

УДК 657.471

З. М. Холод, А. Я. Бачик

АНАЛІЗ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА: АКТУАЛЬНІСТЬ, ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМКИ, ПРОБЛЕМИ І ЗАВДАННЯ

Розглядаються проблеми та напрямки аналізу витрат поліграфічних підприємств. Досліджено та вдосконалено методологію проведення аналізу витрат.

Problems and assignment of analysis of consumptions of printing industry enterprises are distinguished. Methods of realization of analysis are researched and improved.

В умовах впровадження ринкових засад господарювання в практику для підприємств поліграфічної галузі України актуальним стає питання про формування такої системи оцінки ефективності діяльності суб'єктів різних форм власності, яка сприяла б розв'язанню проблем ефективного розвитку та економічного зростання. Цього можна досягнути насамперед шляхом удосконалення системи управління виробничими витратами і собівартістю поліграфічної продукції за допомогою аналізу витрат підприємства та собівартості продукції.

У вітчизняній теорії науково-методичним розробкам щодо аналізу витрат і собівартості продукції традиційно надавалося велике значення. Однак, враховуючи сучасні особливості ринкового господарювання, необхідно адаптувати накопичений науково-практичний потенціал, привести його у відповідність із сучасними нормами обліку та вимогами ринку.

Досить часто нормування, планування та облік витрат традиційно відносять до функцій різних підрозділів підприємства, що мають вузьке коло інтересів і не зацікавлені в тій інформації, яка прямо їх не стосується. На нашу думку, зосередження в одній службі планування, обліку та аналізу виробничих витрат буде сприяти підвищенню ефективності виробничої діяльності. Аналіз витрат – не разовий захід, він повинен бути постійною, регулярною процедурою. Тому об'єднання фахівців з планування, обліку й аналізу повинне забезпечити підвищення його дієвості.

Аналіз витрат виробництва й собівартості продукції носить комплексний характер і базується на достовірній, повній інформації та реальній оцінці результатів діяльності поліграфічних підприємств і через те повинен проводитися за наперед визначеною схемою (табл. 1) [1, с. 69].

Економічний аналіз слід проводити в двох напрямках – у динаміці показників окремо взятого підприємства та в порівнянні з даними інших типових підприємств (видавництв). Оскільки основною вимогою для проведення економічного аналізу є порівнянність інформаційних показників, що аналізуються, то для аналізу в динаміці за кілька років потрібно собівартість попередніх періодів привести до собівартості звітного року. Для цього необхідно:

по-перше, скоригувати аналітичні показники на індекс інфляції;

по-друге, собівартість попередніх років (до 2000 р.) розкласти за статтями калькуляції та на їх підставі згрупувати собівартість відповідно до П(С)БО 16 „Витрати”.

Інформаційною базою для аналізу собівартості продукції є форми державної статистичної та фінансової звітності („Баланс” (форма №1), „Звіт про фінансові результати” (форма №2), „Звіт про діяльність підприємства, організації за рік” (форма № 1-підприємство, річна), „Звіт про витрати на виробництво продукції, робіт, послуг”, „Рентабельність окремих видів продукції” (форма №6). Для поглибленого аналізу використовують: нормативні документи; калькуляції собівартості товарної продукції за калькуляційними статтями й окремими видами продукції (калькульованими групами); матеріали синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку, що відображають затрати матеріальних, трудових і грошових коштів; відповідні відомості, первинні документи про витрати на виробництво й реалізацію продукції, окремих її видів, робіт і послуг та інші звіти.

На наш погляд, аналіз витрат доцільно розділити на два напрямки: **аналіз собівартості продукції та аналіз ефективності витрат**. Це дозволить комплексно підійти до проблем управління будь-яким суб'єктом господарювання в умовах реформування бухгалтерського обліку, трансформації системи обліку й контролю в ринкове середовище та пошуків оптимального поєднання західного досвіду і вітчизняних завдань управління витратами.

