

Аналіз витрат підприємства

- 12.1. Значення, завдання, інформаційне забезпечення аналізу витрат підприємства
 - 12.2. Методика аналізу загальної суми витрат підприємства
 - 12.3. Методика аналізу структури витрат підприємства
 - 12.4. Особливості аналізу прямих і непрямих витрат
 - 12.5. Оперативний аналіз витрат підприємства
 - 12.6. Використання функціонально-вартісного аналізу при аналізі витрат підприємства
 - 12.7. Визначення резервів зниження витрат підприємства
- Питання для самоконтролю

12.1. Значення, завдання, інформаційне забезпечення аналізу витрат підприємства

Функціонування підприємства в ринкових умовах актуалізує проблему раціонального витрачання ресурсів, докорінного поліпшення управління витратами з метою підвищення конкурентоспроможності продукції. Витрати є індикатором діяльності суб'єкта господарювання; збільшення витрат може бути зумовлене як зміною ситуації на ринку, так і недоліками у процесі діяльності.

Витрати підприємства на виробництво продукції, виражені в грошовій формі, формують собівартість¹ продукції. Витрати, які включаються до собівартості продукції, визначаються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та галузевими методичними рекомендаціями з питань планування, обліку і калькулювання готової продукції (робіт, послуг)².

Собівартість продукції, як синтетичний показник, відображає всі напрями господарської діяльності підприємства. Від рівня собівартості продукції при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку³.

¹ Термін “собівартість” перейшов в українську мову з російської, де виник для позначення категорії “витрат на виробництво конкретного продукту”. Цей термін вперше зустрічається в роботах О.П. Рудановського, М.П. Тер-Давидова і М.Ф. фон Дітмара. До цього вживалися терміни “своя вартість”, “загальна вартість”, “вартість собі” тощо.

² Більш детально дивись Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с. – С. 225-242

³ При проведенні аналізу необхідно розуміти, що собівартість продукції не має єдиного об'єктивного значення. Її величина залежить від методики розрахунку. При одних і тих самих витратах, при однаковому обсязі виробництва, застосовуючи різну методику розрахунку, можна отримати різні значення собівартості.

Чим економніше підприємство використовує матеріальні, трудові та фінансові ресурси при виготовленні продукції, виконанні робіт та наданні послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток і рівень рентабельності продукції. Зауважимо, що мова йде про досягнення не мінімального рівня витрат, а оптимального, такого, що забезпечує виробництво конкурентної продукції (робіт, послуг). Отже, витрати виробництва є основним фактором ціноутворення і формування прибутку.

Економічний аналіз витрат є важливим інструментом управління ними, що дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження ціни одиниці продукції.

Цільовим спрямуванням аналізу витрат на виробництво продукції є виявлення можливості раціонального використання виробничих ресурсів, інформаційне забезпечення та всебічна оцінка досягнутих результатів щодо оптимізації виробничих витрат, обґрунтування управлінських рішень.

Основні завдання, об'єкти та етапи аналізу витрат діяльності підприємства наведено на рис. 12.1.

Джерела інформації, що використовуються при проведенні економічного аналізу витрат підприємства, наведено в табл. 12.1.

Таблиця 12.1. Інформаційна база для економічного аналізу витрат підприємства

№ з/п	Група	Джерела інформації
1	Первинні документи	акти-вимоги, акти на списання палива, енергії, акти-вимоги на заміну (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, наряди, таблиці обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, посвідчення про відрядження, звіти про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки тощо
2	Рахунки бухгалтерського обліку	23 “Виробництво”, 80 “Матеріальні витрати”, 81 “Витрати на оплату праці”, 82 “Відрахування на соціальні заходи”, 83 “Амортизація”, 84 “Інші операційні витрати”, 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”
3	Облікові реєстри	Журнал 5, 5А
4	Фінансова звітність	ф. № 1 “Баланс”, ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”, ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”, ф. № 6 Додаток до Приміток річної фінансової звітності “Інформація за сегментами”
5	Статистична звітність	ф. № 1-ПВ “Звіт з праці”, ф. № 1П-НПП (річна) “Звіт про виробництво промислової продукції”
6	Інші джерела	норми та нормативи споживання ресурсів, дані про відхилення від норм, калькуляції, матеріали обстежень, перевірок, спостережень, нарад, конструкторська і технологічна документація, кошториси витрат на виробництво, операційні та фінансові бюджети, результати попередніх аналітичних досліджень, специфікації тощо

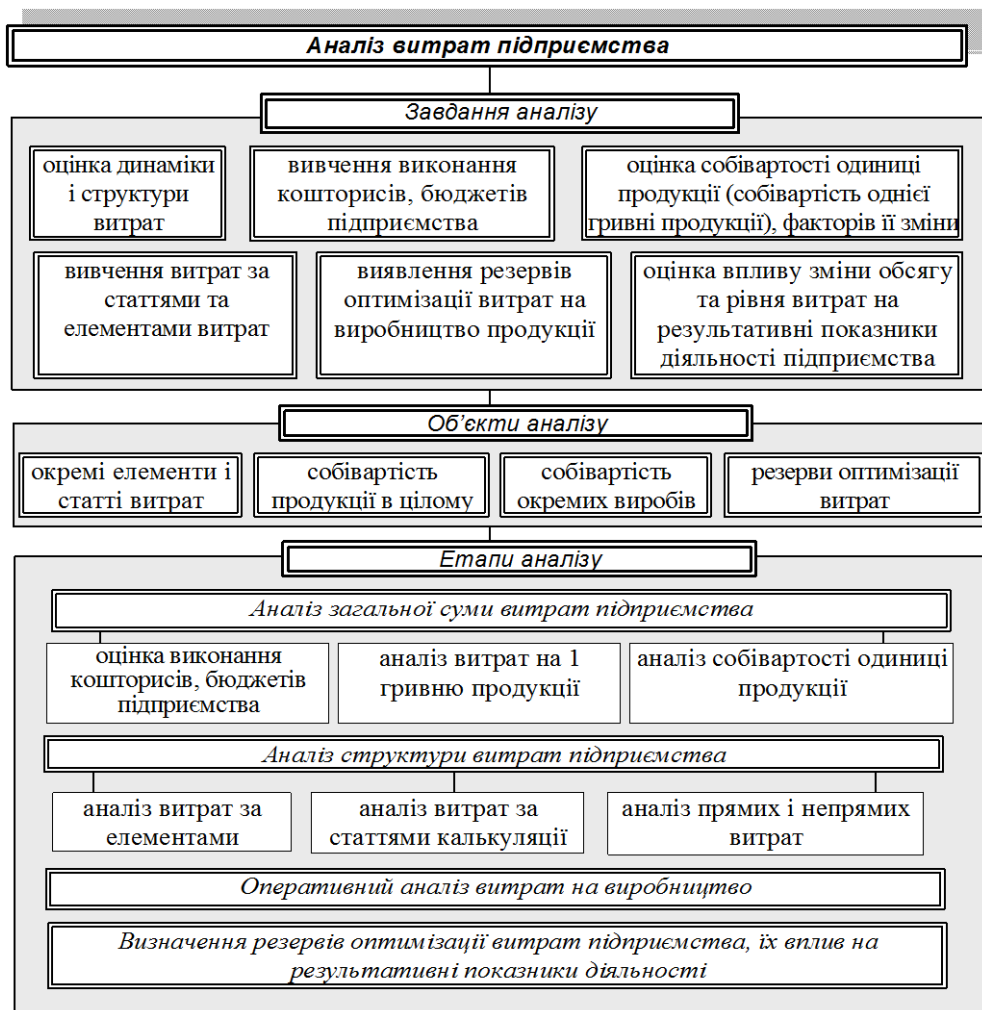


Рис. 12.1. Завдання, етапи та об'єкти аналізу витрат діяльності підприємства

Залежно від існуючого рівня витрат, конкретних завдань, поставлених адміністрацією, аналіз може проводитися одночасно за всіма або за декількома напрямками, охоплювати весь цикл діяльності або окремі його стадії і процеси. При цьому для досягнення результативності аналітична робота має проводитися систематично. У результаті інформація про динаміку витрат, фактори їх зміни буде накопичуватися постійно, що забезпечить якість аналізу та підвищить обґрунтованість рекомендацій для керівництва.

Для потреб планування, обліку і аналізу використовують класифікацію витрат за різними ознаками (див. табл. 12.2).

