

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**В.В. Євдокимов**  
**Д.О. Грицишен**  
**Г.Л. Норд**  
**О.К. Фокін**

---

---

---

**Економічний аналіз витрат  
великих промислових підприємств:  
організація та методика**

*Монографія*

ЖИТОМИР

2019

**УДК 657:33.021:658.511**  
**E45**

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Житомирського державного технологічного університету  
(протокол №4 від 08.04.2019)*

**Рецензенти:**

*доктор економічних наук, доцент Т.О. Тарасова,  
професор кафедри фінансів, аналізу та страхування  
Харківський державний університет харчування та торгівлі*

*доктор економічних наук, доцент О.О. Осадча,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Національний університет водного господарства та природокористування*

**E45** **Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Норд Г.Л., Фокін О.К.**  
Економічний аналіз витрат великих промислових підприємств:  
організація та методика [Текст]: монографія / В.В. Євдокимов,  
Д.О. Грицишен, Г.Л. Норд, О.К. Фокін. – Житомир: ЖДТУ,  
2019. – 216 с.  
ISBN 978-966-683-538-6

У ході проведеного дослідження розглянуто виробничі витрати як об'єкт економічного аналізу. Було проведено оцінку стану витрат великих промислових підприємств як об'єкту управління та економічного аналізу. Розглянуто сучасний стан організації та методики економічного аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємствах. Було досліджено: суб'єктно-об'єктний склад системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств; розвиток методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств. Виявлено взаємодію економічного аналізу з іншими інформаційними підсистемами управління як основи зворотного зв'язку. Обґрунтовано передумови удосконалення методичного забезпечення аналізу витрат виробництва. Розроблено напрями удосконалення методики аналізу витрат виробництва промислових підприємств.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують економічний аналіз витрат великих промислових підприємств, їх організацію та методику.

ISBN 978-966-683-538-6

**УДК 657:33.021:658.511**  
© Євдокимов В.В., 2019  
© Грицишен Д.О., 2019  
© Норд Г.Л., 2019  
© Фокін О.О., 2019

**ЗМІСТ**

<b>Передмова.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. Теоретичні положення економічного аналізу виробничих витрат .....</b>	<b>9</b>
1.1. Виробничі витрати як об'єкт економічного аналізу.....	9
1.2. Оцінка стану витрат великих промислових підприємств як об'єкту управління та економічного аналізу .....	27
1.3. Сучасний стан організації та методики економічного аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємствах.....	45
Висновки до 1-го розділу .....	67
<b>РОЗДІЛ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств .....</b>	<b>70</b>
2.1. Суб'єктно-об'єктний склад системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств.....	70
2.2. Розвиток методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств .....	94
2.3. Взаємодія економічного аналізу з іншими інформаційними підсистемами управління як основа зворотного зв'язку .....	109
Висновки до 2-го розділу .....	126
<b>РОЗДІЛ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств .....</b>	<b>130</b>
3.1. Передумови удосконалення методичного забезпечення аналізу витрат виробництва .....	130
3.2. Напрями удосконалення методики аналізу витрат виробництва промислових підприємств .....	158
Висновки до 3-го розділу .....	190
<b>Висновки .....</b>	<b>193</b>
<b>Список використаних джерел .....</b>	<b>198</b>

## **ПЕРЕДМОВА**

Економічний аналіз виступає інформаційною системою управління, яка генерує інформаційний ресурс, що дозволяє приймати відповідні управлінські рішення щодо господарської діяльності великих промислових підприємств. Об'єктом економічного аналізу та й власне усієї системи управління великими промисловими підприємства, що не втрачає свою актуальність ані для практики, ані для теорії є виробничі витрати. Питання управління витратами особливо гостро стоїть для великих промислових підприємств в умовах гібридної війни та зниження інвестиційного клімату через бойові дії на Сході країни, де зосереджено найбільшу частку промисловості країни. Великі промислові підприємства мають виходити на міжнародні європейські ринки, а отже повинні підвищити якість та зменшити собівартість для можливості конкурування з промисловими гігантами Заходу. Слід зазначити, що у 2018 р. порівняно з 2017 р. (січень-квітень) стан промислової продукції [115] значно покращився, оскільки спостерігається приріст промислового виробництва, індекс якого у порівнянні з попереднім роком збільшився до 102,8%, що на 1,6 % більше ніж з аналогічним місяцем 2017 р.. Березень та квітень також характеризуються позитивним збільшенням та дорівнюють 102,4% та 102,6% відповідно, що на 2,3% та 3,8% більше у порівнянні з досліджуваними місяцями 2017 року. В таких умовах інструментарій економічного аналізу має трансформуватися задля формування якісного інформаційного простору управління витратами великих промислових підприємств. Економічний аналіз виступає динамічною та мінливою до зовнішнього та внутрішнього середовища системою генерування інформації для прийняття управлінських рішень. Так, трансформації підлягають усі складові системи економічного аналізу, що відповідно визначають параметри зміни організаційних положень та методологічного інструментарію аналітичного дослідження виробничих витрат великих промислових підприємств.

Питання розвитку складових економічного аналізу досліджувалися в працях вчених: О.В. Олійник, О.М. Галенко, О.А. Зоріна, Т.М. Ковальчук, І.Д. Лазаришина, Л.В. Гнилицька, Л.О. Примостка, І.М. Парасій-Вергуненко, В.М. Реслер. Питання економічного аналізу витрат вивчали такі дослідники: В. Євдокимов, О. Іванюта, М. Самчик, К. Самчук, С. Свірко, Н. Піскунова, М. Федорець, К. Піскунова, І. Білоусова, Г. Савицька, В. Іваненко, Е. Мних, О. Мачулка, І. Панченко, П. Попович, Н. Черткова, М. Чумаченко, М. Грещак, З.-М. Задорожний, О. Кірдіна, Г. Колісник, Н. Костецька, С. Котляров, Ю. Кравчук, Ю. Мірошниченко, Г. Партин, В. Панасик, Г. Поляк, М. Пушкар, А. Турило, Ю. Цаль-Цалко, А. Череп та інші.

Вивчення праць вчених дозволило виявити особливості розвитку організації та методики управління та економічного аналізу виробничих витрат промислових підприємств. Віддаючи належне внескам перерахованих вчених у розвиток економічного аналізу виробничих витрат, акцентуємо увагу на мінливості управління до факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, що зумовлюють потребу в постійному перегляді організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств.

В першому розділі удосконалено понятійний апарат економічного аналізу виробничих витрат в частині комплексного визначення поняття “виробничі витрати” за двома підходами: ресурсно-грошовим – сукупна вартість повністю чи частково використаних та спожитих безпосередньо в процесі виробництва виробничих ресурсів у вигляді живої та уречевленої праці (засоби виробництва), контрольованих суб’єктом господарювання у результаті минулих подій; об’єктно-елементним – зменшення економічних вигід за рахунок зниження або підвищення обсягів відповідно активів або зобов’язань, безпосередньо пов’язаних з процесом виробництва, що призводить до зменшення власного капіталу і, в свою чергу, проявляється у множині виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта

витрат та загальновиробничих витрат, які сукупно формують собівартість реалізованої продукції.

Здійснено оцінку стану витрат підприємств як об'єкта управління та економічного аналізу, що дозволило встановити їх поведінку в умовах різних економіко-соціальних та політико-правових умовах функціонування господарської діяльності. Обґрунтовано напрями розвитку організації та методики економічного аналізу на основі тестування та анкетування систем управління господарською діяльністю великих промислових підприємств за такими напрямом як: організація аналітичної роботи, сукупність використовуваних аналітичних процедур, оцінка впливу витрат на показники результативності господарської діяльності підприємства.

В другому розділі розроблено модель взаємодії елементів системи економічного аналізу виробничих витрат, яка враховує безперервність аналітичних процедур, які дозволяють сформувати варіанти рішення та визначити різні варіанти їх результатів, що є основою ідентифікації стратегічних напрямів управління поведінкою витрат. Запропоновано організаційні положення економічного аналізу виробничих витрат через обґрунтування нового підходу до групування суб'єктів, зокрема: суб'єкти, які організують аналітичну роботу (ініціюють організацію системи економічного аналізу, організують систему економічного аналізу, організують аналітичний процес); проводять аналітичну роботу (управляють аналітичною роботою, реалізують аналітичну роботу, опосередковано виконують аналітичні функції); суб'єкти, що залученні ззовні (проводять аналітичну роботу, надають консалтингові послуги, здійснюються аналітичні процедури у рамках інших консалтингових послуг, суб'єкти аудиторської діяльності). За кожною категорією суб'єктів визначено характерні риси, посади та порядок регламентації, що дозволяє в комплексі підійти до організації аналітичної роботи щодо оцінки поведінки виробничих витрат.

Обґрунтовано модель формування виробничих витрат як об'єкту економічного аналізу, що враховує організацію процесів виробництва на великих промислових підприємства, а також вплив на

їх поведінку інших інформаційних підсистем управління. Розроблена модель є основою визначення критичних точок управління поведінкою витрат.

Удосконалено порядок застосування аналітичних процедур до оцінки поведінки виробничих витрат великих промислових підприємств через змістовне розширення етапів економічного аналізу: підготовчий (визначається мета, об'єкт, предмет, користувачі), технологічний (визначаються виконавці аналітичних процедур, формується план, програма та карта відхилень), аналітичний (визначаються аналітичні показники, здійснюється оцінка відхилень та будується факторна модель), підсумковий етап (запропоновано структуру аналітичної записки за наступними розділами).

Удосконалено порядок аналітичної оцінки облікової політики як складової суб'єктного впливу на поведінку виробничих витрат, що передбачає наступні етапи: 1) оцінка відповідності облікової політики діючому міжнародному та вітчизняному законодавством; 2) оцінка відповідності облікової політики стратегії розвитку та іншим політикам підприємства (збутова, договірна та інші); 3) виявлення змін положень облікової політики по відношенню до попереднього звітного періоду та змін, що відбувалися в звітному періоді; 4) оцінка системи бухгалтерського обліку виробничих витрат діючої облікової політиці на підприємстві; 5) виявлення напрямів впливу змін облікової політики на облікову відображення виробничих витрат; б) встановлення можливості порівнюваності облікової інформації про виробничі витрати підприємств; 7) встановлення впливу змін облікової політики на поведінку виробничих витрат та рівень суб'єктного вплив.

Обґрунтовано взаємодії економічного аналізу з іншими інформаційними підсистемами управління поведінкою витрат, зокрема бухгалтерським обліком – змістовне наповнення прямого зв'язку (пов'язаний із формування інформаційного забезпечення аналітичних процедур через систему обліку) та опосередкованого зв'язку (полягає у прийнятті управлінських рішень на основі

економічного аналізу, які можуть вплинути на відображення відповідного об'єкта управління в обліку або ж зміни його методології через трансформацію облікової політики).

В третьому розділі обґрунтовано інформаційно-організаційну структуру економічного аналізу виробничих витрат великого промислового підприємства, що ґрунтується на ідентифікованих інформаційних запитах внутрішніх і зовнішніх користувачів та полягає у визначенні впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на здійснення аналітичних процедур та сформовано інформаційне забезпечення через створення документального та методичного базису аналітичних процедур.

Запропоновано методичні положення економічного аналізу виробничих витрат через розробку: 1) аналітичної системи «Поточний стан договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції» в процесі управління вартістю продукції; 2) матриці відповідальності за виконання завдань аналізу договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції; 3) порядку використання методів аналізу договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції; 4) факторних моделей впливу виробничих витрат на рентабельність продукції та фінансові результати.



## **РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ**

### **1.1. Виробничі витрати як об'єкт економічного аналізу**

За сучасних процесів глобалізації економіки домінуючу роль у виробничому секторі промислово розвинених країн відіграють великі підприємства. Зауважимо, що на сьогодні в Україні нараховується 23084 підприємства промисловості, виробнича діяльність яких забезпечує 76,36 % валового внутрішнього продукту (ВВП), при цьому кількісна структура промислових господарюючих суб'єктів представлена наступним чином: 1,6 % великих підприємств, 11,0 % середніх та 87,4 % малих; частка кожної групи у виробництві ВВП складає 71,7 %; 23,1% та 5,2 % відповідно [22, С.19]. Наведене свідчить, що в Україні визначальна роль в розбудові економіки ринкового спрямування також належить великим промисловим підприємствам. Слід визнати, що переважна частина промислового потенціалу України функціонує у вигляді корпоративної (акціонерної) форми власності, яка у всьому світі є домінуючою [138, С.235]. Успішна реалізація вказаної форми власності можлива, перед усім, за умов інвестиційної привабливості суб'єкта, яка, в свою чергу, забезпечується прозорістю, достовірністю, релевантністю, дохідливістю, доречністю та аналітичністю інформації про активи, зобов'язання та капітал останнього. Така інформація продукується підсистемою бухгалтерського обліку, що на великих підприємствах відіграє важливу роль сполучної ланки між усіма складовими системи управління.

