

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Івахів Олена Олегівна

АНАЛІЗ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА ФОРМУВАННЯ
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма – «Аудит і аналіз бізнесу»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «бакалавр»

Студентка групи ОАБ-41/2

Івахів О. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Бречко О.В.

Тернопіль 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ТА СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТИ АНАЛІЗУ І УПРАВЛІННЯ	
1.1 Економічна сутність, визнання та оцінювання витрат підприємства	6
1.2. Місце і роль класифікації витрат в системі прийняття управлінських рішень	11
1.3 Основні елементи управління витратами виробництва та формування собівартості продукції	20
Висновки до розділу 1	28
Розділ 2. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ	
2.1. Аналіз прямих матеріальних витрат на виробництво продукції	30
2.2. Аналіз прямих витрат на оплату праці	39
2.3. Аналіз функціонального зв'язку між витратами, обсягом продажу і прибутком	44
2.4. Напрямки удосконалення методики аналізу виробничих витрат	50
Висновки до розділу 2	56
ВИСНОВКИ	58
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	62
ДОДАТКИ	69

ВСТУП

Актуальність теми. Удосконалення технологічних та організаційних аспектів діяльності підприємств, що відбулися за останні роки, мали істотний вплив на склад і структуру витрат, але не змогли забезпечити суттєвого підвищення економічної ефективності виробництва. У вирішенні цієї проблеми провідна роль належить системі комплексних організаційно-управлінських заходів, серед яких важливими є аналітичні дослідження. Вивчення господарської практики свідчить про відсутність належної уваги до виявлення причин високої собівартості продукції, у результаті чого виникають непродуктивні витрати у виробництві і втрати готової продукції. Варто зазначити, що формування виробничих витрат є ключовим і, одночасно, найбільш складним елементом функціонування та розвитку виробничо-господарського механізму підприємства. У зв'язку з чим аналіз інформації про витрати і формування собівартості продукції є одним із способів отримання конкурентних переваг підприємства, важливим засобом підвищення ефективності господарювання, постійного моніторингу за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів з метою підвищення рентабельності виробництва.

Проблеми організації і методики аналізу витрат на виробництво і формування собівартості продукції досліджували такі науковці як І.Білоусова, Г.Савицька, В.Іваненко, Е.Мних, О.Мачулка, В.Сопко, М.Чумаченко та ін. Зважаючи на те, що ці питання не втрачають своєї актуальності, обрана тема дослідження є актуальною і потребує подальшого вивчення.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є вивчення питань пов'язаних з організацією і методикою аналізу прямих витрат на виробництво і формуванням собівартості продукції.

Відповідно до цієї мети у ході дослідження ставилися такі завдання:

- узагальнити сутність витрат і собівартості продукції як економічних категорій;
- з'ясувати умови оцінювання та визнання витрат підприємства;

- визначити місце і роль класифікації витрат у системі прийняття управлінських рішень;
- визначити основні елементи управління витратами виробництва та формування собівартості продукції;
- розглянути методи калькулювання собівартості продукції;
- узагальнити діючу методику аналізу прямих витрат на виробництво продукції та розглянути шляхи її удосконалення;
- розглянути сутність системи «витрати–випуск–прибуток» як аналітичного інструмент обґрунтування виробничо-маркетингових рішень.

Об’єктом дослідження є система аналізу прямих виробничих витрат і формування собівартості продукції на ТОВ «Шляховик» (м. Тернопіль).

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних аспектів аналізу прямих виробничих витрат та формування собівартості продукції господарюючих суб’єктів

Методи дослідження. У роботі використовувалися такі методи дослідження як аналіз і синтез для розчленування і узагальнення різних аспектів методики аналізу прямих витрат на виробництво і формування собівартості продукції; моделювання, формалізація, елімінування – з метою проведення факторного аналізу зміни виробничих витрат; порівняння – для вивчення тенденцій і закономірностей зміни об’єкту дослідження; графічний – для наочного зображення результатів дослідження.

У процесі написання випускної роботи були використані законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, матеріали конференцій, статистична інформація, облікові дані ТОВ «Шляховик».

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що зроблені у роботі висновки можуть бути використані в аналітичній практиці підприємств. Це дозволить приймати управлінські рішення щодо зниження собівартості готової продукції, підвищення рентабельності виробництва.

Публікації. За темою дослідження опубліковано одну наукову працю загальним обсягом 0,1 друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ТА СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ЯК ЕКОНОМІЧНІ КАТЕГОРІЇ

1.1. Економічна сутність, визнання та оцінювання витрат підприємства

Здійснюючи процес виробництва продукції чи надання послуг споживачам, господарюючий суб'єкт несе різні види витрат. Про складність і дискусійність витрат як категорії товарного виробництва свідчить наявність різних точок зору щодо їх сутності. Вивчення літератури свідчить, що це пов'язано з різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі, і виробничого процесу зокрема.

У таблиці 1.1 узагальнено визначення сутності витрат у працях сучасних науковців та нормативно-правових актах, які регулюють ведення фінансового обліку.

Таблиця 1.1

Сучасне визначення поняття «витрати» підприємства

Автор/ джерело	Трактування поняття «витрати»
Бланк І.А. [5]	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції [с. 19]
Гук Л.П. [9]	Витрати виробництва – це витрати різних видів економічних ресурсів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом економічних благ (сировина, праця, основні засоби, послуги, фінансові ресурси).. Витрати уречевленої та живої праці утворюють вартість виробленого товару, яка засвідчує, скільки праці коштує суспільству виробництво товару.
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор [14]	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу [с. 37]
Грещак М.Г., Коцюба О.С. [13]	Витрати — це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [с. 26]
Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижиков В.С., Панков В. А., Герасимов А.А., Ровенська В. В. [19]	Витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією [с. 179]
Крушельницька О. В. [31]	Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, надання послуг [с. 16]

Партин Г.О. [47]	Витрати – це прямі і непрямі витрати, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й утримати ресурси в межах даного напрямку діяльності [с. 158]
Онисько С.М., Марич П.М. [44]	Виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва) [с. 123]
Кривенко К.Т., Савчук В.С., Беляєв О. О. [49]	Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції [с. 132]
Турило А. М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. [62]	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети [с. 32]
Цал-Цалко Ю.С.[68]	Витратами визнаються 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 [с. 17]
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [51]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
П(С)БО 16 «Витрати» [50]	Витратами звітного періоду визнаються 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.
Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів (п.4.25) [30]	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Проаналізувавши дані табл. 1.1, видно, що категорію «витрати» науковці пояснюють з різних позицій. В економічній теорії витрати трактуються з позицій трудової теорії вартості, відповідно до якої процес виробництва є поєднанням трьох обов'язкових елементів – робочої сили, предметів праці та засобів праці. Два останніх елементи є матеріальними умовами праці – засобами виробництва, створеними раніше затраченою (уречевленою) працею. Відповідно до цього типовим тлумаченням виробничих витрат за даним підходом є: витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Представники підходу до визначення сутності витрат, який ґрунтується на ресурсному розумінні процесу господарювання, розглядають їх

у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується під дією сукупності різних факторів.

А ще під витратами розуміють кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи. Скрипник М.І [59] зазначає, що у цьому випадку витрат не виникає, бо підприємство витрачає кошти для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна прослідкувати при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва, або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період.

Окрім цього, є науковці, які ототожнюють витрати із собівартістю. Зокрема, Ф.Ф. Бутинець стверджує, що витрати виробництва є грошовим виразом величини ресурсів, які використані у процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції [3]. Підтримуємо позицію В. Фаріона, що дані категорії пов'язані лише тим, що витрати лежать в основі визначення собівартості, а сама собівартість відображає цільове спрямування витрат. Різняться витратами виробництва і собівартістю ще й тим, що собівартість має лише грошовий вираз, а витрати виробництва – як грошовий, так і в натуральний [64].

Визначення витрат в облікових стандартах відрізняється, а саме витрати тут пов'язують із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Так, зменшення активів і виникнення витрат, пов'язане з такими господарськими операціями як списання активів у виробництво, через нестачу або через непридатність і неможливість використання у діяльності, нарахування амортизації активів, їх уцінка; нарахування резерву сумнівних боргів, списання дебіторської заборгованості, визнані економічні санкції і т.п. Збільшення

зобов'язань і виникнення витрат, пов'язане з нарахуванням заробітної плати; податків, обов'язкових платежів; відсотків за кредит і т.п.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» умови визнання витрат підприємства представлено на рис. 1.1.



Рис.1.1. Умови визнання витрат згідно П(С)БО 16 [50]

Окремі вчені-економісти вважають визначення подане у П(С)БО 16 недосконалим, оскільки виробничі витрати не стосуються власного капіталу, а в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунки обліку витрат прямо не кореспондують із рахунками капіталу [70]. Проте, С.Голов справедливо акцентує увагу на опосередкованому впливі витрат на капітал, зазначаючи, що при реалізації виробленої продукції, втілені у ній

витрати стають витратами звітного періоду і зменшують капіталу (нерозподілений прибуток) підприємства [10].

Варто також вказати, що визначення категорії «витрати» ускладнює паралельне існування і використання в економічних джерелах терміну «видатки», «затрати». Дискусії з приводу розмежування цих понять призводять до певних облікових проблем. Деякі науковці [11] пояснюють, що витрачені грошові кошти на купівлю товарно-матеріальних цінностей не є витратами, а затратами. Їх підприємство несе для забезпечення неперервності господарської діяльності, і вони, прямо, не впливають на фінансові результати. Лише списання придбаних активів у виробництво, нарахування амортизації зумовлює перетворення затрат у витрати. Інші науковців вважають, що процес перетворення придбаних активів у готову продукцію не можна ідентифікувати як «витрати», а його слід називати «затратами», пояснюючи це тим, що він не характеризує витрачання грошей, а відображає процес перетворення ресурсу.

Для багатьох вітчизняних науковців ці категорії є синонімами, що фактично призводить до їх виведення з ужитку. Варто погодитися із позицією В.А. Дерія, який вказує на доречність застосування терміну «витрати», а категорію «затрат» вживати лише при визначенні затрат конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць тощо) на виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг [16].

Н.Долгопол та М.Нестеренко обґрунтовують необхідність виокремлення категорії «видатки» для цілей фінансового обліку [18]. Вони вказують, що не всі витрати приводять до зменшення капіталу підприємства і показуються у Звіті про фінансові результати. Вони вважають видатками звітного періоду лише ті витрати, які призводять до зменшення капіталу, бо списуються у дебет рахунку 79 «Фінансові результати», тим самим зменшуючи нерозподілений прибуток або збільшуючи непокритий збиток. Це відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та застосування в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Наприклад, матеріальні витрати, заробітна плата включені до складу

собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу від реалізації продукції. Іноді прямиий зв'язок між витратами і доходами встановити важко. Наприклад, довгострокові активи (основні засоби, нематеріальні активи) можуть забезпечувати економічні вигоди протягом кількох років. У цьому разі витрати визнаються (у вигляді амортизації) на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих облікових періодів коли споживаються економічні вигоди. Якщо витрати неможливо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того з звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Варто зазначити, що окремо міжнародного стандарту, який би регламентував правила визнання і оцінювання витрат немає. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО16 «Основні засоби», МСБО18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО38 «Нематеріальні активи» та ін.

1.2 Місце і роль класифікації витрат у системі прийняття управлінських рішень

Основним принципом раціональної організації аналізу витрат є їх класифікація. Вона дає змогу виявляти непродуктивні витрати, дозволяє прогнозувати на перспективу, обчислювати собівартість продукції, забезпечує ефективний моніторинг за їх здійсненням, є передумовою успішної організації аналізу та ефективного управління витратами. Варто зазначити, що класифікація витрат означає їх структурування за певними ознаками. При чому, чим більше ознак класифікації витрат виокремлюють, тим вищий рівень їх пізнання. Ознак класифікації має бути стільки або задовольнити інформаційні потреби різних груп споживачів.

Поділ діяльності підприємства на різні види привів до формування операційних, фінансових та інвестиційних витрат.

Операційні витрати пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції,

виконанням робіт, наданням послуг; управлінням і обслуговуванням підприємства, а також з іншими операціями, що виникають в процесі операційної діяльності (визнані економічні санкції, втрати від знецінення запасів, втрати від операційних курсових різниць і т.п.). Таким чином, операційні витрати за цільовим спрямуванням можна умовно поділити на: основні (виробничі) витрати; витрати на обслуговування; витрати на управління. Для їх обліку використовують такі рахунки як: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Витрати на фінансову і інвестиційну діяльність представлені фінансовими витратами, втратами від участі в капіталі та іншими витратами. До складу фінансових витрат входять витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу. Збиток спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства відображає втрати від участі у капіталі, облік яких провадиться методом участі в капіталі. Витрати на фінансову і інвестиційну діяльність обліковують на рахунках 95 «Фінансові витрати» і 96 «Втрати від участі в капіталі».

На рахунку 97 «Інші витрати» знаходять своє собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від не операційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які не пов'язані з операційною діяльністю.

Відповідно до календарних періодів виокремлюють витрати звітного періоду, майбутніх періодів та наступних періодів. Витратами звітного періоду визнаються ті витрати, які понесені у звітному періоді та формують фінансовий результат у цьому періоді. Витратами майбутніх періодів визнаються витрати, які підприємство здійснило у звітному періоді, але які відносяться до наступних облікових періодів, зокрема сплачена авансом орендна плата, страховка, рекламні послуги тощо). Наступні витрати виникають через події, які вже відбулися, але сума та час майбутніх платежів точно невідомі. Такими подіями можуть бути оплата відпустом працівникам, здійснення гарантійного ремонту

реалізованої продукції тощо). Розмір таких витрат встановлюється із застосуванням попередніх оцінок.

За структурою витрати бувають одноелементними і комплексними. Одноелементні складаються з економічно однорідних витрати незалежно від місця їх виникнення і цільового призначення. Такі витрати не можна поділити на окремі складові. Це витрати сировини, матеріалів, палива, енергії тощо. На цій підставі сформована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати включають кілька економічних елементів. Для прикладу, статтею комплексних витрат є загальновиробничі витрати, до складу яких входять практично всі економічні елементи. Ще один критерій групування витрат, пов'язаних із виробництвом, передбачає виробничі витрати, тобто ті, які пов'язані з випуском продукції, та невиробничі, що не пов'язані з виробництвом продукції.

Класифікація витрат на релевантні та нерелевантні пов'язана із процесом прийняття управлінських рішень. Величину релевантних витрат можна змінити на підставі прийняття рішення, а нерелевантні – не залежать від прийнятих управлінських рішень. Наприклад, вартість придбання обладнання або плата за його оренду є релевантними витратами, на відміну від вартості витрачених на його обслуговування мастильних матеріалів, витрат на заробітну плату обслуговуючого персоналу. Останні є нерелевантними витратами, бо існуватимуть в обох випадках.

Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають диференційними витратами. Відповідно до наведеного вище прикладу диференційні витрати відображають різницю між вартістю обладнання і сумою орендної плати за період його експлуатації.

У ході аналітичного дослідження варто розглядати різні альтернативні варіанти рішень, враховуючи не лише дійсні (реальні), а й можливі витрати (втрати). Дійсні витрати пов'язані зі сплатою грошових коштів або витрачанням активів. Такі витрати знаходять своє відображення в облікових регістрах по мірі їх виникнення. Можливі витрати (втрати) характеризують втрачену вигоду,

коли вибір одного напрямку дії передбачає відмову від іншого. Такі витрати не відображають в облікових регістрах. Наприклад, підприємство розглядає дві альтернативи використання вільних коштів: придбання цінних паперів або придбання обладнання і здачу його в оренду. У цьому разі релевантні витрати для наведених варіантів наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Варіанти визначення релевантних витрат

№	Витрати	Варіант 1 (Придбання акції)	Варіант 2 (Придбання обладнання і здача його в оренду)
1	Дійсні витрати	Вартість акцій	Вартість обладнання
2	Можливі витрати	Релевантні витрати: втрата доходу від неотримання дивідендів	Релевантні витрати: втрата доходу від здачі обладнання в оренду

Відповідно до способу включення у собівартість витрати є прямими і непрямими. Прямі витрати безпосередньо включають у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), адже вони є технологічно необхідними. На підставі первинних облікових документів завжди можна встановити той виріб, на який вони списані. Прямі матеріальні витрати включають вартість сировини і основних матеріалів, які формують основу продукції, вартість купованих напівфабрикатів і комплектуючих, допоміжних матеріалів, які можна безпосередньо віднесені на конкретні об'єкти витрат. Прямі матеріальні витрати зменшують на вартість поворотних відходів, які отримують у виробничому процесі.

Прямі витрати на оплату праці формуються за рахунок заробітної плати і інших виплат працівникам, які зайняті у виробничому процесі, виконанні робіт або наданні послуг. Такі витрати безпосередньо можна віднесені до конкретного об'єкта.

Інші прямі витрати включаються всі інші виробничі витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретних об'єктів. Ними, зокрема, є відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні і майнові паї, амортизація,

втрати від браку.

Непрямі витрати неможна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта на економічно доцільній підставі. Такі витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (виконанням робіт, наданням послуг), а тому вимагають застосування певної бази розподілу для включення у собівартість. Загальновиробничі витрати є прикладом непрямих витрат. Варто зазначити, що одні і ті ж самі витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів. Так, амортизацію обладнання і опалення цеху можна вважати прямими витратами цеху і непрямими витратами для окремих видів продукції, які у ньому виготовляють.

Важливе значення серед критеріїв класифікації витрат є їх поділ за видами, що відображає економічний зміст і цільову спрямованість витрат, тобто за елементами витрат і статтями калькуляції. Під економічним елементом розуміють однорідний первинний вид витрат на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг), який неможливо розкласти на частини. Класифікація витрат за елементами відображає склад і кількість витрачених ресурсів незалежно від цілей. Це дозволяє визначити структуру витрат та зробити висновок про матеріаломісткість, фондомісткість чи трудомісткість діяльності. Однак, для обчислення собівартості окремих видів продукції класифікації витрат за економічними елементами недостатньо. У зв'язку з цим виникає потреба групувати витрати за їх цільовим призначенням. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством і затверджується наказом про облікову політику. В додатку А представлено перелік витрат, що включаються до виробничої собівартості.

Згідно П(С)БО16 «Витрати» передбачено визначення двох видів собівартості – собівартість реалізованої продукції і виробнича собівартість продукції (робіт, послуг). Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) є поняттям більш ширшим, бо включає виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілені постійні

загальновиробничі витрати і понаднормативні виробничі витрати [50]. До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) входять лише ті витрати, які безпосередньо пов'язані технологією виробничого процесу (прямі виробничі витрати), а у частині витрат на управління – лише загальновиробничі витрати. Адміністративні витрати та витрати на збут не включаються до складу виробничої собівартості, а тому їх не розподіляються на об'єкти калькулювання. Це дозволяє стверджувати, що виробнича собівартість продукції це грошовий вираз витрат на її виробництво.

Крім виробничої собівартості, на аналітики підприємства можуть визначати повну собівартість, яка розраховується шляхом додавання до виробничої собівартості адміністративних витрат і витрат на збут; маржинальну собівартість, при визначені якої враховують лише прямі змінні витрати без врахування прямих постійних витрат (амортизація, орендна плата і т. ін.). Використання маржинальної собівартості в аналітичній практиці використовується, як правило, для визначення мінімально допустимої ціни на продукцію, роботи і послуги.

У цілому, аналіз собівартості продукції дозволяє дослідити її динаміку, а також проаналізувати структуру у розрізі статей калькуляції. Зниження собівартості продукції (робіт і послуг) зміцнює позицію підприємства на споживчому ринку, збільшує його аргументи у боротьбі за споживача. Через це, можна стверджувати, що собівартість є якісним показником, який відображає рівень організації виробничого процесу і характеризує ефективність бізнесу підприємства у цілому.

Поділ витрат за об'єктами (на продукцію, роботи, послуги, господарські процеси, види діяльності) дозволяє розрахувати ефективність виробництва окремих видів продукції, замовлень, певних видів діяльності.

Відповідно до технологічного процесу витрати є основними і накладними. До основних відносять витрати, які безпосередньо відносяться до виробничого процесу це прямі виробничі витрати. Накладні витрати пов'язані з організацією, обслуговуванням та управлінням підприємством. Їх розмір

визначається структурою управління підрозділами, цехами та підприємством в цілому. Варто зазначити існування розбіжності між накладними і непрямими витратами. Категорія непрямих витрат вважається ширшою, ніж накладні витрати, бо може включати і накладні витрати і такі прямі, які некожливо економічно доцільним способом віднести на виробництво конкретного виду продукції. Зокрема, витрати, пов'язані з освітлення цеху теоретично можна прямо включити у виробничу собівартість конкретних видів продукції. Однак це вимагатиме складних розрахунків, які пов'язані із визначенням витрат часу на освітлення при їх виробництві, що при значному асортименті продукції, навряд чи можна визнати доцільним, враховуючи порівняно невеликі абсолютні суми таких витрат. Отже, накладні витрати є частиною непрямих витрат, які не входять безпосередню до складу продукції і, які важко віднести на конкретний її вид, але вони потрібні для її виготовлення і продажу. Загальновиробничі витрати прийнято вважати накладними.

Залежно від зміни обсягу продукції витрати поділяють на змінні та постійні. Поді витрат за цією класифікаційною ознакою важливий для прийняття управлінського рішення щодо визначення беззбиткового обсягу виробництва і ціноутворення. Змінними (умовно-змінними) є витрати, з розмір яких збільшується або зменшується зі зміною обсягу виробництва. Змінними є прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; частина загальновиробничих. Змінні витрати змінюються при зміні обсягу виробництва, однак залишаються постійними у розрахунку на одиницю продукції.

Постійні (умовно-постійні) витрати є витратами, розмір яких залишається незмінним при зміні обсягу діяльності. Такими є рентні платежі, амортизаційні відрахування тощо. Постійні витрати не змінюються зі зміною обсягу виробництва продукції, але є змінними у розрахунку на одиницю продукції. Чим більший обсяг виробництва продукції, тим менше постійних витрат припадає на один виріб.

За доцільністю витрачання витрати поділяють на продуктивні і непродуктивні. Продуктивні витрати передбачені технологією і організацією

виробництва. Непродуктивні витрати виникають у результаті певних недоліків та через недотримання параметрів технологічного процесу. Наприклад, витрати на виправлення браку (втрати від браку), списання нестач і т. д.

За характером виробництва розрізняють витрати основного та допоміжного виробництва. Витрати основного виробництва включають витрати основних цехів, дільниць, що займаються безпосередньо виготовленням продукції. До допоміжних виробництв належать ремонтні цехи, енергетичні, компресорні, тарні і т.д. Витрати вказаних цехів формуються у процесі обслуговування цехів основного виробництва, а саме забезпечення паром, холодом, таром, транспортними та іншими послугами.

За місцями виникнення та моніторингу витрати розрізняють центри витрат та центри відповідальності. Центри витрат виокремлюють з метою планування та формування та аналізу витрат, виявлення можливостей їх оптимізації. Центри витрат поділяються на первинні і акумулюючі, виробничі та обслуговуючі. До первинних центрів витрат відносять бригади, дільниці, відділи апарату управління тощо, а до акумулюючих – центри за напрямками використання активів – операційні, фінансові, інвестиційні. Їх виокремлення визначається бажанням менеджменту мати точки контролю за витратами підприємства. У цехах основного виробництва, де виготовляють продукцію формуються виробничі центри витрат. Ними можуть бути окреме обладнання або група обладнання, яка володіє однаковими параметрами; окремі працівники або група працівників, які виконують однакову роботу; одна операція або кілька операцій, якщо вони мають однаковий характер.

Формування центрів витрат дозволяє деталізувати виробничі витрати, нормувати та встановлювати завдання на зниження витрат виробництва, локалізувати витрати за місцями виникнення для організації поточного контролю та достовірного калькулювання собівартості продукції.

Виокремлення центрів відповідальності за центрами витрат здійснюється з метою закріплення витрат за керівництвом структурних підрозділів різних рівнів. Оскільки центри витрат пов'язуються з калькулюванням собівартості

продукції (робіт, послуг), а центри відповідальності з управлінням витратами, то ці поняття є різними, бо відображають різні економічні процеси. В одному центрі витрат може бути один центр відповідальності, представлений керівником структурного підрозділу, або кілька центрів відповідальності, якщо окремі посадові особи відповідають за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за використання основних засобів, проведення ремонтів, наладку обладнання; головний енергетик – за використання усіх видів енергії; майстри – за використання матеріалів тощо). Однак існують випадки, коли об'єктом контролю виступають кілька центрів витрат, а відповідальність покладається на одну посадову особу. Наприклад, керівник цеху відповідає за формування собівартості за всіма дільницями, які входять до складу цеху.

В організаційному відношенні центри витрат і центри відповідальності можуть співпадати, але у більшості випадків центри витрат є більш дрібними підрозділами по відношенню до центрів відповідальності.

Варто зазначити, що конкретні переліки центрів витрат та центрів відповідальності мають формуватися відповідно до особливостей організації і технології виробництва та структури управління підприємством.

Підводячи підсумок, необхідно зазначити, що економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, аналізу і калькулювання собівартості. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації. Відповідно до конкретних особливостей виробництва на тому чи іншому підприємстві та з урахуванням потреб, зумовлених необхідністю прийняття управлінських рішень, пошуку шляхів зниження витрат, застосовується та чи інша класифікація.

1.3. Основні елементи управління витратами виробництва та формуванням собівартості продукції

У сучасних умовах одним із головним завдань підприємства є максимізація прибутку. Для його досягнення менеджмент підприємства повинен приділяти значну увагу витратам, адже вони є фактором формування прибутку і ринкової ціни продукції. Оптимізація їх рівня є важливою умовою успішної діяльності підприємств, бо веде до зростання конкурентоспроможності продукції і довгострокового економічного зростання. У цьому зв'язку важливим є побудова ефективної системи управління витратами.

Узагальнення літературних джерел [колісник] дозволяє виокремити такі елементи системи управління витратами: планування, бюджетування, нормування, облік і калькулювання, аналіз та контроль (рис. 1.2).

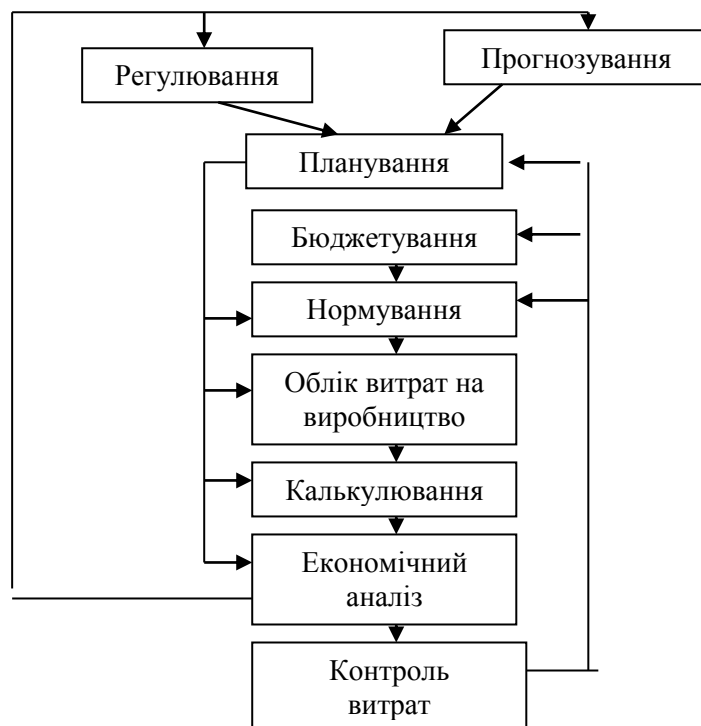


Рис.1.2. Елементи системи управління витратами та їх взаємозв'язок [25]

Планування діяльності підприємства особливо важливе за умов невизначеності економічного, технологічного, соціального і політичного

середовища його функціонування, змінності чинного законодавства з питань підприємництва. У процесі планування встановлюють бажані показники діяльності (збільшення капіталу, чистого доходу, рівня рентабельності і т.п.), вибирають стратегію розвитку підприємства (вихід на нові ринки, оновлення асортименту продукції) з врахуванням наявного потенціалу. Планування дозволяє координувати роботу різних підрозділів підприємства та оцінювати їх внесок у досягнення загальної мети. Воно може бути поточним і прогнозним. Прогноз розробляється на кілька років, а поточний річний план формується шляхом коригування прогнозних розрахунків на підставі планових бюджетів і калькуляцій витрат на виробництво.

За допомогою бюджетування здійснюється вирішення завдань, пов'язаних з визначення обсягу та складу витрат, їх покриття фінансовими ресурсами з різних джерел.

Нормування як елемент систем управління витратами, пов'язаний розробкою і встановленням оптимальних розмірів складських запасів, норм використання виробничих і інших ресурсів, які потрібні для здійснення рівномірного режиму роботи підприємства; формування підстав для розрахунку планових показників; зниження необґрунтованих витрат тощо. Із зміною технології і організації виробництва, характеристик вихідної сировини і матеріалів норми повинні обов'язково переглядатись.

З метою збереження і росту дохідності бізнесу управлінський персонал повинен бути обізнаний з сумою витрат на будь-який момент часу за окремими видами продукції, за кожним структурним підрозділом підприємства. За допомогою обліку формується така інформація, що дозволяє:

- визначати динаміку витрат підприємства;
- мінімізувати витрати шляхом порівняння фактичних і планових витрат;
- оптимізувати виробництво у межах підрозділів для підтримання неперервного виробництва;

- отримувати повні і точні дані про результати діяльності підприємства;
 - визначати витрати за основними функціями управління;
 - деталізувати витрати за виробничими підрозділами підприємства;
 - мінімізувати витрати на одиницю продукції (робіт, послуг);
 - оцінювати витрат для обґрунтування управлінських рішень;
- підприємства та у всіх його підрозділах.

