

## **Аналіз витрат виробництва і збуту продукції**

### **1. Класифікація та групування витрат, що включаються до собівартості продукції**

Одна з основних цілей підприємства, що здійснює свою економічну діяльність у ринкових умовах – одержання максимально можливого прибутку. Можливості досягнення цієї стратегічної мети обмежені витратами виробництва і реалізації, а також ринковим попитом на продукцію підприємства. Тобто витрати є фактором, що визначає величину пропозиції і розміру прибутку, а прийняття управлінських рішень неможливе без аналізу витрат, що виникають у ході реалізації проектів і бізнес-планів.

На практиці застосування методів розрахунку витрат для аналізу діяльності підприємств у різних країнах є як подібності, так і відмінності. В Україні й у Росії широко використовується категорія собівартості. Теоретично до собівартості мають входити нормативні (економічно обґрунтовані) виробничі витрати, але на практиці до неї відносять також наднормативну витрату сировини, матеріалів і т.д., що часто ускладнює аналіз і змушує багатьох експертів говорити про «непрозорість» балансів українських і російських підприємств.

*Абсорційне ціноутворення* – визначення собівартості запасів шляхом включення відповідної частки всіх постійних і змінних витрат виробництва в розрахунку на одиницю зробленої продукції.

Собівартість відповідно до норм – це сумарні витрати на виробництво і реалізацію продукції; розрахункова, абстрактна величина, значення якої залежить від обраної облікової політики.

Собівартість являє собою величину досить умовну, визначення якої залежить від багатьох обставин, аналізованих у курсі бухгалтерського обліку.

Необхідно виділити основну ідею, що проходить червоною ниткою через усі розробки теоретиків економічного аналізу: облік і аналіз

господарської діяльності підприємства мають бути повернені в майбутнє. З метою перспективного аналізу мають враховуватися тільки найбільш істотні природні витрати.

Ця ідея була спочатку втілена в методі Standart Costs («природні витрати»). За цією концепцією була визначена основна мета обліку: фабрикація даних, що інформаційне орієнтують. Цю ідею висловив Ч. Гаррісон у 1935 році. Було заявлено, що необхідний такий виробничий облік, що висуває задачі на майбутнє. Досвід застосування дозволив зробити висновки про переваги методу:

- можливість оптимізувати запаси матеріальних цінностей;
- можливість виявити сховані резерви;
- забезпечення порівнянності в аналізі економічних тенденцій;
- можливість стимулювати роботу колективу.

Основне правило цього методу – усі витрати понад установлені норми мають відноситися на винних осіб і ніколи не включатися в рахунки, що відбивають витрати. Даний принцип одержав свій розвиток у системі управлінського обліку.

Ідеї, закладені в основу методу Standart Costs, вплинули на розвиток методик обліку й аналізу в Європі й Америці, але подальші дослідження виявили, що Standart Costs може застосовуватися тільки в тих господарствах, де є механізм виявлення відхилень, де виконуються правила:

1. При зазначенні усіх витрат існує посилання на нормативи чи стандарти.
2. При відхиленні дійсних витрат від нормативів називаються його причини.

Але ці ідеї виявилися корисними й одержали подальший розвиток у таких системах, як метод прямого розрахунку і центр відповідальності. У методі прямого розрахунку витрати поділяються на постійні й змінні. При цьому прямі й частина непрямих витрат належить до змінних, а частина непрямих витрат, що залишилися – до постійних. Іноді першу з

вищезазначених витрат виділяють в окрему групу, що називається **частково змінні витрати**. Цю назву вони одержали в зв'язку з тим, що змінюються за своєю величиною не в прямо пропорційній залежності від зміни обсягу виробленої продукції. Основна ідея методу формулюється так: тільки змінні витрати формують собівартість реалізованої продукції.

**Постійні витрати** – це виробничі витрати, які залишаються відносно постійними, незалежно від періоду звітності, при виконанні звичайного виробничого циклу і виготовленні звичайного обсягу продукції.