Розпочаті в Україні процеси євроінтеграції вимагають перегляду підходів до управління великими вітчизняними підприємства з одного боку в умовах загострення конкуренції, а з іншого – за умов затяжної кризи, яка на думку провідних вчених-економістів носить не циклічний, а системний характер [128, С.172]. Передусім йдеться про підвищення ефективності управління витратами таких суб'єктів господарювання, зокрема, виробничими

витратами, які, за розвитку автоматизації виробництва, перш за все підлягають перегляду з метою їх оптимізації. Невід’ємною складовою процесу управління виробничими витратами виступає їх аналіз, практично-функціональний механізм якого має базуватись на науково-обґрунтованому теоретичному підґрунті. Визначальною позицією останнього виступає терміносфера в межах якої пропонується дослідити питання “витрат” та “виробничих витрат”.

Проблематика витрат в цілому та виробничих витрат зокрема, їх змістовного наповнення останнім часом досліджувалися в наукових працях вчених радянського та пострадянського простору: П.Й. Атамас, І.О. Басманова, П.С. Безруких, І.О. Белебехи, М.В. Богородського, О.С. Бородкіна, В.А. Бунімовича, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Р.Я. Вейцмана, М.Д. Врублевського, С.Ф. Голова, Л.В. Гнилицької, В.Г. Горелкіна, Д.О. Грицишена, І.Є. Давидович, В.А. Деря, О.О. Додонова, В.В. Євдокімова, М.Х. Жебрака, В.Б. Івашкевича, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, П.О. Куцика, Е.Г. Лібермана, В.Г. Линника, А.Ш. Маргуліса, М.Ю. Медведєва, С.В. Мочерного, Л.В. Нападовської, О.С. Наринського, О.В. Олійник, В.Ф. Палія, В.К. Радостовець, П.М. Рашковського, Л.Я. Розенберга, О.П. Рудановського, М.І. Скрипник, М.М. Сміта, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, В.І. Стоцького, С.О. Стукова, М.С. Пушкаря, А.В. Череп, М.Г. Чумаченка, С.О. Щенкова та інших, а також науковців дальнього зарубіжжя: Х. Андерсена, К.Я. Анджана, К. Друрі, Х. Еберта, Р. Ентоні, А. Кальмеса, М. Каренбауера, Р. Мюлендорфа, Д.Л. Нікольсона, Дж. Ріса, Д. Рорбаха, Дж. Фостера, П. Фрідмана, Й. Шумпетера, Ч. Хорнгрена, А. Яругової. Попри багаторічне обговорення вказаного питання, дослідження їх публікацій свідчить про відсутність єдності підходів у визначенні витрат навіть одним автором: так, К. Друрі в трьох своїх підручниках з питань управлінського обліку надає різне визначення витратами (1) засоби, що витрачаються на одиницю прибутку [39, С.80]; показник, що відображає грошовий вимір ресурсів [40, С.23]; грошове вираження

використаної робочої сили [41, С.134]; Мочерний С.В. зазначає, що витрати є грошовим вираженням використання робочої сили [84, С.148]; він же стверджує, що витрати становлять вартість спожитих (використаних) факторів виробництва [83, С.25]. Таким чином, вивчення термінологічної складової предмету дослідження є вкрай необхідним та актуальним. При цьому, опрацювання першоджерельної позиції понятійного апарату виробничих витрат – “витрат” – пропонується здійснити в часовому (історично) та просторово-функціональному аспекті (змістовно-територіально).

Генезис та розвиток сутності поняття “витрати” відносять до стародавніх часів: згідно запропонованим вченими Н. Андрющенко, С. Сорокою періодизаціям розвитку знань про витрати перший етап охоплював часовий проміжок більше ніж XXV сторіччя і відносився до XXVIII – II ст. до н.е. [6, С. 4;135, С.152]. Йому було притаманне ведення облік і контролю витрат на всіх рівнях господарсько-економічного життя та складання публічної звітності [134, С. 36-42; 126, С.28-31]. Як зазначає історія перші письмові свідчення про витрати у формі звітів щодо державних доходів та витрат датуються XV ст. до н.е. [135, С.152;143, С.8], щоденні звіти витрат, що відносяться до 3623 р. до н.е., були знайдені у Єгипті; тисячоліттям пізніше – 2200-2150 р. до н.е – датуються знахідки Вавілона, що свідчать про початок планування та контролю специфічного виду витрат – винагороди за працю [167, С.133]. Найбільш відомими фундаторами Стародавньої Греції, що переймалися роздумами про витрати, виступили Аристотель (праця “Економіка”), Ксенофонт (праці “Доходи міста Афіни”, “Домострой”), “Демосфен (“Промови”), які стисло або розгорнуто описували питання пов’язані з економією та витратами [166].

Другий етап опанування сутнісного змісту поняття “витрати” розпочинається у I ст. до н.е. та закінчується XV ст. [144, С.23]; впродовж останнього свідчення роздумів про витрати в своїх працях залишили Герон, Порфирій, Фібоначчі [144, С.23].

Третій етап розвитку знань про витрати відзначається спробами різноманітного тлумачення поняття “витрати” на підставі різних підходів економічної теорії (XV- XIX ст.), при цьому обговоренню останнього присвятили свої праці представники наукових шкіл [70; 118, С.60-61]: фізіократів (її представник Кене Ф., який вказував на зв'язок витрати та витрат капіталу на засоби виробництва і робочу силу, зазначаючи, що у процесі виробництва вартість продукту визначається витратами на його виробництво); трудової теорії вартості (представниками останньої виступили Петті У., Сміт А., Рікардо Д., які послідовно доводили, що кількість витрат суспільної праці визначають вартість товару, а власне витрати являють собою середні суспільні витрати на одиниці товару; окремо варто зупинитись на ще одному представникові цієї наукової течії Марксе К, який ліквідував прогалини щодо участі у виробництві засобів праці, зазначивши, що витрати виробництва являють собою суму витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили); теорії витрат виробництва (Мак-Куллох Дж., Мілль Дж., Торренс Р., Сеніор Н. вказували на залежність величини витрат виробництва від цін на окремі їх елементи – предмети і засоби праці тощо); трьох факторів виробництва (Сей Ж.Б., Бація Ф. акцентували на ролі у формуванні вартості товарів трьох елементів – землі, капіталу та праці); марджиналістів (Менгер К., Кларк Дж.Б., Візер Ф., які розглядали обумовленість витрат виробництва очікуваною вартістю благ нижчого порядку, отриманих у наслідок використання різних факторів виробництва); неокласичної теорії вартості (Маршалл А. вважав, що ринкова цінність товару визначається рівновагою граничної корисності товару і граничних витрат на його виробництво).

Четвертий етап охоплює XX ст. і характеризується застосування математичних методів в дослідження витрат та їх поведінки, а також вивчення витрат в контексті обліково-контрольного забезпечення. Впродовж цього періоду в опрацюванні змістовного наповнення поняття «витрати» відзначились такі економічні школи [143, С.11-12]: ціни (Кейнс Дж. М. стверджував, що ціна пропозиції визначається сумою безпосередніх та додаткових

витрат, втрат, пов'язаних з ризиком, витрат на оплату відсотків); інституціоналізму та неоінституціоналізму (Гобсон Дж.А. Коуз Р., Вільямсон О., Алчіан А. поділяли витрати підприємства на три групи: виробничі, трансакційні, організаційні); витрат виробництва (Шмаленбах Е., Гутенберг Е., Руммель К. визначили типологію витрат та принципи їх диференціації, систематизували чинники, що визначають рівень витрат і впливають на нього, ідентифікували чинники, що впливають на витрати та їх величину); монополістичної конкуренції (Чемберлін Е. Виокремив витрати на збут серед інших витрат на виробництво продукції); еволюційної або організаційної екології (Ханнан М., Фрімен Дж., Керрол Г., Олдріч Х. презентували бачення витрат в контексті їх унікальності для певної сукупності суб'єктів господарювання).

П'ятий етап дослідження витрат розпочався наприкінці ХХ ст. і триває дотепер; характерною особливістю його виступає виникнення напрямку дослідження «управління витратами», в межах якого виокремлюють [10, С.13]: директ-костинг та стандарт-костинг; концепцію управління витратами ABC (Р.Купер та Р. Каплан вважали причиною виникнення витрат не продукцію, а операції); стратегічного позиціонування та SCM (Дж. Шанк і В. Говіндараджан); «кайзен-костинг», бенчмаркінг витрат, енвайронментал костинг, управління конкурентоспроможними витратами, концепція витрат, пов'язана з якістю тощо.

Результатом опрацювання сучасних підходів до трактування поняття “витрати” в межах економічних моделей сьогодення виступила чисельна кількість їх визначень. Певні змістовні розбіжності та значна їх кількість роблять доцільною класифікацію підходів до визначення терміну “витрати”. Так, науковці Ю.В.Ковтуненко та А.С. Суховеєва пропонують розподіляти всі тлумачення на дві групи: в контексті вітчизняної та зарубіжної економічної думки [62, С.4-5]. Вчені Михайленко О.В. та Ялигіна М.С. виокремлюють класифікаційні ознаки “з економічної точки зору” та “із точки зору бухгалтерського обліку” [79, С.244]. Втім, найбільш розвинутою класифікацією підходів до трактування сутності

поняття “витрати” демонструє науковець Родіна О.В., яка пропонує в опрацюванні поняття “витрати” застосовувати 8 класифікаційних ознак відповідно до таких підходів [121, С.1182-1183]: ресурсно-виробничого, фінансово-грошового, економічного, бухгалтерського, управлінського, маркетингового, аналітичного, нормативно-правового. Представлені підходи є досить оригінальними, але викликають певні сумніви: так, перший підхід є не досить продуктивним, оскільки унаслідок вивчення визначень поняття “витрати” в контексті вказаного підходу, можливо зробити висновок виключно про певну безсистемність тлумачень зарубіжної економічної думки порівняно з вітчизняними здобутками. Інші з вищеописаних підходів викликають заперечення через виокремлення “економічних”, “фінансових”, “ресурсних”, “маркетингових”, “аналітичних”, “бухгалтерських” та інших ознак класифікації, в той час як всі вони і є “економічними”.

Дослідимо власне визначення поняття “витрати” для формування більш оптимальних класифікаційних ознак щодо його тлумачення.

Розпочати опрацювання таких підходів пропонується з енциклопедично-словникової літератури. Так, найбільш потужне вітчизняне енциклопедичне видання надає таке визначення витратам [101, С.203]: “витрати – виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, товарів”. Фактично скорочене визначення до попереднього надано у Словнику-довіднику фінансового менеджера, а саме [12, С.6, 19]: “витрати – це виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції”. Фінансово-економічний словник, виданий колективом вчених-львів’ян стверджує, що “витрати – грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою” [53, С.67]. У словнику фінансово-правових термінів запропоновано визначення витрат, закріплене Податковим кодексом України [132, С.113-114]: “витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій,

матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім зміни капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)». Економічний тлумачний словник апелює до визначення, закріпленого НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а саме [88; 33, С. 43]: «витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками). Довідник базових термінів та понять з мікроекономіки пропонує під витратами розуміти «оцінене в грошах споживання виробничих ресурсів, пов'язане з виготовленням та реалізацією продукції, а також підтримкою у працездатному стані існуючих потужностей» [133, С.32].

Переходячи до вивчення науково-навчальної літератури, зауважимо, що виявлену наявну на сьогодні безліч тлумачень поняття «витрати» не можливо розмістити в межах однієї дисертації. Наведемо найбільш відомі з них, за якими витрати:

- вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети [142, С.32].

- це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів). [117, С. 389];

- це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта [55, С. 145];

- спожиті ресурси або гроші, які треба заплатити за товари та послуги [154, С. 20];

- грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою [171, С. 52];

- це всі використовувані фірмою фактори виробництва, оцінені за їх ринковою ціною [155, С. 356];

- показник в грошовому вираженні кількості ресурсів, використаних для досягнення певної цілі [163, С. 15];

- сукупність виражених в грошовій формі витрат підприємства на протязі одного року, які призводять до зменшення частки чистого майна [164, С. 399];

- становлять сукупність переміщень фінансових засобів і належать або від активів, якщо спроможні забезпечити дохід, або від пасивів, якщо цього не виникне і зменшиться нерозподілений прибуток підприємства за звітний період [173];

- вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва продукції природних ресурсів, сировини, матеріалів, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на виробництво і реалізацію продукції [20];

- обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності [99, 43];

- визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу [29, С. 37];

- обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [34, С. 26];

- виражене в грошах споживання товарів і послуг для виготовлення виробничої продукції за певний період [54, С. 179];

- сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією [45, С. 179];

- грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, надання послуг [66, С. 16];

- усе, що виробник (фірма) закупає для використання з метою досягнення необхідного результату [93, С. 535];

- спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва) [98 с. 123];



- грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції [111, С. 132];

- зменшення грошових коштів чи збільшення кредиторських зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання...» [127, С. 175];

- господарська операція щодо використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб'єкта господарювання за певний період часу ставляться у відповідність доходам [131, С. 6];

- це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому з відповідними нарахуваннями на неї та інші)...» [139, С. 520];

- виражені в грошовій формі витрати на будь-які потреби ресурси, що були використані в процесі виробництва з метою отримання певної продукції (товарів і послуг); витрати включають вартість сировини, основних і допоміжних матеріалів, покупних напівфабрикатів, амортизаційні відрахування, заробітну плату і відрахування на соціальне страхування, адміністративно-господарські та інші накладні витрати і збитки [7];

- це минулі витрати, що включають: 1) узагальнені виробничі витрати, пов'язані з використанням продукції та послуг у процесі виробництва кінцевої продукції; витрати, пов'язані з уже проданою продукцією і відповідною виручкою з продажів; 2) власні витрати, які не входять до виробничої собівартості проданих товарів; 3) збитки, що відносяться на витрати [63];

- це кількість ресурсів, вимірюваних у грошовому вираженні, витрачених: а) на придбання інших ресурсів, які називаються в бухгалтерії активами; б) на інші цілі бізнесу, що призводять до утримання активів [113];

- це – а) витрачена сума на що-небудь; б) минулі витрати, які включають: узагальнені здійснені витрати, пов'язані з використанням продуктів і послуг у процесі виробництва кінцевої продукції; витрати,

пов'язані з уже проданою продукцією і відповідною виручкою від продажів; в) власні витрати, які не входять до виробничої собівартості проданих товарів; г) збитки, що відносяться на витрати [172];

Зауважимо, що цілий ряд вчених ідентифікуючі поняття «витрати» фактично дублюють нормативно-правовий тезаурус [71, С. 102; 21, С.64; 81, С.392; 156, С.17; 68, С.76; 18, С.495].