Таблиця 12.2. Класифікація витрат підприємства

№ з/п	Ознаки класифікації	Групи витрат	Характеристика витрат
1	За відношенням до виробничого процесу	основні	безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг)
		накладні	виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням і управлінням виробництвом (величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством)
2	За відношенням до обсягів виробництва	умовно-постійні	величина їх не залежить або майже не залежить від зміни обсягу виробництва
		умовно-змінні	величина їх змінюється пропорційно або майже пропорційно до зміни обсягу виробництва
3	За єдністю складу	одно-елементні	включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення
		комплексні	складаються з декількох економічних елементів (наприклад, загальновиробничі витрати, до складу яких входять практично всі економічні елементи)
4	За способом віднесення на собівартість окремих видів продукції	прямі	витрати на виробництво окремого виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів
		непрямі	витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до окремого об'єкта витрат економічно можливим шляхом, а тому потребують розподілу
5	За доцільністю	продуктивні	виправдані або доцільні для даного виробництва витрати
		непродуктивні	виникають внаслідок недоліків у технології та організації виробництва
6	За календарним періодом	поточні	пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду
		одноразові	пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її модернізація), резервуванням витрат на оплату відпусток, виплату одночасної винагороди за вислугу років тощо
7	За економічними елементами	прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати	
8	За статтями калькуляції	підприємство самостійно обирає статті калькуляції	
9	За видами діяльності	звичайної діяльності	витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності
		надзвичайної діяльності	невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, землетрусів, техногенних аварій) тощо

Для досягнення поставлених завдань аналізу необхідними є його організація на різних етапах життєвого циклу продукції (робіт, послуг), а також проведення ретроспективного, оперативного та перспективного аналізу (табл. 12.3).

Таблиця 12.3. Види аналізу витрат підприємства

№ з/п	Вид аналізу	Основне завдання	Використання результатів
1	Ретроспективний	накопичення інформації про динаміку витрат, фактори її зміни	визначення планової собівартості продукції, формування цінової політики, розробка управлінських рішень, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності продукції
2	Оперативний	спрямований на своєчасне виявлення непродуктивних витрат і втрат, оперативне реагування для їх попередження і усунення	гнучке маневрування ресурсами, прийняття оперативних управлінських рішень
3	Перспективний	оцінка можливого збільшення чи зменшення собівартості продукції у цілому і окремих виробів у зв'язку зі змінами на ринку ресурсів і товарів, що прогножуються	визначення змін собівартості окремих видів продукції, в загальних витратах на перспективу, розробка стратегічних рішень

Для забезпечення достовірності результатів аналізу необхідно привести показники витрат діяльності різних періодів у вигляд, придатний для порівняння. Зокрема, така необхідність виникає при:

⇒ зміні структури підприємства у результаті злиття з іншими виробничими структурами, виділення окремих структурних частин при здачі їх в оренду, створення спільних підприємств тощо;

⇒ зміні у зв'язку із трансформаціями в системі економічних відносин складу витрат, які включаються до собівартості продукції, або при віднесенні до її складу витрат, які відшкодовані раніше з інших джерел;

⇒ достатньо відчутному зростанні цін на запаси, виготовлену продукцію, підвищенні заробітної плати, що зумовлене інфляційними процесами.

12.2. Методика аналізу загальної суми витрат підприємства

На першому етапі аналізу загальної суми витрат на виробництво (див. рис. 12.1) необхідно надати загальну оцінку рівня собівартості, визначити відхилення звітних показників від прогнозних, кошторисних, бюджетних, оцінити їх динаміку, виявити фактори, що вплинули на ці відхилення.

Аналіз динаміки, структури витрат і факторів їх зміни дає можливість своєчасно реагувати на відхилення від нормальних параметрів виробничого процесу, розробити відповідні заходи з недопущення зайвих витрат і витрат, виявити тенденції зміни витрат, розробити заходи для їх оптимізації.

У ході аналізу витрат на виробництво необхідно врахувати їх залежність від обсягів виробництва (див. табл. 12.4). Поділ витрат на постійні та змінні дозволяє провести аналіз беззбитковості й оптимізувати структуру продукції, яка випускається.

Загальна сума витрат може змінюватися за рахунок зміни обсягу продукції, рівня нормативних витрат на одиницю продукції і суми постійних витрат. Оцінку витрат можна здійснити через встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними факторами на підставі дослідження діяльності за минулий період, що математично можна описати наступним чином:

$$Y = a + bx, \quad (12.1)$$

де Y – загальні витрати; a – загальна сума постійних витрат; b – змінні витрати на одиницю; x – значення фактора витрат.

Математичний опис зміни загальної суми витрат полегшує передбачення витрат, тобто прогнозування майбутніх для різних рівнів (умов діяльності).

Таблиця 12.4. Залежність суми витрат від обсягу виробництва продукції

№ з/п	Період (квартал)	Обсяг виробництва продукції, тис. грн.	Собівартість усієї продукції, грн.			Собівартість на 1 тис. грн. виробленої продукції, грн.		
			разом	у т.ч.		разом	у т.ч.	
				постійні	змінні		постійні	змінні
1	I	10,0	60,0	43,0	17,0	6,0	4,3	1,7
2	II	15,0	69,0	43,0	26,0	4,6	2,9	1,7
3	III	16,0	71,0	43,0	28,0	4,4	2,7	1,7
4	IV	19,0	76,0	43,0	33,0	4,0	2,3	1,7

За даними табл. 12.4 можна дійти висновку, що загальна сума постійних витрат (43,0 тис. грн.) є сталою для всіх обсягів виробництва. Абсолютна її величина не змінюється зі зростанням обсягів виробництва продукції, проте постійні витрати на одиницю продукції змінюються обернено пропорційно до зростання обсягу виробництва. Так, випуск продукції збільшився у 1,9 рази, а постійні витрати на одиницю продукції зменшилися у 1,9 рази. Змінні витрати у собівартості всього випуску зростають прямо пропорційно до обсягу виробництва, тобто в собівартості одиниці продукції вони становлять постійну величину.

Підприємства з невеликою номенклатурою продукції планують і визначають собівартість одиниці продукції за кожним видом. У процесі аналізу фактичну собівартість одиниці продукції кожного виду порівнюють з кошторисною та з фактичною за попередній період, визначаючи при цьому причини відхилень, тенденції їх зміни.

Дані для аналізу собівартості продукції наведено в табл. 12.5.

Таблиця 12.5. Дані для аналізу впливу обсягу та структури продукції на собівартість одиниці продукції

Продукція	Обсяг виробництва продукції				Собівартість одиниці виробу, грн.		Собівартість продукції, грн.			Відхилення від кошторису собівартості продукції, грн.
	виробнича програма		факт		кошторис	факт	кошторис (гр. 1 x x гр. 5)	умовна* (гр. 3 x x гр. 5)	факт (гр. 3 x x гр. 6)	
	од.	%	од.	%						
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
А	20	28,57	21	28,00	206,0	190,0	4120	4326	3990	– 130
Б	13	18,57	11	14,67	210,0	215,0	2730	2310	2365	– 365
В	37	52,86	43	57,33	130,0	140,0	4810	5590	6020	+ 1210
Разом	70	100,00	75	100,00	166,6	165,0	11660	12226	12375	+ 715

* при плановій собівартості одиниці продукції, фактичному обсязі і фактичній структурі

Собівартість одиниці продукції у цілому по підприємству розраховується шляхом ділення загальної собівартості на обсяг виробництва. Як видно з табл. 12.5, собівартість одиниці продукції знизилася на 1,6 грн. (165,0-166,6) (або на 0,96 %). На це вплинули:

1) структурні зрушення у випуску продукції: зросла питома вага продукції В на 4,47 пункти структури, знизилася питома вага продукції А і Б відповідно на 0,57 та 3,9 пункти структури;

2) зміни собівартості одиниці продукції за кожним найменуванням виробів. Так, собівартість продукції А знизилася на 16 грн., Б і В підвищилася відповідно на 5 і 10 грн.

Поглиблюючи аналіз витрат на виробництво, необхідно враховувати, що собівартість продукції залежить від рівня ресурсомісткості виробництва (трудомісткості, матеріаломісткості, фондомісткості, енергомісткості) та зміни цін на споживчі ресурси у зв'язку з інфляцією.

При цьому для більш об'єктивної оцінки діяльності підприємств і повного виявлення резервів при аналізі собівартості продукції необхідно враховувати вплив зовнішнього інфляційного фактору, для цього фактичну кількість спожитих ресурсів на виробництво продукції потрібно помножити на зміну середнього рівня ціни за кожним видом ресурсів, а отримані результати додати.

