необхідною інформацією для оперативного управління формуванням собівартістю продукції та управління діяльністю підприємства в цілому;

- розробити оптимальні та економічно обґрунтовані величини планових витрат, планових та нормативних калькуляцій на окремі види продукції;

- розкрити вплив витрат виробництва на формування фінансового результату операційної діяльності, виявити можливі шляхи зміни негативного впливу та проаналізувати взаємозв’язок обсягів продажу, витрат та прибутку з метою недопущення беззбитковості виробництва.

Крім галузевих особливостей, які є визначальними під час організації аналізу витрат виробництва, також варто враховувати зміни, що відбуваються в системі виробництва на різних рівнях в перспективі. Досліджуючи праці закордонних науковців, виявлено:

Цифора Е., Хатцоглоу П.Д. [22] висвітлюють в своїй науковій роботі питання зміни калькуляції за період з 1985 по 2015 рр. Науковці характеризують вплив технологічних розробок на формування собівартості готової продукції, які не могли залишити без змін структуру виробничих витрат.

На думку В. Тсаї [1], зміни в технологічному процесі призвели до пропорційного зменшення прямих витрат на оплату праці, збільшуючи непрямі накладні витрати в загальній собівартості виробництва.

Також Т. Лоудер [20] стверджує, що зміни, які відбулися в промисловому бізнес-середовищі, вплинули на адміністративні витрати. Зміни ці стосуються збільшення непрямих виробничих витрат, а також скорочення прямих витрат праці.

Таким чином, можна зробити висновок, що аналіз структури витрат виробництва є важливим етапом, який впливає на вибір методу розподілу непрямих витрат виробництва. Адже враховуючи зміни в технології виробництва у сучасних умовах витрати на робочу силу можуть відображати незначну частку від загальної суми витрат, тим самим ставлячи під сумнів методи розподілу, які використовують критерії, засновані на оплаті праці.

Оцінюючи базу удосконалення аналізу витрат варто також звернути увагу на інформаційне забезпечення, що є підставою отримання якісних та достовірних результатів аналітичних процедур.

Основною інформаційною базою аналізу виробничих витрат є дані бухгалтерського обліку, як зазначають С.В. Каламбет, Л.В.Привалова, М.М. Сергієнко [3]. Натомість О.І. Олійничук [8] вважає, що для комплексного економічного аналізу витрат і доходів підприємств необхідно формувати: нормативно-довідкові ресурси; планово-статистичну інформацію; облікову інформацію; дані спеціальних обстежень.

Топоркова О.А. вважає, що «інформаційне забезпечення підприємств з тривалим виробничим циклом має певні особливості: обсяги даних є значними і мають оброблятися у досить обмежені терміни; вихідні дані неодноразово обробляються з різних виробничих точок зору з урахуванням технологічної специфіки та вимог споживачів; результати аналітичних розрахунків мають зберігатися тривалий час» [14].

Крім того, дослідник О.А. Топоркова наголошує, що «оскільки система управління витратами забезпечує взаємозв’язок усіх функцій управління, то для організації якісного аналітичного забезпечення підприємства необхідно встановити обсяг, зміст, періодичність надання відповідної первинної документації, розробити систему показників і факторів, що відповідатимуть особливостям певного виробництва; уточнити технічні прийоми проведення аналізу в межах розробленої системи показників і факторів; детально вивчити взаємозв’язок аналітичних задач» [14].

Олійничук О.І. [8] вказує, що аналітичний процес забезпечується в розрізі наступних етапів: збір необхідних інформаційних ресурсів, придатних для потреб аналізу; аналітична обробка даних за допомогою різних методичних і технічних прийомів; узагальнення аналітичної інформації у формі висновків та пропозицій стосовно об’єктів аналізу.

Тому можна зробити висновок, що достовірність результатів аналізу витрат залежить від джерел, на підставі яких він здійснюється. Дані бухгалтерського обліку в основному відповідають принципам аналізу виробничих витрат, адже вони передбачають формування аналітичних розрізів, за допомогою яких аналітики підприємства можуть створювати необхідні для аналізу статті. Інформація бухгалтерського обліку відповідає економічному змісту об’єктів, достовірно фіксує, на основі систематичної документації, всі економічні процеси, що відбуваються на підприємстві. Також ще одним джерелом аналізу витрат є звітність, складена на основі даних бухгалтерського обліку. Аналіз звітності передбачає початкову оцінку виробничих витрат, що є одним з перших етапів аналізу. Така оцінка надає інформацію про фактичні витрати виробництва порівняно з попереднім періодом, як для всієї продукції, так і для одиниці продукції. Однак на підставі звітності не можна розкрити причини формування, наприклад, відхилень фактичних витрат від нормативних чи планових. В даній ситуації потрібно залучати методи аналізу внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на рівень витрат.

Отже, аналіз не може ґрунтуватися виключно на даних, отриманих з системи бухгалтерського обліку та звітності. Тому існують також чинники, які необхідно вивчити на основі оригінальної документації. Отримання необхідних даних на основі документів вимагає багато роботи, а в деяких випадках є неможливим. Для отримання таких даних необхідно складати звітність про виробничі витрати не лише за їх видами та калькуляційним статтями, а й враховувати вплив середовища на формування витрат і зміни, що в ньому відбуваються.

