

УДК 657:664.3.008.01

## НЕОБХІДНІСТЬ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Семчук О.Я.

*У статті обґрунтовано необхідність здійснення аналізу, контролю та управління витратами підприємств в сучасних умовах господарювання з метою оцінки позиції підприємства на ринку і його конкурентних переваг. Розглянуто основні аналітичні показники, на базі яких можна визначити якість управління витратами виробництва та взяти заходів по усуненню неефективних. Здійснено класифікацію резервів зниження витрат та собівартості продукції. Надано пропозиції щодо підвищення ефективності управління витратами.*

**Ключові слова:** *аналіз, аналітичні показники, витрати, контроль, резерви зниження, рентабельність, управління.*

### ВСТУП

*Постановка проблеми.* В умовах економічної кризи, в період поглиблення інтеграційних процесів підвищуються вимоги до вітчизняних товаровиробників. Основна проблема полягає в низькій конкурентоспроможності української продукції, що передусім пов'язано з високими витратами на її виробництво. Таке становище пояснюється тим, що менеджмент та спеціалісти більшості підприємств не приділяють належної уваги управлінню витратами, в той час як умови жорсткої боротьби вимагають не лише планування й обліку, а й постійного аналізу і контролю витрат, пошуку шляхів їх мінімізації.

*Аналіз основних досліджень і публікацій.* Дослідженню питань обліку та аналізу витрат приділено багато уваги у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як С. Мних, Є. Сич, Г. Кравчук, В. Ільчук, А. Череп, Н. Верхоглядова, В. Панасюк, Л. Нападовська, К. Уолш та ряд інших, основні погляди яких ми розглянемо нижче. Однак більш глибокого дослідження потребують результати проведеного аналізу витрат підприємства та рекомендації для керівництва компанії, які дозволять знизити собівартість продукції і тим самим збільшити прибуток.

*Постановка завдань.* В процесі аналізу необхідно дослідити наступні питання: обґрунтувати необхідність здійснення аналізу, контролю та управління витратами; розглянути основні показники, які характеризують ефективність формування витрат і методи їх розрахунку; класифікувати резерви зниження витрат та собівартості продукції.

### 1 НЕОБХІДНІСТЬ ЗДІЙСНЕННЯ АНАЛІЗУ, КОНТРОЛЮ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Огляд наукової літератури з цієї тематики дозволяє констатувати, що дослідження ефективності формування витрат на підприємствах є важливою функцією управління ними і ефективністю роботи суб'єктів підприємницької діяльності в цілому. Залежно від мети і завдань дослідження витрат формуються

інформаційна база, обґрунтовуються вимоги до методів їх розрахунку, вибирається послідовність здійснення аналізу і оцінки результатів дослідження.

Зокрема, на думку С. Мниха [1, с.363] створення ефективного аналітичного забезпечення управління витратами пов'язане з:

- виготовленням конкурентоспроможної продукції;
- наявністю якісної та реальної інформації щодо собівартості окремих видів продукції, виконаних робіт (послуг) та їх позицій на ринку;
- можливістю використання гнучкого ціноутворення;
- наданням об'єктивних даних для складання бюджету підприємства;
- можливістю оцінки раціоналізації витрат за центрами їх формування та центрами відповідальності.

Л. Нападівська [2, с. 129-130] схильна до здійснення постійного контролю затрат, модель організації якого відображено у табл. 1.

Щодо основних завдань організації контролю Л. Нападівська виділяє такі:

1. Оцінка обґрунтованості і своєчасності розробки планових затрат по підприємству та в розрізі центрів відповідальності.
2. Попередній контроль та аналіз можливих втрат та резервів виробництва та скорочення затрат.
3. Оперативний контроль затрат в розрізі відхилень, винуватців, причин, місць виникнення, центрів відповідальності.
4. Контроль організаційного та методологічного взаємозв'язку та взаємообумовленості планової та облікової інформації.
5. Постійний контроль окремих складових комплексних статей.
6. Контроль цільового спрямування всіх видів витрат.
7. Оперативний контроль затрат та результатів діяльності в розрізі центрів відповідальності.
8. Виявлення та діагностика проблем, що виникають при зміні внутрішнього і зовнішнього середовища та коригування планів і діяльності.