Змістовний аналіз представлених позицій задля випрацювання дієвої деталізації характеристики поняття “витрати” в контексті основних функціональних векторів дозволив запропонувати наступні класифікаційні ознаки щодо тлумачення поняття “витрати”: ресурсно-грошовий, об'єктно-елементний. Перший відображає вартісний характер затрачених ресурсів, а другий, відповідно, структуру об'єктів управління, які видозмінюються через витрати. Саме такий підхід дозволяє проводити дослідження причинно-наслідкових та елементарно-структурних компонентів витрат, що, фактично, і відбувається в процесі аналізу, як методу дослідження, що характеризується виокремленням і вивченням окремих частин предмету або об'єктів останнього.

Застосуємо цей підхід в опрацюванні поняття “виробничі витрат”. Зауважимо, що в літературі зустрічається і визначення “витрати виробництва”, а тому, паралельно з проведенням класифікації визначень, з'ясуємо їх синонімічність. Отже, звернімося до словниково-енциклопедичних видань (табл. 1.1).

**Таблиця 1.1**

**Тлумачення поняття “витрати виробництва” в  
словниково-довідниковій літературі**

№	Джерело	Визначення
1	Павлишенко М. Витрати // Економічна енциклопедія: У 3-х томах, Т.1. – К. : Видавничий центр «Академія», 2002. – 863 с.	“витрати виробництва – спожиті в процесі виробництва продукту виробничі фонди підприємства” [101, С. 203];
2	Гордієнко К.Д. Економічний тлумачний словник / Гордієнко К.Д. Понятійна база законодавства України у сфері економіки (Вид. 2-е, перероб. і доп.). – К.: КНТ, 2007. – 360 с.	“витрати виробництва – сукупність витрат матеріальних і грошових ресурсів на відшкодування спожитих засобів виробництва і відтворення робочої сили” [33, С. 43];
3	Економічний словник [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.	«витрати виробництва – 1. сукупні затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукту... 2. витрати на виробництво продукції зазвичай виражаються в грошовій формі...» [49, С. 41];
4	Рыночная экономика: словарь / Под ред. Г.Я. Кипермана М.:Республика,1993. – 524 с.	“виробничі витрати – це витрати підприємства на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг та їх реалізацію, що включаються у собівартість продукції (послуг, робіт)”[123];
5	Экономика и право: Энциклопедический словарь Габлера: пер. с англ. / Под общ. ред. А.Н. Горнина, И.Л. Туманова, Н.Н. Шаповаловой и др. М.: Большая Российская энциклопедия,1998. – 432 с.	“виробничі витрати – це підраховані втрати господарських ресурсів матеріального та нематеріального виду для виробництва і реалізації речових та/або сервісних послуг, а також для створення і підтримки необхідних для цього виробничих потужностей на окремих ділянках виробництва”[169];

Продовження дослідження вищезазначених витрат пропонується повести на підставі тлумачень презентованих у спеціалізованій науково-навчальній літературі. Отже, на сьогоднішній день остання містить такі змістовні характеристики вказаного поняття:

- “витрати виробництва – спожиті в процесі виробництва засоби виробництва (господарські активи – засоби та предмети праці, які втілюють в собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів), працю працівників, зайнятих у виробництві, з відповідними нарахуваннями ...» [11, С. 113];

- виробничі витрати – це «зменшення економічних вигід за рахунок вибуття виробничих активів, пов'язаних з процесом виробництва, що призводить до зменшення власного капіталу» [103, С.24-26];

- виробничі витрати – «економічні відносини між суб'єктами господарчої діяльності у результаті перетворення, формування і привласнення вартості, що під час обміну виражається у ціні [58, С. 6-7];

- витрати виробництва – “витрати на придбання основних чинників виробництва: робочої сили, засобів виробництва (засобів і предметів праці, в тому числі – землі) та інших для виготовлення продукції протягом певного періоду” [85, С. 130];

- витрати виробництва “є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення кінцевої продукції фірми...” [42, С. 155-156];

- виробничі витрати – “це витрати на виробництво та реалізацію продукції, пов'язані з використанням таких продуктів, послуг, трудових ресурсів, засобів праці, які мають вартісну оцінку” [1];

- виробничі витрати – “використання капіталу на придбання ресурсів (трудових, матеріальних) для здійснення підприємством своєї підприємницької діяльності” [7];

- виробничі витрати – “витрати у виробничому процесі праці і засобів виробництва для виготовленої продукції” [16];

- виробничі витрати – це “прийнята до обліку вартісна оцінка використаних ресурсів різного виду (матеріальних фінансових

трудовах та інших), вартість яких може бути виміряна з достатнім ступенем надійності” [52];

- виробничі витрати – це “витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, які визначають її собівартість і складаються з вартості використовуваних у виробництві продукції природних ресурсів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів та інших витрат з експлуатації, а також позареалізаційних витрат” [61];

- виробничі витрати – “сукупність виражених у грошовій формі витрат юридичних та фізичних осіб на виробництво продукції та її реалізацію, надання послуг, виконання робіт” [82];

- виробничі витрати – “це кошти, які витрачені на придбання наявних ресурсів і відображаються як активи підприємства, здатні в майбутньому принести дохід” [87];

- виробничі витрати – “це придбані ресурси, які включаються до складу витрат, поки не настає момент визнання доходів, на створення якого і були використані ці ресурси” [104];

- виробничі витрати – “це витрати на виробництво та обіг, тобто всі витрати підприємства, пов’язаних з виробництвом і реалізацією продукції” [170];

- виробничі витрати – “це вартість частини ресурсів (витрат) підприємства, які витрачені на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг за певний (звітний) період” [122, С.63].

Аналіз представлених позицій свідчить про значні розбіжності у підходах, при цьому:

- представлені трактування понять “виробничі витрати” (позиції № 1-3, 6, 9, 10) та “витрати виробництва” (позиції № 4, 5, 7, 8, 11-20) мають певні відмінності, при цьому кожен з авторів, навіть в межах однієї термінологічної словникової конструкції трактує їх авторські оригінально; що підтверджує наступний висновок;

- основними категоріями, через які здійснюється в характеристика вказаних понять виступають: виробничі фонди – № 1; витрати – № 2 – 4, 9, 11, 13, 15, 16, 19; затрати – №3; втрати – № 5;

придбані та спожиті різні ресурси – № 6, 18; зменшення економічних вигід через структурні зміни об'єктів – № 7; використання капіталу – № 12; економічні відносини – № 8; вартість ресурсів – № 10, 20; вартісна оцінка – № 14; витрачені кошти – № 17;

- за запропонованим класифікаційним підходом наведені позиції розподілились наступним чином: прихильниками ресурсно-грошового підходу виступили автори за позиціями № 1-6, 8-14, 16, 18 – 20; об'єктно-елементний підхід знайшов відображення у лише в публікаціях за позиціями №7, 15, 17;

Для формування найбільш оптимально підходу щодо характеристик понять “виробничі витрати”, а також “витрати виробництва” звернімося до сфери, в якій останні найбільш деталізовані, оскільки безпосередньо впливають на результати діяльності суб'єктів господарювання (що формалізується у вигляді прибутку або збитку), а саме: сфери бухгалтерського обліку.

Опрацювання нормативно-правового забезпечення обліку витрат, зокрема Наказу Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку”, а також вітчизняних та зарубіжних підходів з обліку витрат та калькулювання продукції промислових підприємств свідчать про тісний зв'язок понять “витрати” та “собівартість”, при цьому остання, як і витрати, має значну кількість видів. Визначимо місце “виробничих витрат” та відповідного виду “собівартості”. Нагадаймо, що згідно Податковому кодексу України “собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг – витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку” [108]; така позиція фактично відбиває загальне визначення собівартості як “грошовий виріз усіх витрат виробничого підприємства, пов'язаних з виготовленням і реалізацією продукції” [112, С.234]. НП(С)БО 16 “Витрати” зазначає, що «собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з

виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних *виробничих витрат*» [32]. При розшифруванні складу виробничої собівартості НП(С)БОДС 16 дає таке тлумачення усім її складовим (табл. 1.2).

Цікавим є те, що у наведених вищевказаному визначенні та складі виробничої собівартості серед інших прямих витрат фактично вперше зустрічається словникова конструкція “виробничі витрати”, що нормативно закріплена діючим законодавством.

**Таблиця 1.2**

**Склад виробничої собівартості [32]**

<i>Вид витрат</i>	<i>Структура кожного виду витрат</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Прямі матеріальні витрати</b>	витрати: сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
<b>Прямі витрати на оплату праці</b>	заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
<b>Інші прямі витрати</b>	всі інші <i>виробничі витрати</i> , які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, (як то: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку)

Продовження табл. 1.2

1	2
<b>Змінні загально-виробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати.</b>	витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати

Наведемо ще декілька супутніх важливих визначень, які дозволять з'ясувати дану термінологічну ситуацію:

- «витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [32];

- «операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [88];

Логічним висновком з наведених положень є те, що всі витрати операційної діяльності розподіляються наступним чином (формула 1.1).

$$\text{Вод} = \text{Водсрп} + \text{Воднсрп} \quad (1.1.)$$

де *Вод* – витрати операційної діяльності;

*Водсрп* – витрати операційної діяльності, що включаються до складу собівартості реалізованої продукції;

*Воднсрп* – витрати операційної діяльності, що не включаються до складу собівартості реалізованої продукції;



Вивчення наведеного складу витрат собівартості та їх природи і поведінки в контексті співставлення з розглянутими раніше визначеннями виробничих витрат та витрат виробництва спонукають до висновку, що:

1) витрати виробництва слід ототожнювати з витратами операційної діяльності;

2) виробничі витрати математично набувають формули (1.2.)

$$V_v = V_{vv} + Z_{vv} \quad (1.2.)$$

де  $V_v$  – виробничі витрати;

$V_{vv}$  – виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

$Z_{vv}$  – загальновиробничі витрати або виробничі витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

Отже фактично, виробничі витрати є системоутворюючими витратами собівартості реалізованої продукції. Звідси умотивовано отримуємо ще одну формулу (1.3.).

$$BB = V_v + \text{Воднсп} \quad (1.3.)$$

де  $BB$  – витрати виробництва;

Такий підхід дозволяє формалізувати співвідношення понять “витрати підприємства” (ВП), “витрати виробництва” (ВВ) та “виробничі витрати” (Vv) наступним чином (рис.1.1).

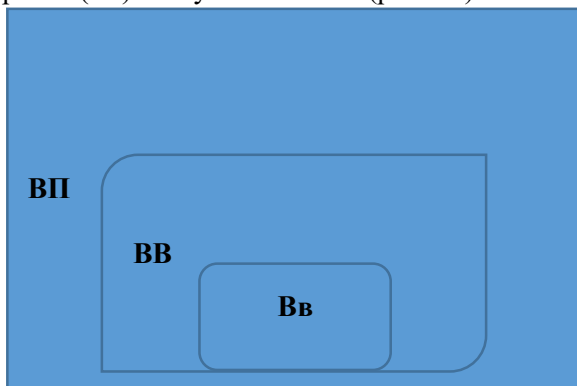


Рис. 1.1. Співвідношення понять “витрати підприємства”, “витрати виробництва” та “виробничі витрати”

Враховуючі складну структуру кожного з наведеного видів витрат, яка може бути представлена відповідною множиною, в контексті математичних здобутків та умовно-вulgарно екстраполюючи на об'єкт дослідження основні положення теорію множин відзначимо, що витрати підприємства виступають надмножиною до витрати виробництва та виробничих витрати, при цьому витрати виробництва є підмножиною витрат підприємства та надмножиною виробничих витрат, а, в свою чергу, виробничі витрати являють собою підмножину як витрати виробництва, так і витрат підприємства.