Розробка та впровадження звітності, корисної для потреб аналізу витрат, є одним з основних факторів, що обумовлюють достовірність та оперативність результатів аналізу. Такий аналіз може стати ефективним інструментом для щоденного контролю операційної діяльності підприємства, що дозволить досягати запланованих цілей. Це особливо важливо в умовах системи управління, що базується на децентралізації, що характерна для великих промислових підприємств.

Вважаємо, що дослідивши підходи науковців до формування основ аналізу витрат підприємства, необхідно також визначити потреби та запити користувачів інформаційного внутрішнього та зовнішнього середовища. Це стане підставою до формування методики аналізу виробничих витрат, яка буде враховувати та покращувати комунікаційний зв’язок між основними ланками, задіяними в процесі прийняття рішень в сфері управління витратами та доходами підприємства.

В табл. 1 представлено основні напрямки запитів потенційних внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб щодо формування інформації про виробничі витрати підприємств.

Таблиця 1.
Інформаційні запити потенційних внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб, що впливають на вибір методики аналізу виробничих витрат

Групи зацікавлені осіб	Опис інформаційного запиту	Роль аналізу виробничих витрат
Зовнішні		
Органи державної влади	достовірність показників бухгалтерської (податкової, фінансової, соціальної) звітності	аналіз звітності в розрізі витратної частини; аналіз порівняння фактичних та нормативних показників виробничого процесу; виявлення помилок та відхилень; аналіз виробничих витрат за видами та калькуляційними статтями для цілей складання звітності
Фінансові установи та організації	рівень платоспроможності підприємства	аналіз фінансового та майнового стану підприємства в коротко- та довгостроковій перспективі
Громадські організації	соціальна відповідальність бізнесу та її місце в діяльності підприємства	аналіз структури виробничих витрат; виявлення шляхів поширення принципів соціальної відповідальності через управління матеріальними, трудовими та фінансовими ресурсами
Внутрішні		
Управлінський персонал підприємства	складання бухгалтерської (фінансової, податкової, соціальної, статистичної та внутрішньої) звітності; оперативна інформація щодо рівня виробничих витрат та їх впливу на фінансові результати; інформація про можливі шляхи зменшення виробничої собівартості при збереженні якості продукції	застосування методів аналізу структури, динаміки, порівняння, факторного та функціонально-вартісного аналізу виробничих витрат забезпечує формування інформаційної бази для прийняття рішень в сфері управління витратами підприємства, зокрема, і виявлення шляхів удосконалення формування виробничої собівартості в умовах виконання мети підприємства в частині отримання максимальних прибутків
Персонал підприємства задіяний в процесі виробництва	відповідність витрачених ресурсів на виробництво запланованим обсягам; виконання планів та нормативів щодо обсягів, якості продукції та запобігання збільшенню вартості виробничої собівартості продукції	аналіз структури виробничих витрат за видами та калькуляційними статтями; порівняння фактичних, планових, договірних та нормативних показників виробничого процесу; виявлення помилок в процесі виробництва, відхилень та їх оперативне коригування на підставі даних отриманих в ході економічного аналізу витрат діяльності