**Таблиця 1 Модель організації контролю затрат**

Види контролю	Види робіт	Відповідальні особи, відділи або функціональні підрозділи
Попередній контроль	1. Оцінка основних напрямків затрат з урахуванням стратегічного розвитку діяльності підприємства	Відділ внутрішнього аудиту
	2. Оцінка тактичних планів з точки зору затрат окремих структурних підрозділів згідно напрямків їх діяльності, виробничих можливостей та стратегічних напрямків діяльності підприємства.	Відділ внутрішнього аудиту Керівники структурних підрозділів
	3. Визначення критеріїв подальшого здійснення контролю діяльності як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів зокрема.	Відділ внутрішнього аудиту
	4. Попередній контроль можливих резервів виробництва та скорочення затрат.	Відділ внутрішнього аудиту Плановий відділ
	5. Виявлення сфер, де необхідно посилити контроль.	Відділ внутрішнього аудиту

Поточний контроль	1. Контроль відхилень фактичних затрат від планових.	Керівники структурних підрозділів Відділ матеріально-технічного забезпечення Плановий відділ
	2. Виявлення і діагностика проблем, що виникають при зміні внутрішніх і зовнішніх умов та коригування планів і діяльності підприємства.	Відділ внутрішнього аудиту Плановий відділ Керівники структурних підрозділів
	3. Виявлення порушень в існуючій системі та розмежування їх по причинах, винуватцях та центрах відповідальності.	Керівники структурних підрозділів
	4. Контроль реалізації прийнятих рішень.	Відділ внутрішнього аудиту
	5. Контроль за діяльністю окремих відповідальних осіб та виконавців	Керівники структурних підрозділів Відділ внутрішнього аудиту
Наступний контроль	1. Контроль відхилень фактичних затрат від планових в розрізі причин, винуватців, місць виникнення та джерел їх покриття.	Бухгалтерія Плановий відділ
	2. Контроль законності здійснення операцій.	Бухгалтерія Плановий відділ
	3. оцінка стану бухгалтерського контролю затрат.	Відділ внутрішнього аудиту

Необхідність управління витратами досліджують такі вчені як С. Сич, Г.Кравчук, В. Ільчук [3, с. 121]. На їхню думку процес управління вирішує ряд численних завдань: розрахунок норм, упорядкування нормативної бази, організація обліку змін норм, розробка нормативних калькуляцій, облік витрат за центрами виникнення, виявлення відхилень і розподіл за центрами відповідальності, калькулювання собівартості продукції, аналіз виконання планових кошторисів, формування завдань щодо зниження собівартості, виявлення резервів економії, забезпечення систематичного контролю за величиною витрат. У цьому розумінні управління витратами на виробництво представляє багатоцільову систему, що вимагає участі і взаємодії усіх виробничих ланок і служб підприємства.

## 2 ОБҐРУНТУВАННЯ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

В економічній теорії і практиці господарювання використовуються різні види витрат виробництва, кожен з яких дає певну інформацію про стан виробництва, його ефективність. Відповідно до поставлених завдань у сфері управління ефективністю виробництва формуються системи обліку витрат, їх класифікація за певними ознаками, вибираються методи обрахування. На основі вхідної інформації за визначеними критеріями і розраховуються аналітичні показники, на базі яких можна оцінювати ефективність управління витратами виробництва. Зупинимось на основних.

Розглянемо взаємозв'язок між операційними витратами і результатами діяльності підприємства:

$$B = MB + BOП + CB + AM + IB, \quad (1)$$

$$ПР = Д - B, \quad (2)$$

де B – витрати операційної діяльності підприємства;

MB – матеріальні витрати;

BOП – витрати на оплату праці;

CB – витрати на соціальні заходи;

АМ – амортизаційні відрахування;

ІВ – інші витрати;

Д – дохід від операційної діяльності;

ПР – прибуток підприємства.

Залежності (1) та (2) зберігаються при розрахунках результатів і витрат для підприємства в цілому, окремих його підрозділах, видах виробництва і видах продукції на всю програму або на одиницю конкретного виробу.