Аналіз витрат на 1 грн. продукції Узагальнюючий показник собівартості продукції – витрати на 1 грн. продукції. Цей показник отримав назву в окремих літературних джерелах – грошовий рівень витрат.

Перевагами використання даного показника є наступні: універсальність – визначається за всіма видами економічної діяльності та на всіх рівнях управління; охоплюється як порівняна, так і непорівняна продукція; з'являється можливість простежити динаміку змін собівартості продукції.

Якщо представити собівартість товарної продукції у вигляді суми добутків собівартості одиниць продукції за кожним видом, що виготовляється, на обсяг виробництва, а вартість продукції – як добуток обсягу виробництва за кожним видом на відповідні ціни⁴, то формула для розрахунку витрат на 1 грн. продукції буде наступною:

$$P_e = \frac{C}{ВП} = \frac{\sum_{i=1}^n OB_i \times C_i}{\sum_{i=1}^n OB_i \times Ц_i}, \quad (12.2)$$

де P_e – витрати на 1 грн. продукції (рівень витрат); C – собівартість продукції; $ВП$ – вартість продукції; OB_i – обсяг виробництва у натуральних показниках i -го найменування; C_i – собівартість одиниці продукції; $Ц_i$ – ціна одиниці продукції; n – кількість видів продукції.

Якщо, наприклад, собівартість випущеної продукції склала 70 тис. грн., а її обсяг в цінах реалізації – 100 тис. грн., то витрати на одиницю продукції складуть 0,7 грн. Це означає, що в кожній одиниці випущеної продукції є 0,3 грн. прибутку і 0,7 грн. витрат різноманітних ресурсів.

Аналіз витрат на 1 грн. продукції підприємства проводиться у наступній послідовності:

- 1) оцінка динаміки витрат на 1 грн. продукції;
- 2) порівняння з даними інших підприємств, певними статистичними індикаторами, середньогалузевими показниками тощо;
- 3) виявлення впливу факторів на зміну рівня витрат на 1 грн. продукції;
- 4) визначення впливу виявлених факторів на зміну прибутку підприємства.

Безпосередньо на зміну рівня витрат на 1 грн. продукції впливають фактори, які знаходяться з ним у прямому функціональному зв'язку, тобто фактори першого рівня:

⇒ зміна структури випущеної продукції: цей фактор впливає на загальну суму витрат через зміну середньої собівартості одиниці продукції у зв'язку зі збільшенням або зменшенням питомої ваги конкретного виду продукції (роботи, послуги). При зростанні питомої ваги продукції, яка має витрати на 1 грн. нижче, ніж на всю продукцію, величина витрат на 1 грн. продукції в цілому знизиться, і навпаки;

⁴ Цей показник відображає суму доходу підприємства за умови врахування обсягів реалізації, а не виробництва.

⇒ зміна рівня витрат на виробництво окремих видів продукції: собівартість продукції є сумою витрат на виробництво окремих видів продукції; відповідно, чим меншою є сума витрат на виробництво окремих видів продукції, тим нижчий рівень витрат на 1 грн. продукції, і навпаки;

⇒ зміна цін на використані ресурси: характер впливу цього фактору аналогічний впливу попереднього фактору;

⇒ зміна цін на продукцію: цей фактор здійснює обернений вплив на рівень витрат на 1 грн. продукції, тобто зниження цін зумовлює збільшення витрат на 1 грн. продукції, і навпаки.

Вплив наведених факторів на зміну витрат на 1 грн. продукції можна визначити способом ланцюгових підстановок. Для цього необхідно:

1) розрахувати витрати на 1 грн. продукції при всіх базисних показниках;

2) визначити витрати на 1 грн. продукції, перераховані на фактичний обсяг виробництва та асортимент;

3) розрахувати витрати на 1 грн. продукції, перераховані на фактичну собівартість, тобто фактичний обсяг виробництва за базовими цінами;

4) визначити фактичні витрати на 1 грн. продукції.

Для аналізу витрат на 1 грн. продукції використаємо дані табл. 12.6.

Таблиця 12.6. Вихідні дані для аналізу впливу факторів на рівень витрат на 1 грн. продукції

Продукція	Обсяг товарної продукції, тис. грн.		Індекс цін на продукцію (інфляційний фактор)	Товарна продукція фактична у порівнюваних цінах	Собівартість всієї продукції, тис. грн.				Відхилення фактичної собівартості від кошторисної
	виробнича програма	факт			кошторис	при кошторисній собівартості, фактичному обсязі та структурі	фактична при базисних цінах на продукцію	факт	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
А	4700	4830	1,04	4644	4120	4020	4090	3900	– 130
Б	2900	2870	1,09	2633	2730	2690	2700	2365	– 365
В	6400	6500	1,02	6373	4810	5030	5900	6020	+ 1210
Разом	14000	14200	X	13650	11660	11740	12690	12375	+ 715

За даними табл. 12.6 розрахуємо рівень витрат на 1 грн. товарної продукції способом ланцюгових підстановок:

⇒ рівень витрат на 1 грн. товарної продукції за кошторисом:

$$P_{B_0} = \frac{11660}{14000} = 0,833;$$

⇒ рівень витрат за кошторисом, перерахованих на фактичний обсяг випуску і структуру:

$$P_{B_{yM_1}} = \frac{11740}{13650} = 0,860 ;$$

⇒ рівень витрат на 1 грн. товарної продукції фактичної при базисних цінах на ресурси та продукцію:

$$P_{B_{yM_2}} = \frac{12690}{13650} = 0,930 ;$$

⇒ рівень витрат на 1 грн. товарної продукції фактичної при базисних цінах на продукцію:

$$P_{B_{yM_3}} = \frac{12375}{13650} = 0,907 ;$$

⇒ рівень фактичних витрат на 1 грн. товарної продукції:

$$P_{B_1} = \frac{12375}{14200} = 0,871 .$$

Розрахунок впливу факторів на рівень витрат на 1 грн. продукції:

⇒ за рахунок зміни структури продукції (ΔP_{Bc}):

$$\Delta P_{Bc} = B_{yM_1} - B_0 = 0,860 - 0,833 = +0,027 ;$$

⇒ за рахунок ресурсомісткості продукції (ΔP_{Bp}):

$$\Delta P_{Bp} = B_{yM_2} - B_{yM_1} = 0,930 - 0,860 = +0,070 ;$$

⇒ за рахунок ціни на ресурси ($\Delta P_{Bц}$):

$$\Delta P_{Bц} = B_{yM_3} - B_{yM_2} = 0,907 - 0,930 = -0,023 ;$$

⇒ за рахунок ціни на продукцію (ΔP_{Bn})

$$\Delta P_{Bn} = B_1 - B_{yM_3} = 0,871 - 0,907 = +0,036 ;$$

$$\Delta B = B_1 - B_0 = \Delta B_c + \Delta B_p + \Delta B_{ц} + \Delta B_{n} ;$$

$$\Delta B = 0,871 - 0,833 = +0,038 ;$$

$$\Delta B = 0,027 + 0,070 - 0,023 - 0,036 = +0,038 ;$$

За проведеними розрахунками можна дійти висновку, що рівень витрат на 1 грн. товарної продукції підвищився на 0,038 грн. Така зміна зумовлена впливом наступних факторів:

⇒ зміна структури продукції спричинила збільшення витрат на 1 грн. товарної продукції на 0,027 грн.;

⇒ зміна цін на ресурси знизилася результативний фактор на 0,023 грн.;

⇒ зміна цін на продукцію – знизилася на 0,038 грн.;

⇒ зміна ресурсомісткості продукції – підвищила на 0,07 грн.

Найбільший вплив на рівень витрат на 1 грн. товарної продукції спричинила ресурсомісткість продукції. Тобто резервом зниження результативного фактору є зниження ресурсомісткості.

Для об'єктивної оцінки результатів роботи підприємства важливо виділити фактори, які залежать і не залежать від результатів діяльності суб'єкта господарювання. Вирішення цього завдання досягається шляхом вимірювання факторів другого порядку. Зокрема, до факторів, які не залежать від результатів діяльності відносяться фактори зміни цін і тарифів на сировину, матеріали, перевезення готової продукції, послуг тощо.