Джерело: власна розробка

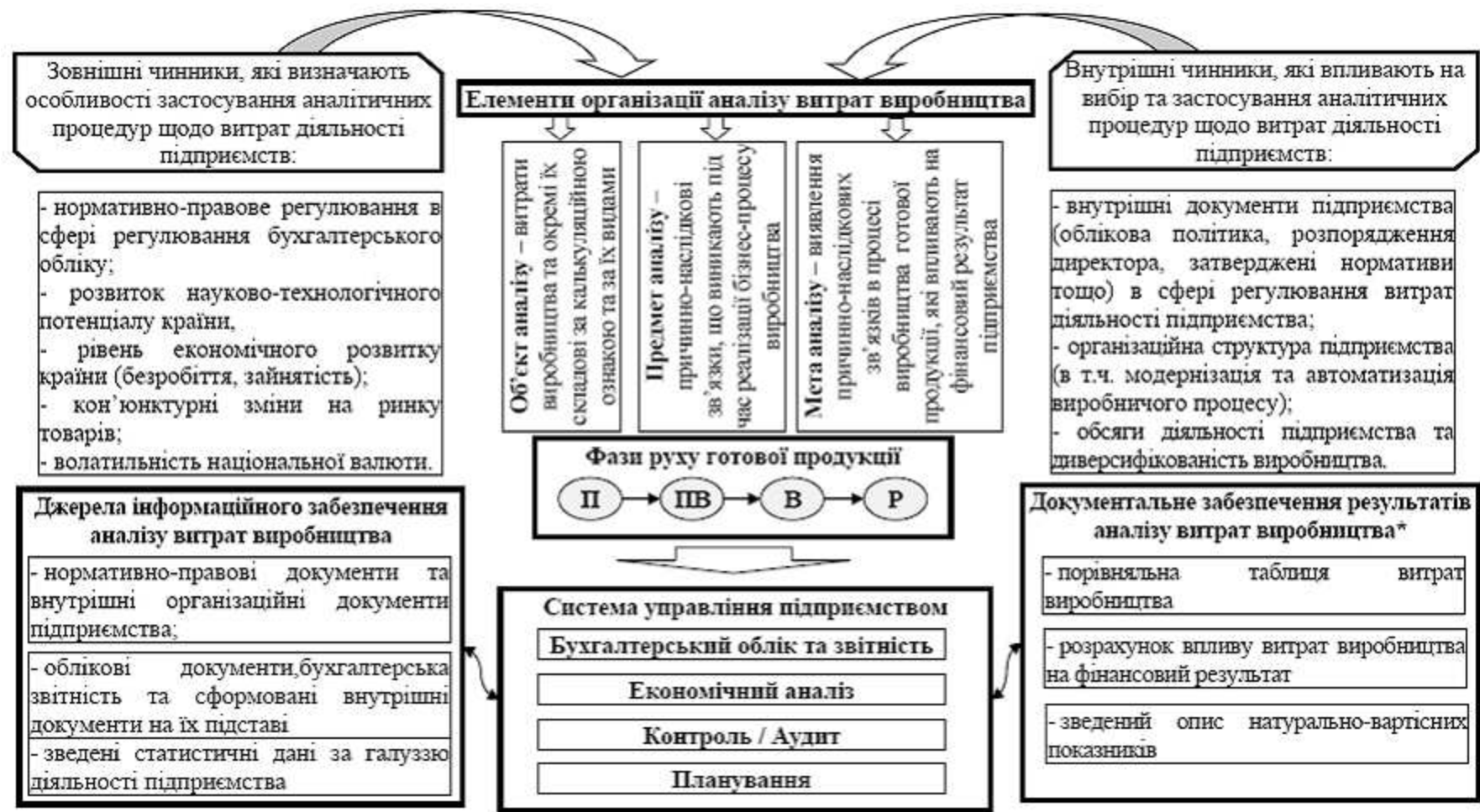
Крім того, варто враховувати вплив зовнішнього та внутрішнього середовища на формування витрат виробництва та їх аналіз. Адже певні фактори можуть встановлювати обмеження щодо, наприклад, нормативів матеріальних, трудових витрат, а також визначати особливості виробничого процесу такі як: сезонність продажу, необхідність підвищення рівня конкурентоспроможності, збільшення витрат на збут через вихід на зовнішній ринок товарів і послуг тощо.

Аналізуючи наведені підходи науковці та здійснене дослідження в частині ідентифікації запитів зацікавлених осіб доцільно обґрунтувати важливість організаційно-аналітичного процесу, який формується під впливом факторів зовнішнього і внутрішнього середовища. Це дозволить дати більш детальну перспективну оцінку існуючим методикам аналізу і окреслити ті методи, які повинні застосовуватися для аналізу саме виробничих витрат.

Таким чином, на рис.1 наведено інформаційно-організаційну структуру аналізу витрат виробництва підприємства машинобудівної галузі.

Аналізуючи описані вище основи організації економічного аналізу виробничих витрат, варто перейти до огляду методичних підходів до аналізу витрат виробництва, що описуються в науковій літературі.

Ющишина Л.О. характеризує метод аналізу витрат як «системне, комплексне їх вивчення, що здійснюється через ряд методичних прийомів і способів аналітичного дослідження на основі показників плану, обліку, звітності та інших джерел інформації». Найважливішим елементом методики економічного аналізу автор називає «технічні прийоми і способи аналізу, які можна назвати інструментарієм аналізу. З відомого арсеналу інструментарію аналізу найчастіше використовують традиційні способи опрацювання інформації, прийоми детермінованого та стохастичного факторного аналізу і прийоми оптимізації показників» [19, с. 443].



Примітка: П – проектування (дослідження технології виробництва готової продукції), ПВ – підготовка виробництва, В – виробництво, Р – реалізація; * – розроблено автором

Рис. 1. Інформаційно-організаційна структура аналізу витрат виробництва промислового підприємства

Джерело: власна розробка

Тому завданням даного дослідження є ідентифікація існуючих методів аналізу витрат, з метою розробки системи удосконалення методів аналізу, яка буде задовольняти потреби великих промислових підприємств

Чумак О.В. пропонує «використання економіко-математичного моделювання для визначення резервів зниження і прогнозних значень рівня витрат операційної діяльності». Науковцем «встановлено кількісний вплив на рівень витрат операційної діяльності включених до моделі факторів (факторів структури продукції й працівників підприємства, ефективності використання праці й основного капіталу, питомої ваги постійних витрат)» [16].

Миронова Ю.Ю. удосконалює «підходи до аналізу матеріальних витрат виробництва на основі використання емпіричних методів моделювання, що забезпечить узгодження обсягів виробництва продукції та величини матеріальних витрат, яка залежить від них, позитивно вплине на випуск продукції й фінансові результати» [6].