При цьому необхідно забезпечити умови зіставності результатів і витрат за обсягом, видом виробництва і витрат та часовим періодом, за який вони досліджуються і визначаються.

В. Панасюк вважає, що визначення ефективності управління витратами виробництва на промислових підприємствах може здійснюватися на основі загальної моделі [4, с. 44]:

$$\frac{\text{Витрати виробництва}}{\text{Результати виробництва}} \quad (3)$$

Залежно від завдань дослідження модель (3) може набувати більш конкретної форми. При цьому економічна категорія «результати виробництва» може бути представлена сукупністю різних показників. Найбільш типовими і загальновизнаними є такі, як обсяги виробництва товарної продукції, обсяги реалізації продукції або обсяги продажу, прибуток підприємства, якість, асортимент продукції та ін.

$$ВТВ = \frac{В}{О} \quad (4)$$

де ВТВ – витратосмність виробництва;

О – обсяг виробництва.

Ознакою ефективності управління витратами виробництва є умова, коли  $ВТВ < 1$ . Чим менша від одиниці витратосмність виробництва, тим вища його ефективність. Однак такий висновок дещо умовний, оскільки величина витратосмності зумовлюється галузевими особливостями. Тому у випадках, коли на основі визначення витратосмності необхідно дати оцінку ефективності роботи підприємства, необхідно провести порівняльний аналіз фактичної, планової і нормативної величини цього показника. У випадках, коли  $ВТВф < ВТВпл$  або  $ВТВф < ВТВн$ , можна констатувати ефективний рівень управління витратами виробництва.

Н. Верхоглядова [5, с. 150] у своїх дослідженнях звертає увагу на показник рентабельності продукції:

$$\text{Рентабельність продукції} = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Витрати}} \times 100\% \quad (5)$$

К. Уолш серед основних показників рентабельності виділяє показник рентабельності реалізації:

$$\text{Рентабельність реалізації} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Дохід}} \times 100\% \quad (6)$$

На його думку, найпростіше рентабельність реалізації можна протлумачити як те, що залишиться після віднімання всіх видів витрат [6, с.96]. Наприклад, 10% рентабельності реалізації означають, що 90% склали витрати. Зрозуміло, що для збільшення рентабельності рівень витрат слід зменшити.

Досить оперативним і надійним методом оцінки ефективності управління витратами виробництва, з огляду на іноземний досвід, слід вважати аналіз і оцінку їх фактичної величини з нормативною або плановою. Цей метод будується на визначенні відхилень фактичних величин витрат від їх нормативної величини. Ефективність цього методу залежить від правильності і прогресивності встановлених нормативів витрат. Якщо норми витрат по основних статтях і видах витрат встановлені з урахуванням певного рівня

ефективності роботи підприємства, то вони являють собою ціль, до якої мають прямувати працівники підприємства, менеджери в процесі виробничої діяльності.

При виявленні відхилень фактичного рівня витрат від встановлених нормативів доцільно виявити причини, що їх спричинили, а також встановити, за рахунок яких факторів відбулося відхилення фактичних витрат: за рахунок зовнішніх факторів, дія яких не залежить від роботи конкретного підприємства, або за рахунок внутрішніх факторів, які можна ліквідувати, налагодивши облік витрат, або підвищивши виконавчу дисципліну, удосконаливши виробничий процес.

Крім того, беручи до уваги необхідність прийняття управлінських рішень за наслідками порівняння фактичних витрат на виробництво з нормативних і планових показників треба вести, а відтак і моделі їх облік необхідно таким чином, щоб облікові класифікаційні ознаки витрат відповідали плановим. Саме це забезпечить їх подрібнюваність та надасть можливість побудови адекватної інформаційної моделі витрат [7, с. 27].

### **3. КЛАСИФІКАЦІЯ РЕЗЕРВІВ ЗНИЖЕННЯ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

Основними резервами зменшення собівартості продукції є: збільшення обсягів виробництва; скорочення витрат на виробництво за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, скорочення непродуктивних витрат і виробництва браку.