На наступному етапі аналізу визначається вплив факторів, що досліджуються, на зміну витрат на весь обсяг виробництва та на зміну суми прибутку від реалізації:

⇒ щоб визначити фактичну економію (перевитрачання) на весь обсяг виробництва, необхідно економію (перевитрачання) на 1 грн. продукції помножити на фактичний обсяг виробництва продукції;

⇒ щоб визначити вплив факторів на зміну суми прибутку від реалізації, необхідно абсолютні прирости (зниження) витрат на 1 грн. продукції за рахунок кожного фактора помножити на фактичний обсяг реалізації, виражений у базисних цінах.

Детальний економічний аналіз витрат діяльності передбачає дослідження витрат за калькуляційними статтями, обраними суб'єктом господарювання, а також за наявності відповідної інформаційної бази (організації та ведення відповідної системи обліку) у розрізі центрів витрат і центрів відповідальності.

12.3. Методика аналізу структури витрат підприємства

Важливим етапом аналізу витрат є оцінка їх структури, що проводиться за такими напрямками:

- ⇒ аналіз витрат за елементами витрат;
- ⇒ аналіз витрат, згрупованих за їх функціональною роллю у виробничому процесі, тобто за статтями калькуляції;
- ⇒ аналіз прямих матеріальних і трудових витрат;
- ⇒ аналіз непрямих витрат.

Аналіз структури витрат дозволяє оцінити матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість продукції, виявити тенденцію їх змін і вплив на собівартість продукції; своєчасно реагувати на відхилення від прогнозних, кошторисних, бюджетних показників витрат, приймати відповідні управлінські рішення тощо.

Аналіз витрат за елементами

При плануванні та калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення і призначенням). Групування витрат за елементами необхідне для вивчення матеріаломісткості, енергомісткості, трудомісткості, фондомісткості продукції та встановлення впливу технологічного прогресу на структуру витрат.

Склад витрат за економічними елементами визначено в п. 21 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Розглянемо їх склад детальніше (табл. 12.7).

Таблиця 12.7. Склад елементів витрат підприємства згідно з П(С)БО 16 “Витрати”

Елементи витрат	Склад елементів витрат
Матеріальні витрати	сировина та основні матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо й енергія, запасні частини, будівельні матеріали; тара й тарні матеріали; допоміжні та інші матеріали
Витрати на оплату праці	заробітна плата за окладами й тарифами; премії та заохочення; матеріальна допомога та компенсаційні виплати; оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу; інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні витрати	витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу вищезазначених елементів: витрати на відрядження; послуги зв'язку; плата за розрахунково-касове обслуговування тощо

Аналіз структури витрат за елементами передбачає визначення питомої ваги окремих елементів витрат у загальній її сумі і оцінку їх зміни за звітний період. Для наочності використовується аналітична таблиця, у якій перераховуються елементи витрат і відображається їх абсолютна величина та питома вага. Ці дані наводяться окремо: базові (минулого, звітного періоду, прогнозні), фактичні та зміна цих показників за період, що аналізується.

Проаналізуємо структуру витрат підприємства за елементами (табл. 12.8).

Таблиця 12.8. Склад та структура витрат

№ з/п	Елементи витрат	Минулий період		Звітний період		Відхилення	
		Сума, тис.грн.	Питома вага, %	Сума, тис.грн.	Питома вага, %	+/-, тис. грн.	пункти структури
1	Матеріальні витрати	233	52,83	227	51,95	- 6	- 0,88
2	Амортизація	59	13,38	63	14,42	+ 4	+ 1,04
3	Оплата праці	90	20,41	94	21,51	+ 4	+ 1,10
4	Відрахування на соціальні заходи	35	7,94	36	8,23	+ 1	+ 0,29
5	Інші витрати	24	5,44	17	3,89	- 7	- 1,55
6	Разом	441	100,00	437	100,00	- 4	x

За даними табл. 12.8 можна дійти висновку, що фактичні загальні витрати менші за витрати у минулому періоді на 4 тис. грн. Найбільша зміна відбулася у вартості витрачених матеріалів, які зменшились у порівнянні з минулим періодом на 6 тис. грн.; амортизаційні витрати збільшилися на 4 тис. грн. у порівнянні з минулим періодом; збільшилися витрати на оплату праці на 4 тис. грн., а також відрахування на соціальні заходи – на 1 тис. грн. Але структура витрат суттєво не змінилася. Найбільшу питому вагу у структурі витрат як у звітному періоді займали матеріальні витрати – 51,95 %, так і у минулому періоді – 52,83 %. За результатами аналізу структури витрат за елементами⁵ аналітик може зробити наступні висновки:

⇒ зміна питомої ваги витрат на заробітну плату – характеризує зміни трудомісткості продукції: збільшення питомої ваги таких витрат є наслідком збільшення трудомісткості продукції, і навпаки;

⇒ зміна питомої ваги матеріальних витрат – визначає зміни продуктивності праці: збільшення питомої ваги матеріальних витрат є наслідком зростання продуктивності праці, і навпаки;

⇒ зміна питомої ваги амортизаційних відрахувань – характеризує зміни технічного рівня виробництва, амортизаційної політики підприємства.

Таким чином, вивчення структури витрат за наведеними елементами (а при необхідності й за найважливішими їх складовими частинами), а також змін, які відбулися за звітний період, дає можливість оцінити раціональність такої структури та зробити висновок про необхідність і можливість її зміни в напрямі зниження матеріало- або трудомісткості.

Аналіз витрат за статтями калькуляції Для контролю і аналізу витрат, поряд з обліком їх за економічними елементами, застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, у розрізі яких обчислюється собівартість продукції. Класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості розкриває цільове призначення витрат і їх зв'язок з технологічним процесом. Дане групування використовується для обчислення витрат за видами виготовленої продукції та місцем їх виникнення (за цехами, ділянками тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування, технологічного процесу, продукції, що виготовляється. Встановлення переліку та складу статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) віднесене до компетенції підприємства та має бути регламентоване його обліковою політикою.

З урахуванням вимог П(С)БО 16 “Витрати” та Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) промислового підприємства можуть використовувати такі калькуляційні статті:

⇒ сировина і матеріали;

⇒ купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств;

⁵ За умови вивчення структури витрат на виробництво.

- ⇒ паливо і енергія на технологічні цілі;
- ⇒ зворотні відходи (вираховуються);
- ⇒ основна заробітна плата виробничих робітників;
- ⇒ додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- ⇒ відрахування на соціальне страхування;
- ⇒ витрати на утримання і експлуатацію обладнання³;
- ⇒ цехові витрати;
- ⇒ втрати внаслідок технічно неминучого браку³;
- ⇒ супутня продукція (вираховується)³;
- ⇒ інші виробничі витрати³.

Аналіз собівартості продукції за статтями калькуляції є важливою складовою оцінки результатів господарювання підприємства. Результати аналізу дають можливість встановити, за якими статтями є економія, а за якими – перевитрачання, тим самим визначаючи конкретні напрями оптимізації рівня собівартості продукції, подальшого вивчення можливих резервів її зменшення.

Аналіз витрат за статтями калькуляції передбачає визначення абсолютного та відносного відхилень за статтями витрат, порівнюючи фактичні дані з даними за прогнозними (кошторисними); обчислення частки кожної статті в загальній сумі витрат, структурних зрушень, що відбулися; надання оцінки змін кожної статті.

У процесі аналізу у першу чергу приділяється увага статтям, за якими були допущені значні перевитрати, непродуктивні витрати та втрати, а також тим, які займають значну питому вагу в собівартості продукції.

Аналітичну цінність для подальшого пошуку резервів економії витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів матимуть і такі розрахункові аналітичні показники як питома вага витрат за калькуляційними статтями на одну гривню окремо випущеної і реалізованої продукції. Вони розраховуються шляхом ділення суми витрат за кожною статтею на суму продукції відповідно випущеної і реалізованої. Всі ці процедури забезпечують економічне обґрунтування управління витратами.

12.4. Особливості аналізу прямих і непрямих витрат

При управлінні витратами підприємства важливо враховувати спосіб включення витрат до собівартості окремих видів продукції. За цією ознакою розрізняють прямі та непрямі витрати (див. табл. 12.2).

Аналіз прямих матеріальних витрат Здійснюючи аналіз матеріальних витрат необхідно враховувати галузеву належність досліджуваного підприємства. Так, в обробних галузях (зокрема, легкій і харчовій промисловості) питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції є досить значною.