Методи математичного моделювання використовує також С.О. Кузнецова. Зокрема, науковець аналізує структуру собівартості, застосовує індексний аналіз та метод кореляційного аналізу з метою виявлення зв'язку між собівартістю озимої пшениці і її врожайності [5, с. 99].

Крім застосування методу моделювання, в здійснених наукових дослідження, також знаходять місце пропозиції щодо взаємозв'язку між існуючими бюджетами та виробничими витратами, рівень яких аналізується при формуванні прибутку на підприємстві [17].

Також науковці активно використовують методику факторного аналізу з метою удосконалення аналізу витрат підприємства. Наприклад, О.В. Щербиною [18] запропоновано і обґрунтовано методику «факторного аналізу собівартості готової продукції в контексті управління витратами». Даний метод аналізу також застосовують С.В.Каламбет, Л.В.Привалова, М.М. Сергієнко. Крім того, дослідники пропонують «аналіз експлуатаційних витрат здійснювати у три етапи: 1. Горизонтальний і вертикальний аналіз або оцінка абсолютної зміни експлуатаційних витрат у порівнянні з планом, з даними минулого року та оцінка зміни структури витрат. 2. Факторний аналіз експлуатаційних витрат і собівартості. 3. Оцінка ефективності використання витрат і розробка заходів щодо зниження експлуатаційних витрат (прийняття управлінських рішень)» [3].

Сінельнікова Х.В. найбільш корисним для вивчення змін у структурі витрат на виробництво називає аналіз собівартості за елементами витрат та статтями калькуляції. Також науковець зазначає, що «для промислового підприємства доцільним є проведення аналізу витрат за елементами та статтями калькуляції за такими етапами: 1) оцінка загального обсягу витрат; 2) аналіз структури витрат (окремо за елементами та статтями калькуляції); 3) аналіз динаміки витрат за елементами; 4) факторний аналіз впливу елементів витрат на загальну суму витрат виробництва; 5) ретельний аналіз кожної статті витрат, виявлення причин економії (перевитрат) окремих затрат, пошук резервів зменшення собівартості продукції» [12].

Піскунова Н., Федорець М., Піскунова К. зауважують, що «найважливішим напрямом підсумкового (ретроспективного) аналізу є вивчення структури та динаміки витрат як на рівні всього підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності. Аналіз структури та динаміки витрат доцільно здійснювати за двома напрямками: за елементами та статтями витрат. Причому аналіз структури за елементами витрат може здійснюватися як по підприємству загалом, так і за окремими центрами відповідальності та по окремих видах продукції» [11].

Топоркова О.А. вважає, що в ході здійснення аналізу калькулювання собівартості промислової продукції спочатку потрібно аналізувати прямі витрати, що відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції, потім аналізувати непрямі витрати, що плануються і враховуються в цілому по цеху і відносяться на конкретні види продукції з урахуванням їх трудомісткості [14].

Хомяк Т.Р. пропонує наступну послідовність використання методів аналізу витрат виробництва: «аналіз узагальнюючих показників собівартості продукції та витрат виробництва; аналіз витрат за статтями калькуляції; аналіз витрат за економічними елементами; аналіз впливу витрат виробництва на формування ціни» [15].

Цікавим є підхід Ю.Ю. Миронової [6], яка розкриває сутність маржинального аналізу на підприємстві та визначає чинники впливу на зміну прибутку від реалізації та рентабельність продукції на підприємствах машинобудування. Науковець наводить методику маржинального підходу до аналізу виробничих витрат у машинобудуванні, в рамках якої здійснює порівняння впливу зміни фактичних обсягів від планових на маржинальний нормативний дохід та впливу зміни фактичних змінних витрат від нормативних на маржинальний дохід. Особливістю використання саме маржинального доходу обґрунтовано тим, що «величина маржинального доходу на одиницю не змінюється, на відміну від прибутку, який є величиною змінною. Очевидним є і те, що відхилення маржинального доходу є тотожним відхиленню загального фінансового результату» [6, с. 137].

Окремі науковці також застосовують класичні методи дослідження для здійснення аналізу витрат діяльності. Остапенко Я.О. [9] зауважує, що основними аналітичними прийомами є порівняння, деталізація, групування, а також математичні прийоми, аналіз структури та динаміки витрат, використання середніх і відносних показників, балансові порівняння.

Можемо узагальнити та обґрунтувати ефективність використання окремих методів аналізу для виробничих витрат підприємства, а також їх позитивний та негативний вплив на формування результатів для прийняття управлінських рішень. Так, на рис. 2 представлено сукупність методів аналізу, які суб'єкт господарювання може застосовувати для здійснення комплексного аналізу витрат.