Таблиця 1

ОСНОВНІ ЕТАПИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПОЛІГРАФІЧНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Етапи аналізу	Характеристика
Складання плану економічного аналізу	Визначення об'єктів аналізу та напрямків використання його результатів Розроблення програми та календарного плану, розподіл роботи між виконавцями Визначення джерел інформації, системи показників, методів і прийомів аналізу Розроблення макетів аналітичних таблиць
Підготовка матеріалів для аналізу	Збирання інформації та визначення додаткових джерел її отримання Перевірка вірогідності інформації, правильності заповнення таблиць Підготовка інформаційних даних до наведених показників
Оцінка інформаційних матеріалів	Систематизація інформації, оцінка її достовірності, достатності й адекватності програмі та визначеним методам аналізу
Аналіз показників	Загальна характеристика зміни показників порівняно з попереднім періодом або з іншими подібними підприємствами Визначення показників і групування чинників впливу на величину собівартості Виявлення залежності між окремими чинниками Елімінування впливу факторів, незалежних від об'єкта аналізу Вимірювання впливу факторів Оцінка збитків, спричинених дією негативних факторів Виявлення невикористаних можливостей для зниження собівартості продукції
Остаточна оцінка результатів аналізу	Комплексні висновки за результатами аналізу Пропозиції щодо підвищення ефективності (резерви зниження собівартості) діяльності

Першим напрямком аналізу витрат є аналіз собівартості продукції. Собівартість продукції – важливий економічний показник, який у повній мірі може охарактеризувати економічну ефективність виробництва. Саме в собівартості продукції відображаються витрати кожного підприємства на виробництво товарів, виконання робіт чи надання послуг. Зменшення цих витрат забезпечує підприємству конкурентоспроможність продукції, зростання прибутку від її реалізації та рентабельності. Тому аналіз собівартості продукції (виготовленої та реалізованої), пошук резервів її зниження та економії витрат є одним з обов'язкових напрямів фінансово-економічного аналізу діяльності підприємств.

Серед основних завдань аналізу собівартості продукції можна виділити такі: аналіз та оцінка зміни й динаміки витрат на виробництво, а також зміни структури витрат порівняно з базовим періодом; аналіз та оцінка динаміки витрат на 1 грн. товарної продукції; аналіз собівартості товарної продукції за калькуляційними статтями витрат і виявлення резервів її зниження; аналіз собівартості окремих видів продукції, забезпечення служб, відповідальних за витрати, необхідною аналітичною інформацією для оперативного управління формуванням собівартості продукції; розроблення оптимальних планових витрат, планових і нормативних калькуляцій для окремих видів продукції (калькульованих груп) на майбутній період [2, с. 124].

Вихідним моментом для оцінки й прийняття рішень щодо зменшення витрат і зниження собівартості товарної продукції є аналіз операційних витрат на виробництво, згрупованих за елементами витрат. У процесі аналізу витрат на виробництво оцінюють темпи їх росту в цілому і за елементами порівняно з темпами росту товарної продукції і витрат на 1 грн. товарної продукції.

Наступним етапом аналізу є вивчення структури витрат та її зміни за окремими елементами витрат у порівнянні з базовим періодом. З табл. 2 видно, що приріст виробничої собівартості у видавництві „Зоря” (м. Дніпропетровськ) у 2004 р. порівняно з 2003 р. складає 15,67%, тоді як на книжковій фабриці „Атлас” за цей же період становить майже 31%. Це, без сумніву, є негативною тенденцією, яку спричинив ріст матеріальних витрат і витрат на оплату праці й соціальні відрахування (див. табл. 3). З другого боку, на фабриці „Атлас” в ході аналізу було помічено такі позитивні тенденції, як зменшення витрат на амортизацію основних засобів і нематеріальних активів й інших витрат. Крім того, витрати на 1 грн. товарної продукції тут зменшилися на 0,07 коп., тоді як у видавництві „Зоря” за цей же період вони зросли на 1,95 коп.