Аналіз матеріальних витрат полягає у порівнянні їх фактичного обсягу з кошторисним (прогнозним) чи базовим, і в обчисленні впливу окремих

факторів на виявлені відхилення, розподіл відповідальності за виявлені відхилення. Кількість факторів і методика їх дослідження залежать від особливостей технологічного процесу, а також видів сировини, матеріалів і енергоносіїв, що використовуються.

Загальна сума матеріальних витрат залежить від:

⇒ обсягу та структури виробництва продукції;

⇒ рівня матеріальних витрат у собівартості окремих видів продукції.

Фактори зміни обсягу та структури продукції – елементні, які не підлягають деталізації. Зміна рівня витрат на окремі види продукції – складний фактор, що поділяється на фактори другого та третього рівнів.

Рівень впливу кожного фактору на зміну величини матеріальних витрат визначається способами факторного аналізу.

Приклад розрахунку впливу факторів на суму прямих матеріальних витрат на одиницю продукції виконується на підставі даних табл. 12.9 способом ланцюгових підстановок.

Таблиця 12.9. Матеріальні витрати на виріб "А"

Матеріали	Кошторис			Факт			Відхилення, грн., + / –
	норма витрат, ц	ціна, грн.	сума, грн.	норма витрат, ц	ціна, грн.	сума, грн.	
М 1	7,0	0,5	3,5	6,0	0,7	4,2	+0,7
М 2	3,0	4,0	12,0	5,0	3,8	19,0	+7,0
М 3	12,0	2,7	32,4	10,0	3,0	30,0	–2,4
Разом	х	х	47,9	х	х	53,2	+5,3

За даними табл. 12.9 можна зробити висновок, що у звітному періоді спостерігалися перевитрачання матеріалів на 1 виріб на 5,3 грн. При цьому перевитрати М1 і М2 становили 7,7 грн., що є резервом зниження матеріальних витрат у розрахунку на 1 виріб у майбутньому.

Проведемо деталізацію відхилень, використовуючи спосіб абсолютних різниць:

$$MB = H \times Ц, \quad (12.3)$$

де MB – матеріальні витрати, грн.; H – норма витрат; $Ц$ – ціна, грн.

Зміна матеріальних витрат за рахунок зміни норми витрат і ціни становлять:

$$\Delta MB_H = (H_1 - H_0) \times Ц_0;$$

$$\Delta MB_{Ц} = (Ц_1 - Ц_0) \times H_1.$$

⇒ за матеріалом М1:

$$\Delta M1_H = (6,0 - 7,0) \times 0,5 = -0,5 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta M1_{Ц} = (0,7 - 0,5) \times 6,0 = +1,2 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta M1 = +0,7 \text{ грн.}$$

⇒ за матеріалом М2:

$$\Delta M2_H = (5,0 - 3,0) \times 4,0 = +8,0 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta M2_{Ц} = (3,8 - 4,0) \times 5,0 = -1,0 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta M2 = +7,0 \text{ грн.}$$

⇒ за матеріалом МЗ:

$$\Delta MЗ_H = (10,0 - 12,0) \times 2,7 = -5,4 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta MЗ_Ц = (3,0 - 2,7) \times 10,0 = +3,0 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta MЗ = -2,4 \text{ грн.}$$

Резерв економії за всіма видами матеріалів, за якими здійснено перевитрачання, становить 12,2 (1,2 + 8,0 + 3,0), у той час як на першому етапі деталізації показників ці резерви були лише 5,3 грн. Найбільший резерв економії (7,0 грн.) спостерігається за М2.

У процесі аналітичного дослідження значна увага приділяється зміні матеріальних витрат за рахунок зміни рівня витрат на окремі види продукції. Для підприємств більшості галузей аналіз цієї зміни полягає у вивченні впливу трьох факторів: норм витрат, ціни, заміни матеріалів (цей фактор виражається у відхиленні норми витрат і ціни матеріалу, який замінює, від норми і ціни матеріалу, який замінюють). На кожен з цих чинників впливають фактори третього рівня:

⇒ норми витрат: чиста вага виробу, зворотні відходи, безповоротні відходи;

⇒ ціна: ціна матеріалу, структура, склад матеріалів;

⇒ заміна матеріалів: норми витрат, ціна матеріалів.

Подальший аналіз спрямований на виявлення причин, що викликали вплив розглянутих факторів, і робітників, з вини яких відбулися ці відхилення. При цьому проявляється специфіка не тільки галузі, що аналізується, але й особливості технології, організації виробництва, а також системи управління.

Відхилення за рахунок нераціонального використання матеріалів виявляють за повідомленнями про зміну норм, відхиленнями від норм, актами про брак тощо; вони можуть виникати через низьку якість і некондиційність матеріалів, неефективні способи виробництва, використання заміників, низьку кваліфікацію робітників тощо.

Відхилення за рахунок змін цін виникають внаслідок недотримання кошторису витрат на транспортування і зберігання, придбання матеріалів нижчої якості та ін.

Виявлену економію оцінюють позитивно, якщо її досягнуто не за рахунок цінових факторів, застосування застарілих норм або завищення кошторисних витрат.

Вартість матеріалів є складним економічним елементом, що включає в себе як основні матеріали, так і комплектуючі вироби, напівфабрикати, паливно-енергетичні витрати тощо. За кожним видом матеріалів ведеться порівняння витрат і виявляються причини відхилень.

Аналіз матеріальних витрат, як правило, завершується визначенням резервів зниження витрат і розробкою відповідних заходів щодо їх використання.

Аналіз прямих витрат на оплату праці

У структурі витрат підприємств більшості галузей витрати на оплату праці мають меншу питому вагу, ніж матеріальні витрати. Проте загальновідомо, що одним із найважливіших джерел оптимізації витрат є швидше зростання продуктивності праці, ніж зростання середньої оплати праці.

Загальна сума прямої заробітної плати залежить від:

⇒ обсягу та структури виробництва продукції;

⇒ рівня витрат на оплату праці у собівартості окремих видів продукції (залежить від трудомісткості продукції, тобто ефективності використання робочого часу і середньогодинної заробітної плати).

Відхилення за рахунок зміни трудомісткості продукції виникають через низький рівень організації виробництва, неефективну систему управління, використання застарілих технологій, зношеного обладнання тощо. Причинами відхилень за рахунок зміни середньогодинної заробітної плати є оплата робіт з виправлення браку, у вечірній час, понаднормованих робіт, використання робітників невідповідної кваліфікації (див. тему 9).

Проводячи аналітичне дослідження, можна визначити розмір впливу на собівартість продукції усіх розглянутих факторів, який визначається як сума добутків зміни собівартості продукції за рахунок кожного фактору на фактичний обсяг виробництва.

Аналіз непрямих витрат

Проведення аналізу непрямих витрат підприємства передбачає вивчення рівня, динаміки та структури загальновиробничих витрат (як правило, відокремлено витрат на утримання і експлуатацію обладнання та цехових витрат), адміністративних витрат підприємства. Ці витрати є комплексними, складаються з різних елементів, що зумовлює необхідність складання кошторисів для потреб планування, обліку та контролю.

Економічний аналіз загальновиробничих витрат здійснення у відповідності з показниками виробничої діяльності підприємства, а адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати – відповідно до періоду діяльності⁶.

Враховуючи, що окремі види витрат не залежать від обсягів виробництва, а інші повністю або частково залежать від його зміни, кошторис непрямих витрат можна представити в наступній формі (див. табл. 12.10).

⁶ Такий підхід відповідає діючій практиці обліку витрат підприємства відповідно національних стандартів бухгалтерського обліку (зокрема, П(С)БО 16 “Витрати”). Детальніше методика аналізу витрат періоду розглядається в розділі 3.

Таблиця 12.10. Кошторис непрямих витрат*

Статті витрат	За минулий рік (за звітним) грн.			За планом на _____					
	разом	умовно-постійні	умовно-змінні	разом	У тому числі (період)				
				
					умовно-постійні	умовно-змінні	умовно-постійні	умовно-змінні	...

* Кошторис непрямих витрат розробляється або в цілому по підприємству, або окремо за кожним структурним підрозділом (якщо такі виділені, то за центрами відповідальності).

У процесі аналізу вивчають динаміку та напрями зміни непрямих витрат, виконання кошторису з кожного виду витрат, визначають відхилення від кошторису та причини відхилень, підраховують непродуктивні втрати, перевіряють обґрунтованість розподілу витрат між продукцією та незавершеним виробництвом, окремими видами продукції і розробляють заходи з використання виявлених резервів.

