

## АНАЛІЗ ВИТРАТ У КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА

ХОМЯК Тарас Романович - Центральна спілка споживчих товариств України,  
Львівська комерційна академія

УДК **657.47:65.01:663.5**

*В статті автором розроблена і пропонується удосконалена методика аналізу виробничих витрат, яка враховує специфіку діяльності підприємств лікеро-водочної промисловості.*

*Особливе значення ефективності застосування методики має на етапі планування, при формуванні стратегічних цілей розвитку і визначенні шляхів їх досягнення. Представлені результати вказують на наявність потреби суб'єктів підприємницької діяльності в оперативному спостереженні за факторами впливу на собівартість виготовленої продукції з метою виявлення можливостей оптимізації витрат. В частині дозволяє своєчасно здійснити оцінку раціональності витрат на виробництво і визначити можливі резерви їх оптимізації. Крім того, встановлено, що при визначенні ціни одиниці продукції лікеро-водочного виробництва відзначається значне вплив витрат на собівартість.*

*Доведено інформаційно-аналитична спроможність представлених розрахунків задовольняє потреби управління при прийнятті як оперативних, так і стратегічних рішень.*

**Ключові слова:** аналіз витрат, аналіз собівартості, методи аналізу витрат.

### Постановка проблеми у загальному вигляді

Сучасні умови господарювання вимагають від суб'єктів підприємництва значних

зусиль для забезпечення економічного розвитку та фінансової стабільності.

Одним з інструментів досягнення зазначених цілей виступає аналіз з комплексом його методичних прийомів, у тому числі й стосовно прийняття рішень щодо собівартості продукції, складу виробничих витрат. Разом з цим, вважаємо, що успіх можливий лише за умов комплексного підходу, коли враховуються всі аспекти діяльності підприємств, особливо стратегічні плани розвитку, галузеві особливості.

### Аналіз останніх досліджень і публікацій

Відомо, що важлива роль у забезпеченні оптимального рівня витрат на виробництво належить економічному аналізу, який є ефективним інструментом управління витратами, з огляду на головну мету аналізу собівартості продукції – виявлення шляхів зниження витрат виробництва. Саме в такому аспекті здійснюється більшість досліджень вітчизняними і зарубіжними вченими такими, як Г.І. Андрєєва, В.А. Андрєєва, Ф.Ф. Бутинець, В.І. Ганін, Є.Б. Грабовецький, Н.Б. Кашина, О.В. Олійник, П.Я. Попович, І.Ф. Прокopenко, Г.В. Савицька, Н.Г. Прокopenко, А.В. Шульга, Л.М. Савчук та інші.

Незважаючи на широкий розгляд проблем аналізу виробничих витрат і собівартості продукції, у науковій та практичній літературі аспекти аналізу витрат виробництва підприємств лікеро-горілчаної галузі залишаються недостатньо вивченими.

### Мета та завдання статті

Метою даної роботи є визначення напрямків удосконалення методики аналізу виробничих витрат у контексті формування стратегії розвитку підприємств лікєро-горіччаної промисловості.

### Виклад основного матеріалу дослідження

Сучасний економічний аналіз спрямований на вивчення комплексу проблемних питань діяльності суб'єктів господарювання, у тому числі й аналізу собівартості.

На сьогоднішній день в літературних джерелах найбільше приділено увагу наступним проблемам: основам методики економічного аналізу собівартості; перевагам та недолікам існуючих методик; оцінці результатів виконання плану по собівартості продукції в цілому та по узагальнюючих показниках; виявленню за кількісною оцінкою факторів, що викликають відхилення фактичної собівартості від планової, досягнутою у попередньому звітному періоді, як у цілому, так і по окремих статтях та елементах витрат; виявленню резервів зниження собівартості продукції та розробці заходів щодо їх використання.

Разом з цим слід зазначити, що науковці по-різному подають напрямки проведення аналізу собівартості продукції та виробничих витрат. Нами систематизовані підходи авторів до зазначеної проблеми (табл.1).