Якість облікових даних про витрати оцінюється адміністрацією підприємства з позиції їх придатності для прийняття управлінських рішень.

Протягом багатьох років одним із дискусійних питань науковців є визначення взаємозв'язку та класифікації методів обліку витрат і методів калькулювання. У [35] здійснено аналіз поглядів науковців на це питання, внаслідок чого їх згруповано у чотири групи (табл.1.3).

Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний обліковий процес, зазначимо, що останній складається з таких взаємопов'язаних етапів:

1. Первинне відображення обсягу витрачених виробничих запасів по мірі виготовлення продукції.
2. Деталізація інформації про виробничі витрати за видами продукції, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності тощо.
3. Деталізація інформації про виробничі витрати за часом їх виникнення і включення у собівартість продукції.
4. Розподіл виробничих витрат підприємства між підрозділами; відшкодування накладних витрат включенням до собівартості незавершеної, готової та реалізованої продукції.
5. Розподіл виробничих витрат допоміжних виробництв між незавершеною та готовою продукцією.
6. Виявлення і оцінювання незавершеного виробництва, відходів, які отримують у виробничому процесі, і розрахунок собівартості окремих видів продукції та усього товарного випуску.

Таблиця 1.3

Підходи щодо визначення співвідношення між дефініціями «методи обліку витрат» і «методи калькулювання продукції»

Автори	Трактування підходу
Ф.Ф.Бутинець [3], В.Ф.Палій [45], М.Г.Чумаченко [71]	Методи обліку витрат та методи калькулювання є різними та відокремленими один від одного категоріями, які виконують різні функції. Метод обліку витрат характеризує процес їх виникнення та формування в конкретному виробничому процесі, а метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць
С.А.Ніколаєва [42]	Методи обліку витрат та методи калькулювання є ідентичними і не повинні розмежовуватися, що передбачає використання спільного терміну «методи обліку витрат та калькулювання».
В.Е.Керімов [27]	Обґрунтовують доцільність оперування лише категоріями методів обліку витрат.
О.В.Лишиленко [33]	Обґрунтовують доцільність оперування лише категоріями методів калькулювання собівартості продукції.

Із перерахованих, 1-3 етапи – пов'язані з обліком витрат на виробництво, 4-6 етапи – пов'язані з калькуляційним обліком, разом всі етапи є інтегрованою системою, яка формує дані для процесу управління собівартістю.

У вітчизняній практиці господарювання виокремлюють такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції як: попередільний (попроцесний), позамовний і нормативний. Переваги і недоліки методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції подано у додатку Б.

При використанні позамовного методу групування витрат здійснюється за окремими об'єктами обліку, які відрізняються від іншої продукції, яка виробляється.

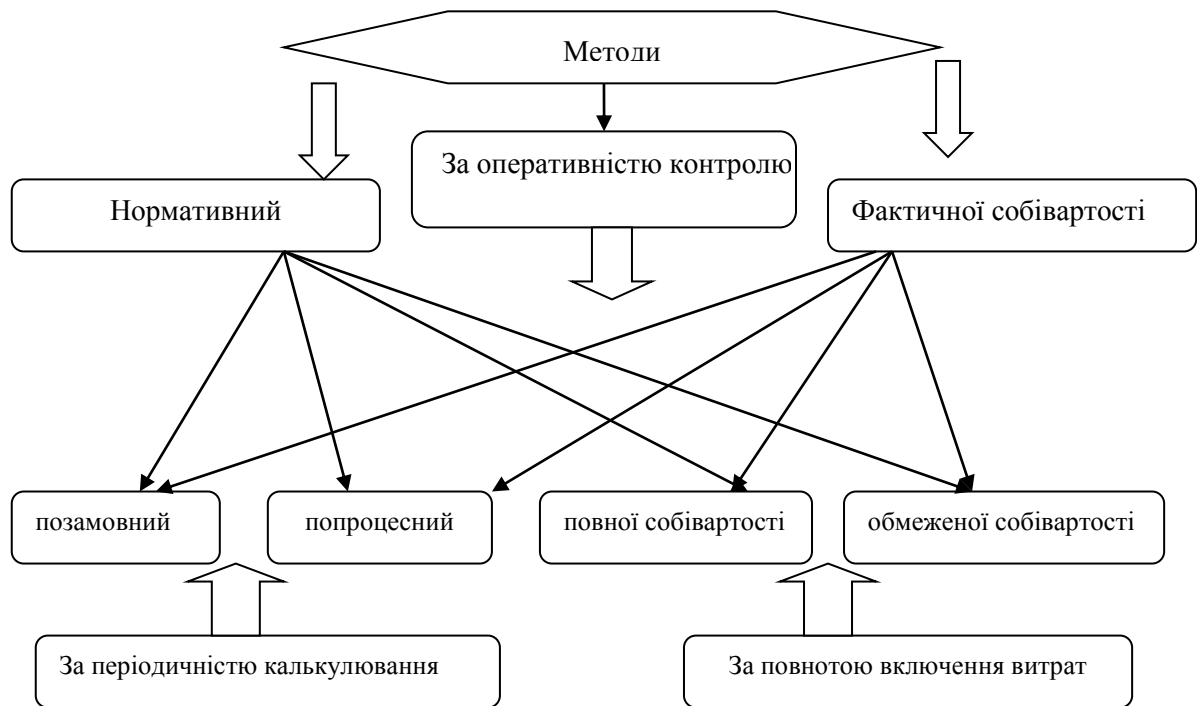


Рис. 1.3. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [33]

Якщо виробництво продукції є серійним і масовим та здійснюється за окремими переділами (стадіями) використовується попередільний (попроцесний) метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Такий метод вимагає документування господарських операцій, їх накопичення і систематизацію в облікових регістрах у розрізі окремих видів продукції за статтями витрат, які передбачені технологічними картами виробничих процесів. Якщо продукція виготовляється в одному переділі: від першої операції до останньої, то такий метод називають однопередільний.

До особливостей попроцесного методу обліку витраті калькулювання собівартості, які відрізняють його від позамовного, є те, що при узагальненні витрат за процесами (операціями) не виділяють окремих замовлень; списують витрати за календарний період, а не за час виконання замовлення; відсутня необхідність обліку замовлень та розподіл непрямих витрат між окремими замовленнями. Такий метод обліку витрат застосовують у хлібопеченні, де замість тіста для випічки, випічка і, при потребі, пакування готової продукції відбувається в одному переділі (цеху). За таким переділом і здійснюється калькулювання собівартості виготовленої продукції.

Для виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних, а також з метою запобігання здійснення наднормативних витрат, які пов'язані з виготовленням продукції, виконанням робіт та наданням послуг, застосовують нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості. Для визначення фактичної собівартості використовують нормативну калькуляцію, яку формують на початку року за кожним видом продукції, роботами та послугами на підставі затверджених норм витрачання виробничих запасів, норм праці і її оплати, інших витрат у розрізі калькуляційних статей. Використання даного методу передбачає документування відхилень від затверджених норм у розрізі причин і винних осіб і слугує підставою для прийняття керівництвом відповідних рішень. Узагальнення та аналіз відхилень, а також усунення їх негативного впливу на формування собівартості тісно пов'язане з оперативністю обліку і своєчасним інформуванням управлінського персоналу.

Характер та технологічних особливостей виробництва визначає проміжок часу (день, тиждень, декаду), за який повинні надходити і аналізуватися дані про відхилення.

Залежно від повноти включення витрат у собівартість продукції існують методи калькулювання повної та неповної (скороченої) собівартості.

Калькулювання повних витрат (Absorption costing) передбачає включення до собівартості продукції всіх витрат: виробничих, адміністративних, витрат на збут і інших операційних витрат підприємства. Позамовний і попроцесний методи обліку витрат передбачають калькулювання повних витрат.

Набільш відомим методом калькулювання неповних витрат є «директ-костинг» (direct costing). Сутність методу полягає у тому, що у собівартість продукції включаються лише змінні виробничі витрати. Огляд літератури [8; 35; 42; 48] дає підстави стверджувати, ряд науковців вважає назва методу невдалою, яка не відповідає його сутності. Через це С.Ф. Голов [11] називає цей метод «верібл-костингом» (Variable Costing), відповідно до якого у склад собівартості включають не тільки прямі матеріальні витрати і витрати на оплату праці, але й змінні загальновиробничі витрати. Термін «директ-костинг»

використовується у більшості випадків тому, що є більш відомим і звичним у наукових колах і серед фахівців управлінського обліку. Серед переваг даного виокремлюють:

- можливість проведення, так званого, маржинального аналізу, результати якого дозволяють отримати дані для визначення беззбитковості обсягу виробництва та продажу у натуральних та вартісних показниках;
- спрощення обліку витрат, через відсутність розподілу постійних накладних витрат між видами продукції.

Аналіз літературних джерел свідчить, що для досягнення максимального ефекту для підприємств із значними обсягами виробництва науковці радять застосовувати обидва методи обліку витрат для різних цілей управління: калькулювати повну собівартість – для цілей планування, ціноутворення, контролю рентабельності виробництва продукції в цілому; калькулювання змінних витрат – з метою аналізу беззбитковості виробництва продукції, аналізу внеску кожного сегменту виробництва у відшкодування постійних витрат, обґрунтування рішень щодо норм витрачання ресурсів, формування трансфертних цін.

Економічний аналіз як елемент управління виробничими витратами та формуванням собівартості продукції є визначальним у системі управління підприємством в цілому, бо :

- забезпечує управлінський персонал інформацією щодо можливостей раціональнішого використання виробничих запасів, зниження витрат на виробництво і збут, яка необхідна для прийняття управлінських рішень;
- допомагає здійснювати моніторинг за фактичним рівнем витрат у їх співвідношенні з нормами і плановими величинами для виявлення відхилень і формування стратегії розвитку;
- сприяє у формуванні оптимального рівня собівартості, максимізації прибутку і підвищення конкурентоспроможності підприємства;
- дозволяє оцінювати окупність витрат, рентабельність асортименту продукції, яка реалізується на внутрішньому та зовнішньому ринках,

економічні результати діяльності підприємства в цілому і його структурних підрозділів тощо.

Ефективне управління собівартістю продукції неможливе без чіткого і постійного контролю за рівнем виробничих витрат. Він дозволяє виявити та встановити відхилення, які виникли у процесі виробництва. Існують різні види контролю, але вони постійно змінюються залежно від специфіки і особливостей кожного підприємства. Вважають, що витрати виробництва найкраще контролювати на місцях виникнення, а саме у центрах витрат і центрах відповідальності [12].

Підсумовуючи зазначене, можна зробити висновок, що система управління витратами підприємства є цілісною і становить сукупність елементів, які взаємопов'язані і взаємодіють між собою, тим самим підвищуючи ефективність управління підприємством, досягнення ним запланованих результатів діяльності найбільш економічно ефективним способом. Для підвищення ефективності система управління витратами на рівні підприємства, необхідно:

- реорганізувати організаційну структуру підприємства та виділити у складі структурних одиниць центри відповідальності;
- організувати облік витрат у розрізі центрів відповідальності, місць їх виникнення та видів продукції;
- використовувати раціональні методи обліку витрат і калькулювання;
- виявляти і використовувати чинники економії ресурсів і зниження витрат за допомогою сучасного методик економічного аналізу;
- розробляти норми витрат усіх видів ресурсів за даних організаційно-технологічних умов виробництва;
- оцінювати і прогнозувати кон'юнктуру ринку продукції;
- впроваджувати бюджетування;
- формувати систему мотивації працівників до зменшення витрат.

Висновки до розділу 1

1. Наявність різних точок зору щодо сутності категорії «витрат» свідчить про її складність і дискусійність. Це пов'язано з різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі, і виробничого процесу зокрема. В економічній теорії витрати трактуються з позицій трудової теорії вартості, відповідно до якої процес виробництва є поєднанням трьох обов'язкових елементів – робочої сили, предметів праці та засобів праці. У працях науковців, які вивчають проблеми організації і методики обліку і аналізу витрат на виробництво і формування собівартості продукції, витрати розглядаються у прикладному аспекті як складовий елемент ціни; як сукупність понесених витрат для виготовлення продукції; як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи; як зменшення економічних вигід підприємства, пов'язане із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

2. Огляд літератури засвідчив, що визначення категорії «витрати» ускладнює паралельне існування і використання в економічних джерелах терміну «видатки», «затрати». Дискусії з приводу розмежування цих понять призводять до певних облікових і аналітичних проблем. Існує точка зору, що витрачені грошові кошти на купівлю активів не є витратами, а затратами. Лише їх списання у виробництво зумовлює перетворення затрат у витрати. Інша позиція науковців пов'язана з тим, що процес перетворення придбаних активів у готову продукцію не можна ідентифікувати як «витрати», а його слід називати «затратами», адже що він не характеризує витрачання грошей, а відображає процес перетворення ресурсу. Нами підтримана позиція науковців про доречність застосування терміну «затрат» лише при визначенні затрат конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць тощо) на виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг

3. Позиції науковців щодо виокремлення категорії «видатків» для потреб фінансового обліку, пов'язано з тим, що не всі витрати приводять до зменшення капіталу підприємства і показуються у Звіті про фінансові

результати, а лише ті, які відповідають доходам звітного періоду при виведенні сальдо за рахунком 79 «Фінансові результати». Таким чином, вважаємо, що категорія «витрат» наведена в однойменному стандарті, потребує смислового уточнення, а також обмеження сфери застосування фінансовим обліком.

4. Одним із основних принципів раціональної організації аналізу витрат є їх класифікація. У роботі зроблена спроба класифікувати витрати за різними класифікаційними ознаками; зроблено висновок, що обґрунтована класифікація витрат дає змогу виявляти непродуктивні витрати, дозволяє прогнозувати на перспективу, обчислювати собівартість продукції, забезпечує ефективний моніторинг за їх здійсненням, є передумовою успішного управління витратами. Багатогранність ознак, за котрими групують витрати ще раз підтверджує творчість цього процесу. Відповідно до конкретних особливостей виробництва на тому чи іншому підприємстві та з урахуванням потреб, зумовлених необхідністю прийняття управлінських рішень, пошуку резервів зниження витрат, застосовується та чи інша класифікація

5. Одним із головних завдань підприємства є максимізація прибутку. Для його досягнення менеджмент підприємства повинен приділяти значну увагу витратам, адже вони є фактором формування прибутку і ринкової ціни продукції. Оптимізація їх рівня є важливою умовою успішної діяльності підприємств, бо веде до зростання конкурентоспроможності продукції і довгострокового економічного зростання. У цьому зв'язку важливим є побудова ефективної системи управління витратами. У роботі зроблено висновок, що процес управління витратами має на меті виявити, як саме сформувалася собівартість, які чинники мали на неї позитивний, а які - негативний вплив. Це, по-перше, а по-друге, процес управління витратами має бути спрямований на прогнозування можливої величини витрат, максимально точне передбачення їх рівня та поточне оперативне втручання у діяльність підприємства у разі виявлення відхилень від наперед визначеного бажаного стану.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Аналіз прямих матеріальних витрат на виробництво продукції

При здійсненні аналізу витрат підприємств виокремлюють три етапи роботи: підготовчий, основний етап, заключний [26]. На рис. 2.1 подано зміст та особливості кожного із перерахованих етапів.