Таблиця 2

СКЛАД І ДИНАМІКА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

Елементи витрат	БАТ «Видавництво «Зоря»				БАТ «Львівська книжкова фабрика «Атлас»			
	значення показників, тис. грн.		абсолютне відхилення, тис. грн.	темп росту, %	значення показників, тис. грн.		абсолютне відхилення, тис. грн.	темп росту, %
	2003 р.	2004 р.			2003 р.	2004 р.		
Матеріальні витрати (за вирахуванням відходів, що повертаються)	6612,7	7752,0	1139,3	117,23	2097,1	3229,0	1131,9	153,97
Амортизація основних засобів і нематеріальних активів	1367,6	1836,1	468,5	134,26	383,8	198,3	-185,50	51,67
Витрати на оплату праці	2845,0	3210,7	365,7	112,85	1421,3	1834,8	413,5	129,09
Відрахування на соціальні заходи	1018,5	1223,7	205,2	120,15	528,9	701,2	172,3	132,58
Інші витрати	2573,7	2654,4	80,7	103,14	251,0	162,0	-89,0	64,54
Всього витрат на виробництво (виробнича собівартість продукції)	14417,5	16676,9	2259,4	115,67	4682,1	6125,3	1443,2	130,82
Товарна продукція в діючих оптових цінах звітного року	15598,8	17669,9	2071,1	113,28	4702,8	6653,0	1950,2	141,47
Витрати на 1 грн. товарної продукції, коп.	92,43	94,38	1,95	102,11	1,00	0,92	-0,07	92,48

За даними табл. 3 про структуру витрат на виробництво можна зробити наступні висновки. У 2004 р. було виявлено збільшення частки матеріальних витрат (на 2,91%) та інших операційних витрат (на 1,95%), що спричинило зростання собівартості продукції видавництва "Зоря". А частка витрат на амортизацію, оплату праці й відрахування зменшилася у 2003 р. проти 2002 р. відповідно на 4,58; 0,19 і 0,09%. Вивчення змін, що відбулися в структурі витрат на виробництво у досліджуваних ВАТ, дозволяє зробити висновки про необхідність і можливість її зміни у бік зниження матеріаломісткості продукції. Для обґрунтування висновків потрібно додатково вивчити частки розглянутих елементів витрат в 1 грн. товарної продукції, що відповідає витратам на 1 грн. товарної продукції за елементами витрат. Подальше вивчення витрат за складовими частинами елементів витрат дозволить виявити резерви їх зменшення, а також зниження собівартості товарної продукції. Так, наприклад, доцільно докладніше розглянути склад і динаміку витрат на матеріали різних галузей промисловості, що використовуються при виготовленні продукції, і при потребі структуру витрат на матеріали різних галузей промисловості. Крім того, можна провести аналіз матеріальних витрат на 1 грн. товарної продукції.

Таблиця 3

АНАЛІЗ СТРУКТУРИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Елементи витрат	ВАТ «Видавництво «Зоря»			ВАТ «Львівська книжкова фабрика «Атлас»		
	частка витрат, %		відхилення, %	частка витрат, %		відхилення, %
	2003 р.	2004 р.		2003 р.	2004 р.	
Матеріальні витрати (за вирахуванням відходів, що повертаються)	45,86	46,48	0,62	44,79	52,72	7,93
Амортизація основних засобів і нематеріальних активів	9,49	11,01	1,52	8,20	3,24	-4,96
Витрати на оплату праці	19,73	19,25	-0,48	30,36	29,95	-0,41
Відрахування на соціальні заходи	7,06	7,34	0,28	11,30	11,45	0,15
Інші витрати	17,86	15,92	-1,94	5,36	2,64	-2,72
Всього витрат на виробництво	100	100	-	100	100	-

Важливим питанням оцінки роботи підприємства, спрямованої на мінімізацію витрат на виробництво товарної продукції та її реалізацію, є аналіз собівартості за калькуляційними статтями витрат. Саме групування витрат за калькуляційними статтями дозволяє характеризувати їх роль у технологічному процесі, управлінні й обслуговуванні, виділити прямі і непрямі, змінні і постійні витрати і тим самим виявити резерви їх економії. У процесі аналізу вивчають структуру собівартості за калькуляційними статтями витрат і дають оцінку її зміни порівняно з базовим періодом (планом) (табл. 4).

Як бачимо з табл. 4, виробнича собівартість ВАТ „Львівська книжкова фабрика „Атлас” у 2004 р. порівняно з 2003 р. зросла на 1111,00 тис. грн., або на 128,77 %. Зокрема, абсолютне відхилення матеріальних витрат становить 585,26 тис. грн., або 1,81 %. Таке зростання пов'язане з підвищенням цін на сировину й матеріали та збільшенням обсягів виробництва. Зросли також витрати на оплату праці та соціальні відрахування (на 362,35 тис. грн., або 1,52 %). Витрати на утримання обладнання у 2004 р. проти з 2003 р. знизилися на 3,29 %, або 73,33 тис. грн., що зумовлено оновленням обладнання й використанням праці більш кваліфікованих працівників. Відповідно, зменшилися і витрати від браку (на 8,57 тис. грн., або 0,12 %).