На нашу думку, вибір, удосконалення чи розробка тієї чи іншої методики проведення аналізу виробничих витрат та собівартості продукції має визначитись можливістю врахування галузевих та технологічних аспектів операційної діяльності підприємства, а також баченням подальшого його розвитку.

Особливістю технологічного процесу на лікєро-горіччаних заводах є передільний облік витрат виробництва. Це обумовлює необхідність проведення аналізу в розрізі переділів, що дасть змогу виявити резерви зниження собівартості на кожному конкретному етапі.

На нашу думку, необхідно виокремити такі основні напрямки проведення аналізу витрат виробництва та собівартості про-

дукції: 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.

Вважаємо за потрібне детальніше зупинитися на останньому напрямку. Оскільки, враховуючи особливості галузі, цінова політика таких підприємств має заслуговувати на особливу увагу при формуванні стратегії розвитку. Така ж точка зору висвітлюється різними авторами.

Так, З. О. Коваль [5] зазначив, що в умовах формування ринкових відносин в Україні стратегічною метою підприємств має стати формування стійких відносин з покупцями, що сприятиме забезпеченню стабільності їх функціонування. З огляду на це, ціна є основним засобом, який одночасно інформує споживача про корисність продукції, її якість і властивості, відображає імідж та репутацію підприємства і продукції, характеризує готовність споживача придбати цю продукцію і формує фінансові результати діяльності підприємства. У зв'язку з цим побудова та вибір оптимальної цінової стратегії є першочерговим завданням підприємства на шляху до встановлення довготривалих, надійних і стійких відносин із споживачами.

Дуже важливими для стратегічного управління цілей є цілі росту підприємства. Ці цілі характеризують співвідношення темпу зміни обсягу продажів і прибутку підприємства в порівнянні з темпом зміни обсягу продажів і прибутку по галузі в цілому. Залежно від того, яке це співвідношення, темп росту підприємства може бути швидким, стабільним або ж може спостерігатися скорочення [3]. Відомо, що саме співвідношення ціни продукції та витрат на її виготовлення є визначальними у формуванні таких показників, як обсяг продажу та прибуток.

З метою оцінки впливу витрат виробництва на ціну лікєро-горіччаної продукції необхідним є використання факторного аналізу. Для здійснення такого аналізу необхідно побудувати факторну модель (1).

$$Ц = (Mв + Оп + Св + Ам + Іп) \times (1 + Рпр), \quad (1)$$

де: Мв – матеріальні витрати на одиницю продукції;

Таблиця 1. – Напрямки проведення аналізу собівартості продукції та виробничих затрат