У процесі споживання матеріальні ресурси (сировина, матеріали, паливо, енергія, комплектуючі вироби, напівфабрикати тощо) трансформуються у матеріальні витрати.

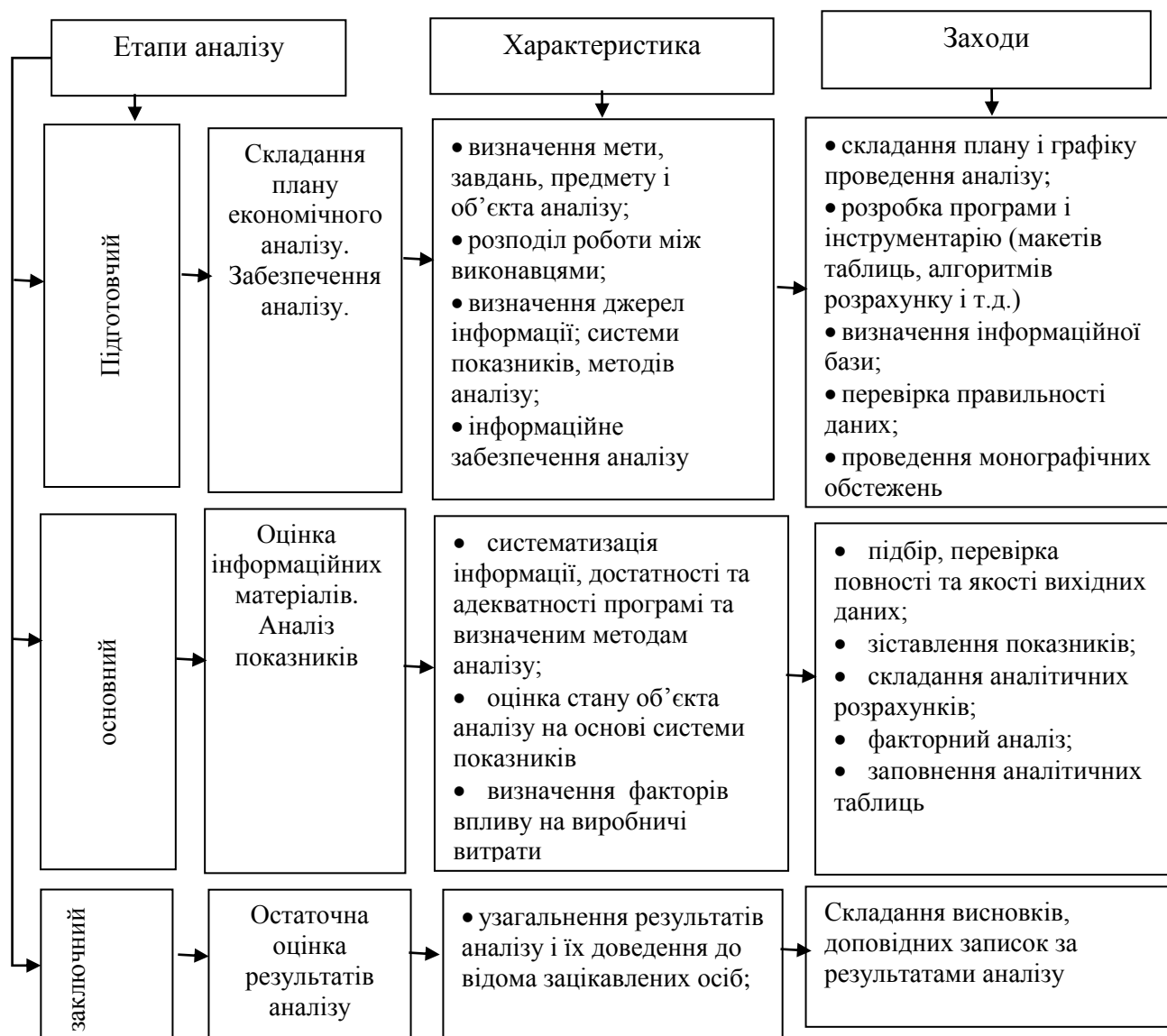


Рис.2.1. Характеристика основних етапів аналізу витрат підприємства [26]

Методика аналізу собівартості продукції полягає у зіставленні фактичних витрат з плановими, з фактичними даними за минулий період, у результаті чого визначається абсолютне і відносне відхилення від плану і динаміка по кожній калькуляційній статті, робиться факторний аналіз її зміни, відшукуються шляхи зниження (рис.2.2).



Рис. 2.2. Основні напрямки методики аналізу собівартості продукції

Вивчення впливу факторів на собівартість одиниці продукції здійснюють за такою факторною моделлю:

$$CV_i = \frac{\sum A}{q_i} + Z_i^p \quad (2.1)$$

де: q_i – обсяг продукції i -го виду;

CV_i – собівартість одиниці i -го виду продукції;

A – постійні витрати;

Z_i^p – питомі змінні витрати.

Аналізуючи статті калькуляції окремих видів продукції, особливий акцент роблять на перевитратах, які стають об'єктом факторного аналізу.

Факторний аналіз прямих матеріальних витрат у собівартості продукції проводять з різним рівнем деталізації. Спочатку оцінюють вплив факторів зміни матеріальних витрат за всією товарною продукцією, а потім за окремими видами продукції у розрізі матеріальних ресурсів, що пішли на їх виготовлення.

Структурно-логічна модель факторної системи аналізу прямих матеріальних витрат відображена на рис. 2.3. Загальна сума прямих матеріальних витрат (MV) залежить від обсягу виробництва продукції (V_i), її структури (V_s) і зміни питомих матеріальних витрат на окремі вироби (Z_i^p). Питомі матеріальні витрати на окремі вироби (Z_i^p) залежать від норми витрачання сировини і матеріалів на одиницю продукції (M_i) і середньої собівартості їх придбання (C_i).

Факторний аналіз зміни прямих матеріальних витрат на весь товарний випуск продукції здійснюють із застосуванням методу ланцюгових підстановок у певній послідовності. А саме:

- визначають прямі матеріальні витрат на виробництво продукції за планом:

$$MV = \sum_{i=1}^n V_i^{pl} \cdot V_s^{pl} \cdot M_i^{pl} \cdot C_i^{pl} \quad (2.2)$$

- розраховують прямі матеріальні витрати за планом, які перераховують на фактичний обсяг виробництва продукції:

$$MV = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot V_s^{pl} \cdot M_i^{pl} \cdot C_i^{pl} \quad (2.3)$$

де V_i^f – фактичний обсяг виробництва продукції;

- розраховують прямі матеріальні витрати, виходячи з фактичного обсягу і структури продукції за плановими нормами і плановими цінами:

$$MV = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot V_s^f \cdot M_i^{pl} \cdot C_i^{pl} \quad (2.4)$$

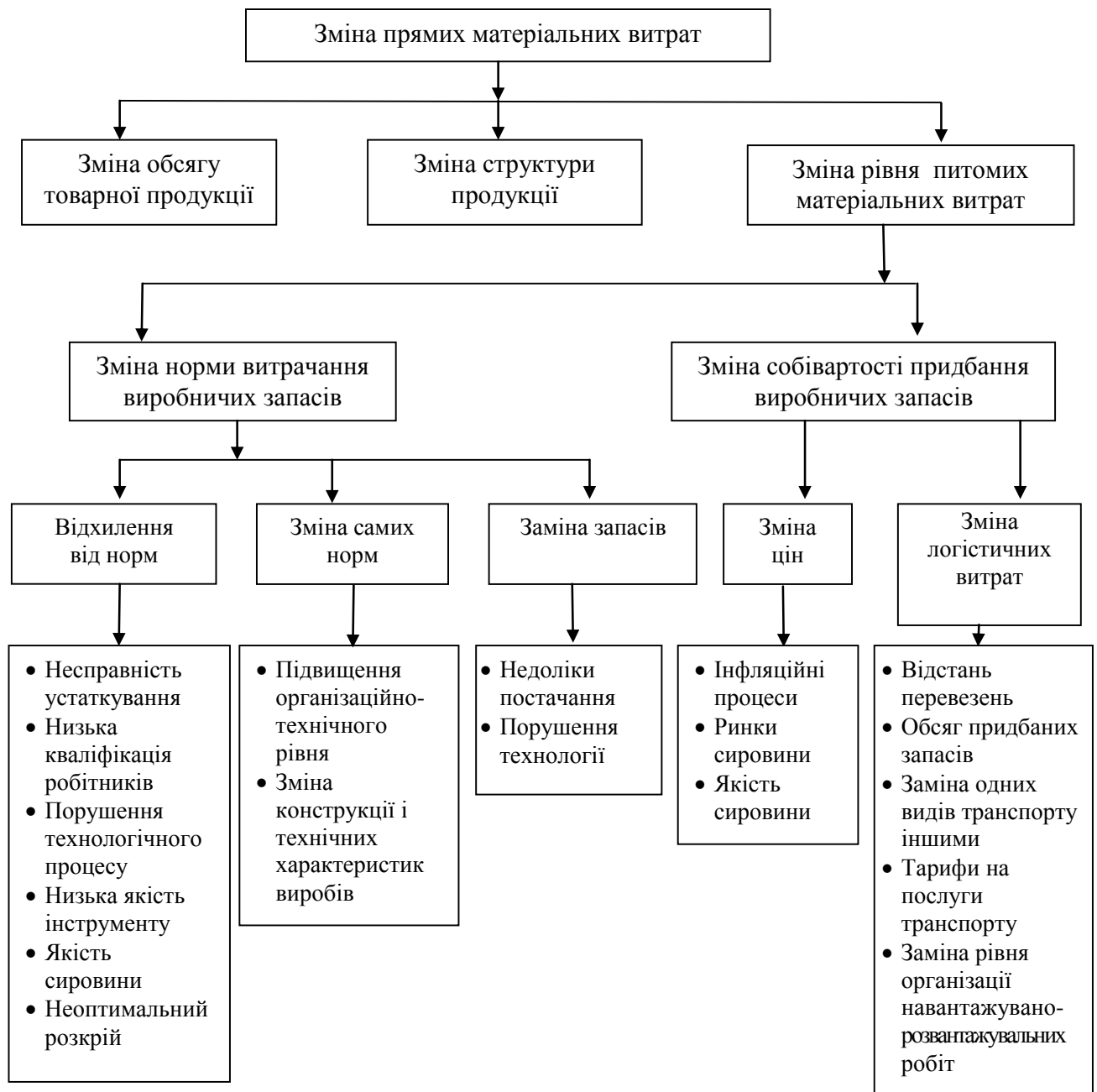


Рис. 2.3. Структурно-логічна модель факторної системи аналізу прямих матеріальних витрат на товарний випуск продукції [56]

- розраховують фактичні прямі матеріальні витрати за плановими цінами:

$$MV = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot V_s^f \cdot M_i^f \cdot C_i^{pl} \quad (2.5)$$

- визначають фактичний розмір прямих матеріальних витрат:

$$MV = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot V_s^f \cdot M_i^f \cdot C_i^f \quad (2.6)$$

Сума матеріальних витрат (MV_o) на випуск окремих виробів залежить від тих самих факторів, за винятком структури виробництва продукції, і визначається за формулою:

$$MV_o = \sum_{i=1}^n V_i \cdot M_i \cdot C_i \quad (2.7)$$

де V_i – обсяг виробництва i -ої продукції;

M_i – норми витрачання i -го виду сировини і матеріалів на одиницю окремих виробів;

C_i – собівартість придбання i -го виду сировини і матеріалів, які пішли на виготовлення одиниці окремих виробів;

MV_o – матеріальні витрати на весь випуск окремих виробів.

Факторний аналіз зміни матеріальних витрат на випуск окремих виробів здійснюють у такій послідовності.

- визначають розмір прямих планових виробничих витрат на випуск окремих виробів:

$$MV_0 = \sum_{i=1}^n V_i^{pl} \cdot M_i^{pl} \cdot C_i^{pl} \quad (2.8)$$

- розраховують прямі матеріальні витрати за плановими нормами і плановими цінами перерахованими на фактичний випуск продукції:

$$MV_o = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot M_i^{pl} \cdot C_i^{pl} \quad (2.9)$$

- розраховують фактичні прямі матеріальні витрати за плановими цінами:

$$MV_o = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot M^f \cdot C_i^{pl} \quad (2.10)$$

- визначають фактичний розмір прямих матеріальних витрат:

$$MV_o = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot M^f \cdot C_i^f \quad (2.11)$$

Для аналізу матеріальних витрат у собівартості одиниці продукції необхідно використовувати наступну формулу:

$$Z_i^p = \sum_i^n M_i \cdot C_i, \quad (2.12)$$

де Z_i^p – питомі матеріальні витрати i -ої одиниці продукції;

M_i – кількість витрачених сировини і матеріалів на одиницю продукції;

C_i – ціна одиниці i -го виду сировини і матеріалів.

У ході аналізу виявляють причини зміни прямих матеріальних витрат.

Недотримання планових норм витрачання сировини і матеріалів, пов'язані із зміною технологічного процесу, самих норм і заміни одних матеріальних ресурсів іншими. Це відбувається через комплекс певних причин. Так, відхилення від норм може статися через несправність обладнання, низький рівень кваліфікації працівників, порушення технологічного процесу, низьку якість інструменту, сировини і т.д.

Зміна собівартості придбання сировини і матеріалів відбувається у зв'язку із зміною цін та розміром логістичних витрат. Для виявлення причин зміни величини матеріальних витрат використовуються первинних облікові документів, а саме: акти на заміну матеріальних ресурсів, брак, вимог на понадлімітну видачу матеріальних ресурсів, повідомлення про зміну норм, технологічні карти обробки деталей, вузлів, виробів у цілому.

Користуючись даними формулами у таблиці 2.1 зробимо факторний аналіз зміни матеріальних витрат на виробництво 100кг хліба «Житньо-пшеничного». Дані таблиці свідчать, що вартість 100 кг т хліба зменшилася на 29,10 грн. Зміна вартості прямих матеріальних витрат зумовлений двома факторами: зміною норм витрачання борошна різних сортів та ціни на нього. Допущено перевитрати за такими складовими сировини як борошно пшеничне вищого та суха молочна сироватка. По борошно пшеничному 1-го сорту отримано незначну економію у сумі 2,80 грн. За рахунок придбання більш дешевої сировини підприємство зуміло знизити матеріальні витрати на 42,13 грн.