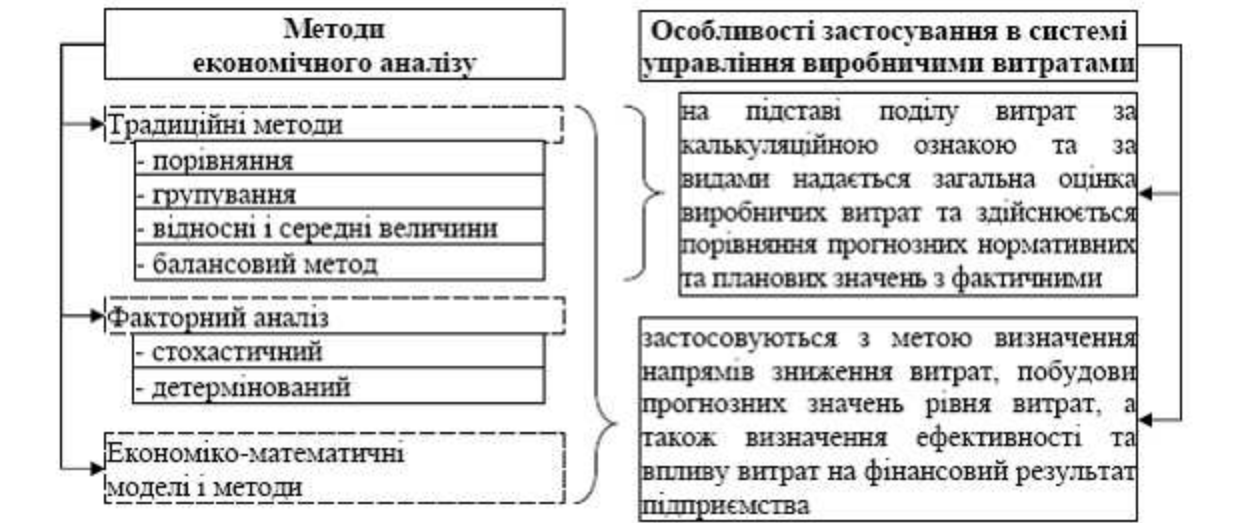


Рис. 2. Методи аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємствах
Джерело: власна розробка на підставі проведеного дослідження

Таким чином, погоджуємось з думкою Ющишиної Л.О., яка вважає, що «кожен метод використовують лише в окремих випадках, для вирішення вузької проблеми. На нашу думку, для удосконалення процедури аналізу треба поєднувати декілька методів. Зокрема, використання матричних методів і моделей разом із методами елімінування забезпечить рівновагу, яка відображатиме реальні і потенційні можливості підприємства. Необхідність в глибокому дослідженні витрат виникає тоді, коли метою аналізу є визначення доцільності їх здійснення» [19, с. 443]

Крім того, обираючи методи економічного аналізу для аналізу виробничих витрат важливим фактором є оцінка системи управління підприємством в розрізі застосування методів бухгалтерського обліку витрат. Адже інформаційна база формується саме на підставі здійснених записів як в бухгалтерському, так і в управлінському обліку.

Тому вважаємо, що варто проаналізувати результати дослідження Голубовського Л., який обґрунтовує доцільність використання системи «стандарт-кост», що передбачає порівняння фактичних та нормативних показників витрат. Дослідник визначає, що на даному етапі розвитку економічних відносин метою підприємства є «не стільки завдання точного і повного визначення собівартості, скільки запобігання невиправданих витрат, яких можна було б уникнути» [1, с. 187]. В табл. 2 систематизовано підходи Л. Голубовського до обґрунтування застосування методів управління витратами, які, на нашу думку, впливають на вибір методів аналізу витрат виробничої собівартості.

Таблиця 2. Методи управління витратами за дослідженнями Л. Голубовського [1]		
№ з/п	Метод аналізу витрат	Доцільність використання
1	2	3
1.	Система АВС	в корпоративних структурах при визначенні принципів виділення місць виникнення витрат, які представляють собою технологічний процес, окремий підрозділ, що виконує однорідний процес або функцію в процесі виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг)
2.	Система «стандарт-кост»	необхідно, щоб в організаційній структурі була передбачена наявність спеціального підрозділу (відділу), економічної служби й т.п., що здійснює доведення обґрунтованих норм і нормативів, аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, коректування діючих норм і підготовку пропозицій щодо усунення непродуктивних витрат і зниження фактичної собівартості продукції. Без цієї умови впровадження нормативного методу обліку не може принести організації реальної користі. В основному він ефективно застосовується при великій серійності виробництва, значній кількості й різноманітності операцій, необхідних для виготовлення одиниці продукції. У корпоративних структурах це можуть бути цехи або заводи по випуску багатономенклатурної готової продукції
3.	Модифікована система (система нормативного обліку). що припускає обчислення фактичних витрат (собівартості) як сукупності нормативу і відхилення	керівництвом корпоративних структур як ефективний інструмент в органічному взаємозв'язку обліку витрат за видами, місцями виникнення витрат і об'єктах калькулювання, що дозволяє підсилити його контрольні функції, практично організовуючи диференційований облік витрат
4.	Система «директ-кост»	на підприємстві можна розглядати тільки на перспективу при впровадженні управлінського обліку. Дана система припускає обґрунтований розподіл непрямих витрат на постійні й змінні. Це можливо тільки на рівні місць виникнення витрат, оскільки лише там можна визначити, як поведяться різні види витрат даного структурного підрозділу при зміні обсягів виробництва

Крім того, ґрунтовні дослідження управління витратами здійснює М.І. Скрипник, яка надає коротку характеристику методам калькулювання витрат:

- «1) Позамовний метод (застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати “збираються” за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного).
- 2) Попередільний метод (застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції).
- 3) Нормативний метод (затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції).
- 4) Фактичний метод (“збирається” сума фактично понесених затрат).
- 5) Змішаний метод (прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу).