Зважаючи на все вищенаведене та враховуючи потребу у всебічному аналітичному охопленні множини виробничих витрат пропонується таке комплексне визначення останнього поняття: “виробничі витрати” – це: 1) *за ресурсно-грошовим підходом* – сукупна вартість повністю чи частково використаних та спожитих безпосередньо в процесі виробництва виробничих ресурсів у вигляді живої та уречевленої праці (засоби виробництва), контрольованих суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; 2) *з об'єктно-елементним підходом* – зменшення економічних вигід за рахунок зниження або підвищення обсягів відповідно активів або зобов'язань, безпосередньо пов'язаних з процесом виробництва, що призводить до зменшення власного капіталу, і, в свою чергу проявляється у множині виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат та загальновиробничих витрат, які сукупно формують собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);

Імплементация вищесформованого визначення в якості складника терміносфери аналізу виробничих витрат підприємств сприятиме чіткому розумінню екзогенних (факторних) та ендогенних (компонентних) елементів механізму виробничих витрат, а отже сприятиме підвищенню результативності та ефективності інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління виробничими витратами великих підприємств.

## **1.2. Оцінка стану витрат великих промислових підприємств як об'єкту управління та економічного аналізу**

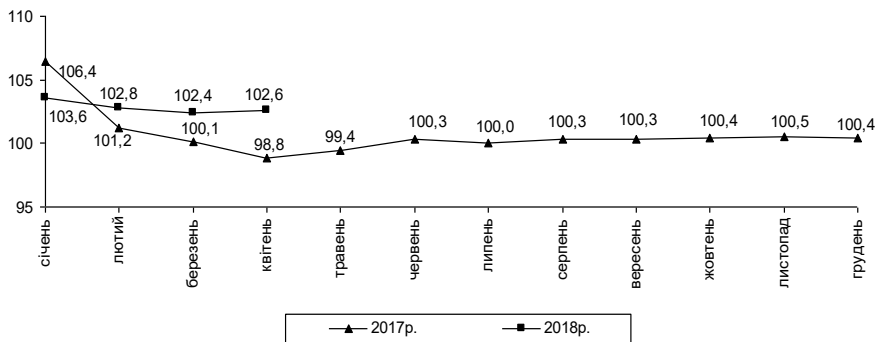
Розвиток економічного аналізу як функціональної економічної науки вимагає застосування науково-дослідного інструментарію, який би забезпечив вивчення стану об'єкту дослідження. Особливо гостро зазначене питання стає в умовах динамічних змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі, адже система об'єктів економічного аналізу є досить мінливою, особливо коли мова йде про виробничі витрати. Для забезпечення повного уявлення про систему управління виробничими витратами великих промислових підприємств актуалізується питання оцінки їх сучасного стану. «Аналіз витрат підприємства є основою для їх прогнозування. Особливо важливого значення набуває ретельний економічний аналіз в умовах самостійного прогнозування витрат підприємства. В сучасних умовах господарювання підприємства прагнуть максимізувати свої доходи, які забезпечують їх розвиток і надати соціальні гарантії працівникам. Зниження та оптимізація витрат підприємства сприяє як зростанню прибутку, так і найбільш раціональній організації трудового процесу» [141, С. 80].

Питання економічного аналізу та оцінка сучасного стану виробничих витрат великих промислових підприємств піднімалися у працях вчених: В. Євдокимов, О. Іванюга, М. Самчик, К. Самчук, С. Свірко, Н. Піскунова, М. Федорець, К. Піскунова, І. Білоусова, Г. Савицька, В. Іваненко, Е. Мних, О. Мачулка, І. Панченко, П. Попович, Н. Черткова, М. Чумаченко, М. Грещак, З. М. Задорожний, О. Кірдіна, Г. Колісник, Н. Костецька, С. Котляров, Ю. Кравчук, Ю. Мірошніченко, Г. Партин, В. Панасик, Г. Поляк, М. Пушкар, А. Турило, А. Турило, Ю. Цаль-Цалко, А. Череп та інші.

Вивчаючи сучасний стан промислової галузі варто наголосити, що у 2018 р. остерігається позитивна динаміка, особливо оцінюючи індекси промислової продукції в Україні. «У

## Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу виробничих витрат

машинобудуванні проти січня–квітня 2017р. обсяги виробництва продукції зросли на 5,2%, у т.ч. у виробництві комп'ютерів, електронної та оптичної продукції – на 9,4%, машин і устаткування загального призначення – на 4,6%, інших машин і устаткування загального призначення – на 6,6%, залізничних локомотивів і рухомого складу – на 68,0%, машин і устаткування для металургії – на 9,0%, у виробництві автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів – на 14,7%. Водночас спостерігалось зменшення випуску продукції у виробництві електричного устаткування (на 1,6%), машин і устаткування для сільського та лісового господарства (на 31,5%), для добувної промисловості та будівництва (на 6,5%)» [115]. Більш детально зазначена інформація представлена на рисунку 1.2, де зазначено індекси промислової продукції помісячно за період 2017 р. та перші 2-ри місяці 2018 р.



**Рис. 1.2. Індекси промислової продукції у 2017–2018 роках (у % до відповідного періоду попереднього року, наростаючим підсумком) [115]**

Стосовно індексу промислової продукції у 2017 році, можна констатувати однозначно позитивно стали динаміку, адже з початку року, а саме з січня спостерігається збільшення даного індексу, який становить 106,4%, що є найбільшим за досліджуваний період. Незначне зменшення індексу зафіксовано у квітні та травні, який

дорівнює 98,8% та 99,4% відповідно, але починаючи з червня місяця і до кінця року зафіксовано стале збільшення індексу промислової продукції, що свідчить про покращення ситуації в цілому у промисловій галузі.

Слід зазначити, що у 2018 році порівняно з 2017 р.(січень-квітень) стан промислової продукції значно покращився, оскільки спостерігається приріст промислового виробництва, індекс якого у порівнянні з попереднім роком хоча у січні місяці менший на 2,8%, але починаючи з лютого місяця індекс збільшився та дорівнює 102,8%, що на 1,6% більше ніж з аналогічним місяцем 2017 року, березень та квітень місяць також характеризуються позитивним збільшенням та дорівнюють 102,4% та 102,6% відповідно, що на 2,3% та 3,8% більше у порівнянні з досліджуваними місяцями 2017 року.

Об'єктами дослідження стали великі промислові підприємства України: ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «СВРОЦЕМЕНТ-Україна», ПАТ «Енергомаш», ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування». Дослідження проведено за двома напрямками:

- по-перше, аналітична оцінка структури витрат діяльності великих промислових підприємств;
- по-друге, аналітична оцінка структури операційних витрат великих промислових підприємств за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок), амортизація, інші витрати).

Інформаційним джерелом оцінки стала фінансова звітність досліджуваних великих промислових підприємств, що оприлюднена на офіційних сайтах та Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України (АРІФРУ). Загальна оцінка структури витрат періоду великих промислових підприємств представлена в таблиці 1.3.

Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат

**Таблиця 1.3**

**Аналітична оцінка структури витрат підприємства, %**

Підприємство	Значення показника, за роками					Абсолютне відхилення			
	2013	2014	2015	2016	2017	14/13	15/14	16/15	17/16
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
<i>Собівартість реалізації</i>									
ПАТ «СКМЗ»	58,19	40,08	19,30	48,56	58,19	-18,11	-20,78	29,26	9,63
ПАТ «НКМЗ»	71,54	55,31	71,95	70,08	71,54	-16,23	16,64	-1,87	1,46
ПАТ «Євроцемент-Україна»	84,44	76,22	74,20	72,02	84,44	-8,22	-2,02	-2,18	12,42
ПАТ «Енергомаш»	70,40	30,18	29,30	55,60	70,40	-40,22	-0,88	26,30	14,80
ПАТ «КЗВВ»	60,36	31,40	16,59	50,95	60,36	-28,96	-14,81	34,36	9,41
<i>Адміністративні витрати</i>									
ПАТ «СКМЗ»	4,06	4,32	7,10	14,94	4,06	0,26	2,78	7,84	-10,88
ПАТ «НКМЗ»	15,67	16,57	12,88	13,79	15,67	0,90	-3,69	0,91	1,88
ПАТ «Євроцемент-Україна»	2,57	3,25	3,97	2,43	2,57	0,68	0,72	-1,54	0,14
ПАТ «Енергомаш»	3,37	1,46	1,56	2,33	3,37	-1,91	0,10	0,77	1,04
ПАТ «КЗВВ»	7,50	3,45	2,85	7,00	7,50	-4,05	-0,60	4,15	0,50
<i>Витрати на збут</i>									
ПАТ «СКМЗ»	1,31	2,02	1,41	2,62	1,31	0,71	-0,61	1,21	-1,31
ПАТ «НКМЗ»	4,57	4,14	5,31	4,31	4,57	-0,43	1,17	-1,00	0,26
ПАТ «Євроцемент-Україна»	8,17	8,61	8,78	9,09	8,17	0,44	0,17	0,31	-0,92
ПАТ «Енергомаш»	4,47	3,04	1,49	2,80	4,47	-1,43	-1,55	1,31	1,67
ПАТ «КЗВВ»	2,23	0,90	0,56	2,50	2,23	-1,33	-0,34	1,94	-0,27
<i>Інші операційні витрати</i>									
ПАТ «СКМЗ»	28,36	27,10	25,09	30,19	28,36	-1,26	-2,01	5,10	-1,83
ПАТ «НКМЗ»	5,08	19,66	1,46	7,31	5,08	14,58	-18,20	5,85	-2,23
ПАТ «Євроцемент-Україна»	15,21	17,36	10,98	7,69	15,21	2,15	-6,38	-3,29	7,52

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

Продовження табл. 1.3

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
ПАТ «Енергомаш»	8,55	56,84	58,39	20,00	8,55	48,29	1,55	-38,39	-11,45
ПАТ «КЗВВ»	23,76	48,10	3,51	6,39	23,76	24,34	44,59	2,88	17,37
<i>Фінансові витрати</i>									
ПАТ «СКМЗ»	2,86	2,98	4,96	2,09	2,86	0,12	1,98	-2,87	0,77
ПАТ «НКМЗ»	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ПАТ «Євроцемент-Україна»	0,00	0,00	0,00	3,70	0,00	0,00	0,00	3,70	-3,70
ПАТ «Енергомаш»	9,57	4,48	8,20	17,20	9,57	-5,09	3,72	9,00	-7,63
ПАТ «КЗВВ»	2,20	6,38	10,34	19,20	2,20	4,18	3,96	8,86	-17,00
<i>Інші витрати</i>									
ПАТ «СКМЗ»	5,18	21,74	41,92	1,54	5,18	16,56	20,18	-40,38	3,64
ПАТ «НКМЗ»	0,80	1,58	1,43	2,32	0,80	0,78	-0,15	0,89	-1,52
ПАТ «Євроцемент-Україна»	3,00	6,09	9,19	4,38	3,00	3,09	3,10	-4,81	-1,38
ПАТ «Енергомаш»	2,10	3,40	0,23	2,05	2,10	1,30	-3,17	1,82	0,05
ПАТ «КЗВВ»	3,23	9,76	45,12	13,97	3,23	6,53	35,36	-31,15	-10,74
<i>Податок на прибуток від звичайної діяльності</i>									
ПАТ «СКМЗ»	0,04	1,77	0,22	0,06	0,04	1,73	-1,55	-0,16	-0,02
ПАТ «НКМЗ»	2,34	2,74	6,97	2,19	2,34	0,40	4,23	-4,78	0,15
ПАТ «Євроцемент-Україна»	1,83	5,82	3,85	8,38	1,83	3,99	-1,97	4,53	-6,55
ПАТ «Енергомаш»	1,53	0,60	0,83	0,00	1,53	-0,93	0,23	-0,83	1,53
ПАТ «КЗВВ»	0,71	0,00	21,02	0,00	0,71	-0,71	21,02	-21,02	0,71
<i>Разом</i>	100	100	100	100	100	-	-	-	-

Аналіз даних структури витрат підприємств, що досліджуються, свідчить про зростання виробничих та зменшення невиробничих витрат, адже собівартість реалізації продукції на кінець досліджуваного періоду

збільшилася на всіх досліджуваних підприємствах, а найбільша частка зафіксована на ПАТ «Євроцемент-Україна» та дорівнює 84,44%. Частка адміністративних витрат збільшилася, найбільша частка становить 15,67% на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», а найменша ПАТ «Євроцемент-Україна» дорівнює 2.57%. Частка витрат на збут протягом досліджуваного періоду також характеризується сталою тенденцією до збільшення, найбільша частка становить 8,17% на ПАТ «Євроцемент-Україна», найменша на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод». Деяка інша ситуація щодо інших операційних витрат, оскільки зафіксовано незначне зменшення частки на кінець 2017 року на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» на 1.83 пункти, ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» на 2.23 пункти та ПАТ «Енергомаш» на 1,45 пункти.

Стосовно фінансових та інших витрат спостерігається аналогічна ситуація, адже на кінець 2017 року зосереджена тенденція до зменшення питомої ваги даних витрат.