Таблиця 2.1

Факторний аналіз зміни матеріальних витрат ТОВ «Шляховик» на виробництво 100 кг хліба «Житньо-пшеничного»

Назва сировини	Кількість витрачених матеріалів, кг		Ціна, грн.		Вартість сировини, грн.			Відхилення (+/-), грн.		
	за нормою	фактично	план	факт	планова (гр.1 × гр.3)	фактична (гр.2 × гр.4)	скоригована (гр.2 × гр.3)	всього (гр.6 - гр.5)	у тому числі за рахунок	
									норми (гр.7 - гр.5)	ціни (гр.6 - гр.7)
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Борошно житнє, 1-й сорт	39,5	39,5	4,60	4,65	181,7	183,70	181,7	2,00	-	2,00
	42,6	43,1	11,25	10,10	479,25	435,31	484,88	-43,94	5,63	-49,57
Борошно пшеничне, 1-й сорт	17,4	17,0	7,00	7,20	121,80	122,40	119,00	0,60	-2,80	3,40
Молочна сироватка суха	6,40	6,80	25,50	25,80	163,20	175,44	173,40	12,24	10,20	2,04
Разом	105,9	106,4	х	х	945,95	916,85	958,98	-29,10	13,03	-42,13

2.2. Аналіз прямих витрат на оплату праці

Методика аналізу прямих витрат на оплату праці полягає у проведенні горизонтального і вертикального аналізу, факторного аналізу зміни витрат, відшуканні причин невиправданих перевитрат та непродуктивних витрат.

Загальний обсяг таких витрат залежить від обсягу продукції, її структури і рівня витрат на оплату праці у собівартості одиниці продукції. Фактори зміни прямих витрат на оплату праці відображені у структурно-логічній моделі (рис. 2.4).



Рис.2.4. Структурно-логічна модель факторної системи аналізу прямих витрат на оплату праці на товарний випуск продукції [56]

Як видно з рис. 2.4 на зміну прямих витрат на оплату праці у собівартості товарної продукції (VP) впливають обсяг (V_i), структура продукції (V_s) та рівень питомих витрат з оплати праці на окремі вироби. У свою чергу, на рівень і динаміку питомих змінних витрат на оплату праці впливає зміна норм

праці (T_i) і її оплати (O_i). Норми праці відображають трудомісткість виготовлення продукції, здійснення робіт, надання послуг або виробіток продукції в одиницю часу. Оплата праці представлена сукупністю відрядних розцінок і тарифних ставок.

Зміна норм праці можлива за рахунок відхилення від норм, зміни самих норм. Такі зміни відбуваються через комплекс певних причин. Так, відхилення від норм може статися через невідповідність розряду робітника розряду робіт, відступ від нормальних умов праці, технічна несправність устаткування, виконання робіт не передбачених технологічним процесом. Зміна норм може бути наслідком підвищення технічного рівня виробництва, зміни конструкції і технічних характеристик виробів, вдосконалення нормування праці і т.п.

Оплат праці працівників може змінитися внаслідок підвищення їх кваліфікації, зміни інтенсивності праці, індексування, наявності понадурочні робіт, через надбавки і доплати.

Для аналізу впливу цих факторів необхідно користуватися методами елімінування і наступними формулами [1; 39]:

- сума прямих витрат на оплату праці на виробництво продукції за планом:

$$VP = \sum_{i=1}^n V_i^{pl} \cdot V_s^{pl} \cdot T_i^{pl} \cdot O_i^{pl} \quad (2.13)$$

де VP – загальна сума прямих витрат на оплату праці у собівартості продукції;

V_i – обсяг i -го виду продукції;

V_s – структура продукції;

O_i – рівень оплати праці за годину;

T_i – трудомісткість продукції i -го виду;

- сума прямих витрат на оплату праці на виробництво продукції за планом, який розрахований на фактичний випуск продукції за планової структури:

$$VP = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot V_s^{pl} \cdot T_i^{pl} \cdot O_i^{pl} \quad (2.14)$$

- сума прямих витрат на оплату праці на виробництво продукції за плановим рівнем витрат на фактичний випуск продукції при фактичній структурі:

$$VP = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot V_s^f \cdot T_i^{pl} \cdot O_i^{pl} \quad (2.15)$$

- сума прямих витрат на оплату праці на виробництво продукції фактично за планового рівня оплати праці і фактичній трудомісткості:

$$VP = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot V_s^f \cdot T_i^f \cdot O_i^{pl} \quad (2.16)$$

- сума прямої заробітної плати на виробництво продукції фактично:

$$VP = \sum_{i=1}^n V_i^f \cdot V_s^f \cdot T_i^f \cdot O_i^f \quad (2.17)$$

Заробітна плата на випуск окремих виробів залежить від тих самих факторів, крім структури виробництва продукції. Для поглибленого аналізу, витрати на оплату праці можна деталізувати на окремі складові: основна, додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи.

Джерелом факторного аналізу є первинні облікові документи. Так, щомісяця по кожному робітнику розраховується рівень виконання норм праці на основі фактичних даних про кількість одиниць виробленої ним продукції, виготовлених деталей, здійснених технологічних операцій, затраченого часу на здійснення кожної операції. Первинними документами, якими у виробничих підрозділах проводиться облік виготовлення і приймання продукції та робіт, відпрацьованого часу є наряди, рапорти, таблиці і ін.

Відступ від нормальних умов праці, виконання робіт не передбачених технологічним процесом, оплата простоїв з вини підприємства, викликають відхилення від норм праці і її оплати, які оформляються в період їх виникнення листками на доплату, нарядами на відрядну зарплату з сигнальною відміткою, в яких вказуються причини і винуватці доплат і технологічних операцій, простоїв.

Відхилення від норм праці і її оплати узагальнюється за видами продукції, технологічними операціями, за структурними підрозділами, виявляються шляхи зниження собівартості продукції за рахунок скорочення і ліквідації невиправданих перевитрат.

У процесі аналізу перевіряють прогресивність і обґрунтованість норм праці і її оплати, виявляють динаміку і причини зміни. На основі первинних документів, в яких фіксується фактична кількість виготовленої продукції, наданих послуг (наряди на відрядні роботи), відпрацьований час (наряди, рапорти, табеля) оцінюють рівень дотримання норм і виявляють причини зміни норм і відхилення від норм.

У процесі аналізу прямих витрат з оплати праці оцінюють значення показників трудомісткості. Трудомісткість характеризує затрати робочого часу на виробництво повної продукції чи на виконання конкретної технологічної операції. Трудомісткість одиниці продукції є результатом співвідношення робочого часу і кількості випущеної продукції.

Для розрахунку трудомісткості однієї гривні виробленої продукції знаходять частку від ділення фонду робочого часу у людино-годинах і обсягу продукції.

При визначенні трудомісткості окремих видів продукції ділять фонд робочого часу у годинах, що йдуть на їх виготовлення на кількість видів продукції одного найменування у натуральному вираженні.

Показник трудомісткості є оберненим до показника виробітку продукції одного працівника, тобто між ними існує обернено пропорційна залежність.

Збільшення виробітку продукції визначається співвідношенням її рівнів в звітному і базовому періодах. На основі показаної залежності між виробітком і трудомісткістю продукції визначимо коефіцієнт росту виробітку:

$$K_e = \frac{1}{T_1} \div \frac{1}{T_o} = \frac{T_o}{T_1}$$

$T_0 ; T_1$ - трудомісткість одиниці продукції відповідно базового і звітнього періодів.

Для визначення коефіцієнту росту виробітку необхідно затрати часу на виготовлення одиниці продукції базового періоду зіставити із затратами на виготовлення одиниці тієї ж продукції звітнього періоду. Слід вказати, що відсоток збільшення виробітку не співпадає з відсотком зниження трудомісткості.

Залежність між зміною цих показників можна подати у наступному формалізованому вигляді:

$$\%B = \frac{100 \cdot \%T}{100 - \%T}; \quad \%T = \frac{100 \cdot \%B}{100 + \%B};$$

де, %B; %T – відсотки відповідно збільшення виробітку та трудомісткості.

Наприклад, якщо трудомісткість знизиться на 20%, то виробіток зросте на $25\% \left(\frac{100 \cdot 20}{100 - 20} \right)$,

Якщо зниження трудомісткості задано у нормо-годинах, то приріст продуктивності праці можна визначити за формулою

$$\Delta B = \frac{\Delta T \cdot 100}{T_0 - \Delta T}$$

де ΔB - приріст виробітку;

ΔT - зниження трудомісткості (нормо-години);

T_0 - трудомісткість продукції, яка розрахована за нормами базованого періоду (нормо години).

На величину трудомісткості впливає ряд факторів: технічний рівень виробництва (фондоозброєність, технологія) кваліфікація робітників, організація і умови праці, складність продукції.

2.3. Аналіз функціонального зв'язку між витратами, обсягом продажу і прибутком

Аналіз поведінки витрат, який ґрунтується на їх взаємозв'язку з доходом обсягом виробництва і прибутком є інструментом обґрунтування управлінських рішень. У вітчизняній та зарубіжній практиці для характеристики даної залежності використовують кілька тотожних понять, а саме: «критична точка», «точка беззбитковості», «CVP-аналіз», «маржинальний аналіз». У подальший наших дослідженнях оперуватимемо саме останнім терміном.

Одним із складових методики маржинального аналізу є визначення точки беззбитковості, яка ґрунтується на розподілі витрат на змінні та постійні. У точці беззбитковості отриманий дохід дорівнює понесеним витратам. Починаючи з неї, підприємство отримує можливість заробляти прибуток. Цю точку називають ще «критичною», або порогом рентабельності. На рис. 2.5 для відображення точки використано графічний метод.

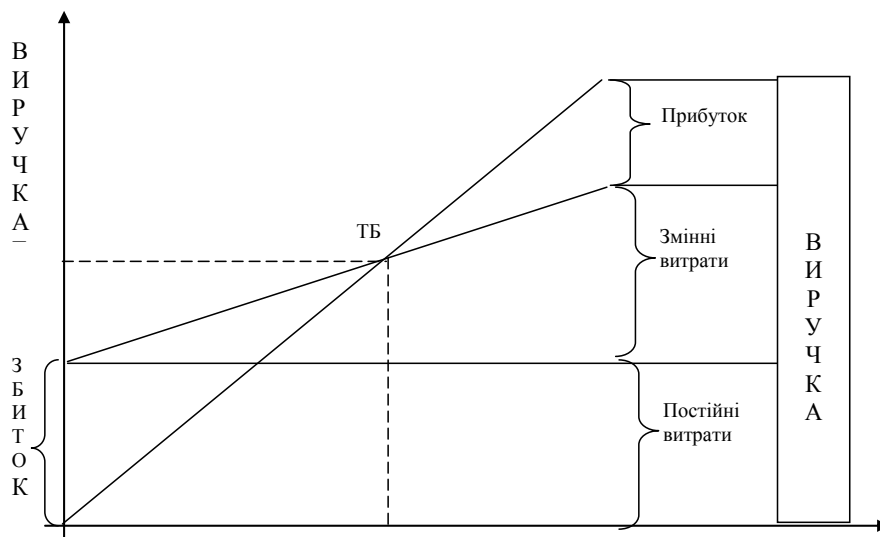


Рис. 2.5. Графічне зображення точки беззбитковості [56]

Для визначення обсягу реалізації, який забезпечує беззбиткову діяльність підприємства при заданому співвідношенні ціни, постійних і змінних витрат використовують наступну формулу:

$$X = \frac{A}{P - Z_i^p} \quad (2.18)$$

де – постійні витрати

Z_i^p – змінні питомі витрати;

X – загальна сума витрат.

Оскільки наведена формула дозволяє розрахувати точку беззбитковості у натуральних одинцях, то її можна застосовувати при однономенклатурному виробництві.

При багатноменклатурному виробництві точку беззбитковості визначають у грошовій оцінці за формулою:

$$ТБ = \frac{A \cdot ЧД}{Д_m} = A \div \frac{Д_m}{ЧД} = \frac{A}{Д_{nm}} \quad (2.19)$$

Де

$ТБ$ – точка беззбитковості;

$ЧД$ – чистий дохід;

$Д_m$ – маржинальний дохід;

$Д_{nm}$ – частка маржинального доходу у чистому доході.

Маржинальний дохід розраховують відніманням від чистого доходу змінних витрат за цей період, тобто цей показник складається з постійних витрат та прибутку від продажу продукції.

Застосування методики маржинального аналізу дозволяє визначити зону безпеки підприємства. Вона показує величину можливого зниження обсягу продажу у грошовій оцінці за несприятливої кон'юнктури товарного ринку, при якій операційна діяльність залишатиметься прибутковою. Зона безпеки підприємства відображає рівень перевищення фактичного обсягу продажу від критичного (беззбиткового). Її розраховують як абсолютну величину за формулою.

$$ЗБ = ЧД - ТБ \quad (2.20)$$

де $ЗБ$ – зона безпеки.

А також як відносну величину:

$$ЗБ = \frac{ЧД - ТБ}{ЧД} \quad (2.21)$$

За допомогою абсолютного показника зони безпеки розраховують у вартісному вимірі розмір обсягу продукції, на який можна зменшити продаж при несприятливій кон'юнктурі товарного ринку не завдавши шкоди фінансовому стану підприємства, а за допомогою відносного – таке зниження у відсотках.

Таким чином, коефіцієнт безпеки операційної діяльності можна вважати мірою операційного ризику. Чим він більший, тим безпечніша ситуація з огляду на прибутковість діяльності. З його зростанням зменшується ризик зниження обсягу виробництва до точки рівноваги, і навпаки, з його зниженням такий ризик зростає.

На беззбитковий обсяг продажу та зону безпеки впливають розмір змінних і постійних витрат, а також рівень цін на продукцію. Вплив витрат на точку беззбитковості прямо пропорційний, а цін – обернено пропорційний. При рості цін значення точки беззбитковості знижується. Це означає зменшення обсягу продажу для отримання потрібного розміру доходу для відшкодування витрат підприємства. При зниженні ціни точка беззбитковості зростає, бо збільшується беззбитковий обсяг реалізації. Кожен господарюючий суб'єкт прагне зменшити частку постійних витрат на одиницю продукції, зменшити беззбитковий обсяг продажу та збільшити зону безпеки.

За допомогою методики маржинального аналізу можна визначити потрібний обсяг продажу з метою отримання потрібної суми прибутку. Для таких розрахунків можна скористатися наступною формулою:

$$X = \frac{A + PR}{P - Z_i^p} \quad (2.22)$$

Де PR – потрібна величина прибутку.