6) Метод “директ-костинг” (затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві).

7) Метод “стандарт-костинг” (планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об’єктами не передбачається. Метод має “західне” походження).

8) Метод “поглинутих” затрат (загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства)» [13].

Вважаємо, що М.І. Скрипник обґрунтовує найповніший список методів управління витратами підприємства, які можуть застосовуватися і на великих промислових підприємствах, що є об’єктом даного дисертаційного дослідження.

Аналізуючи представлені вище методи управління витратами та перераховані методичні підходи до аналізу витрат можна спостерігати взаємозв’язок, що ґрунтується, наприклад, на класифікаційному поділі виробничих витрат (прямі, непрямі, накладні, за центрами відповідальності і т.д.), на застосуванні методу порівняння витрат (за структурою, за часовими проміжками, за нормативами та плановими показниками). Це, в свою чергу, безпосередньо впливає на формування інформаційного забезпечення аналітичних процедур. Адже на підставі обраного методу управління витратами формується поточна та звітна документація на підприємстві, яка використовується для ґрунтового аналізу.

У зв’язку з цим, в табл. 3 узагальнено вплив вибору методу калькулювання витрат на процес здійснення аналізу виробничих витрат та, зокрема, вибір конкретних аналітичних процедур та прийомів.

Таблиця 3. Вплив процесу управління витратами на вибір методу аналізу		
№ з/п	Методи управління виробничими витратами	Особливості застосування методів аналізу виробничих витрат
1	2	3
1.	Позамовний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини використовуються як за окремими замовленнями/договорами тощо, так і за загальним процесом виробництва з метою оцінки фактичних результатів до планових. Крім того, можна застосовувати факторний аналіз, що визначатиме вплив окремих замовлень/договорів на загальний стан витрат та фінансовий результат
2.	Попередільний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини застосовуються окремо за кожним з переділів та за процесом виробництва кожного виду продукції, що забезпечує виявлення недоліків на технологічних етапах всього виробництва (наприклад, витрати металургійного виробництва, витрати цеху металоконструкцій, витрати механоскладального виробництва, пакування та навантаження). Застосування факторного аналізу та методів математичного моделювання дозволяє встановлювати вплив зміни виробничої собівартості на фінансовий результат за окремими переділами (етапами виробництва)
3.	Нормативний метод	основна мета аналізу – виявлення причин відхилень фактичних показників виробництва від нормативних та оцінка їх впливу на фінансовий результат – досягається за рахунок використання традиційних методів (групування, порівняння) та факторного аналізу
4.	Фактичний метод	аналізується структура витрат за калькуляційними статтями та за їх видами. Також здійснюється факторний аналіз та можуть будуватися математичні моделі прогнозування виробничих витрат
5.	Змішаний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини, факторний аналіз використовуються з метою аналізу виробничих витрат та ідентифікації шляхів мінімізації витрат і максимізації фінансового результату операційної діяльності
6.	Метод «директ-костинг»	підставою для аналізу є поділ витрат на постійні та змінні, що впливає на використовувані методи групування та порівняння витрат. Також моделі факторного аналізу виробничої собівартості будують з припущення, що до собівартості включаються лише змінні виробничі витрати
7.	Метод «стандарт-костинг»	необхідність постійного контролю значень відхилень фактичних показників від нормативних призводить до здійснення оперативного аналізу причин виникнення цих відхилень і тенденцій їхньої зміни в часі, виявлення шляхів мінімізації відхилень або здійсненні коригування встановлених норм
8.	Метод «поглинутих» затрат	осовною відмінністю від іншим методів управління витратами є порядок формування виробничої собівартості та, зокрема, розподіл загальноновиробничих витрат. Це і впливає на здійснення групування витрат, їх порівняння, побудову факторних і математичних моделей

Джерело: власна розробка

Отже, бачимо, що система управління витратами безпосередньо визначає порядок застосування аналітичних процедур. Тому взаємодія і вплив процесу управління і виробництва є очевидною для ефективного управління діяльністю суб’єкта господарювання.

Науковці зазначають, що «результати розрахунку аналізованих показників, що характеризують стан витрат, доцільно систематизувати за напрямками їх реалізації, тобто: розрахунок величини виявлених резервів і упущених можливостей; обґрунтовування можливостей і шляхів реалізації резервів; прогнозування тенденцій зміни витрат; зміна нормативної бази планування витрат; вдосконалення системи обліку витрат; матеріальне стимулювання економії ресурсів; прийняття управлінських рішень; контроль результатів виконання раніше прийнятих рішень» [19].

Погоджуємось, що кінцевим етапом має бути прийняття рішень та контроль їх виконання, що також є основними функціями системи управління підприємством. З метою ефективності та налагодженості управлінської функції підприємства необхідно детально підходити до процесу вибору аналітичних методів та прийомів.