Постійні виробничі непрямі витрати – непрямі виробничі витрати, які залишаються відносно незмінними незалежно від обсягу виробництва: амортизація, обслуговування будинків і устаткування, адміністративно-управлінські витрати. Різні методи обліку витрат засновані на різних моделях економічної діяльності. Основна ідея методу прямого розрахунку полягає в тому, що витрати виникають тільки в момент реалізації товару. Поки продукція не продана, поки немає виторгу – немає і витрат, а всі господарські операції лише змінюють форму капіталу підприємства (зменшують чи збільшують його ліквідність). Готова продукція на складі є частиною оборотних коштів. Але знос (амортизація), поки не продана продукція, не вважається елементом витрат, а розцінюється як спосіб переносу частини вартості основних засобів на оборотні. Також це стосується і виплат зарплати. Вони розцінюються не як витрати, а як вкладення в капітал підприємства. Одні вчені вважають, що це тільки обліковий прийом, інші розглядають його як універсальну систему управління підприємством.

Основні класифікаційні групи витрат, що входять до собівартості:

- за елементами витрат;
- статтями витрат.

Елементи витрат, що включаються в собівартість продукції, групуються за економічним змістом (незалежно від їх виробничого призначення і місця, де вони виробляються).

Усі витрати, що входять до собівартості, об'єднуються в три основні групи економічних елементів:

1. Витрати на основні засоби (списуються на собівартість як амортизаційні відрахування).

2. Витрати на предмети праці (сировина, матеріали, напівфабрикати й ін., що списуються на собівартість одразу).

3. Витрати трудових ресурсів (списуються на собівартість як заробітна плата і відрахування на соціальне страхування).

Ці групи використовуються при складанні кошторису витрат на виробництво. **Кошторис витрат** – це плановий розрахунок витрат різних видів ресурсів на всі нестатки підприємства (на календарний період).

Залежно від участі в технологічному процесі витрати за елементами поділяються:

- на основні, безпосередньо пов'язані з технологією виробництва, визначають його характер і споживчі властивості виробів;
- накладні, пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва.

Облік витрат за окремими статтями ведеться в структурних підрозділах підприємства за всіма господарськими операціями, пов'язаними з виробництвом і реалізацією продукції.

Склад витрат на виробництво і реалізацію продукції за статтями визначається типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг).

Витрати, які можна віднести на виробництво виробів – прямі. До прямих витрат належать такі статті витрат:

- сировина й основні матеріали;
- комплектуючі вироби;
- напівфабрикати;
- витрати на оплату праці робітників.

Розмір прямих витрат складає технологічну собівартість виробу.

Витрати складаються, а потім розподіляються на кожний виріб за непрямыми ознаками (пропорційні часу, обсягу виробництва, сумі основної заробітної плати) – непрямі.

До непрямих витрат належать:

- адміністративні й управлінські витрати;
- амортизація;
- витрати зі збуту і реалізації продукції;
- загальногосподарські й збутові витрати.

Не можна ототожнювати основні витрати з прямими, а накладні з непрямыми, тому що деякі основні витрати (наприклад, амортизація) списуються на собівартість як непрямі витрати.

Сума прямих і непрямих витрат на вироби, зроблені в цехах і інших підрозділах, складають цехову собівартість виробу.

Якщо до цехової собівартості додати загальнозаводські витрати, то одержимо загальнозаводську виробничу собівартість чи суму усіх виробничих витрат.

Якщо до виробничої собівартості додати позавиробничі витрати (з реалізації продукції), то одержимо повну загальну собівартість.

Розрахунок собівартості одиниці виробу з розбивкою за статтями витрат називається калькуляцією одиниці виробу продукції.

Розрізняють планову, нормативну і звітну калькуляцію.

## **2. Аналіз показників собівартості продукції**

Рівень собівартості продукції підприємства оцінюється за допомогою системи показників:

- 1) собівартість усієї товарної продукції;
- 2) витрати на 1 грн. товарної продукції (чи витрати на одиницю вартості);
- 3) собівартість одиниці продукції.

В облікових документах товарна продукція за собівартістю може бути в двох оцінках:

- за плановими (розрахунковими) нормами витрат;
- фактичними витратами.

Основні етапи аналізу собівартості товарної продукції:

1. Визначення абсолютного і відносного відхилення фактичних витрат від планових і попереднього періоду. При цьому враховуються дві особливості:

- 1) виключається вплив зовнішніх цінових факторів;
- 2) при порівнянні фактичного рівня собівартості з рівнем попереднього періоду оцінка здійснюється тільки за порівняною продукцією.

2. Вивчення собівартості товарної продукції за елементами витрат.

Порядок аналізу:

1) визначається структура витрат за окремими елементами у загальній собівартості всієї товарної продукції (залежно від переваги того чи іншого елемента встановлюється розподіл виробництва на матеріало-, енергоємні чи трудомісткі);

2) визначається абсолютне відхилення і динаміка зміни окремих елементів з метою визначення резервів зниження собівартості продукції.