Враховуючи, що не всі види непрямих витрат однаково пов'язані зі зміною обсягу виробництва продукції, аналіз непрямих витрат проводиться окремо за статтями витрат умовно-постійних і умовно-змінних:

⇒ аналіз умовно-постійних витрат здійснюється шляхом порівняння суми та рівня цих витрат за звітний період у динаміці або з кошторисом. Детально вивчаються причини, які викликали перевитрачання і економію за кожною статтею;

⇒ аналіз умовно-змінних витрат проводиться шляхом порівняння їх фактичної величини на 1 грн. продукції (тобто рівня витрат) з кошторисним або базисним рівнем, перерахованим на фактичний обсяг виробництва продукції.

Умовно-змінні витрати порівнюють з фактичними в динаміці за декілька звітних періодів і в такий спосіб оцінюють динаміку змін витрат, абсолютну та відносну економію або перевитрачання, виявляють резерви зниження витрат (табл. 12.11).

Таблиця 12.11. Аналіз структури непрямих витрат (загальновиробничих витрат)

Статті калькуляції	I квартал		II квартал		Відхилення		
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	+/-, тис. грн.	%	пунктів структури
1	2	3	4	5	7	8	9
Сировина і матеріали	207	66,35	243	67,69	+ 36	17,39	+ 1,34
Купівельні комплектуючі вироби	20	6,41	18	5,01	- 2	- 10,00	- 1,40
Паливо і енергія	54	17,31	60	16,71	+ 6	11,11	- 0,60

Тема 12. Аналіз витрат підприємства

1	2	3	4	5	7	8	9
Основна заробітна плата	15	4,81	18	5,01	+ 3	20,00	+ 0,20
Додаткова заробітна плата	3	0,96	2	0,56	- 1	33,33	- 0,40
Відрахування на соціальні заходи	7	2,24	7	1,95	-	-	- 0,29
Інші витрати	6	1,92	11	3,07	+ 5	83,33	+ 1,15
Разом	312	100,00	359	100,00	47	15,06	x

За даними табл. 12.11 непрямі витрати у II кварталі збільшилися на 15,06 % або на 47 тис. грн. у порівнянні з I кварталом. При цьому структура статей калькуляції за період, що аналізується, майже не змінилася. Найбільша зміна відбулася у статті “Сировина і матеріали”, питома вага якої збільшилась на 1,34 пункти, а питома вага статті “Купівельні комплектуючі вироби” зменшилась на 1,4 пункти структури. У II кварталі значно збільшилися інші витрати, які склали 11 тис. грн., що на 83,33 % більше, ніж у I кварталі.

З огляду на чисельність і різноманітність видів витрат, які входять до складу непрямих, різними є й причини утворення їх відхилень кошторису. Для їх виявлення використовується як звітна і кошторисна інформація, так і дані первинних документів, аналітичного обліку, встановлених нормативів підприємства, розрахунки та інші джерела інформації.

Відхилення (перевищення або економія) фактичної суми непрямих витрат у порівнянні з даними кошторису, минулих періодів, прогнозними, можуть бути обумовлені причинами, наведеними в табл. 12.12.

Аналіз питомої ваги загальновиробничих витрат у собівартості одиниці продукції проводиться з урахуванням результатів, отриманих при аналізі їх в цілому по підприємству. Дані витрати розподіляються між окремими видами виготовленої продукції пропорційно до обраної бази для розподілу. Відповідно, сума даних витрат, яка припадає на одиницю продукції, залежить від зміни:

- ⇒ загальної суми загальновиробничих витрат;
- ⇒ бази розподілу.

При перевірці виконання кошторису витрат не можна всю отриману економію віднести на рахунок підприємства, так само як і всі допущені перевитрати оцінювати негативно. Оцінка відхилень фактичних витрат залежить від того, які причини викликали економію або перевитрачання за кожною статтею витрат. У ряді випадків економія пов'язана з невиконанням передбачених заходів щодо покращання умов праці, техніки безпеки, підготовки та перепідготовки кадрів, проведення науково-технічних досліджень і розробок тощо.

Таблиця 12.12. Характеристика зміни непрямих витрат

№ з/п	Група витрат	Причини змін витрат
1-ий рівень витрат		
1	Виробничі накладні витрати (утримання та експлуатація обладнання і транспортних засобів): енергія, заробітна плата, матеріали, амортизація, вартість спожитого газу, послуг допоміжних виробництв, ремонт обладнання, внутрішньозаводське переміщення вантажів	понаднормовий час роботи, заміна матеріалів, зміна цін на енергоресурси, зміна витрат на оплату праці, вартість необоротних активів, метод нарахування амортизації, ремонт, складність робіт, простої, зношеність, стан доріг тощо
2	Експлуатаційні управлінські витрати або невиробничі експлуатаційні витрати (цехового призначення)	зміна цін, масштабів управлінської діяльності (чисельності працівників, тарифних ставок, рівня доплат тощо), управлінські рішення
2-ий рівень витрат		
3	Адміністративні витрати (утримання апарату управління): юридичні, аудиторські та інші послуги, зв'язок, розрахунково-касове обслуговування банку тощо	зміна масштабів управлінської діяльності (чисельності працівників, розміру посадових окладів, доплат тощо), зміна договорів, управлінські рішення тощо
4	Адміністративні витрати (утримання і ремонт будівель і споруд): матеріали, основна і додаткова заробітна плата, енергоресурси, вартість послуг допоміжних підрозділів, послуги сторонніх організацій, амортизація нематеріальних активів	управлінські рішення, зміна цін на матеріали, сезонність, вартість необоротних активів, методика нарахування амортизації тощо
Зокрема визначають вплив наступних факторів:		
Заробітна плата працівників апарату управління		зміна чисельності працюючих і середньої заробітної плати (зміна окладів, виплата премій тощо)
Утримання і відрахування від заробітної плати		зміна суми нарахованої заробітної плати і відсотків відрахувань та утримань за кожним видом
Утримання основних засобів: – амортизація – освітлення, опалення, водопостачання тощо – затрати на поточний ремонт		зміна вартості засобів і норм амортизації зміна норм споживання і вартості послуг зміна обсягу робіт і їх вартості
Витрати на відрядження		кількість відряджень, середня тривалість, середня вартість одного дня відрядження
Оплата простоїв		кількість людино-днів простоїв і рівень оплати за 1 день простою
Витрати на утримання сторожової охорони		кількість працівників і їх заробітна плата

У процесі аналізу повинні бути виявлені непродуктивні витрати, втрати, які можна розглядати як невикористані резерви зниження витрат підприємства. У висновку за результатами аналізу непрямих витрат вказуються резерви можливого зниження витрат, заходи щодо використання виявлених резервів; розробляються пропозиції щодо варіантів відповідних управлінських рішень (система заходів з усунення і недопущення причин, що зумовлюють перевитрачання). При цьому враховують те, що необхідно забезпечити не стільки економію витрат, а їх оптимальний рівень для суб'єкта господарювання. Адже необґрунтоване скорочення таких витрат може призвести до негативних результатів (зниження ролі мотиваційних систем, погіршення якості обслуговування виробництва, зниження темпів оновлення техніки і техніки безпеки і охорони тощо).

12.5. Оперативний аналіз витрат підприємства

Важливу роль у оптимізації витрат відіграє оперативний економічний аналіз⁷, який дає змогу своєчасно оцінити господарські ситуації, пов'язані з формуванням собівартості продукції, виявити негативні причини та недоліки, внутрішньогосподарські резерви покращання використання виробничих ресурсів і оперативно приймати відповідні управлінські рішення.

Ефективність оперативного аналізу витрат багато в чому залежить від організації оперативного планування, обліку та регулювання. Належна організація оперативного планування передбачає своєчасну розробку оптимальних планових завдань, що базуються на економічно обґрунтованих нормативах для окремих структурних підрозділів підприємства і своєчасне їх доведення до виконавців. Дієвість оперативного аналізу витрат зростає за умови виділення центрів витрат та центрів відповідальності.

Для оперативного управління витратами в цеху, на виробничих ділянках проводять групування відхилень від норм і зміни норм за місцями виникнення, причинами й винуватцями. Групування проводяться щоденно, щодавно, щомісячно за елементами витрат і статтями калькуляцій. Такий оперативний щоденний аналіз витрат на місцях їх виникнення дає можливість виявити відхилення від норм витрачання матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, фонду заробітної плати за кожною операцією завдяки оперативному спостереженню за комплексними витратами: загальновиробничими та іншими – у межах затверджених кошторисів, а для умовно-змінних витрат – з урахуванням виконання виробничої програми випуску продукції.