Крім того, рішення в сфері управління витратами повинні перш за все, стосуватися оптимізації виробничих витрат. Адже основною метою діяльності будь-якого підприємства є максимізація прибутку.

На рис. 3 розкрито вплив застосування методів аналізу виробничих витрат на прийняття управлінських рішень.



Рис. 3. Роль застосування методів аналізу витрат виробництва в системі управління підприємством

Джерело: власна розробка

Таким чином, завдяки застосування методів економічного аналізу можна досягти відповідних бажаних результатів діяльності підприємства та зберегти якість продукції.

Висновки. На підставі огляду різносторонніх підходів до формування завдань економічного аналізу виробничих витрат та вивчення основних інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх зацікавлених користувачів промислових підприємств побудовано інформаційно-організаційну структуру аналізу виробничих витрат. В представленій структурі окреслено вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на здійснення аналізу витрат та сформовано інформаційне забезпечення через створення документального та методичного базису аналітичних процедур. Наведені результати здійсненого дослідження сприяють отриманню оперативної аналітичної інформації під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників аналізу діяльності промислових підприємств.

Список використаних джерел.

1. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами / Л. Голубовський // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 187-192.
2. Досій Т.І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах господарювання / Т.І. Досій // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2012. – №. 2. – С. 356-360.
3. Каламбет С.В. Методичні підходи щодо аналізу витрат підприємств локомотивного господарства залізничного транспорту України / С.В. Каламбет, Л.В.Привалова, М.М. Сергієнко // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. – 2006. – №. 12. – С. 237-240.
4. Кондрич В.І. Особливості теоретичних та методичних основ аналізу витрат виробництва на виноробному підприємстві / В.І. Кондрич // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2014. – Т. 19, Вип. 2(3). – С. 152-158.
5. Кузнецова С.О. Методичні аспекти проведення аналізу виробничих витрат підприємства в системі управління / С.О. Кузнецова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2014. – № 2. – С. 93-101.
6. Миронова Ю.Ю. Маржинальний підхід до аналізу витрат виробництва машинобудівних підприємств / Ю.Ю. Миронова // Економіка і регіон. – 2016. – № 3. – С. 132-140.
7. Миронова Ю.Ю. Облік і аналіз витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спец. 08.00.09. Київ, 2011. – 21 с.
8. Олійничук О.І. Концептуальна основа аналізу витрат і доходів підприємств лісової галузі [Електронний ресурс] / О.І. Олійничук. 2009. – Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/1359/1/4.pdf> (<http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/1359/1/4.pdf>).
9. Остапенко Я.О. Методика дослідження витрат на виробництво та собівартості продукції харчової галузі / Я. О. Остапенко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. – 2011. – Вип. 28(1). – С. 140-143.
10. Панков Д.А. Бухгалтерський аналіз: теорія, методологія, методики: посібник / Д.А. Панков, Л.С. Воскресенская. – Мн.: Елайда, 2008. – 240 с
11. Піскунова Н. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства / Н. Піскунова, М. Федорець, К. Піскунова // Економічний аналіз. – 2013. – №. 13. – С. 357-364.
12. Сінельнікова Х.В. Аналіз витрат за елементами та статтями калькуляції промислового підприємства [Електронний ресурс] / Х.В. Сінельнікова. – 2014. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/378/171.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (<http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/378/171.pdf?sequence=1&isAllowed=y>).
13. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 2(14). – С. 202-206.
14. Топоркова О.А. Основні аспекти аналізу й оцінки рівня витрат [Електронний ресурс] / О.А. Топоркова // Сборник научных трудов Днепропетровского национального университета железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна «Проблемы экономики транспорта». – 2012. – № . 3. – Режим доступу: <http://eadnurt.diit.edu.ua/bitstream/123456789/3560/1/19.pdf> (<http://eadnurt.diit.edu.ua/bitstream/123456789/3560/1/19.pdf>).
15. Хомяк Т.Р. Аналіз витрат у контексті формування стратегії підприємства / Т.Р. Хомяк // Європейські перспективи. – 2015. – Вип. 5. – С. 20-25.
16. Чумак О.В. Облік та аналіз собівартості продукції в підприємствах ресторанного господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спец. 08.06.04. Харків, 2006. – 21 с.
17. Шумило Ю.О. Аналіз виробничих витрат у системі бюджетів підприємств / Ю.О. Шумило // Економіка та держава. – 2009. – №. 2. – С. 32-35.
18. Щербина О.В. Аналіз собівартості в системі управління витратами на борошномельних підприємствах / О.В. Щербина // Економічний вісник університету. – 2014. – Т. 1. – №. 23. – С. 117-123.
19. Ющишина Л.О. Системний підхід до процесу формування методичних засад аналізу витрат / Л.О. Ющишина // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 9 (33). – Ч. 4. – 2012. – С. 437-446
20. Lowder T. The legacy of activity based costing, 2006, Social Science Research Network (SSRN). Retrieved from: <http://ssrn.com/abstract=920957>
21. Tsai, W.H. A technical note on using work sampling to estimate the effort on activities under activity-based costing. International Journal of production economics, 43, 1996, pp. 11-16.
22. Tsifora E., Chatzoglou P.D. The evolution of costing during the period 1985-2015: Progress or inactivity?. International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research, 2016, 9.2. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2810029 (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2810029)

References.