Автори	Перелік напрямків аналізу
Г.І. Андрєєва, В.А. Андрєєва [1]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- аналіз собівартості товарної продукції;</li> <li>- аналіз собівартості порівняної продукції;</li> <li>- аналіз виконання кошторису витрат на виробництво продукції;</li> <li>- аналіз виконання плану собівартості продукції за статтями калькуляції;</li> <li>- аналіз витрат на гривню товарної продукції;</li> <li>- аналіз виконання плану зі зниження витрат на гривню товарної продукції;</li> <li>- аналіз динаміки витрат на гривню товарної продукції;</li> <li>- аналіз собівартості найважливіших видів виробів;</li> <li>- аналіз звітних калькуляцій;</li> <li>- аналіз рентабельності.</li> </ul>
Ф. Ф.Бутинець [4]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- аналіз загальної суми витрат на виробництво продукції;</li> <li>- аналіз структури витрат на виробництво (за елементами витрат, аналіз витрат згрупованих за функціональною роллю у виробничому процесі, аналіз прямих матеріальних і трудових витрат, аналіз непрямих витрат);</li> <li>- оперативний аналіз собівартості продукції;</li> <li>- функціонально-вартісний аналіз витрат на виробництво;</li> <li>- визначення резервів зниження собівартості продукції.</li> </ul>
Б. Є. Грабовецький [2]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- узагальнюючий аналіз собівартості продукції;</li> <li>- аналіз собівартості окремих видів продукції (калькуляцій);</li> <li>- аналіз витрат на одну гривню продукції;</li> <li>- аналіз прямих матеріальних і трудових витрат;</li> <li>- аналіз комплексних витрат;</li> <li>- аналіз накладних витрат.</li> </ul>
П.Я. Попович [8]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- аналіз структури витрат, динаміки та оптимальності для одержання прибутку;</li> <li>- аналіз динаміки собівартості за узагальнюючими показниками і чинниками її зміни, пошук можливостей усунення чинників зростання собівартості;</li> <li>- аналіз собівартості продукції за калькуляційними статтями;</li> <li>- аналіз загальних чинників зміни собівартості за калькуляційними статтями;</li> <li>- аналіз специфічних чинників зміни собівартості за калькуляційними статтями;</li> <li>- аналіз собівартості одиниці окремих виробів із метою їх здешевлення (не знижуючи якісні параметри) і підвищення конкурентоспроможності;</li> <li>- виявлення резервів зниження собівартості.</li> </ul>
І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін [9]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- аналіз загальної суми витрат на виробництво продукції;</li> <li>- аналіз витрат на одну гривню товарної продукції;</li> <li>- аналіз витрат за елементами та калькуляційними статтями;</li> <li>- аналіз прямих (умовно перемінних) витрат та непрямих (умовно-постійних витрат);</li> <li>- аналіз собівартості окремих видів продукції;</li> <li>- оперативний аналіз собівартості продукції.</li> </ul>

[Джерело: укладено автором]

Таблиця 2. – Факторний аналіз впливу витрат на формування ціни на лікєро-горілчанних підприємствах

Показник	Підприємство А	Підприємство Б
<i>I етап. Визначаємо вплив факторів першого порядку (методом ланцюгових підстановок)</i>		
<i>1.1 Розраховуємо умовні величини ціни продукції шляхом поступової заміни факторів:</i>		
Ціна 2012р	$9,93 \times (1+1,284) = 22,68$	$8,73 \times (1+1,124) = 18,55$
Ціна ум.1	$(11,33 \times (1+1,284)) = 25,88$	$(10,67 \times (1+1,124)) = 22,66$
Ціна 2013р	$11,33 \times (1+1,125) = 24,08$	$10,67 \times (1+1,02) = 21,55$
<i>1.2 Розраховуємо вплив окремих факторів на зміну ціни на продукцію:</i>		
▲ Ціни собівартість одиниці продукції	$25,88 - 22,68 = 3,2$	$22,66 - 18,55 = 4,11$
▲ Ціна рентабельність продукції	$24,08 - 25,88 = -1,8$	$21,55 - 22,66 = -1,11$
<i>II етап. Визначаємо питому вагу відхилень окремих факторів другого порядку у загальній сумі їх відхилень.</i>		
ПВ% матеріальні витрати	$1,93/1,4 = 137,85\%$	$3,065/3 = 102,16\%$
ПВ% витрати на оплату праці	$0,01/1,4 = 0,71\%$	$0,05/3 = 1,6\%$
ПВ% відрахування на соціальні заходи	$0,01/1,4 = 0,71\%$	$0,023/3 = 0,76\%$
ПВ% амортизація	$-0,25/1,4 = -17,93\%$	$-0,0615/3 = -2,03\%$
ПВ% інші операційні витрати	$-0,3/1,4 = -21,4\%$	$-0,27/3 = -9,06\%$
<i>III етап. Визначаємо вплив факторів другого порядку:</i>		
▲ Ціна матеріальні витрати	$-1,8 * 137,85\% = 2,48$	$-1,11 * 102,16\% = -1,13$
▲ Ціна витрати на оплату праці	$-1,8 * 0,71\% = 0,01$	$-1,11 * 1,6\% = -0,01$
▲ Ціна відрахування на соціальні заходи	$-1,8 * 0,71\% = 0,01$	$-1,11 * 0,76\% = -0,008$
▲ Ціна амортизація	$-1,8 * (-17,93\%) = -0,32$	$-1,11 * (-2,03\%) = 0,022$
▲ Ціна інші операційні витрати	$-1,8 * (-21,4\%) = -0,39$	$-1,11 * (-9,06\%) = 0,10$
<i>Перевіряємо правильність розрахунків</i>		
(▲ Ціна матеріальні витрати + ▲ Ціна витрати на оплату праці + ▲ Ціна відрахування на соціальні заходи + ▲ Ціна амортизація + ▲ Ціна інші операційні витрати)	$-2,48 - 0,01 - 0,01 + 0,32 + 0,39 = -1,8$	$-1,13 - 0,01 - 0,008 + 0,02 + 0,1 = -1,11$
▲ Ціна собівартості	$24,08 - 25,88 = -1,8$	$21,55 - 21,66 = -1,11$
<i>IV етап. Баланс відхилень</i>		
Ціна 2013р - Ціна 2012р	$24,08 - 22,68 = 1,4$	$21,55 - 18,55 = 3$
▲ Ціна собівартість одиниці + ▲ Ціна рентабельність	$3,2 - 1,8 = 1,4$	$4,11 - 3 = 1,11$