⁷ Питанням організації і проведення оперативного економічного аналізу присвячені праці багатьох вітчизняних вчених, зокрема, С.І. Шкарабана "Основы оперативного анализа". – Львов: "Вища школа", 1988. – 136 с.

Оперативний аналіз у цехах та інших структурних підрозділах здійснюють на підставі первинної документації оперативного й бухгалтерського обліку, в яких фіксуються відхилення від норм, причини такого відхилення і персональну відповідальність за їх виникнення.

Протягом звітного періоду можуть виникати різні за змістом і часом дії господарські ситуації. Одні з них зумовлюють перевитрачання матеріальних і трудових ресурсів, інші – навпаки, створюють сприятливі умови для економії даних ресурсів. Якщо оперативно не аналізувати фактори формування собівартості та не вживати відповідних заходів, то результати ретроспективного аналізу витрат за даними місячної (квартальної) звітності не відображатимуть реальних змін.

Оперативний аналіз витрат має ряд особливостей, які необхідно враховувати при його організації і проведенні:

⇒ своєчасність оперативного аналізу витрат: аналіз проводиться протягом відрізка часу, у якому виникли та продовжують діяти короткотермінові причини, що спричиняють відхилення витрат;

⇒ врахування і постійне відслідковування стану на ринках ресурсів (трудових і матеріальних ресурсів).

⇒ необхідність виявлення і вивчення впливу на витрати не всіх факторів, а тільки основних на даному рівні управління, які зумовлюють суттєві відхилення від програми формування собівартості продукції, яка виготовляється. Виявити та виміряти всі фактори в оперативному циклі управління недоцільно та практично неможливо. Визначаючи коло основних факторів, необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства.

Так, на машинобудівних підприємствах часто фактором значної зміни собівартості продукції на початкових стадіях виробництва є заміна матеріалів. За допомогою оперативного аналізу своєчасно оцінюється вплив фактора заміни на собівартість і здійснюють необхідні заходи щодо зниження його негативного впливу та попередження причин виникнення в майбутньому. Якщо виникає необхідність у заміні матеріалів, оперативний аналіз дозволяє знайти оптимальний її варіант з точки зору впливу на якість і собівартість продукції. У процесі використання нового матеріалу фактичне його витрачання на виріб може відрізнятись від встановленої норми, що проявляється у відхиленнях від норм зворотних і безповоротних відходів;

⇒ застосування різних методик оперативного аналізу витрат, що враховують специфіку галузі (тип виробництва, особливості організаційної системи управління тощо);

⇒ виявлення причин перевитрачання і винних осіб у допущенні перевитрачання фонду заробітної плати з метою швидкого його усунення і попередження;

⇒ практична цінність аналізу окремих елементів витрат, зокрема, палива, енергії всіх видів, допоміжних матеріалів тощо;

⇒ наявність недоліків існуючих методик оперативного аналізу витрат – допущення значних умовностей: за окремими статтями; недостатньо уваги приділяється розкладанню загальної суми відхилення на окремі фактори, що її обумовлюють, своєчасному та повному виявленню причин негативних змін. Отримані результати такого аналізу дають неточну оцінку ситуаціям з формування витрат, що склалися на певному рівні управління у структурному підрозділі.

Ефективний оперативний аналіз собівартості можливий лише в комплексі з іншими основними елементами оперативного управління, що включає операції з прийняття оптимального управлінського рішення за результатами аналізу та забезпечення його виконання. Найбільш сприятливі умови для цього створюють автоматизовані системи управління, застосування сучасних комп'ютерних технологій (див. тему 3).

12.6. Використання функціонально-вартісного аналізу при аналізі витрат підприємства

До найбільш ефективних видів аналізу діяльності з метою виявлення резервів оптимізації витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів і, відповідно, зниження собівартості продукції відноситься функціонально-вартісний аналіз (ФВА).

Функціонально-вартісний аналіз передбачає одночасне та взаємопов'язане дослідження функцій об'єкту (виробу, роботи, послуги) і вартості цих функцій (витрат живої та уречевленої праці на створення і виконання функцій).

Під *функціями* розуміють споживчі властивості (якості) об'єкту. Вони поділяються на: 1) головну функцію, що виражає призначення об'єкту; 2) основні функції, що забезпечують виконання головної; 3) допоміжні функції, які реалізують основні; 4) зайві або непотрібні функції; 5) шкідливі функції. У сукупності ці функції виражають споживчу вартість об'єкту.

Послідовність проведення ФВА можна представити наступним чином: “розчленити, знайти й розвинути”, що означає: елімінувати функції виробу та системи; знайти за допомогою творчого, колективного обговорення альтернативні варіанти здійснення цих функцій; розвинути й втілити найбільш економічно доцільні з цих варіантів.

Основні завдання проведення ФВА наведені на рис. 12.2.



Рис. 12.2. Завдання проведення функціонально-вартісного аналізу

Вирішення перерахованих завдань базується на наступних основних підходах ФВА:

⇒ **функціональний підхід** – означає, що в ході аналізу увага дослідника концентрується не на об'єкті та його елементах (носіях функцій), а на самих функціях, абстрагуючись від об'єкту;

⇒ **поєднання функціонального і економічного підходу** – дозволяє вирішувати одночасно два завдання: підвищення якості та зниження собівартості об'єкту;

⇒ **поєднання інженерного та економічного підходів** – забезпечує пошук і вирішення складних інженерно-економічних завдань з метою усунення шкідливих і непотрібних функцій, а також зниження витрат дорогих функцій;

⇒ **своєчасна мінімізація майбутніх витрат** – головна увага приділяється не минулим витратам, які вже здійснилися, а майбутнім витратам, які необхідно мінімізувати;

⇒ **нестандартний** – максимально використовує оригінальні, незвичайні, нестандартні рішення;

⇒ **системний** – використовується як при дослідженні функцій (їх групування і визначення суттєвості), так і при дослідженні витрат на виконання даних функцій.

Здійснення ФВА передбачає дотримання певної послідовності. Характеристику основних етапів ФВА наведено в табл. 12.13.

Таблиця 12.13. Характеристика етапів ФВА

<i>№ з/п</i>	<i>Етапи ФВА</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Підготовчий	проводиться вибір об'єкта, визначення мети і завдань ФВА, розробка та затвердження робочої групи, складання та затвердження плану проведення аналізу конкретного об'єкта. Крім того, визначаються критерії вибору об'єкта аналізу (рівень собівартості, питома вага окремих складових у собівартості продукції, рівень рентабельності, кількість рекламаций та їх причини, внутрішній брак та його причини тощо; узагальнюючі показники ефективності використання виробничих ресурсів – матеріаломісткість, трудомісткість, продуктивність, показники надійності, довговічності, ремонтпридатності тощо), порядок відбору виробів і підготовки організаційно-розпорядчої документації. За визначеними критеріями надається експертна оцінка вибору об'єктів і визначається послідовність проведення аналізу
2	Інформаційно-аналітичний	проводиться збір і систематизація інформації про обраний об'єкт аналізу та його аналоги, вивчення технологічних та економічних характеристик об'єкта. Досліджується обраний об'єкт аналізу, готується список інформаційних матеріалів, збирається і систематизується техніко-економічна інформація (стандарти, технічні умови, нормативно-технічні матеріали тощо), уточнюються формулювання функцій об'єкту аналізу та його складових частин, проводиться їх класифікація. На аналітичному етапі проводиться: чітке формулювання всіх функцій, їх групування за суттєвістю (основна, допоміжні, зайві, шкідливі), оцінка значимості функцій у відсотках від основного, визначення витрат за функціями і їх питомої ваги у відсотках до загальної суми витрат об'єкта, визначення коефіцієнтів співвідношення витрат і функцій тощо
3	Творчо-аналітичний	висуваються пропозиції щодо вирішення завдань, сформульованих на попередньому етапі, з максимальним використанням методів колективної творчості та наукового прогнозування, уточнюються напрями та завдання пошуку нових рішень, розробляються альтернативні варіанти економічних способів здійснення функцій виробу. Застосовуючи методи колективної творчості, здійснюється систематизація ідей, оцінка запропонованих способів реалізації функцій, порівняння витрат за запропонованими способами здійснення функцій з вихідними функціональними витратами, відмова від способів реалізації функцій з витратами, які перевищують початкові. Обговорюються ідеї з точки зору їх реалізації, формуються технічні рішення, усуваються конструктивні недоліки у варіантах, які можуть бути реалізовані, створюються ескізи та пояснення до них. Варіанти ранжуються для вибору оптимального з них за критеріями “якість” і “витрати”