3. Аналіз собівартості товарної продукції за статтями витрат.

Порядок аналізу:

1) зіставляються фактичні витрати за кожною статтею з плановими, переліченими на фактичний випуск продукції;

2) визначається абсолютна і відносна зміна кожної статті витрат порівняно з плановим і попереднім періодом;

3) визначається вплив змін за кожною статтею на зміну собівартості всієї товарної продукції.

Витрати на 1 грн. товарної продукції – основний відносний показник, що характеризує використання ресурсів. Загальний розрахунок дорівнює відношенню собівартості товарної продукції до товарної продукції в оптових

цінах підприємства. Цей показник дозволяє досягти порівнянності при аналізі змін показників собівартості за кілька років і зіставити собівартість продукції з прибутком.

Аналіз показника собівартості одиниці продукції здійснюється за даними планової, нормативної чи звітної калькуляції.

### **3. Факторний аналіз собівартості**

Методика аналізу собівартості продукції за основними факторами базується на послідовному вивченні впливу факторів на зміну:

1. Витрат на 1 грн. товарної продукції.
2. Собівартості всієї товарної продукції.
3. Економічно однорідних статей.

Порядок оцінки впливу факторів на показники витрат на 1 грн. товарної продукції:

1) виявляється відхилення фактичного рівня витрат від рівня, встановленого за планом;

2) при виявленні відхилення виявляється вплив на це відхилення наступних факторів:

- а) зміна оптових цін на товарну продукцію;
- б) зміна цін на матеріальні ресурси;
- в) зміна матеріалоємності окремих видів продукції;
- г) зміна номенклатури й асортименту продукції;

3) отримані відхилення коригуються на величину незалежну від підприємства;

4) при визначенні впливу одного з факторів умовно абстрагуються від впливу інших.

Порядок впливу факторів на зміну повної собівартості продукції визначається за даними про зміну витрат на 1 грн. товарної продукції.

Як фактори, що змінюють собівартість товарної продукції, виділяють зміну:

- а) цін на матеріали;
- б) рівня матеріалоємності;
- в) асортименту і номенклатури продукції.

Загальний порядок розрахунку: абсолютний розмір зміни витрат на 1 грн. товарної продукції за кожним фактором збільшується на фактичний випуск товарної продукції в оптових цінах підприємства, прийнятих у плані.

Послідовність визначення впливу факторів на зміну економічно однорідних статей:

1) встановлюється загальний розмір і структура економічно однорідних статей за одноелементними калькуляційними статтями;

2) зіставляються фактичні витрати за економічно однорідними статтями із плановими і розрахунковими, виявляються їх зміни і відхилення;

3) визначаються фактори економічно однорідних статей, що впливають на зміну:

- а) обсягу виробництва;
- б) структури випуску продукції;
- в) рівня витрат.

У процесі проведення аналізу собівартості доцільно виявляти і вивчати не усі фактори, що впливають на собівартість продукції, а тільки основні вирішальні в даній ланці виробництва, що викликають істотні відхилення від програми формування собівартості виробленої продукції. Такий підхід викликається тією же необхідністю своєчасного прийняття найбільш ефективних у даних ситуаціях рішень, що дозволили б швидко усунути негативні причини і створити сприятливі умови для закріплення і розвитку позитивних причин.

Відомо, що собівартість продукції, що виробляється, формується під впливом безлічі різноманітних факторів. Виявити їх в оперативному циклі управління практично неможливо та й недоцільно. Необхідно насамперед



установити, які з них є головними вирішальними на визначених стадіях створення споживчої вартості, а потім організувати аналіз цих факторів з урахуванням специфіки відповідних виробництв. Поговоримо про фактори, пов'язані з особливостями технології й організації виробництва конкретної продукції (робіт, послуг). У даному випадку мова йде про фактори, які необхідно враховувати при аналізі прямих матеріальних витрат. Активне управління ними можливе за умов, що центри відповідальності за матеріальні витрати будуть вчасно одержувати досить повну аналітичну інформацію про напрямок (позитивний чи негативний) і силу їх дії на собівартість продукції.

Створення такої інформації забезпечується методикою аналізу матеріальних витрат, в основу яких покладений дедуктивний метод дослідження техніко-економічних процесів у господарській діяльності.