Таблиця 4

**АНАЛІЗ РІВНЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЗА КАЛЬКУЛЯЦІЙНИМИ СТАТТЯМИ
ВИТРАТ ВАТ «ЛЬВІВСЬКА КНИЖКОВА ФАБРИКА «АТЛАС»**

Стаття витрат	Витрати 2003 року		Витрати 2004 року		Відхилення витрат	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Сировина	1064,125	27,55	1379,94	27,75	315,82	0,19
Матеріали основні	577,30	14,95	761,71	15,32	184,41	0,37
Матеріали допоміжні	79,65	2,06	164,68	3,31	85,03	1,25
Разом матеріальних витрат (за вирахуванням відходів, що повертаються)	1721,08	44,56	2306,33	46,37	585,26	1,81
Заробітна плата основна	684,18	17,71	911,27	18,32	227,09	0,61
Заробітна плата додаткова	67,80	1,76	90,37	1,82	22,57	0,06
Відрахування на соціальні заходи	244,34	6,33	357,03	7,18	112,69	0,85
Разом заробітна плата і відрахування	996,32	25,80	1358,67	27,32	362,35	1,52
Витрати на утримання обладнання	823,24	21,31	896,57	18,03	73,33	-3,29
Цехові витрати	313,13	8,11	394,73	7,94	81,60	-0,17
Витрати від браку	8,51	0,22	17,08	0,34	8,57	0,12
Виробнича собівартість	3862,28	100	4973,38	100	1111,10	-

До непрямих витрат відносяться комплексні витрати на обслуговування виробництва й управління, які не включаються прямо в собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг), а розподіляються між ними певними методами через коефіцієнти. У собівартості продукції вони подані такими комплексними статтями витрат, як: витрати на утримання й експлуатацію устаткування; загальновиробничі (цехові) витрати; загальногосподарські витрати. Виявлення і мобілізацію резервів зменшення цих витрат виконують на основі їх аналізу. Аналіз витрат на обслуговування й управління полягає у вивченні їх за складом і структурою, темпами росту порівняно з темпами росту обсягу товарної продукції та її собівартості, частки цих витрат у собівартості продукції в цілому.

Аналіз адміністративних витрат і витрат на збут продукції проводиться для визначення ефективності загальновидавничого управління та ефективності збутової політики підприємства, оцінки можливості зниження цих витрат, пошуку шляхів підвищення ефективності управління видавництвом та реалізації виробленої продукції.

Другим пріоритетним напрямком аналізу витрат є визначення ефективності витрат підприємства. Об'єктами аналізу при цьому виступають: виробнича собівартість виробленої продукції, наданих послуг і виконаних робіт в цілому й за статтями витрат підприємства та його структурних підрозділів; собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інших активів; адміністративні витрати; витрати на збут; витрати від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, надзвичайних подій; витрати на одну гривню чистого доходу; операційні витрати за елементами витрат; окремі елементи і статті витрат; співвідношення: витрати – чистий дохід – прибуток.

Пропонується оцінювання ефективності витрат проводити і на підставі визначення таких коефіцієнтів, як: покриття виробничих витрат; покриття реалізованих виробничих витрат; окупності виробничих витрат; окупності реалізованих виробничих витрат; окупності і покриття постійних витрат; окупності і покриття адміністративних витрат; навантаження витрат на збут;

ефективності змінних витрат; витратомісткості загальногосподарського управління і збуту продукції; окупності і покриття витрат на збут тощо [3, с. 245].

Ми такої думки, що при визначенні ефективності витрат доцільно виділити кілька основних показників, які б всебічно характеризували роботу підприємств поліграфічної промисловості різних форм власності, були б прийнятними як для малих, так і для великих підприємств України чи окремих регіонів і, найголовніше, обчислення та аналіз яких не був би надто трудомістким. Саме тому на основі вивчених методик проведення аналізу витрат підприємств і собівартості продукції розроблено й запропоновано до впровадження методик визначення ефективності витрат підприємства (табл. 5). При потребі наведені показники окупності витрат можна доповнити або замінити оберненими показниками покриття витрат (залежно від цілей аналізу).