За умов багатомономенклатурного виробництва цей показник набуває вигляду:

$$X = \frac{A + PR}{D_{не}} \quad (2.23)$$

Для визначення критичного рівня постійних витрат при заданому рівні маржинального доходу та обсягу реалізації за умов однономенклатурного виробництва можна скористатися наступною формулою:

$$A = X(P - Z_i^p) \quad (2.24)$$

При багатноменклатурному виробництві дана формула набуде такого вигляду:

$$A = X \cdot D_{не} \quad (2.25)$$

Застосування методики маржинального аналізу дозволяє визначити беззбиткову ціну продажу продукції на підставі заданого обсягу реалізації та рівня постійних і змінних витрат.

$$P = \frac{A + X \cdot Z_i^p}{X} = \frac{A}{X} + Z_i^p \quad (2.26)$$

Для отримання достовірних результатів при застосуванні простої, на перший погляд, методики маржинального аналізу необхідно враховувати певні припущення [38]. Перерахуємо їх.

- Існування лінійної залежності між змінними витратами і доходом від продажу продукції. Насправді, лінійна залежність між змінними витратами, ціною та обсягом діяльності, а також незмінність величини постійних витрат зберігається тільки у межах короткострокового періоду. Існує ряд факторів (зміна попиту, застарілість продукції, зміна ринкової кон'юнктури і т.п.), які знижують обсяг продажу. Для виправлення становища підприємства інколи вдаються до зменшення ціни для продажу більшої кількості одиниць продукції. За цих умов використання результатів за межами релевантного діапазону веде до хибних висновків.

- Змінні витрати, ціни, обсяг виробництва і його структура залишається незмінними всередині релевантного рівня активності. Науковці пропонують вирішувати це обмеження через використання «аналізу чутливості», який

дозволить отримати відповіді на питання, як зміниться результат, якщо зміняться вихідні дані. Зокрема, яким буде прибуток, якщо показники обсягу відрізнятяться від планованих чи яким буде прибуток, якщо змінні витрати зростуть на 2% і т.д. Спростити використання «аналізу чутливості» пропонується за допомогою використання електронних таблиць.

- Розрахунок прибутку здійснюється на підставі калькулювання змінних витрат.
- Обсяг продажу і обсяг виробництва є приблизно однаковими, тобто залишки готової продукції і незавершеного виробництва майже відсутні, стабільні чи їх зміни незначні.
- Незмінними залишаються ціни продажу; покупні ціни на матеріали і послуги протягом релевантного періоду.

ТОВ «Шляховик» здійснює випічку хлібобулочних виробів. Ціна хліба «Колосок» 17 грн., питомі змінні витрати складають 10 грн., постійні витрати за період – 1105 грн. Розрахуємо обсяг його реалізації для беззбиткової діяльності за першу декаду грудня місяця 2018 року, встановимо розмір зони безпеки за умови реалізації 130 одиниць хліба, а також підрахуємо необхідний обсяг реалізації для отримання прибутку у сумі 1215 грн.

Використовуючи формулу (2.18), можна поррахувати, що, реалізувавши 157 одиниць продукції, товариство не одержить ні прибутку, ні збитку, а тільки покриє свої витрати $\left(157 = \frac{1105}{17-10}\right)$.

Застосувавши формулу 2.20 та 2.21 оцінимо значення коефіцієнта безпеки ТОВ «Шляховик». Її значення складає $0,17 \left(\frac{157-130}{157} = 0,17\right)$, це дозволяє зробити висновок, що підприємство може знизити обсяг продажу 17% або на 27 одиниць і при цьому його діяльність залишатиметься беззбитковою.

Застосувавши формулу 2.22, можна стверджувати, що для отримання прибутку у сумі 1700 грн., ТОВ «Шляховику» потрібно до беззбиткового обсягу

продажу (157 одиниць) ще додатково реалізувати 243 одиниці хліба $\left(\frac{1105+1700}{17-10} = 400\right)$.

У 2019 році ТОВ «Шляховик» розширило асортимент хлібобулочних виробів. Застосувавши формули 2.19 та 2.21, розрахуємо точку беззбитковості і зону безпеки підприємства ТОВ «Шляховик» за умов багатомініклатурного виробництва (табл.2.2). Беззбитковий обсяг продажу у квітні місяці 2019 року складає 20462,1 грн., що на 2142 грн., або на 11,7% більше від обсягу продажу у березні місяці.

Таблиця 2.2.

Розрахунок точки беззбитковості та зони безпеки ТОВ «Шляховик» при багатомініклатурному виробництві за березень-квітень 2019 року

(грн.)

Показники	Березень	Квітень	Динаміка	
			абсолютна	відносна, %
1. Змінні витрати	20560,5	21809,8	1249,3	6,1
2. Постійні витрати	6210,5	7284,5	1074,0	17,3
3. Загальна сума операційних витрат	26771,0	29094,3	2323,3	8,6
4. Прибуток від операційної діяльності	4365,1	5510,2	1145,1	26,2
5. Чистий дохід	31126,1	33900,5	2774,4	8,9
8. Маржинальний дохід	10565,6	12090,7	1525,1	14,4
9. Питома вага маржинального доходу у чистому доході, %	33,9	35,6	1,7	x
10. Обсяг реалізації, що забезпечує беззбиткову діяльність	18320,1	20462,1	2142,0	11,7
11. Зона безпеки, %	41,1	39,6	-1,5	-

Ріст точки беззбитковості у звітному періоді означає, що підприємству необхідно реалізувати продукції на 2142 грн. більше, аби досягнути рівня беззбитковості. Збільшення постійних і змінних витрат підприємства веде до росту точки беззбитковості, а ріст цін на його продукцію – до зниження. Коли витрати зростають швидше, ніж ціни, то спостерігається ріст точки беззбитковості, в іншому випадку – зниження. Саме таку ситуацію

спостерігаємо у нашому умовному прикладі: згідно даних таблиці 2.1, склав темп росту витрат 104,346%, а цін – 102,87%.

Кількісне значення коефіцієнта безпеки свідчить, що підприємство може знизити обсяг реалізації на 39,6% і при цьому працювати беззбитково. Оскільки підприємство знаходиться на більш пізніх стадіях життєвого циклу і володіє певним запасом безпеки, то воно може дозволити собі послабити вимоги до режиму економії постійних витрат. У такі періоди доцільним є здійснення реконструкції і модернізації основних засобів, ріст обсягу реального інвестування.

2.4. Напрямки удосконалення методики аналізу виробничих витрат

Посилення конкуренції на ринку вимагає від підприємства зниження виробничих витрат, що зумовлює необхідність суттєвого розширення меж аналітичних досліджень, доповнення їх новими аспектами. В основу удосконалення діючої методики аналізу витрат повинна бути покладена ідея реалізації системного, комплексного підходу. Аналіз виробничих витрат стане реально діючим, якщо він буде наскрізним – починаючи від робочих місць, бригад, цехів і закінчуючи підприємством в цілому, а також за умови одночасного проведення різних видів аналізу: оперативного, ретроспективного, стратегічного та функціонально-вартісного.

Важливе значення у зниженні прямих виробничих витрат належить оперативному економічному аналізу. Його застосування дозволяє своєчасно оцінювати господарські операції, які пов'язані з формуванням собівартості продукції, виявляти непродуктивні витрати і своєчасно приймати обґрунтовані управлінські рішення.

З метою оперативного управління на виробничих дільницях здійснюють групування відхилень від норм витрат виробничих запасів і норм праці, зміни норм за місцями виникнення, причинами та винуватцями. Таке групування витрат проводять щоденно, щодакдно, щомісячно у розрізі елементів та статей

калькуляції. Джерелом проведення оперативного аналізу є управлінська звітність, у якій відображають відхилення від норм, його причини, а також персональну відповідальність за їх виникнення.

Оперативному аналізу витрат на виробництво продукції притаманна низка особливостей, які потрібно брати до уваги при його організації та проведенні:

- своєчасність проведення: результати аналізу є актуальними протягом того часу, у якому виникли і продовжують діяти короткотермінові причини, що спричиняють відхилення при формуванні собівартості продукції. При виникненні потреби у заміні виробничих запасів, результати оперативного аналізу дозволяють знайти оптимальний варіант без погіршення якості продукції і росту її собівартості. Застосування нових виробничих запасів може зумовлювати відхилення від норм поворотних і безповоротних відходів.

- абстрагування. При проведенні оперативного аналізу виявляють і вивчають вплив на собівартість продукції основних факторів, які спричиняють суттєві відхилення від планового її розміру.

- необхідність врахування специфіки галузі та особливостей організаційної системи управління тощо.

Стратегічний аналіз проводиться до здійснення господарських операцій. Він потрібен для обґрунтування стратегічних управлінських рішень і планових завдань. Ретроспективний аналіз виробничих витрат застосовується для оцінки динаміки, виконання планових завдань, виявлення невикористаних можливостей зниження витрат, об'єктивної оцінки результатів діяльності.

З метою економії матеріальних, трудових витрат і, відповідно, зниження собівартості продукції проводиться функціонально-вартісний аналіз (ФВА). Цей вид аналізу пов'язаний з одночасним і взаємопов'язаним дослідженням функцій, які виконує продукція і вартості цих функцій. Під функціями розуміють споживчі властивості (якість) продукції. Серед них виокремлюють: головну функцію, яка відображає призначення продукції; основні функції, що

які забезпечують виконання головної; допоміжні функції, за допомогою яких виконуються основні функції; зайві або непотрібні функції і шкідливі функції.

Результати функціонально-вартісного аналізу дозволяють підвищити якість продукції і її конкурентоспроможність; знизити витрати; підвищити продуктивність праці та екологічність виробництва; розроблення нових або удосконалення існуючих технологічних процесів, систем організації праці і управління виробництвом тощо. У зв'язку з цим можна виокремити три ключові завдання: зниження витрат на виробництво продукції при збереженні чи поліпшенні її якості; адаптація продукції підприємства до нового цільового ринку підприємства; принципове оновлення асортименту.

Вирішення перерахованих завдань ґрунтується на:

- функціональному підході, який означає, що під час аналізу аналітик зосереджує увагу не на продукції, а на самих функціях, які вона виконує;
- поєднанні функціонального та економічного підходу, що допомагає вирішувати завдання, пов'язані з підвищенням якості і зниження собівартості продукції;
- поєднанні інженерного і економічного підходів, за допомогою яких здійснюється пошук та розв'язання складних інженерно-економічних завдань для усунення шкідливих і непотрібних функцій;
- системному підході, який використовується як при дослідженні функцій, так і при дослідженні витрат на їх виконання;
- своєчасній мінімізації майбутніх витрат, що означає приділенню уваги не минулим, а майбутнім втратам, які потрібно зменшити;
- нестандартних рішеннях, які максимально використовують оригінальні, незвичайні рішення;
- універсальності – методика функціонально-вартісного аналізу може бути застосована у будь-якій сфері, у якій створюється споживча вартість.

Зниження виробничих витрат конкретного виду продукції досягається коректувальною формою ФВА. Оскільки вона дозволяє встановити

диспропорції між значимістю функції та витратами на її здійснення, то дану форму застосовують для удосконалення існуючої продукції.

Зміст основних етапів коректувальної форми ФВА представлений на рис. 2.4.

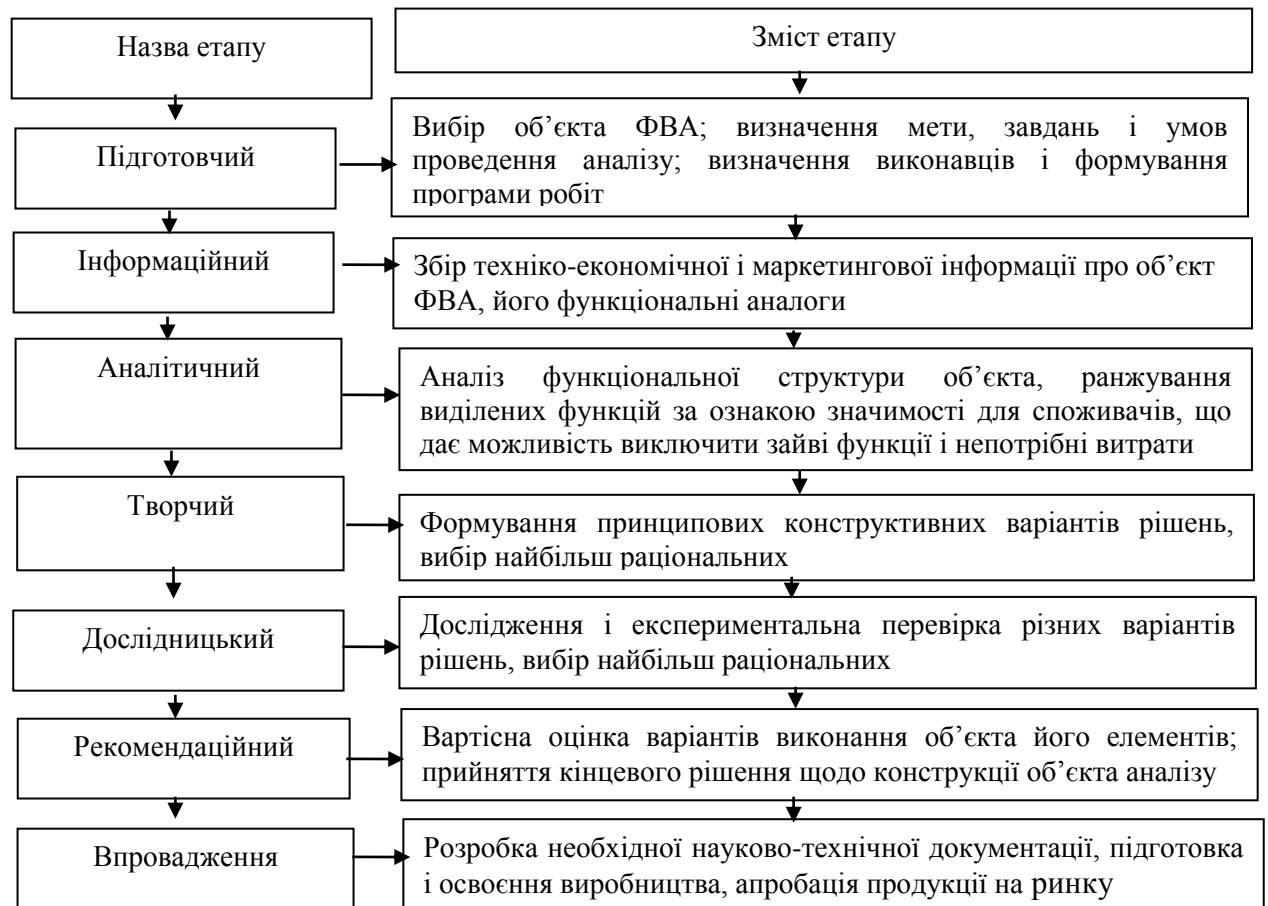


Рис. 2.4. Зміст основних етапів коректувальної форми ФВА

Організаційне забезпечення ФВА лежить в основі підготовчого етапу. Конкретизація завдань аналізу залежить від місця підприємства на ринку, його стану, дій конкурентів, перспектив розвитку, що зумовлює їх різноманітність.