Порівняльна характеристика в розрізі кожного виду витрат досліджуваних великих промислових підприємств періоду представлена на рисунках 1.3 – собівартість продукції, 1.4 – адміністративні витрати, 1.5 – витрати на збут, 1.6 – фінансові витрати; 1.7 – інші витрати.

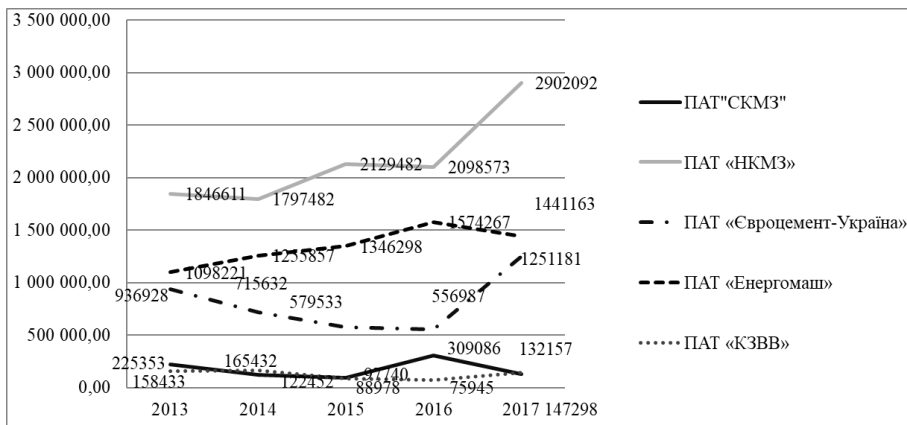
За даними наведеними на рис. 1.3 можемо констатувати, що найбільший показник собівартості продукції зафіксовано на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» та становить 2 млн. 902092 тис.грн. на кінець 2017 р., у 2016 році сума собівартості продукції зменшилася на 30909 тис.грн., що на 1,45% менше порівняно з 2016 р., у 2014 р. відбулося зменшення собівартості продукції на 2,66%, а от у 2015 р. ситуація деяко змінилася приріст собівартості продукції зріс на 18,47%.

Найменший показник собівартості продукції протягом всього досліджуваного періоду спостерігається на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», стала тенденція до зменшення зафіксована протягом 2014-2015 рр.. та становить 122452 тис.грн. та 97740 тис.грн., що на 45,66% та 20,18% відповідно менше порівняно з 2013 рр. Суттєве зростання собівартості продукції на ПАТ «Старокраматорський



*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

машинобудівний завод» відбулося у 2016 році та становило 309086 тис.грн, що на 216,23% більше, ніж у 2015 р., на кінець 2017 р. – зменшилася на 57,24 % порівняно з 2016 р.



**Рис. 1.3. Результат аналізу собівартості продукції**

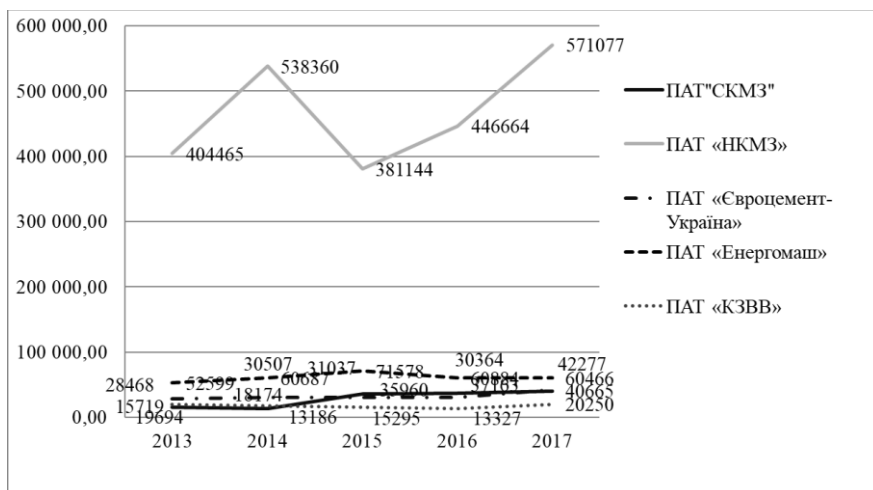
Слід зазначити, що негативна ситуація стосовно собівартості продукції протягом 2013-17 рр. зафіксована на ПАТ «Свроцемент-Україна» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування», проте їм вдалося на кінець 2017 р. стабілізувати ситуацію з собівартістю продукції та збільшити її на 124,63% та 93,95% відповідно. Протилежна ситуація на ПАТ «Енергомаш» адже починаючи з 2013 показник збільшувався до 2016 року, а от на кінець 2017 р. зменшився на 8,45%. Таким чином, на більшості досліджуваних великих промислових підприємствах на кінець досліджуваного періоду прослідковується тенденція до збільшення, що свідчить про збільшення обсягу виробництва продукції.

Вивчення стану адміністративних витрат великих промислових підприємств є важливим з позиції управління постійними витратами великого промислового підприємства загалом. Провівши аналіз за п'ять

## Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу виробничих витрат

років адміністративних витрат великих промислових підприємств, з'ясовано наступне:

- щодо адміністративних витрат позитивна динаміка за досліджуваний період серед досліджуваних підприємств спостерігається на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» на кінець 2017 р. та становить 571071 тис.грн., у 2016 р. приріст адміністративних витрат зріс на 17,19% порівняно з переднім роком, суттєве зменшення зосереджено у 2015 р. та становить на 29,20% менше ніж у 2014 р., на початок досліджуваного періоду приріст адміністративних витрат становить 33,10% більше ніж у 2013 р.



**Рис. 1.4. Результат аналізу адміністративних витрат**

- ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» характеризується найменшими показниками адміністративних витрат за всі роки, які досліджуються, адже у 2017 р. адміністративні витрати дорівнюють 20050 тис.грн., з 2013-16 рр. спостерігається позитивна тенденція до зменшення загальногосподарських витрат. Аналогічна ситуація зафіксовано на ПАТ «Енергомаш», оскільки на останні два роки ситуація щодо показника адміністративних витрат є негативною

## Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу виробничих витрат

та характеризується зменшенням приросту на 14,94% та 0,69% відповідно. На ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Євроцемент-Україна» можна констатувати позитивну тенденцію протягом 2013-17 рр., за винятком на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» у 2015 р. спостерігається зменшення приросту на 29,20% ніж у попередньому.

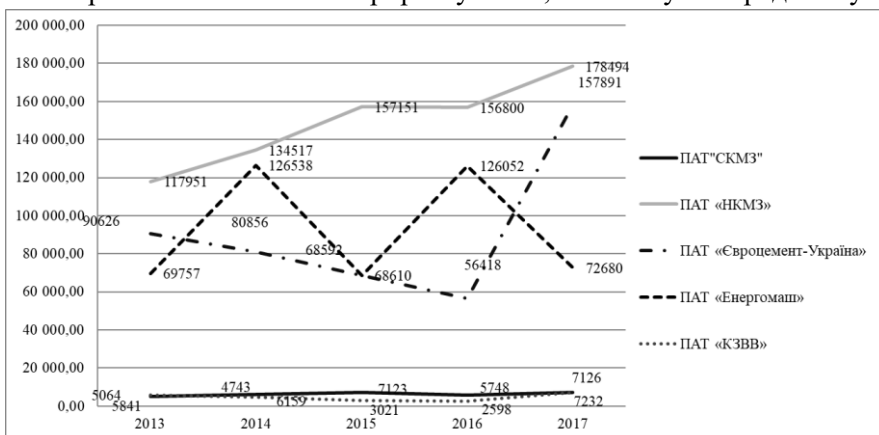


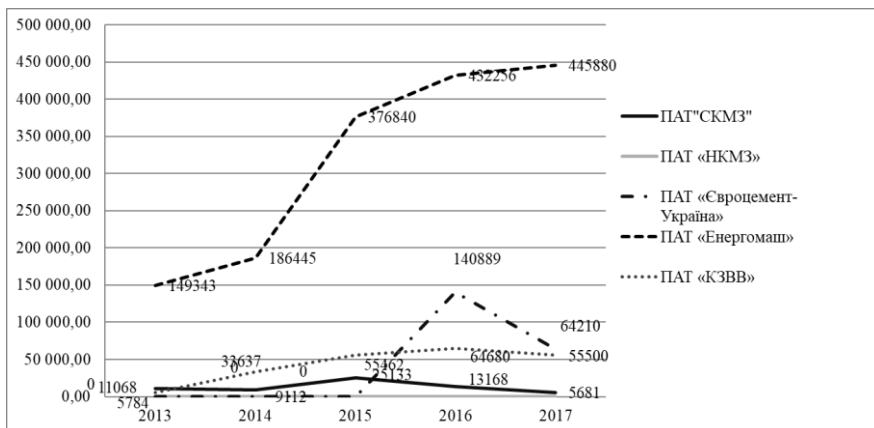
Рис. 1.5. Результат аналізу витрат на збут

Аналізуючи витрати на збут великих промислових підприємств нами з'ясовано наступне:

- позитивна динаміка витрат на збут зосереджена на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», адже на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» – найбільший показник, який дорівнює 178494 тис.грн., у 2016 році приріст витрат на збут знизився на 0,22% порівняно з 2015 роком, у 2014-15 рр. відображено покращення стану динаміки та приріст становить 14,04% та 16,83% відповідно;

- на ПАТ «Євроцемент-Україна» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» стан динаміки дещо нестабільний, оскільки протягом останніх років зафіксовано суттєве зниження показника витрат

на збут. На ПАТ «Енергомаш» спостерігаємо зміну тенденції та суттєве зменшення приросту показника витрат на збут на кінець 2017 р., який дорівнює 72680 тис.грн, що на 42,34% менше ніж у 2015 р.



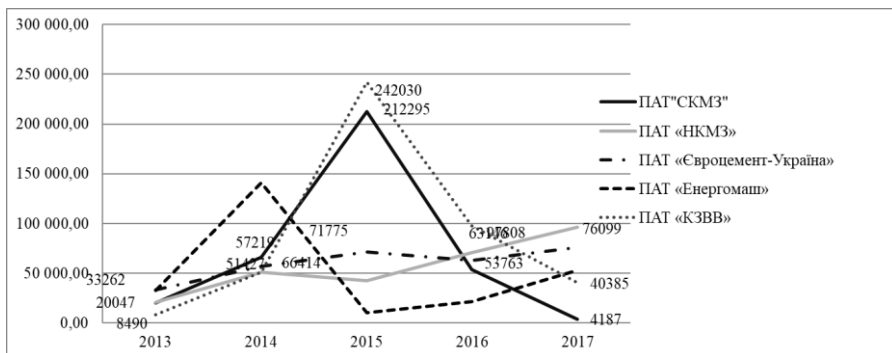
**Рис. 1.6. Результат аналізу фінансових витрат**

Разом з цим фінансові витрати зменшилися на кінець досліджуваного періоду на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Євроцемент-Україна» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» та відповідно становлять 5681, 64210 та 5550 тис.грн, що на 56,86%, 54,43% та 14,19 % менше ніж у попередньому році. Збільшення суми фінансових витрат зосереджено тільки на ПАТ «Енергомаш» не тільки у 2017 р., а й протягом всього періоду.

Що стосується інших витрат, то на трьох досліджуваних підприємствах спостерігається позитивна тенденція, а саме на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Євроцемент-Україна» та ПАТ «Енергомаш», адже протягом досліджуваного періоду 2013-17 рр. зафіксовано збільшення суми інших витрат. В свою чергу, на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» зосереджені негативні значення суми інших витрат, які в свою чергу становлять

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

46367 тис.грн та 42937 тис.грн у 2017 році, або ж на 92,21% та 58,71 відповідно менше ніж у 2016 році.



**Рис. 1.7. Результат аналізу інших витрат**

Загальна оцінка структури операційних витрат за елементами на великих промислових підприємств представлена в таблиці 1.4.