Таблиця 5

ПОКАЗНИКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Коефіцієнти	Методика розрахунку	Економічний зміст
Окупності виробничих витрат	Операційні витрати / валова продукція	Які витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. валової продукції
Окупності реалізованих виробничих витрат	Собівартість реалізованої продукції / чистий дохід	Які виробничі витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. чистого доходу
Окупності постійних витрат	Адміністративні витрати + витрати на збут / чистий дохід	Які постійні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу
Окупності адміністративних витрат	Адміністративні витрати / чистий дохід	Які адміністративні витрати несе підприємство, щоб отримати 1 грн. чистого доходу
Ефективності загальногосподарського управління	Валова продукція / адміністративні витрати	Скільки валової продукції створює підприємству 1 грн. адміністративних витрат
Окупності витрат на збут	Витрати на збут / чистий дохід	Які витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу
Витратомісткості збутової діяльності підприємства	Витрати на збут / операційні витрати	Яка питома вага витрат на збут в операційних витратах
Рентабельність (прибутковість) операційних витрат	Фінансовий результат від операційної діяльності / собівартість реалізованої продукції + адміністративні витрати + витрати на збут	Скільки одержує підприємство прибутку від операційної діяльності з 1 грн. операційних витрат

Аналіз показників ефективності витрат підприємства поліграфічної промисловості наведено в табл. 6. Як показали проведені розрахунки, обидва підприємства в подальшій своїй діяльності повинні збільшити окупність операційних, адміністративних витрат і витрат на збут. У розрізі 2003 – 2004 рр. ці витрати були неефективними. Прибутковість операційних витрат у ВАТ “ЛКФ “Атлас” у 2004 р. зросла на 0,04 грн., тоді як у ВАТ “Видавництво “Зоря” зменшилася порівняно з попереднім періодом на 0,03 грн. Тобто дана тенденція є позитивною лише по відношенню до ВАТ “ЛКФ “Атлас”. Позитивним є також ріст ефективності загальногосподарського управління. У ВАТ “ЛКФ “Атлас” у 2004 р. він був на 1,5 грн. більший, ніж у 2003 році. У порівнянні з ВАТ “Видавництво “Зоря” книжкова фабрика “Атлас” здійснює свої адміністративні витрати ефективніше (табл. 6).

Таблиця 6

ПОКАЗНИКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАТ ДОСЛІДЖУВАНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Коефіцієнти	БАТ «Видавництво «Зоря»		відхилен- ня	БАТ «ЛКФ «Атлас»		відхи- лення
	значення по- казника, грн.			значення показ- ника, грн.		
	2003 р.	2004 р.		2003 р.	2004 р.	
Окупності виробничих витрат	1,0307	1,0091	-0,02	0,9956	0,9207	-0,07
Окупності реалізованих вироб- ничих витрат	0,7170	0,7485	0,03	0,8145	0,8010	-0,01
Окупності постійних витрат	0,2038	0,1892	-0,01	0,1590	0,1314	-0,03
Окупності адміністративних витрат	0,1652	0,1557	-0,01	0,1463	0,1198	-0,03
Ефективності загальногоспо- дарського управління	5,8793	6,4214	0,54	6,7414	8,2432	1,50
Окупності витрат на збут	0,0390	0,0335	-0,01	0,0127	0,0116	-0,001
Витратомісткості збутової дія- льності підприємства	0,0372	0,0333	-0,004	0,0130	0,0128	-0,0002
Рентабельність (прибутковість) операційних витрат	0,1171	0,0841	-0,03	0,0182	0,0610	0,04

Проведеними дослідженнями виявлено недостатнє застосування й впровадження в практику БАТ «Видавництво «Зоря» та «ЛКФ «Атлас» аналізу витрат і собівартості продукції. Уточнено та поглиблено поняття аналізу витрат поліграфічних підприємств. Запропоновано систему аналізу собівартості продукції та ефективності витрат в умовах конкурентного середовища, що дасть змогу підвищити якість управління витратами підприємства, виявити приховані резерви зниження собівартості продукції, усунути перевитрати поліграфічних підприємств України.

1. Почапська Л. В. Аналіз витрат виробництва видавничої продукції // Вісник КНТЕУ. 2002. №3. С. 69 – 77.
2. Холод З. М., Передерієнко Н. І. Аналіз фінансово-економічної діяльності поліграфічних підприємств. К., 2004.
3. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: Навч. посіб. Житомир, 2002.