Ріст ринкової частки, збільшення обсягів реалізації та рентабельності є типовими завданнями для всіх господарюючих суб'єктів. Виконання цих завдань вимагає зниження виробничих витрат. Таке завдання є актуальним також при появі на ринку більш дешевих товарів-конкурентів.

Під час інформаційного етапу збирають, обробляють і вивчають інформацію щодо об'єкта ФВА. В основі інформаційної бази лежать дані маркетингових досліджень, а також конструкторська та виробничо-економічна

інформація, патентно-ліцензійні дані, пов'язані з удосконаленням продукції. Особливо варто відмітити важливість маркетингових досліджень, у ході яких вивчаються думки споживачів відносно функцій, конструкцій та інших характеристик продукції, а також необхідність їх зміни. Ретельно проведені дослідження потреб споживачів дозволяють отримати цінну інформацію щодо вибору напрямків аналітичного пошуку та подальшої оцінки його результатів.

Безпосередньо методичний апарат ФВА застосовують на аналітичному етапі при побудові функціональної моделі об'єкта дослідження. Виокремлені функції ранжують за ознакою значимості для споживачів продукції, що допомагає усунути непотрібні функції та зайві витрати. Неякісно проведені дослідження можуть привести до зникнення функцій потрібних споживачам тоді, коли продукція буде на ринку. Така ситуація зменшить обсяги продажу і погіршить економічні показники діяльності підприємства.

Сформована функціональна модель об'єкта дослідження дозволяє фахівцям змінити конструкцію виробу так, аби виключити всі зайві функції. Вибір та обґрунтування порядку реалізації функцій є змістом творчого етапу ФВА. На даному етапі широко застосовують методи активізації творчого мислення, тобто евристичні методи. Їх характеристика подана у [56]. За результати творчого етапу виділяють кілька конструкцій виробу, які найбільш відповідають вимогам споживачів.

Під час дослідницького етапу проводять дослідження та експериментальну перевірку різних варіантів рішень та вибирають найбільш раціональний.

Підсумкове оцінювання різних варіантів, але вже з позицій можливих виробничих витрат має економічний характер та характеризує зміст рекомендаційного етапу.

Адаптувати продукцію до нового ринку можна з використанням інверсної форми ФВА, яка орієнтована на пошук нових можливостей застосування продукції, яка вже виготовляється. Таким чином, за допомогою даної форми модифікують продукцію під нового споживача. Незважаючи на зовнішню

схожість, коректувальна і інверсна форми ФВА є різними. Мета інверсної пов'язана не із зниженням витрат на виготовлення продукції, а з визначенням нових функцій та нового рівня якості їх виконання відповідно до вимог нових споживачів. Через це при її проведенні вирішальне значення має сегментація ринку та вибір нових сегментів на яких планується збут продукції. Їх вивчення досить часто пов'язане не з оновленням інформації, як при коректувальній формі ФВА, а зі створенням нової сукупності даних. У цьому випадку, по суті, створюється нова функціональна модель продукції. Продаж продукції у новому сегменті може вимагати створення нових функцій, або ж повного чи часткового вилучення тих, які були в уже освоєних сегментах. При зміні функціональної моделі продукції може суттєво змінюватися її конструкція, зовнішній вигляд.

Якщо підприємство орієнтується на розширення ринку за рахунок принципового оновлення асортименту, то для цього стане у пригоді творча форма ФВА. Вона передбачає формування нової функціональної моделі, яка відображає виявлені, однак ніким не задоволені потреби. Їх реалізації вимагає принципово нового технічного рішення.

Незважаючи на своєрідність кожної із перерахованих форм ФВА, загальна схема проведення робіт однакова і включає етапи відображені на рис. 2.4.

Використання методик різних видів аналізу дозволяють сформулювати можливі напрямки зниження витрат та собівартості продукції та розробити заходи щодо їх реалізації.

Підводячи підсумок, можна виокремити основні напрямки зниження собівартості продукції. Ними є :

- зниження матеріаломісткості продукції за рахунок використання методик функціонально-вартісного аналізу;
- застосування прогресивних та маловідходних технологій;
- усунення непродуктивних витрат, пов'язаних з переробкою, зберіганням, транспортуванням виробничих запасів; виправленням браку;

- формування оптимального співвідношення між продуктивністю праці і її оплатою;

підвищення ефективності використання виробничого обладнання, зниження витрат на утримання основних засобів за рахунок реалізації і ліквідації непотрібних основних засобів і таких, які не використовуються.

Висновки до розділу 2

1. Результати проведених досліджень свідчать, що в умовах швидких змін конкурентного середовища, підвищення рівня складності процесів управління витратами керівництво підприємства повинно мати достатньо необхідної інформації для прийняття правильних управлінських рішень та забезпечення конкурентоспроможності продукції підприємства. Результати аналізу виробничих витрат є об'єктивним джерелом інформації і, отже, сприяють досягненню цілей і виконанню поставлених завдань.

2. У розділі узагальнено методика аналізу прямих матеріальних та витрат на оплату праці, з'ясовано, що методика полягає у проведенні горизонтального і вертикального аналізу витрат, факторного аналізу їх зміни, відшукування причин невиправданих перевитрат і непродуктивних витрат. Факторний аналіз проводять з різним рівнем деталізації, а саме спочатку виявляють фактори і причини зміни витрат на виробництво всієї продукції, а потім аналіз здійснюють за окремими видами продукції у розрізі матеріальних ресурсів і видів робіт, які пов'язані з їх виготовленням.

3. Вивчення господарської практики дозволили виокремити основні напрямки зниження собівартості продукції. Ними є:

- зниження матеріаломісткості продукції за рахунок використання методик функціонально-вартісного аналізу;

- застосування методики оперативного економічного аналізу, яка дозволяє щоденно, щодакдно, щомісячно у розрізі статей калькуляції здійснювати на виробничих дільницях групування відхилень від норм витрат

матеріальних ресурсів і норм праці, зміни норм за місцями виникнення, причинами та винуватцями;

- застосування прогресивних та маловідходних технологій;
- усунення непродуктивних витрат, пов'язаних з переробкою, зберіганням, транспортуванням виробничих запасів; виправленням браку;
- формування оптимального співвідношення між продуктивністю праці і її оплатою;
- підвищення ефективності використання виробничого обладнання, зниження витрат на утримання основних засобів за рахунок реалізації і ліквідації непотрібних основних засобів і таких, які не використовуються.

4. Сучасні умови господарювання збільшують потребу підприємства у інформації про те, скільки коштує йому виробництво продукції, яким є взаємозв'язок між витратами, обсягами виробництва та рентабельністю, у яких напрямках слід шукати шляхи підвищення ефективності бізнесу. Тому для керівництва підприємств все більшого значення набуває аналіз поведінки витрат виробництва. З цією метою у роботі узагальнено методику аналізу функціонального зв'язку між витратами, обсягом продажу і прибутком як інструменту обґрунтування виробничо-маркетингових рішень стосовно безбиткового обсягу виробництва; зони безпеки бізнесу, критичного рівня постійних витрат, безбиткової ціни реалізації.

5. Проведеним дослідженням встановлено, що практичне використання методики маржинального аналізу не може обійтися без певних умовних припущень. Варто вказати на те, що припущення не враховують зміни вихідних даних, що може зумовити прийняття хибних управлінських рішень. У цьому зв'язку нами підтримана позиція науковців враховувати певні обмеження через використання «аналізу чутливості», який дозволить отримати відповіді на питання, як зміниться результат, якщо зміняться вихідні дані.

ВИСНОВКИ

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, можна зробити такі висновки:

1. Наявність різних точок зору щодо сутності категорії «витрат» свідчить про її складність і дискусійність. Це пов'язано з різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі, і виробничого процесу зокрема. В економічній теорії витрати трактуються з позицій трудової теорії вартості, відповідно до якої процес виробництва є поєднанням трьох обов'язкових елементів – робочої сили, предметів праці та засобів праці. У працях науковців, які вивчають проблеми організації і методики обліку і аналізу витрат на виробництво і формування собівартості продукції, витрати розглядаються у прикладному аспекті як складовий елемент ціни; як сукупність понесених витрат для виготовлення продукції; як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи; як зменшення економічних вигід підприємства, пов'язане із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

2. Огляд літератури засвідчив, що визначення категорії «витрати» ускладнює паралельне існування і використання в економічних джерелах терміну «видатки», «затрати». Дискусії з приводу розмежування цих понять призводять до певних облікових і аналітичних проблем. Існує точка зору, що витрачені грошові кошти на купівлю активів не є витратами, а затратами. Лише їх списання у виробництво зумовлює перетворення затрат у витрати. Інша позиція науковців пов'язана з тим, що процес перетворення придбаних активів у готову продукцію не можна ідентифікувати як «витрати», а його слід називати «затратами», адже що він не характеризує витрачання грошей, а відображає процес перетворення ресурсу. Нами підтримана позиція науковців про доречність застосування терміну «затрат» лише при визначенні затрат конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць тощо) на виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг

3. Полозиції науковців щодо виокремлення категорії «видатків» для потреб фінансового обліку, пов'язано з тим, що не всі витрати приводять до зменшення капіталу підприємства і показуються у Звіті про фінансові результати, а лише ті, які відповідають доходам звітного періоду при виведенні сальдо за рахунком 79 «Фінансові результати». Таким чином, вважаємо, що категорія «витрат» наведена в однойменному стандарті, потребує смислового уточнення, а також обмеження сфери застосування фінансовим обліком.

4. Одним із основних принципів раціональної організації аналізу витрат є їх класифікація. У роботі зроблена спроба класифікувати витрати за різними класифікаційними ознаками; зроблено висновок, що обґрунтована класифікація витрат дає змогу виявляти непродуктивні витрати, дозволяє прогнозувати на перспективу, обчислювати собівартість продукції, забезпечує ефективний моніторинг за їх здійсненням, є передумовою успішного управління витратами. Багатогранність ознак, за котрими групують витрати ще раз підтверджує творчість цього процесу. Відповідно до конкретних особливостей виробництва на тому чи іншому підприємстві та з урахуванням потреб, зумовлених необхідністю прийняття управлінських рішень, пошуку резервів зниження витрат, застосовується та чи інша класифікація

5. Одним із головним завдань підприємства є максимізація прибутку. Для його досягнення менеджмент підприємства повинен приділяти значну увагу витратам, адже вони є фактором формування прибутку і ринкової ціни продукції. Оптимізація їх рівня є важливою умовою успішної діяльності підприємств, бо веде до зростання конкурентоспроможності продукції і довгострокового економічного зростання. У цьому зв'язку важливим є побудова ефективної системи управління витратами. У роботі зроблено висновок, що процес управління витратами має на меті виявити, як саме сформувалася собівартість, які чинники мали на неї позитивний, а які - негативний вплив. Це, по-перше, а по-друге, процес управління витратами має бути спрямований на прогнозування можливої величини витрат, максимально точне передбачення їх рівня та поточне оперативне втручання у діяльність

підприємства в разі виявлення відхилень від наперед визначеного бажаного стану.

6. Результати проведених досліджень свідчать, що в умовах швидких змін конкурентного середовища, підвищення рівня складності процесів управління витратами керівництво підприємства повинно мати достатньо необхідної інформації для прийняття правильних управлінських рішень та забезпечення конкурентоспроможності продукції підприємства. Результати аналізу виробничих витрат є об'єктивним джерелом інформації і, отже, сприяють досягненню цілей і виконанню поставлених завдань.

7. У роботі узагальнено методика аналізу прямих матеріальних та витрат на оплату праці, з'ясовано, що методика полягає у проведенні горизонтального і вертикального аналізу витрат, факторного аналізу їх зміни, відшукування причин невиправданих перевитрат і непродуктивних витрат. Факторний аналіз проводять з різним рівнем деталізації, а саме спочатку виявляють фактори і причини зміни витрат на виробництво всієї продукції, а потім аналіз здійснюють за окремими видами продукції у розрізі матеріальних ресурсів і видів робіт, які пов'язані з їх виготовленням.

8. Вивчення господарської практики дозволили виокремити основні напрямки зниження собівартості продукції. Ними є:

- зниження матеріаломісткості продукції за рахунок використання методик функціонально-вартісного аналізу;

- застосування методики оперативного економічного аналізу, яка дозволяє щоденно, щодакно, щомісячно у розрізі статей калькуляції здійснювати на виробничих дільницях групування відхилень від норм витрат матеріальних ресурсів і норм праці, зміни норм за місцями виникнення, причинами та винуватцями;

- використання системного, комплексного підходу до аналізу витрат. Аналіз виробничих витрат стане реально діючим, якщо він буде наскрізним – починаючи від робочих місць, бригад, цехів і закінчуючи підприємством в

цілому, а також за умови одночасного проведення різних видів аналізу: оперативного, ретроспективного, стратегічного та функціонально-вартісного;

- застосування прогресивних та маловідходних технологій;
- усунення непродуктивних витрат, пов'язаних з переробкою, зберіганням, транспортуванням виробничих запасів; виправленням браку;
- формування оптимального співвідношення між продуктивністю праці і її оплатою;
- підвищення ефективності використання виробничого обладнання, зниження витрат на утримання основних засобів за рахунок реалізації і ліквідації непотрібних основних засобів і таких, які не використовуються.

9. Сучасні умови господарювання збільшують потребу підприємства у інформації про те, скільки коштує йому виробництво продукції, яким є взаємозв'язок між витратами, обсягами виробництва та рентабельністю, у яких напрямках слід шукати шляхи підвищення ефективності бізнесу. Тому для керівництва підприємств все більшого значення набуває аналіз поведінки витрат виробництва. З цією метою у роботі узагальнено методику аналізу функціонального зв'язку між витратами, обсягом продажу і прибутком як інструменту обґрунтування виробничо-маркетингових рішень стосовно безбиткового обсягу виробництва; зони безпеки бізнесу, критичного рівня постійних витрат, безбиткової ціни реалізації.

10. Проведеним дослідженням встановлено, що практичне використання методики маржинального аналізу не може обійтися без певних умовних припущень. Варто вказати на те, що припущення не враховують зміни вихідних даних, що може зумовити прийняття хибних управлінських рішень. У цьому зв'язку нами підтримана позиція науковців враховувати певні обмеження через використання «аналізу чутливості», який дозволить отримати відповіді на питання, як зміниться результат, якщо зміняться вихідні дані.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик, Б. Аналіз ресурсного потенціалу банківської системи у період кризи [Текст] / Богдан Адамик, Андрій Скірка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2017. - Вип. 1. - С. 63-76 Адамик, Б. Аналіз ресурсного потенціалу банківської системи у період кризи [Текст] / Богдан Адамик, Андрій Скірка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2017. - Вип. 1. - С. 63-76
2. Адамик, О.В. Інформаційна технологія автоматизованого обліку запасів // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації. – 2018. – С. 12
3. Адамик, О.В. Інформаційна технологія зведеного обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.).–Дніпро: НМетАУ, 2018.–747 с.
4. Адамик, О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – № 20. – С. 203-209
5. Адамик. О.В. Інвентаризація в умовах автоматизованої обробки даних: формування показників та відображення їх в обліку // Тернопіль: ТНЕУ, 2018, 2018
6. Адамик. О.В. Управлінські інформаційні технології в обліку і оподаткуванні суб'єктів державного сектору економіки: Навчальний посібник. – Тернопіль, ТНЕУ, 2017.
7. Аналіз господарської діяльності : навчальний посібник за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової. К. : Центр учбової літератури, 2013. 384 с.