[Джерело: укладено автором]

Оп – витрати на оплату праці на одиницю продукції;

Св – відрахування на соціальні заходи на одиницю продукції;

Ам – амортизація на одиницю продукції;

Ін – інші операційні витрати на одиницю продукції;

Рпр – рентабельність на одиницю продукції.

На основі даної факторної моделі можна оцінити вплив кожного із зазначених факторів на формування ціни на лікєро-горілку продукції.

Наступним кроком є визначення послідовності факторів:

- матеріальні витрати на одиницю- якісний фактор;
- витрати на оплату праці - якісний фактор;
- витрати на відрахування - якісний фактор;
- витрати на амортизацію - якісний фактор;
- інші операційні витрати - якісний фактор;
- рентабельність продукції - якісний фактор.

Далі наведено безпосереднє здійснення факторного аналізу впливу витрат на формування ціни на лікєро-горілчанних підприємствах (табл. 2).

Таким чином, здійснивши факторний аналіз впливу витрат виробництва на формування ціни, можна зробити наступні висновки. По-перше, показник ціни на одиницю продукції (горілка № 1 – 40%, 0,5 л) у 2012 році становив 22,68 грн., а у 2013 році – 24,08 грн. Відбулось зростання ціни на продукцію. Це свідчить про те, що на її виготовлення понесено більше витрат, ніж у попередньому періоді. Визначимо, які фактори вплинули на такі зміни:

- збільшення собівартості одної пляшки горілки № 1 на 1,4 грн. призвело до збільшення ціни на 3,2 грн.;

- зменшення показника рентабельності горілки № 1 на 0,159 призвело до зменшення ціни на даний вид продукції на 1,8 грн.

У свою чергу, проаналізувавши структуру собівартості горілки № 1, слід відзначити, що у даній структурі найбільший вплив

на зміну ціни одиниці продукції мав фактор збільшення матеріальних витрат на 0,193 грн., що призвело до зростання ціни на 2,48 грн.

Найменший вплив у структурі собівартості мав фактор збільшення витрат на оплату праці та відрахування на соціальне страхування на 0,01 грн. відповідно, що призвело до підвищення ціни на горілку № 1 на 0,01 грн. У свою чергу, зниження суми нарахованої амортизації на 0,25 грн. призвело до зменшення ціни на горілку № 1 на 0,32 грн., а зменшення інших операційних витрат на 0,3 грн. – спричинило падіння ціни на 0,39 грн.

Отже, наведений методичний підхід до аналізу витрат виробництва та собівартості продукції, а також представлені результати його апробації свідчать про достатню його ефективність при прийнятті як оперативних так і стратегічних рішень на підприємствах саме лікєро-горілкового виробництва. Зокрема дозволяє своєчасно здійснити оцінку раціональності витрат на виробництво та виявити можливі резерви їх оптимізації. Даний підхід підкреслює значний вплив витрат виробництва при визначенні ціни продукції даної галузі.