**Таблиця 1.4**

**Аналітична оцінка структури операційних витрат підприємства  
за елементами, %**

Підприємство	Значення показника, за роками					Абсолютне відхилення			
	2013	2014	2015	2016	2017	14/13	15/14	16/15	17/16
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
<i>Матеріальні затрати</i>									
ПАТ «СКМЗ»	70,02	50,57	48,48	51,88	70,02	-19,45	-2,09	3,40	18,14
ПАТ «НКМЗ»	44,48	41,62	47,41	56,91	44,48	-2,86	5,79	9,50	-12,43
ПАТ «Євроцемент-Україна»	75,47	75,64	75,50	83,99	75,47	0,17	-0,14	8,49	-8,52
ПАТ «Енергомаш»	55,47	54,43	58,89	60,55	55,47	-1,04	4,46	1,66	-5,08
ПАТ «КЗВВ»	53,47	24,10	46,33	45,67	53,47	-29,37	22,23	-0,66	7,80

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

Продовження табл. 1.4

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
<i>Витрати на оплату праці</i>									
ПАТ «СКМЗ»	16,46	21,77	19,56	28,41	16,46	5,31	-2,21	8,85	-11,95
ПАТ «НКМЗ»	28,90	27,70	26,81	27,05	28,90	-1,20	-0,89	0,24	1,85
ПАТ «Євроцемент- Україна»	3,88	4,71	4,69	3,78	3,88	0,83	-0,02	-0,91	0,10
ПАТ «Енергомаш»	12,95	11,44	9,18	9,75	12,95	-1,51	-2,26	0,57	3,20
ПАТ «КЗВВ»	53,47	8,20	24,83	21,62	53,47	45,27	16,63	-3,21	31,85
<i>Відрахування на соціальні заходи</i>									
ПАТ «СКМЗ»	6,21	8,19	7,31	6,17	6,21	1,98	-0,88	-1,14	0,04
ПАТ «НКМЗ»	28,90	27,70	26,81	27,05	28,90	-1,20	-0,89	0,24	1,85
ПАТ «Євроцемент- Україна»	1,42	1,58	1,52	0,81	1,42	0,16	-0,06	-0,71	0,61
ПАТ «Енергомаш»	4,68	4,12	3,33	2,07	4,68	-0,56	-0,79	-1,26	2,61
ПАТ «КЗВВ»	5,67	2,81	8,15	4,34	5,67	-2,86	5,34	-3,81	1,33
<i>Амортизація</i>									
ПАТ «СКМЗ»	4,14	6,87	4,95	4,95	4,14	2,73	-1,92	0,00	-0,81
ПАТ «НКМЗ»	6,96	6,23	6,99	2,82	6,96	-0,73	0,76	-4,17	4,14
ПАТ «Євроцемент- Україна»	3,73	4,50	5,68	2,28	3,73	0,77	1,18	-3,40	1,45
ПАТ «Енергомаш»	8,75	13,29	11,00	12,14	8,75	4,54	-2,29	1,14	-3,39
ПАТ «КЗВВ»	10,22	6,18	9,35	10,02	10,22	-4,04	3,17	0,67	0,20
<i>Інші операційні витрати</i>									
ПАТ «СКМЗ»	3,16	12,60	19,70	8,60	3,16	9,44	7,10	-11,10	-5,44
ПАТ «НКМЗ»	9,14	14,48	10,59	7,56	9,14	5,34	-3,89	-3,03	1,58
ПАТ «Євроцемент- Україна»	15,50	13,57	12,60	9,14	15,50	-1,93	-0,97	-3,46	6,36

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

Продовження табл. 1.4

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
ПАТ «Енергомаш»	18,15	16,72	17,60	15,49	18,15	-1,43	0,88	-2,11	2,66
ПАТ «КЗВВ»	12,94	58,71	11,34	18,36	12,94	45,77	-	7,02	-5,42
<i>Разом</i>	100	100	100	100	100	-	-	-	-

Аналіз структури витрат підприємств за елементами свідчить про, те що найбільшу частку матеріальних витрат серед досліджуваних підприємств у 2017 році зосереджено на ПАТ «Євроцемент-Україна» та становить 75,74%, найменшу на ПАТ «НКМЗ» та дорівнює 44,48%.

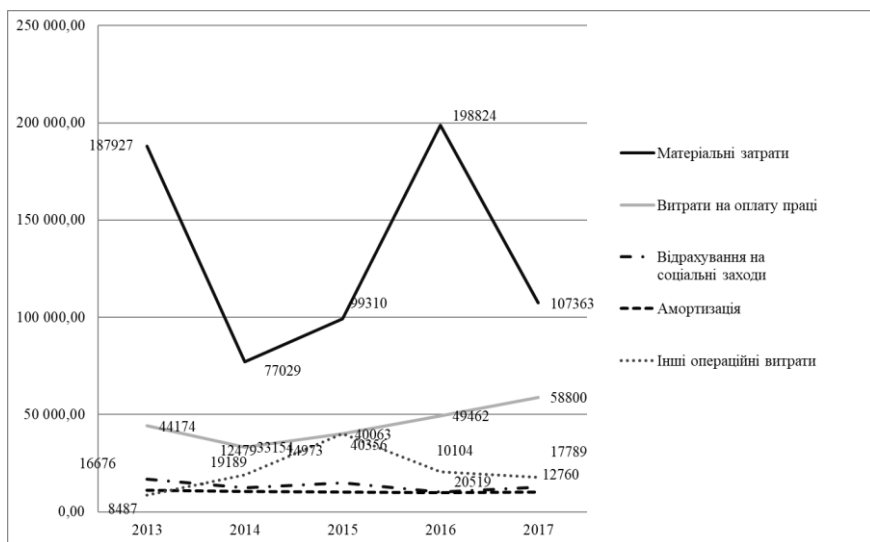
Щодо частки витрат на оплату праці, то найбільша питома вага зафіксовано на ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» та становить 53,47%, найменша на ПАТ «Євроцемент-Україна» та складає 3,88%. Частка витрат на амортизацію є незначною на ПАТ «Євроцемент-Україна» та дорівнює 3,73%, найбільшою часткою характеризується ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування»- 10,22%.

Частка інших операційних витрат у загальних витратах досліджуваних підприємств є найбільшою на ПАТ «Євроцемент-Україна», а найменшою ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» та складає 3,16%.

Порівняльна характеристика витрат за елементами за кожним окремим підприємством представлено на рисунках 1.8 – 1.12.

На ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» найбільший показник матеріальних затрат спостерігається у 2016 році та становить 198824 тис.грн ., що на 100,21 % більше ніж у 2015 році, проте на кінець 2017 р. приріст матеріальних затрат суттєво знизився до 107363 тис.грн, що на 46,00% менше порівняно з попереднім. Також протягом останніх двох років збільшилися витрати на оплату праці та дорівнюють 49462 та 58800 тис.грн відповідно, що на 23,46% та 18,88% більше з попередніми роками.

## Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу виробничих витрат



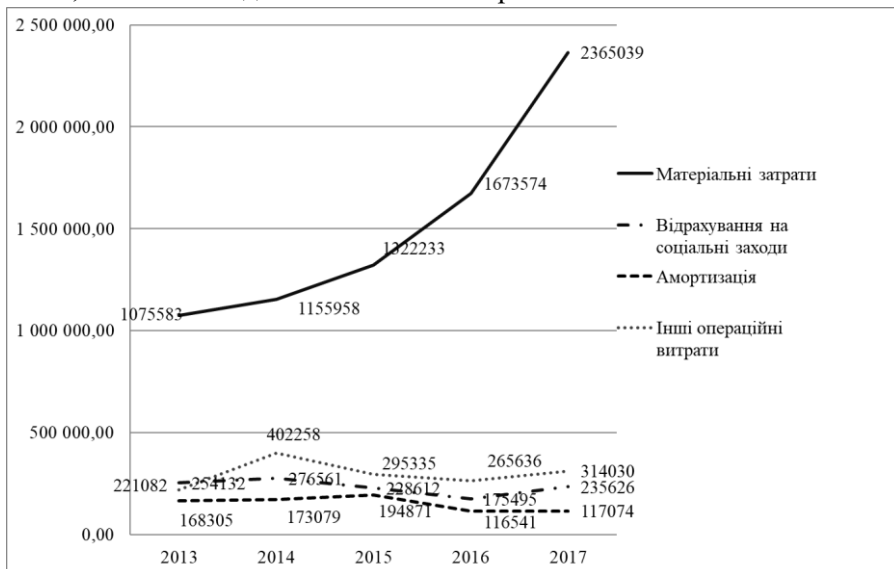
**Рис. 1.8.** Аналіз динаміки витрат за елементами на ПАТ «СКМЗ»

Стосовно відрахування на соціальні заходи, то у 2016 р. зафіксовано їх зменшення порівняно з попередніми роками, яке дорівнює 10104 тис.грн., що на 32,62% менше. Також зменшено суму амортизації до 9750 тис.грн у 2016 році, а вже на кінець 2017 р. амортизацію збільшено на 5,03 у порівнянні з попереднім. Загальна сума витрат у 2017 році зменшилася на 28,31% або ж на 81707 тис.грн.

На ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» матеріальні затрати протягом всього періоду різко зростали, у 2017 р. порівняно з 2016 році приріст матеріальних затрат складає 41,32%. Протягом 2015-16 рр. витрати на оплату праці були зменшені на 17,34% та 23,23% відповідно порівняно з попередніми роками, у наступному році розмір витрат на оплату праці було збільшено до 235626 тис.грн, що на 34,26 більше ніж у 2016 році. Незначно збільшилася амортизація у 2017 р. лише на 0,46% у порівнянні з 2016 р. Інші операційні витрати навпаки, значно збільшилися у 2017 році та дорівнюють 314030 тис.грн, що 18,22% більше ніж у попередньому



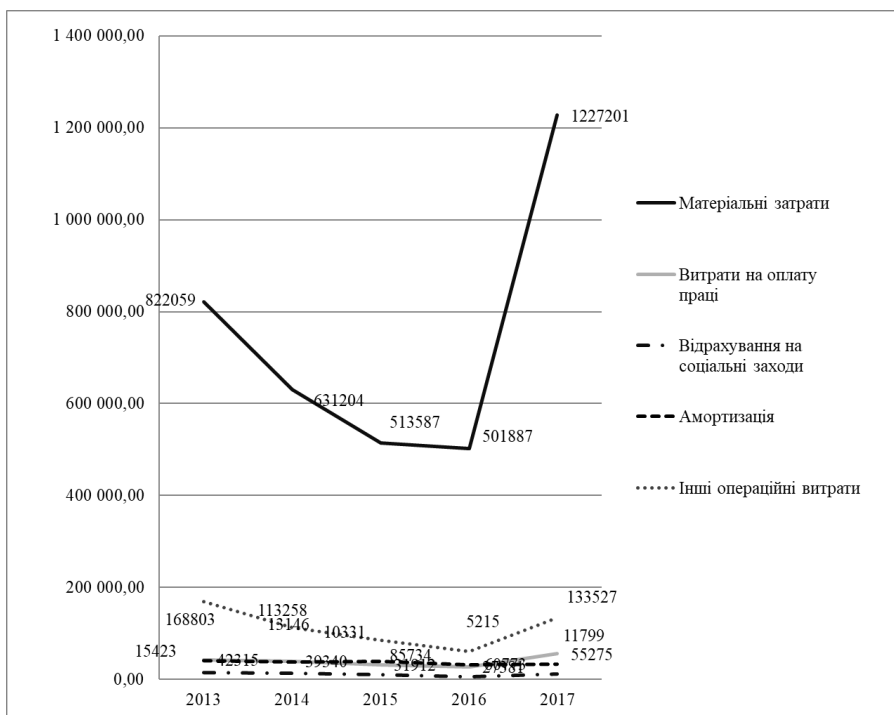
році. В цілому витрати на ПАТ «НКМЗ» суттєво збільшилися у 2017 р. на 34, 60 % та складають 4156086 тис.грн.



**Рис. 1.9. Аналіз динаміки витрат за елементами на ПАТ «НКМЗ»**

На ПАТ «Євроцемент-Україна» у 2017 р. відбулося значне збільшення матеріальних затрат та досягло максимального розміру порівняно з попередніми роками дане значення, яке становить 1 млн.227 201 тис.грн, що більше на 144.52% ніж у 2016 році. Також значне збільшення можна констатувати щодо витрат на оплату праці, завдяки тому, що у 2017 році їх було збільшено на 101,87%. За рахунок збільшення витрати на оплату праці, збільшилися і відрахування на соціальні заходи у 2017 році на 126,20% порівняно з 2016р. та становлять 11799 тис.грн. В свою чергу, збільшено амортизацію до 33377 тис.грн, що на 1245 тис.грн більше або ж на 3,87% у порівнянні з 2016 р. Інші операційні витрати також збільшено на 119,77% у 2017 році порівняно з 2016 р. В цілому витрати підприємства суттєво збільшено на 132,90% у 2017 році та дорівнюють 1461179 тис.грн.