1	2	3
4	Дослідницький	здійснюється дослідження, комплексна оцінка та відбір розроблених на творчому етапі пропозицій та їх оформлення для подальшої реалізації
5	Рекомендаційний	проводиться відбір економічних та конструктивних критеріїв вибору кінцевого варіанту технічного рішення; вибір методу оптимізації; визначення кінцевого варіанту за результатами вирішення завдань оптимізації витрат; оформлення обраного варіанту зміни конструкцій; розробка рекомендацій за результатами ФВА; складання та затвердження плану-графіку, прийняття відповідних рішень; передача рекомендацій відповідним службам підприємства
6	Впровадження	аналізується завантаження обладнання з урахуванням результатів коригування технічної документації, уточнюється трудомісткість виготовлення виробу оцінюється собівартість продукції перших промислових партій виробу та його складових одиниць порівняно з розрахунковими витратами, виявляються причини (фактори) відхилень та розробляються заходи з недопущення перевитрат. За результатами аналізу вносяться зміни в калькуляції до відповідних статей: “Сировина і матеріали” – якщо переглядаються норми їх витрат на одиницю продукції, “Заробітна плата” – якщо змінюється трудомісткість продукції тощо

Відповідно кожний з етапів складається з процедур, впорядкована сукупність яких може бути представлена попередньо у вигляді робочого плану. У робочому плані відображаються головні компоненти ФВА: функціональний і системний підходи до аналізу об'єкта, використання колективної творчості на базі спеціальних методів пошуку нових рішень, вартісний супровід всіх етапів дослідження.

Використання функціонально-вартісного аналізу для оптимізації витрат, має ряд особливостей при розробці нових видів продукції. Основна відмінність полягає у тому, що на стадії науково-дослідних робіт і дослідно-конструкторських розробок ФВА використовують для підвищення якості продукції, у комплексі з якими вирішують завдання зниження витрат на їх виробництво й експлуатацію, а для пошуку резервів зниження собівартості обсяг досліджень обмежують окремими видами продукції, їх елементами, технологією й організацією виробництва.

Функціонально-вартісний аналіз передусім проводять за видами продукції, що мають найбільшу питому вагу в загальному обсязі виробництва за умови її збереження в перспективі. Можна використовувати й інші критерії при виборі об'єкта ФВА, наприклад, питому вагу даного виробу в загальній трудомісткості продукції, матеріальних витрат, витрати конкретного

матеріалу тощо. За цими критеріями встановлюють і черговість проведення ФВА.

Об'єктами вивчення ФВА за окремими видами продукції можуть бути дорогі деталі і вузли низької якості, дефіцитні матеріали та ін.

Основним завданням ФВА собівартості продукції є виявлення оптимального співвідношення між споживчою вартістю об'єкта та витратами на його виробництво.

Аналізуючи собівартість готової продукції, оцінюються також кошторисна та фактична калькуляції виробів, виявляються та вимірюються фактори перевитрат, які класифікуються на викликані змінами відповідно до результатів ФВА, прорахунками та помилками функціональних відділів, які проводили підготовку виробничого процесу.

Резерви зниження собівартості при ФВА визначають шляхом виявлення й усунення зайвих витрат, закладених у недосконалої конструкції виробу в цілому або його деталей, відсталої технології й організації виробництва. Основну увагу при цьому приділяють виявленню неекономічних технічних рішень, непотрібних і невикористаних функцій, недовикористаних функціональних ресурсів (щодо міцності, класу точності тощо), відхилень від нормальних умов, передбачених процесами виготовлення і організації виробництва тощо.

Результати проведення ФВА досягаються шляхом:

⇒ збільшення споживчої вартості об'єкта при скороченні витрат на його виготовлення;

⇒ збільшення споживчої вартості об'єкта за умови, що витрати на його виготовлення не змінюються;

⇒ збільшення споживчої вартості об'єкта швидше, ніж витрат на його виготовлення;

⇒ незмінність споживчої вартості об'єкта при одночасному скороченні витрат на його виготовлення;

⇒ повільніше зменшення витрат на виготовлення продукції, ніж споживчої вартості об'єкта, але не нижче головної функції.

Економічний ефект на рівні окремих технічних рішень у системі ФВА проявляється в економії витрат на матеріали, заробітну плату для виготовлення продукції тощо.

Практика застосування ФВА показує, що найбільший ефект проявляється на допроектній та проектній стадіях життєвого циклу виробу. На інших стадіях ефективність нижча, але не менша порівняно з техніко-економічним аналізом, який є його логічним продовженням. Їх різниця полягає в тому, що ФВА дозволяє знайти резерви економії матеріальних, трудових та грошових ресурсів на підставі дослідження функцій об'єкту;

техніко-економічний аналіз дає можливість виявити резерви економії цих ресурсів на базі дослідження прийомів і способів створення об'єкта з вже заданими функціями.

У результаті проведеного аналізу витрат на виробництво виявляють напрями зниження собівартості, для реалізації яких необхідно розробити відповідні управлінські рішення.

12.7. Визначення резервів зниження витрат підприємства

На заключному етапі аналізу витрат підприємства проводиться зведений розрахунок резервів зниження собівартості продукції та розробка заходів щодо використання виявлених резервів. Основні джерела резервів зниження собівартості продукції наступні:

1. Збільшення обсягу виробництва продукції: виявляються при аналізі виробництва продукції (див. тему 8); утворюються за рахунок економії умовно-постійних витрат у результаті зростання обсягу виробництва;.

2. Зменшення витрат на виробництво продукції за рахунок:

⇒ зниження матеріаломісткості продукції: впровадження нових, більш економних видів конструкцій; застосування ресурсозберігаючої техніки та технології, маловідходних технологій, використання прогресивних видів матеріалів, усунення втрат при переробці, зберіганні і транспортуванні матеріалів, посилення контролю за зберіганням матеріалів, ліквідації браку і втрат матеріалів; вторинного використання матеріальних ресурсів (утилізація відходів, їх регенерація, відновлення, збір, заготівля і використання відходів, тощо). Зниження матеріальних витрат за рахунок впровадження організаційно-технічних заходів визначається як добуток різниці норм витрачання матеріалів на одиницю продукції відповідно до і після впровадження заходів та обсягу виробництва продукції і цін на матеріальні ресурси відповідно до виробничої програми.

⇒ підвищення продуктивності праці, зниження витрат на оплату праці за рахунок впровадження організаційно-технічних заходів, що визначається як добуток різниці трудомісткості виробів до і після впровадження та базових середньогодинної тарифної ставки та обсягу виробництва продукції. Крім того, сума економії збільшується на відсоток додаткової заробітної плати та відсоток відрахувань від фонду оплати праці, які включаються до собівартості продукції;

⇒ більш ефективного використання виробничого устаткування, зниження витрат на утримання основних засобів за рахунок реалізації і ліквідації непотрібних основних засобів і таких, що не використовуються.

При підрахунку резервів зниження собівартості продукції необхідно уникати повторного рахунку резервів. Для цього необхідно пов'язувати негативні результати невиконання конкретних заходів з зафіксованими у звітності невиробничими витратами та невиправданими перевитратами. Всі виявлені резерви підраховуються та узагальнюються, після чого розробляються відповідні заходи щодо використання виявлених резервів.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Пояснити значення та назвати завдання аналізу витрат підприємства.
2. Навести джерела інформації аналізу витрат.
3. Вказати роль і місце бухгалтера-аналітика в управлінні витратами підприємства.
4. Пояснити порядок аналізу загальної суми витрат на виробництво продукції.
5. Порядок проведення аналізу витрат на гривню продукції. Пояснити значення цього показника при оцінці діяльності підприємства і фактори, які впливають на його зміну.
6. Назвати особливості аналізу собівартості одиниці продукції.
7. Пояснити порядок розрахунку ступеня впливу основних факторів на зміну досягнутого рівня собівартості продукції.
8. Розкрити особливості аналізу витрат за елементами та статтями калькуляції.
9. Розкрити методику аналізу прямих і непрямих витрат.
10. Вказати особливості організації і методики проведення оперативного аналізу витрат підприємства.
11. Пояснити значення та розкрити методику проведення функціонально-вартісного аналізу витрат підприємства.
12. Навести порядок визначення резервів зниження собівартості продукції на перспективу.