Сукупний вплив усіх факторів на відхилення фактичних матеріальних витрат від планових, переведених на фактичний обсяг і структуру виготовленої товарної продукції, виявляється для більшості підприємств у трьох основних факторах:

- за рахунок норм;
- цін;
- заміни.

На перший фактор можуть впливати відхилення від плану:

- питомої ваги матеріалів в собівартості виробу;
- величини поворотних відходів;
- величини безповоротних доходів.

На відхилення фактичної ціни (тобто на другий фактор) можуть впливати такі відхилення від плану:

- покупна ціна матеріалу, включаючи зміни транспортно-заготівельних витрат;
- структура поворотних відходів;
- структура використаних матеріалів (сировини).

Взаємозв'язок і співвідпорядкованість цих факторів подана на рис. 1.



Рис. 1. Схема аналізу відхилення від плану рівня матеріальних затрат на виробництво виробу

Визначення факторів розраховується за певними формулами. Подальший аналіз спрямований на виявлення конкретних причин зміни факторів.

#### 4. Аналіз витрат збуту продукції

У закордонній практиці облік роботи з організації збуту (здійснюється за статтею «Витрати на заходи ФОССТІС» (формування попиту і стимулювання збуту). У структурі витрат на заходи ФОССТІС 80-90 відсотків – витрати на рекламу.

Існує наступна структура рекламних каналів поширення інформації: реклама в засобах масової інформації, друкована реклама, зовнішня реклама, реклама на радіо і телебаченні й ін.

Аналіз витрат на заходи ФОССТІС за окремими рекламними каналами базується на функціональній моделі зв'язку комерційних результатів з виділеними на рекламу засобами.

Вибір різних каналів базується на двох підходах:

**Перший підхід** – порівняння витрат за абсолютними і відносними критеріями:

- за абсолютним здійснюється порівняння загальної суми витрат за кожним рекламним каналом;
- за відносним здійснюється порівняння мінімуму витрат на один рекламний контакт із потенційним покупцем.

**Другий підхід** пов'язаний з урахуванням специфіки рекламованих товарів, а саме їх розподілом:

- на товари виробничого призначення;
- предмети індивідуального споживання тривалого і короткочасного використання.

Аналіз витрат збуту вимагає вибору стратегії поведінки підприємства на ринку, що виражається в його цінній, продуктивній, рекламній, інвестиційній політиках і юридичній практиці. При цьому існує два основні можливі типи поведінки підприємства: пасивне й активне.

**Пасивна поведінка** полягає в тому, що підприємство прагне максимально повно виконати свої задачі й досягти цілей у рамках зовнішніх обмежень.

Під **активною поведінкою** розуміють прагнення розширити обмежуючі рамки для досягнення цілей. Її форми: реклама, НДДКР, диверсифікованість продукту, стратегічні альянси, злиття і поглинання. Наприклад, дослідження, проведене в 1989–1993 рр. групою американських економістів, показало, що зменшення розмірів фірм (усього було досліджено

118 підприємств) сприятливо вплинуло на їх фінансово-економічні показники. Ці фірми, оголосивши попередньо про скорочення свого виробництва, одержали можливість скоротити витрати на виробництво і реалізацію продукції, витрати на оплату праці, НДДКР, на відтворення і поповнення основних засобів, поповнення оборотних коштів. Дослідження також виявило, що після зниження обсягу виробництва наступним рішенням керівництва деяких підприємств досліджуваної групи було: спеціалізуватися на випуску визначеного виду продукції, а потім збільшити випуск, що дозволило заощадити витрати за рахунок ефекту масштабу. Найбільше зростання виробництва спостерігалось на підприємствах, які перед цим організували його скорочення.

## Література

1. Абрютина Н.А., Грачёв И.В. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия. – М.: Дело и сервис, 2008. – 256 с.
2. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие для вузов / П.П. Табурчак, А.Е. Викуленко, Л.А. Овчинникова и др.; Под ред. П.П. Табурчака, В.М. Тумина, М.С. Сапрыкина. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 352 с.
3. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник / Н.А. Русак, В.И. Стражев, О.Ф. Мигун и др.; Под общ. ред. В.И. Стражева. – 3-е изд. – Мн.: Вышэйш. шк., 2009. – 386 с.
4. Аналіз господарської діяльності промислового підприємства: Зб. задач / За ред. С.І. Шкарабана. – Тернопіль: ТАНГ, 2009. – 79 с.
5. Андрейчиков А.В., Андрейчикова О.Н. Анализ, синтез, планирование решений в экономике. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 368 с.