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*



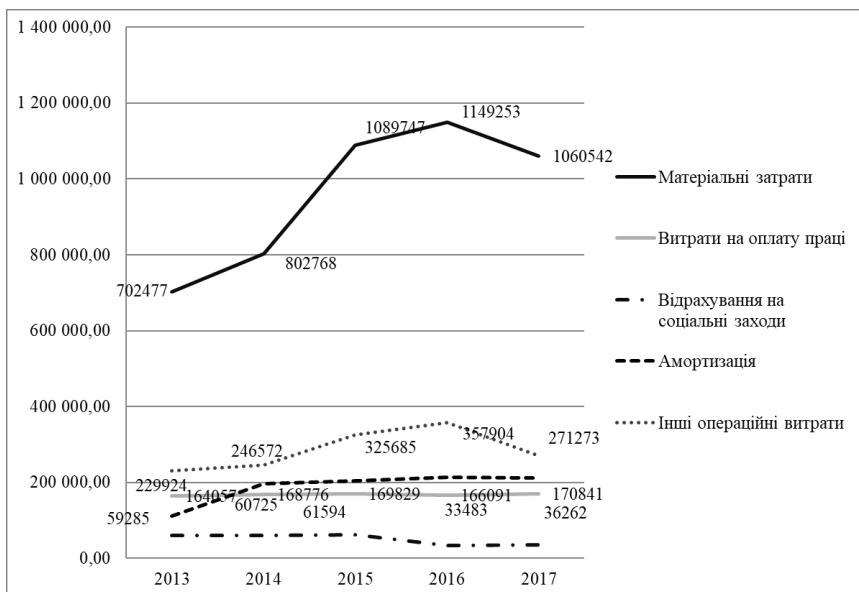
**Рис. 1.10. Аналіз динаміки витрат за елементами на ПАТ «Євроцемент-Україна»**

На ПАТ «Енергомаш» аналіз витрат за елементами показав, що матеріальні витрати у 2017 році зменшено на 88711 тис.грн або ж на 7,72% порівняно з попереднім роком. Натомість збільшено витрати на оплату праці на 4750 тис.грн у 2017 році, порівняно з 2016 р. та становлять 170841 тис.грн. Відповідно, і збільшилися відрахування на соціальні заходи на 2779 тис.грн, що на 8.30% більше ніж у 2016 році. Амортизація на кінець досліджуваного періоду зменшена на 1971 тис.грн та становить 212561 тис.грн. Зменшилися інші операційні витрати з 357904 тис.грн у 2016 році до 271273 тис.грн у 2017 році або

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

---

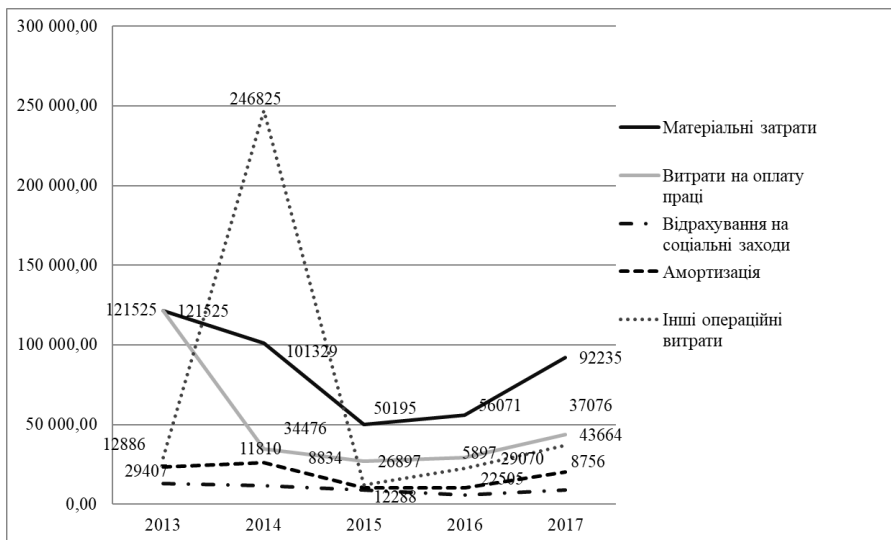
ж менше на 24,21%. Взагалі витрати підприємства у 2017 році зменшилися на 8,84 % порівняно з попереднім.



**Рис. 1.11. Аналіз динаміки витрат за елементами на ПАТ «Енергомаш»**

На ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» зафіксовано різке збільшення значення матеріальних затрат у 2017 році, яке становить 92235 тис.грн або ж 64,50% більше ніж у 2016. Також збільшено витрати на оплату праці з 29070 тис.грн у 2016 році до 43664 тис. грн у 2017 році, що майже удвічі більше. Збільшення даного значення зумовило зростання відрахувань на соціальні заходи у 2017 році, яке становить 8756 тис.грн. В свою чергу, амортизація також збільшилася на 9896 тис. грн., що майже на 96% (95.72%). Інші операційні витрати збільшилися з 22505 тис.грн у 2016 році до 37076 тис.грн у 2017 р., або на 64.75%. Загалом витрати підприємства зросли у 2017 році до 201965 тис.грн або ж на 63,03%.

## Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу виробничих витрат



**Рис. 1.12. Аналіз динаміки витрат за елементами на ПАТ «КЗВВ»**

Отже, провівши аналіз динаміки витрат за елементами на підприємствах, що досліджуються можемо зробити наступні висновки:

- аналіз структури операційних витрат показав, що на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» найбільшу частку займають матеріальні витрати у 2016р. – 51,88% та у 2017р.-70,06% відповідно. Даний показник збільшився у 2017 р. на 18,4 п. порівняно з 2016 р. Найменшу частку структури займає амортизація не тільки за два останні роки, але й протягом всього періоду, у 2017 р. амортизація зменшилася на 0,81% порівняно з 2016 р. Щодо аналізу структури на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», то матеріальні витрати також займають найбільшу частку у 2016р.-47,41%,у 2017 р.- 44,48% що на 12,43 п. менше. Найменшу частку займає амортизація у 2017 році та становить 6,96%, що на 4,14 пункти більше ніж у 2016 р.

- На ПАТ «Євроцемент-Україна» найбільшу питому вагу складають також матеріальні затрати та дорівнюють у 2016 р. – 83.99%, а от у 2017 р. значно менше – 75.47%, адже відбулося зменшення на 8.52 пункти. Найменшу частку у структурі займають

відрахування на соціальні заходи та дорівнюють у 2016 р. – 0,81%, а у 2017 р. – 1,42%, питома вага відрахувань на соціальні заходи збільшилася на 0,61 пункти у порівнянні з 2016 роком.

- Аналогічна ситуація щодо найбільшої питомої ваги серед витрат зображена на ПАТ «Енергомаш» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування», оскільки у 2016 р. її значення дорівнювало 60,55% та 45,67% відповідно, а у 2017 році на ПАТ «Енергомаш» відбулося зменшення матеріальних затрат на 5,08 пункти, а на ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» навпаки затрати збільшилися на 7,80 пункти.

Таким чином, оцінка сучасного стану витрат великих промислових підприємств вказує, що на їх поведінку в більшій мірі впливають особливості функціонування підприємства. Економічний аналіз має в повній мірі оцінити усі вище зазначенні витрати та сформулювати заходи щодо їх оптимізації в умовах динамічних змін внутрішнього та зовнішнього середовища.

### **1.3. Сучасний стан організації та методики економічного аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємствах**

Розвиток методики та організації економічного аналізу виробничих витрат вимагає оціни їх сучасного стану на великих промислових підприємствах. Для забезпечення зазначеного є потреба в застосуванні специфічних методів наукового дослідження а саме анкетування та тестування. Анкетування застосовується для опитування управлінського персоналу, зокрема осіб, що задіяні у виконанні аналітичних функцій або використовують аналітичну інформацію у своїй основній діяльності. Тестування застосовується для оцінки системи документів, зокрема внутрішніх регламентів економічного аналізу; внутрішніх регламентів системи управління господарською діяльністю великих промислових підприємств;

аналітичних записок; аудиторських висновків; фінансової та управлінської звітності.

Об'єктом дослідження сучасного стану організації та методики виробничих витрат великих промислових підприємств стали наступні підприємства: ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна», ПАТ «Енергомаш», ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування». Зазначені підприємства є найбільш конкурентоспроможними як на вітчизняному так і міжнародному ринках машинобудівної продукції. Для вивчення вище зазначених питань нами було запропоновано анкету форма якої представлена в додатку Б. В її було застосовано для опитування працівників підприємства (економічні відділи та бюро) та тестування системи внутрішніх регламентів, що регулюють організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку та економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств.

Відповідно до отриманих результатів можна оцінити стан організації та методики економічного аналізу виробничих витрат за сукупністю напрямів (табл. 1.5, 1.6, 1.7, 1.8).

**Таблиця 1.5**

**Сучасний стан організаційних положень економічного аналізу на великих промислових підприємствах**

Варіант відповіді	Великі промислові підприємства				
	ВПП 1 <sup>1</sup>	ВПП 2 <sup>2</sup>	ВПП 3 <sup>3</sup>	ВПП 4 <sup>4</sup>	ВПП 5 <sup>5</sup>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
<b>1. Чи здійснюється на Вашому підприємстві аналіз господарської діяльності?</b>					
А) так;	+	+	+	+	+
Б) ні;					
В) частково;					

<sup>1</sup> ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»

<sup>2</sup> ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод»

<sup>3</sup> ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна»

<sup>4</sup> ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування»

<sup>5</sup> ПАТ «Енергомаш»

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4	5	6
Г) інше (вказати).					
<b>2. Хто здійснює аналітичні роботи на Вашому підприємстві?</b>					
А) окремий відділ (підрозділ);	+	+			+
Б) фінансовий директор;	+	+	+	+	+
В) головний бухгалтер;	+	+	+	+	+
Г) всі структурні підрозділи з питань, які входять до їх компетенції, виходячи з розмежування прав і обов'язків між ними;					
Д) аутсорсингова компанія;					
Є) інше (вказати).					
<b>3. Чи використовуються комп'ютерні програми для проведення аналітичних робіт?</b>					
А) так;	+	+	+	+	+
Б) ні.					
<b>4. Які комп'ютерні програми використовуються в процесі аналізу господарської діяльності підприємства?</b>					
А) Microsoft Excel;	+	+	+	+	+
Б) Microsoft Dynamics NAV (Navision);					
В) Microsoft Dynamics AX (Ахарта);					
Г) 1С:Підприємство;		+	+	+	+
Д) Audit Expert;					
Є) ИНЭК-АФСЦ;					
Ж) ИНЭК-Аналитик;					
З) ИНЭК-Инвестор;					

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

---

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4	5	6
І) Бизнес-план;					
К) БЭСТ-Офис;					
Л) Экспресс-анализ;					
М) Альт-Финансы;					
Н) Альт-Инвест;					
О) Альт-Прогноз;					
П) Финансовый анализ;					
Р) ИНТАЛЕВ: Корпоративные финансы;					
С) інше (вказати).	Власні розробки				

Тестування сучасного стану організаційних положень економічного аналізу на великих промислових підприємствах здійснюється на основі вивчення господарської діяльності підприємств, дослідженні відповідального проведення аналітичної роботи підприємств, застосуванні аналітичної техніки та програм, які є необхідними для аналізу господарської діяльності. Аналіз проведеного тестування свідчить, що всі підприємства спрямовують свої зусилля на підвищення аналітичної діяльності. Варто зазначити, що ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Енергомаш», в своїй діяльності мають максимальну охопленість аналітичної діяльності в порівнянні з іншими підприємствами. Також, при дослідженні було визначено, що всі підприємства, окрім ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» в своїй аналітичній роботі застосовують не лише Microsoft Excel, але й ІС: Підприємство на що потрібно звернути увагу керівництву. На всіх підприємствах, окрім ПАТ «СВРОЦЕМЕНТ-Україна» ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» створено окремі відділ (підрозділ) який здійснює аналітичну роботу. Наявність



відділу дозволяє спростити аналітичну роботу шляхом залучення висококваліфікованих спеціалістів даної галузі.

**Таблиця 1.6**

**Напрями здійснення економічного аналізу господарської  
діяльності великих промислових підприємств**

Варіант відповіді	Великі промислові підприємства				
	ВПП 1 <sup>6</sup>	ВПП 2 <sup>7</sup>	ВПП 3 <sup>8</sup>	ВПП 4 <sup>9</sup>	ВПП 5 <sup>10</sup>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
<b>1. Які методичні прийоми використовуються на Вашому підприємстві в процесі здійснення аналізу:</b>					
А) обчислення середніх та відносних величин (коефіцієнтів);	+	+	+	+	+
Б) ряди динаміки;	+	+	+	+	+
В) розрахунок абсолютних та відносних відхилень;	+	+	+	+	+
Г) аналіз структури (розрахунок питомої ваги);	+	+	+	+	+
Д) аналітичні групування;	+		+		+
Є) факторний аналіз;					
Ж) кореляційні прийоми;					
З) математичне програмування;					
І) теорія ігор і масового обслуговування;					
К) статистичне моделювання;					

<sup>6</sup> ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»

<sup>7</sup> ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод»

<sup>8</sup> ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна»

<sup>9</sup> ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування»

<sup>10</sup> ПАТ «Енергомаш»

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

---

Продовження табл. 1.6

1	2	3	4	5	6
Л) побудова прогнозів (трендів);	+		+		+
М) матричне обчислення;					
Н) графічні прийоми;	+				+
О) інші методичні прийоми (вказати).					
<b>2. В яких розрізах проводиться аналіз використання ресурсної бази підприємства?</b>					
А) не здійснюється;					
Б) аналіз забезпеченості підприємства основними засобами та ефективності їх використання;	+	+			+
В) аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами та ефективності їх використання;	+	+	+	+	+
Г) аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання;	+	+	+	+	+
Д) аналіз забезпеченості підприємства фінансовими ресурсами та ефективності їх використання;	+	+	+	+	+
Ж) інше (вказати).					