Резерви збільшення випуску продукції виявляються в процесі аналізу виробничої програми (плану). При збільшенні обсягів виробництва продукції зростають лише змінні витрати (пряма заробітна плата основних робітників, відрядників, прямі матеріальні витрати й ін.). Сума ж постійних витрат не змінюється, і в результаті знижується собівартість виробів.

Резерви зниження витрат, виявлених за кожною статтею витрат за рахунок конкретних організаційно-технічних заходів (впровадження нової більш прогресивної техніки і технології, поліпшення організації праці) будуть сприяти економії заробітної плати, сировини, матеріалів, енергії тощо [8, с. 108].

Як зазначалось, план витрат на виробництво є програмою дій на майбутній період у вартісному економічному виразі, дозволяє скоординувати економічні інтереси різних підрозділів та погодити різні цілі. Він являє собою програму бажаного майбутнього, що включає економічні шляхи його ефективного досягнення. Метою складання виробничого плану є:

- надання допомоги при плануванні чергових щорічних господарських операцій;
- координація діяльності різних підрозділів;
- доведення планів до керівників різних центрів відповідальності;
- стимулювання діяльності керівника для досягнення тієї чи іншої мети;
- управління виробництвом;
- оцінка ефективності роботи керівника.

Важливу роль у зниженні витрат підприємства виконує оперативний економічний аналіз виробничої програми. Він допомагає своєчасно оцінити господарські ситуації, пов'язані з формуванням витрат діяльності, виявити негативні причини і недоліки в роботі, внутрігосподарські резерви покращення використання виробничо-фінансових ресурсів, забезпечити оперативне маневрування ресурсами і капіталом з метою економії витрат.

На основі здійсненого аналізу доцільно розробити стратегію зниження витрат, як модель дій та систему заходів, спрямованих на зниження витрат та підвищення ефективності діяльності підприємства в процесі виробництва продукції, здатної задовольнити вимоги ринку, з урахуванням усіх можливостей щодо резервів зниження витрат та впливу факторів зовнішнього середовища [9, с. 41]

### **ВИСНОВКИ**

Витрати, як об'єкт управління та показник результативності діяльності підприємства, потребують постійного аналізу та контролю. Їх оперативний економічний аналіз дозволить оцінювати позиції

підприємства на ринку і його конкурентні переваги, запобігти кризовим явищам. А скорочення витрат на основі виявлених резервів забезпечує контроль над витратами і дає можливість досягати як швидких результатів, так і довгострокового ефекту зниження витрат. Адже завдяки вмілому та розумному управлінню ресурсами досягається фінансова стабільність підприємства.

У подальших дослідження передбачається зосередити увагу на аналітичності відображення витрат в обліку.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. С. В. Мних. Економічний аналіз: підручник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
2. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
3. Сич С. М., Кравчук Г. В., Ільчук В. П. Управлінський аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Навч. посібник. – К.: ТОВ «Видавництво «Аспект-Поліграф», 2004. – 204 с.
4. Панасюк В. Управління витратами виробництва. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 118 с.
5. Верхоглядова Н.І. Фінансовий аналіз суб'єктів господарської діяльності промислових підприємств: Монографія. – Дніпропетровськ: наука і освіта, 2003. – 204 с.
6. К. Уолш. Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства: Пер. з англ. – К.: Всеувиго; Наукова думка, 2001. – 367 с. – (Сер. «Усе про менеджмент»)
7. Банасько Т.М. Класифікація витрат як засіб поглиблення інтеграційних властивостей функції обліку в системі управління // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2008. № 30. – С. 25-31.
8. Череп А. В. Економічний аналіз: навчальний посібник. – К.: Кондор, 2005. – 160 с.
9. Н. Костецька. Стратегія зниження витрат // Галицький економічний вісник. – 2005. № 2 (6). – С. 38-43.

---

**Семчук Ольга Ярославівна**, аспірант кафедри обліку та аудиту Львівського національного університету ім. І. Франка, тел. 067-704-94-32, e-mail: [OliaSemchuk@gmail.com](mailto:OliaSemchuk@gmail.com)