1. Golubovs'kyj, L. (2010) Analysis of modern methods of cost management. Galyc'kyj ekonomichnyj visnyk. vol. 1(26). pp. 187-192.

2. Dosij, T.I. (2012) Methods of analysis of production costs and its improvement in modern conditions of management Methods of analysis of costs of production and its improvement in modern conditions of management. Visnyk Chernivec'kogo torgoveli'no-ekonomichnogo instytutu. Ekonomichni nauky. vol. 2. pp. 356-360.
3. Kalambet, S.V., Pryvalova, L.V. and Sergijenko, M.M. (2006) Methodical Approaches to Cost Analysis of Railway Transport Locomotive Enterprises in Ukraine. Visnyk Dnipropetrovs'kogo nacional'nogo universytetu zaliznychnogo transportu imeni akademika V. Lazarjana. vol. №. 12. pp. 237-240.
4. Kondrych, V.I. (2014) Features of theoretical and methodological bases of the analysis of production costs at a winery. Visnyk Odes'kogo nacional'nogo universytetu. Serija : Ekonomika. T. 19, Vol. 2(3). pp. 152-158.
5. Kuznecova, S.O. (2014) Methodical aspects of the analysis of production costs of the enterprise in the management system. Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo. vol. 2. pp. 93-101.
6. Myronova, Ju.Ju. (2016) Margin approach to cost analysis of machine-building enterprises. Ekonomika i region. vol. 3. pp. 132-140.
7. Myronova, Ju.Ju. (2011) "Accounting and analysis of production costs and costing of production at the enterprises of mechanical engineering": Ph.D. Thesis, Economy, Kyiv, Ukraine. 21 p.
8. Olijnychuk, O.I. (2009) Conceptual basis of cost and income analysis of forestry enterprises, available at: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/1359/1/4.pdf>
9. Ostapenko, Ja.O. (2011) Methods of researching the costs of production and cost of production of the food industry. Zbirnyk naukovyh prac' Cherkas'kogo derzhavnogo tehnologichnogo universytetu. Ser. : Ekonomichni nauky. vol. 28(1). pp. 140-143.
10. Pankov, D.A. and Voskresenskaya, L.S. (2008) Bukhgalterskiy analiz: teoriya, metodologiya, metodiki [Accounting analysis: theory, methodology, methodologies]. Elayda, Minsk.
11. Piskunova, N. Fedorec', M. and Piskunova, K. (2013) Analysis of production costs as an important element of effective management of an industrial enterprise. Ekonomichnyj analiz. vol. 13. pp. 357-364.
12. Sinel'nikova, H.V. (2014) Cost analysis of the elements and costing items of an industrial enterprise, available at: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/378/171.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
13. Skrypnyk, M.I. (2009) Cost Accounting and Costing Methods: The Essence and Relationship of Concepts. Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu. Mizhnarodnyj zbirnyk naukovyh prac'. vol. 2(14). pp. 202-206.
14. Toporkova, O.A. (2012) Basic aspects of cost analysis and evaluation. Sbornyk nauchnyh trudov Dnepropetrovskogo nacyonal'nogo unyversyteta zheleznodorozhnogo transporta ymeny akademika V. Lazarjana «Problemy ekonomiky transporta». vol. 3, available at: <http://eadnurt.diit.edu.ua/bitstream/123456789/3560/1/19.pdf>
15. Homjak, T.R. (2015) Cost analysis in the context of enterprise strategy formation. Jevropejs'ki perspektivy. Vol. 5. pp. 20-25.
16. Chumak, O.V. (2006) Accounting and analysis of the cost of production in the enterprises of the restaurant industry: Ph.D. Thesis, Economy. Harkiv, Ukraine. 21 p.
17. Shumylo, Ju.O. (2009) Analysis of production costs in the enterprise budget system. Ekonomika ta derzhava. vol. №. 2. pp. 32-35.
18. Shherbyna, O.V. (2014) Cost analysis in the cost management system of flour mills. Ekonomichnyj visnyk universytetu. T. 1.Vol. 23. pp. 117-123.
19. Jushhyshyna, L.O. (2012) A systematic approach to the process of forming methodological bases of cost analysis. «Ekonomichni nauky». Serija «Oblik i finansy». vol. 9 (33). Ch. 4. pp. 437-446
20. Lowder, T. (2006) The legacy of activity based costing, Social Science Research Network (SSRN). available at: <http://ssrn.com/abstract=920957>
21. Tsai, W.H. (1996) A technical note on using work sampling to estimate the effort on activities under activity-based costing. International Journal of production economics, 43 , pp. 11-16.
22. Tsifora, E. And Chatzoglou, P.D. (2016) The evolution of costing during the period 1985-2015: Progress or inactivity?. International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research, 9.2. available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2810029