8. Андрійчук Р.В. Методичні підходи до аналізу рентабельності та беззбитковості виробництва продукції й оптимізації її асортименту. *Економіка АПК*. 2007. № 5. 133–140.
9. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс. К.: Ника-Центр, 1999. 528с.
10. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1. С. 11-18.
11. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: підручник; заред. проф. Ф.Ф.Бутинця; 2-ге вид., перероб. і доп. Житомир: ПП«Рута», 2002. 480с.
12. Волкова М.В. Система управління витратами промислового підприємства. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики*. 2013. № 3(23). С.25-33.
13. Воронко О.С., Штепа Н.П. Економічний аналіз : навч. посібник. Львів : «Новий Світ –2000», 2012. 278 с.
14. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет. 12-е изд. С-б. : Питер, 2010. 592 с.
15. Глен А.Велш, Д.Г.Шор Основи фінансового обліку; пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач. К.: Основи, 1997. 943 с.
16. Голов С. Чи перешкоджає П(С)БО16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 5. С. 3-10,
17. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов– К.: Лібра, 2003. – 704 с.
18. Голяш І. Прогнозний аналіз ефективності функціонування підприємства / І. Голяш, С. Романів // *Економічний аналіз : зб. наук. праць*. – Тернопіль: Вид-во Тернопільського НЕУ. – 2011. – Вип. 9, ч. 1. – С. 95-97
19. Грещак М.Г., Коцюба О. С.. Управління витратами: навч. метод. посібник. КНЕУ, 2002. 131 с.
20. Гришко Н. В. Методологія управління витратами промислових

підприємств (вугледобувна промисловість) : монографія. Донецьк : ІЕП НАН України, 2009. 403 с.

21. Гук Л.П. Економічна теорія: навч. посіб. К.: Аграрна освіта, 2011. 118с.

22. Демків Х.С. Організація економічного аналізу діяльності підприємств на ринку антикваріату. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2016. Випуск 1(47). Т.2. С. 340-343.

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

24. Долгопол Н., Нестеренко М. П(С)БО 16 «Витрати» між фінансовим і управлінським обліком. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 6. С. 3-15.

25. Дрозд В. Формування собівартості та облік у допоміжних виробництвах. *Виробництво і собівартість продукції*. Дніпропетровськ : баланс-клуб, 2016. № 3. С. 96-101

26. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства / Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 400с.

27. Єрмолаєва М, Скакун В. Сутність витрат згідно міжнародних та національних стандартів обліку і звітності. URL: http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/18091/2/ConfFMNES_2016_Yermolayeva_M-Essence_of_expenses_129-132.pdf (дата звернення 17.04.2019).

28. Загородна О.М., Серединська В.М. Аналітичне обґрунтування рішень у процесі фінансування господарської діяльності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 9 – С. 781-786. URL: <http://global-national.in.ua/avtoram> (дата звернення 10.01.2019).

29. Загородна О.М., Серединська В.М. Конкурентоспроможність продукції: значення та сфера застосування. *Інфраструктура ринку*. 2017. № 4. С.93-98. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/4-2017> (дата звернення 20.03.2019).

30. Іваницька Т. Є. Аналіз методів обліку витраті калькулювання собівартості продукції будівельного підприємства. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Випуск 1(01). 2016.С. 129-134.

31. Керимов В.Е. Управленческий учет: учебник. М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг». 2001. 268 с.

32. Кіндрацька Г. І., Загородній А. Г., Кулиняк Ю. І. Аналіз господарської діяльності: посібник Львів : ЗУКЦ, 2017. 310 с.

33. Ковальчук К.Ф Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій.: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2012. 326с.

34. Колісник Г. Основні елементи управління витратами. *Збірник наукових праць ЧДТУ*.2018. Випуск 35. Частина II С.110-118.

35. Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів: стандарт. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009

36. Крушельницька О.В. Управління витратами : навч. посібник. Житомир, ЖДТУ, 2005. 196 с.

37. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. К.:Знання, 2008. 639 с.

38. Курило О.Б. Основні елементи управління витратами виробництва. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/19202/1/31-Kurilo-159-162.pdf> (дата звернення 18.04.2019).

39. Лаврик У.В., Бодник К.Ю. Сучасні підходи до управління витратами промислових підприємств. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2013, вип.24. С.360-367.

40. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 254 с.

41. Мазур О. І., Богацька Н. М. Мета та складові системи управління витратами підприємства. URL: <http://www.rusnauka.com> (дата звернення 10.02.2019).

42. Майданевич Ю.П. Аналіз методів обліку витрат і методів калькулювання: перспективи застосування на підприємствах молочної промисловості. URL: http://www.nbu.gov.ua/Articles/Kultnar/knp93/knp93_104-109.pdf (дата звернення 17.04.2019).

43. Маляревський Ю. Д., Лабунська С. В., Безкоровайна Л. В., Чечетова Н. Ф.. Управлінський облік : навч. посіб. Харків : Інжек, 2009. 248 с.

44. Маниліч М.І., Миронюк О.В. Собівартість продукції: теоретичний аспект. URL: // http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpen/2012_8/01SPTA.p

45. Михальська О.Л. Ефективність застосування методів маржинального аналізу на олійно-жирових підприємствах України. Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопіль. 2014. Том 16. № 2. С. 124-131.

46. Мішеніна Н. В., Мішеніна Г. А., Ярова І. Є. Економічний аналіз : навчальний посібник. Суми : Сумський державний університет, 2014. 306 с.

47. Мних Є.В., Барабаш Н.С. Фінансовий аналіз: підручник. К.: Київ.нац.торг.-економ.у-т, 2014. 536 с.

48. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». М.: Финансы и статистика, 1993. 128 с.

49. Ніпорко Н. І. Поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова. 2014. Т. 19, Вип. 5-6. С. 130-133.

50. Онисько С.М., Марич П.М. Фінанси підприємств: підручник. Львів: Магнолія Плюс, 2005. 366 с.

51. Остапенко Т. М. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання. *Економіка. Управління. Інновації*. Випуск № 2 (10), 2013. С. 57-63.

52. Павелко О.В. «Витрати» в бухгалтерському обліку: ретроспективне дослідження сутності поняття. *Вісник національного університету водного господарства та природокористування*. 2008. Ч.2. № 4. С.363-370. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgrp/2009_4/index.htm (дата звернення 18.04.2019).

53.Палий В.Ф. Организация управленческого учет. М.: Буратор Пресс, 2003. 224 с.

54. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект. Тернопіль : Астон, 2005. 288с.

55. Панасюк В., Саченко С. Оцінка діяльності підприємств готельного бізнесу // Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі. – Матеріали VII Регіональної науково-практичної Інтернет-конференції молодих вчених та студентів. – Тернопіль, ТНТУ. – С. 88-91

56. Панасюк В.М., Бакум І.М. Ефективність розвитку соціальної інфраструктури регіону з орієнтацією на її пріоритетність // Бізнес Інформ. – 2017. – № 12, С. 144-147

57. Панасюк В.М., Черешнюк О.М., Лендюк Т.В. Аналіз ефективності інноваційної діяльності промислових підприємств із використанням економіко-математичного моделювання // Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті та подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи: [матеріали XV Міжнародного наукового семінару, Київ – оз. Світязь, 4–8 липня 2016 року] / за наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка; Національна академія управління ; Міжнародна академія інформатики. – К.: Національна академія управління, 2016. – 324 с.

58. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. К.: УБС НБУ, 2008. 219с.

59. Плешонкова Л. Виробнича собівартість і калькулювання промислової продукції. *Баланс*. 2014.№ 7. С.34-41.

60. Політична економія: навч.посіб./ К.Т.Кривенко, В.С.Савчук, О.О.Беляєв та ін.; за ред. д.е.н., проф. К.Т.Кривенка. К.: КНЕУ, 2005. 508 с

61.Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення: 20.06.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення

16.04.2019).

62. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 13.12.99 № 348. Дата оновлення: 27.06.3013. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення 14.03.2019).

63. Пчелинська Г. *Сучасні проблеми оцінки витрат. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. № 3. С. 39-44.

64. Радченко К.М. Сутність витрат як економічної категорії та їх місце в системі управління підприємством. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vkhdusg/2010_05/43.pdf (дата звернення 18.02.2019).

65. Романів С.Р. Теоретичні аспекти кадрового аудиту оцінки системи управління персоналом / Романів С.Р., Голяш І.Д., Романів Р.В. // *Глобальні та національні проблеми економіки*. – М. : Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського. – 2015. - №5. – С.1025-1030.

66. Романів С., Будник Л., Саченко С. Судово-економічна експертиза в Україні: її економічна суть та кадрове забезпечення // *Інфраструктура ринку*. – 2018. – №23. – С. 343-350, 2018

67. Савицкая Г.В. *Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности* : учеб. пособ. 4-е изд. М. : ИНФРА-М, 2007. 384 с.

68. Саченко С.І. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління виробничими витратами // *Науковий журнал ТДЕУ: Випуск 12/ матеріали Міжнародної науково – практичної Конференції (15-16 грудня 2005 р.)*. – С. 270-272

69. Саченко С.І., Адамик О.В. Інформаційні технології та їх роль в управлінні діяльністю страхових компаній // *Аналітичний інструментарій в маркетинговій діяльності/РВ Федорович [та ін.]; за ред. проф. РВ Федоровича*. – Тернопіль: ФО-П Шпак ВБ, 2018. – 308 с.

70. Серединська В.М., Загородна О.М., Спільник І.В. Аналіз системи нормування праці на підприємстві. *Економічний аналіз*. 2015. Том. 19. № 2. С. 136-147.

71. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посібник. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 416 с.

72. Серединська В.М., Федорович Р.В. Моделі оцінювання результатів діяльності підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2016. №1 (50). С.130-139

73. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять. *Економічні науки*. Випуск 7 (25). Ч.5. 2010. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2010_7_5/27.pdf (дата звернення 05.04.2019).

74. Сухораб В.П., Кзьондз С.М. Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікація витрат. *Вісник Технологічного університету Поділля*. Хмельницький, 2013. Ч.2, Т.1 С.169-173. URL: <http://www.tup.km.ua/science/journals/visnik/red-sov.html> (дата звернення 05.01.2019).

75. Трубочкина М. И. Управление зтратами предприятия: учеб. пособие. М. : ИНФРА-М, 2013. 218 с.

76. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 11. С. 85–88.

77. Управление затратами на предприятии: учебное пособие; под ред. Г.А. Краюхина. СПб.: «Бизнес-пресса», 2014. 225 с.

78. Фаріон В. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі. *Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту*. Тернопіль, 2010. Вип. 6. С.159-162.

79. Філіна Г. І. Управління витратами та цінами: навч. посіб. К. : Персонал, 2008. 240 с.

80. Хомяк Т. Р. Облік і аналіз витрат в системі управління підприємствами харчової промисловості : дис. канд. ек. наук : 08.00.04. Львів, 2015. 247 с.

81. Хонгрэн Ч., Фостер Дж; Бухгалтерский учет: управленческий аспект. пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2004. 416 с.

82. Чабаненко І. Л. Вітчизняний досвід складу, калькулювання та розподілу витрат в металургійній промисловості. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності* : збірник наукових праць : у 2-х вип. ПДТУ. Маріуполь, 2015. Вип. 1, Т. 2. С. 52-57.

83. Череп А.В. Управління собівартістю. Харків: ІНЖЕК, 2005. 373с.

84. Черешнюк О. М. Особливості витрат інноваційної діяльності в цукровій промисловості / О. М. Черешнюк // Бізнес Інформ. – 2013. – № 5. – С. 188 – 193.

85. Черешнюк, О. Оцінка ефективності інноваційної діяльності промислових підприємств / Оксана Черешнюк // Економічний аналіз : зб. наук. праць. – Тернопіль, 2014. – № 3, т.15. – С. 218-224

86. Чирва А. А. Методи обліку затрат виробництва: сучасний стан і шляхи удосконалення. *Економічний простір*. 2014. № 5. С. 285-293.

87. Чумаченко М., Белоусова І. Економічна робота на підприємстві та П(с)БО 16 «Витрати». *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 3. С. 13–16.

88. Чухно А. А, Ещенко П. С., Климко Г. Н. Основи економічної теорії: підручник. К. : Вища школа, 2015. 606 с.

89. Шеламова І. Д. Управління системою «витрати–ціна» в машинобудуванні : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01. К., 2013. –190 с

90. Шестерняк М. М. Проблемні аспекти класифікації витрат спільної діяльності / С. Р. Романів, М. М. Шестерняк // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Вип. 8, ч. 2. – Тернопіль: Вид.-поліграф. центр «Економічна думка, ТНЕУ», 2011. – С. 416–422.

91. Шестерняк М.М. Теоретичні засади спільної діяльності в правовому

полі України / М.М. Шестерняк // Наука і економіка. – 2009. – № 4(16). Т. 2. – С. 222-230

92. Шестерняк, М. М. Сучасний економічний аналіз та його основні види / М. М. Шестерняк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – Ужгород, 2018. – Вип. 20. – ч. 3. – С. 158-162.

93. Adamyk B., Skirka A., Snihur K. and Adamyk O., "Analysis of Trust in Ukrainian banks based on Machine Learning Algorithms," *2019 9th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*, Ceske Budejovice, Czech Republic, 2019, pp. 234-239.

94. Adamyk O.V. Transformation of the basic accounting methods of incomes of budget institutions in Ukraine in conditions of implementation of European legislation // Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation [Електронний ресурс] : monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luhcko. – Ternopil : TNEU, 2017. – 232 p.

95. Golyash I., S. Sachenko, S. Rippa. (2011), "Improving the information security audit of enterprise using XML technologies", *Proceedings of the 6th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications*, Prague, Czech Republic, 15-17 September 2011, pp. 795-798.

96. Lendyuk T., Sachenko S., Rippa S., Sapojnyk G. (2015) Fuzzy rules for tests complexity changing for individual learning path construction // *2015 IEEE 8th International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications (IDAACS)*. – 2015.

97. Panasyuk V., Cheresnyuk, O., Sachenko S., Banasik A., Golyash I. Fuzzy-multiple Approach in Choosing the Optimal Term for Implementing the Innovative Project // *Proceedings of 8th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications*, Bucharest, Romania, 2017

98. Sachenko S., Rippa S., Lendyuk T. Simulation of computer adaptive learning and improved algorithm of pyramidal testing // Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems (IDAACS), 2013 IEEE 7th International Conference