### Висновки

Вважаємо, що здійснення таких розрахунків дозволяє оцінити витрати виробництва, які можуть бути використані управлінським персоналом: по-перше, в процесі планування господарської діяльності з метою досягнення стратегічних цілей розвитку; по-друге, з метою прийняття ефективних і вчасних рішень щодо резервів зниження таких витрат, що й вимагається сучасними умовами господарювання.

### Література

1. Андрєєва Г. І. Організація і методи економічного аналізу: навчальний посібник / Автори і уклад. Г.І. Андрєєва, В.А. Андрєєва. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 353 с.
2. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: навч. посіб. / Б.Є. Грабовецький. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.

### АНОТАЦІЯ

У статті автором розроблена і запропонована вдосконалена методика аналізу виробничих витрат, яка враховує специфіку діяльності підприємств лікеро-горілчаної промисловості.

Особливого значення ефективність застосованої методики має на етапі планування, при формуванні стратегічних цілей розвитку і визначенні шляхів їх досягнення. Представлені результати вказують на наявну потребу суб'єктів підприємницької діяльності в оперативному спостереженні за факторами впливу на собівартість виготовленої продукції з метою виявлення можливостей оптимізації витрат. Зокрема, дозволяє своєчасно здійснити оцінку раціональності витрат на виробництво та визначити можливі резерви їх оптимізації. Крім того, з'ясовано, що при визначенні ціни одиниці продукції лікеро-горілчаного виробництва відмічається значний вплив витрат виробництва.

Доведена інформаційно-аналітична здатність представлених розрахунків задовільнити потреби управління при прийнятті як швидких так і стратегічних рішень.

### SUMMARY

*Abstract. In the article the author has developed and proposed an improved analyze method of production costs, taking into account the specific activity of the enterprises of alcoholic beverage industry.*

*The effectiveness of the applied techniques has particular importance in the planning stage, during the formation of the strategic development goals and determining ways to achieve them. The presented results indicate the business' need entities in the operational monitoring of the impacts on the cost of manufactured products to identify opportunities of cost optimization. In particular it allows to evaluate the rationality of production costs and identify possible resources to optimize them. In addition determining the price of a unit of production alcoholic production marked a significant influence production costs.*

*Brought information and analytical ability of the presented calculations to meet the management needs at adoption as quick and strategic decisions.*

3. Довбня С. Б. Стратегія підприємства : навч. посібник / С.Б. Довбня, А.О. Найдоська, М.М. Хитько // Частина 1. – Дніпропетровськ: НМетаАУ. – 2011. – 71 с.

4. Економічний аналіз : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / за заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута». – 2003. – 680 с.

5. Коваль З. О. Аналіз ефективності цінових стратегій [Електронний ресурс] / З. О. Коваль // Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2709/1/13.pdf>

6. Петрович И. М. Економіка та фінанси підприємства: підручник / И. М. Петрович, Л. М. Прокопишин-Рашкевич. – Львів. – 2014. – 408 с.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ міністерства фінансів станом на 27.06.2013 р. [Елек-

тронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

8. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник / П. Я. Попович. – Тернопіль : Економічна думка. – 2009. – 227 с.

9. Прокопенко І. Ф. Методика і методологія економічного аналізу : навчальний посібник / І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін. – К. : Центр навчальної літератури. – 2008. – 430 с.

10. Прокопенко Н. Г. Стратегічне управління витратами в системі стратегічного менеджменту підприємства [Електронний ресурс] / Н. Г. Прокопенко, А. В. Шульга // Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/znpdnuzt\\_pet\\_2012\\_3\\_18.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/znpdnuzt_pet_2012_3_18.pdf)

11. Савицька Г.В. Аналіз господарської діяльності підприємства: 5-е вид. / Г. В. Савицька. – Мінськ: ТОВ «Нове знання», 2001. – 688 с.