Проведене оцінювання здійснення економічного аналізу господарської діяльності великих промислових підприємств дозволяє зробити наступні висновки:

- на всіх досліджуваних підприємствах для здійснення методичного аналізу застосовуються такі методи як : обчислення середніх та відносних величин (коефіцієнтів); ряди динаміки розрахунків абсолютних та відносних відхилень; аналіз структури (розрахунків питомої ваги). Лише на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна» та ПАТ «Енергомаш» додатково застосовують аналітичні групування та побудова прогнозів (трендів) та лише ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Енергомаш» додатково застосовують графічні прийоми оцінки. Це свідчить про те, що ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Енергомаш» застосовують найбільшу кількість методів аналітичної оцінки;

- оцінка системи економічного аналізу використання ресурсної бази за наступними напрямками: аналіз забезпеченості підприємства основними засобами та ефективності їх використання; аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами та ефективності їх використання; аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання; аналіз забезпеченості підприємства фінансовими ресурсами та ефективності їх використання. На всіх досліджуваних підприємствах, окрім ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» застосовують аналіз забезпеченості підприємства основними засобами та ефективності їх використання, всі інші ресурси застосовують на усіх представлених підприємствах.

**Таблиця 1.7**

**Напрями здійснення економічного аналізу ресурсів великих  
промислових підприємств як складових управління витратами**

Варіант відповіді	Великі промислові підприємства				
	ВПП 1 <sup>11</sup>	ВПП 2 <sup>12</sup>	ВПП 3 <sup>13</sup>	ВПП 4 <sup>14</sup>	ВПП 5 <sup>15</sup>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
<b>1. На Вашому підприємстві аналіз основних засобів здійснюється за наступними напрямками:</b>					
А) не здійснюється;			+	+	
Б) аналіз структури основних засобів;					
В) аналіз руху основних засобів (коефіцієнт оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт приросту);	+	+			+
Г) аналіз показників придатності ОЗ (коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності);	+	+			+
Д) аналіз технічного стану основних засобів і нематеріальних активів за видами, термінами корисного використання;	+				+

<sup>11</sup> ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»

<sup>12</sup> ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод»

<sup>13</sup> ПАТ «СВРОЦЕМЕНТ-Україна»

<sup>14</sup> ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування»

<sup>15</sup> ПАТ «Енергомаш»

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

Продовження табл. 1.7

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Ж) аналіз ефективності використання виробничих потужностей;	+	+			+
З) аналіз екстенсивного та інтенсивного використання виробничого устаткування;					
І) аналіз за показниками фондівіддачі, фондомісткості, фондоозброєності (у т.ч. факторний аналіз);	+	+			
К) інше (вказати).					
<b>2. На Вашому підприємстві аналіз трудових ресурсів здійснюється за наступними напрямками:</b>					
А) не здійснюється;					
Б) аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами	+	+	+	+	+
В) аналіз структури трудових ресурсів;	+	+	+	+	+
Г) аналіз руху робочої сили (наприклад, коефіцієнт плинності кадрів);	+	+	+	+	+
Д) аналіз використання робочого часу;	+	+	+	+	+
Ж) розрахунок показників продуктивності праці й трудомісткості продукції;	+	+	+	+	+
З) аналіз структури і динаміки виплат працівникам;	+	+	+	+	+

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

Продовження табл. 1.7

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
І) факторний аналіз витрат на оплату праці;					
К) інше (вказати).					
<b>3. На Вашому підприємстві аналіз матеріальних ресурсів здійснюється за наступними напрямками:</b>					
А) не здійснюється;					
Б) аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами;	+	+	+	+	+
В) обґрунтування оптимальної потреби в матеріальних ресурсах;	+	+	+	+	+
Г) аналіз структури виробничих запасів;	+	+			+
Д) визначення обґрунтованості та ефективності формування замовлень на матеріальні ресурси;					+
Ж) розрахунок узагальнюючих показників ефективності використання матеріальних ресурсів (матеріаломісткість продукції, матеріаловіддача, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт використання матеріалів;	+	+	+		+

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

---

Продовження табл. 1.7

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
З) розрахунок індивідуальних показників ефективності використання матеріальних ресурсів (сировиномісткість продукції, металомісткість продукції, паливомісткість продукції, енергомісткість продукції, напівфабрикатомісткість; питома матеріаломісткість окремих виробів; коефіцієнт використання матеріалів на виріб (деталь) та ін.);	+		+		+
І) оцінка впливу ефективності використання матеріальних ресурсів на величину матеріальних витрат та обсяги діяльності;					
К) інше (вказати).					

Продовження табл. 1.7

1	2	3	4	5	6
<b>4. До яких об'єктів застосовується АВС-аналіз на Вашому підприємстві?</b>					
А) не використовується;	+	+	+	+	+
Б) сировини та матеріалів;					
В) товарів;					
Г) готової продукції;					
Д) дебіторів;					
Ж) види діяльності;					
З) інше (вказати).					

Оцінюючи здійснення економічного аналізу ресурсів великих промислових підприємств варто відзначити, що на ПАТ «СВРОЦЕМЕНТ-Україна» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» не здійснює аналіз основних засобів, всі інші досліджувані підприємства здійснюють аналіз основних засобів за допомогою аналізу руху основних засобів (коефіцієнт оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт приросту), аналізу показників придатності ОЗ (коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності), аналізу технічного стану основних засобів і нематеріальних активів за видами, термінами корисного використання, аналіз ефективності використання виробничих потужностей та аналізу за показниками фондіввіддачі, фондомісткості, фондоозброєності (у т.ч. факторний аналіз).

Аналіз трудових ресурсів здійснюється на всіх досліджуваних підприємствах за наступними напрямками: аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами; аналіз структури трудових ресурсів; аналіз руху робочої сили (наприклад, коефіцієнт плинності кадрів); аналіз використання робочого часу; розрахунок показників продуктивності праці й трудомісткості продукції; аналіз структури і динаміки виплат працівникам.

В процесі дослідження було визначено, що досить ретельно проводиться аналіз матеріальних ресурсів за різними напрямками саме на



ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна» та ПАТ «Енергомаш» що свідчить про їх конкурентну перевагу в порівнянні з іншими підприємствами. На таких підприємствах як ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» зазначений вид економічного аналізу реалізується лише за окремими напрямками. Варто зазначити, що на жодному із досліджуваних підприємств не проводиться оцінка впливу ефективності використання матеріальних ресурсів на величину матеріальних витрат та обсяги діяльності, а такий напрямок як № визначення обґрунтованості та ефективності формування замовлень на матеріальні ресурси» застосовується лише на ПАТ «Енергомаш».

**Таблиця 1.8**

**Напрями здійснення економічного аналізу господарських процесів великих промислових підприємств як складових управління витратами**

Варіант відповіді	Великі промислові підприємства				
	ВПП 1 <sup>16</sup>	ВПП 2 <sup>17</sup>	ВПП 3 <sup>18</sup>	ВПП 4 <sup>19</sup>	ВПП 5 <sup>20</sup>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
<b>11. В яких напрямках проводяться аналітичні роботи щодо оцінки дебіторської заборгованості підприємства?</b>					
А) не здійснюється;					
Б) аналіз стану та структури дебіторської заборгованості за дебіторами;	+	+	+	+	+

<sup>16</sup> ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»

<sup>17</sup> ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод»

<sup>18</sup> ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна»

<sup>19</sup> ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування»

<sup>20</sup> ПАТ «Енергомаш»

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

Продовження табл. 1.8

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
В) аналіз структури дебіторської заборгованості за термінами погашення;	+	+	+	+	+
Г) побудова розрахункового балансу (співставлення дебіторської та кредиторської заборгованості);	+				+
Д) порівняння темпів зростання дебіторської та кредиторської заборгованості;	+		+		+
Ж) аналіз динаміки дебіторської заборгованості;	+	+	+	+	+
З) оцінка показників стану дебіторської заборгованості (коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості; тривалість погашення дебіторської заборгованості; частка дебіторської заборгованості в загальному обсязі оборотних активів);	+	+	+	+	+
К) інше (вказати).					
<b>12. В яких напрямках проводяться аналітичні роботи щодо оцінки процесу виробництва та реалізації продукції на Вашому підприємстві?</b>					
А) не здійснюється;					

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

Продовження табл. 1.8

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Б) маркетинговий аналіз;	+	+	+	+	+
В) оцінка обґрунтованості планів діяльності як у цілому, так і окремих виробничих підрозділів;	+	+	+		+
Г) аналіз обсягу і структури виробництва продукції;	+	+	+	+	+
Д) аналіз асортименту виробництва та реалізації продукції;	+		+	+	+
Ж) аналіз якості продукції;	+	+	+	+	+
З) аналіз ритмічності виробництва;			+		
І) аналіз виконання договірних зобов'язань та продажу продукції;	+	+			+
К) визначення та оцінка основних факторів, що вплинули на загальні обсяги виробництва та реалізації;	+	+	+		+
Л) аналіз резервів збільшення обсягу виробництва та реалізації;	+	+	+		+
М) інше (вказати).					
<b>13. На Вашому підприємстві маркетинговий аналіз здійснюється за наступними напрямками:</b>					
А) не здійснюється;					

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

Продовження табл. 1.8

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Б) аналіз кон'юнктури ринку;			+		
В) аналіз цінової політики;	+	+	+	+	+
Г) дослідження динаміки, структури каналів збуту та системи розподілу продукції;			+		
Д) оцінка частки підприємства на ринку, невикористаних резервів щодо збільшення цієї частки;					
Ж) аналіз конкурентоспроможності продукції;					
З) аналіз стадій життєвого циклу продукції;					
К) інше (вказати).					
<b>14. Економічний аналіз витрат здійснюється за наступними напрямками:</b>					
А) не здійснюється;					
Б) оцінка динаміки і структури витрат;	+	+	+	+	+
В) оцінка виконання кошторисів, бюджетів підприємства;	+	+	+	+	+
Г) аналіз витрат на 1 гривню продукції (розрахунок і оцінка показника «рівень витрат»)	+	+	+	+	+
Д) оцінка залежності суми витрат від обсягу виробництва продукції (оцінка постійних і змінних витрат);	+		+		+
Ж) аналіз впливу обсягу та структури продукції на собівартість одиниці продукції оцінка собівартості;	+	Ж	+		+

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

Продовження табл. 1.8

<i>1</i>	2	3	4	5	6
З) аналіз витрат за елементами (матеріальні витрати; амортизація; оплата праці; відрахування на соціальні заходи; інші витрати);	+	+	+	+	+
І) аналіз витрат за статтями калькуляції;	+	+			+
К) аналіз прямих матеріальних і трудових витрат;	+	+	+		+
Л) аналіз непрямих витрат;	+	+	+		+
М) оцінка впливу зміни обсягу та рівня витрат на результативні показники діяльності підприємства;	+				
Н) виявлення резервів оптимізації витрат на виробництво продукції;	+		+	+	+
О) функціонально-вартісний аналіз;					
П) оперативний аналіз витрат підприємства;	+	+	+	+	+
Р) інше (вказати).					

Оцінюючи напрями здійснення економічного аналізу господарських процесів великих промислових підприємств як складових управління витратами можна зробити наступні висновки:

- оцінка дебіторської заборгованості проводиться на всіх підприємствах за такими напрямками як: аналіз стану та структури дебіторської заборгованості за дебіторами, аналіз структури дебіторської заборгованості за термінами погашення, побудова розрахункового балансу (співставлення дебіторської та кредиторської заборгованості) (окрім ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування»), порівняння темпів зростання дебіторської та кредиторської заборгованості (окрім окрім

ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування»), аналіз динаміки дебіторської заборгованості та оцінка показників стану дебіторської заборгованості (коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості; тривалість погашення дебіторської заборгованості; частка дебіторської заборгованості в загальному обсязі оборотних активів). Застосування перерахованих методів свідчить про те, що підприємства постійно проводять аналітичну роботу щодо зменшення обсягів дебіторської заборгованості;

- оцінка аналітичної роботи процесу виробництва та реалізації продукції є різноманітною на всіх досліджуваних підприємствах, це свідчить про те, що кожне підприємство прагне підтримувати свою конкурентоспроможності та конкурентоспроможність своєї продукції в порівнянні з аналогічними товарами конкурентів. Варто зазначити, що аналізу ритмічності виробництва не проводиться на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування», ПАТ «Енергомаш». На ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування» не застосовуються такі аналітичні показники як аналіз ритмічності виробництва; аналіз виконання договірних зобов'язань та продажу продукції; визначення та оцінка основних факторів, що вплинули на загальні обсяги виробництва та реалізації; аналіз резервів збільшення обсягу виробництва та реалізації.

- оцінка маркетингового аналізу досліджуваних підприємств дозволила нам виокремити підприємства, які застосовують найбільшу кількість маркетингових заходів. Такими підприємствами є ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна». Наступними є ПАТ «Енергомаш», ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування». На жодному із досліджуваних підприємств не використовуються такі аналітичні процедури як: оцінка частки підприємства на ринку, невикористаних

резервів щодо збільшення цієї частки; аналіз конкурентоспроможності продукції; аналіз стадій життєвого циклу продукції;

- економічний аналіз витрат на великих промислових підприємствах здійснюється за більшістю розроблених напрямів. Єдиним методом, що не використовуються на жодному підприємстві є функціонально-вартісний аналіз.

**Таблиця 1.9**

**Напрями здійснення економічного аналізу фінансових  
результатів великих промислових підприємств**

Варіант відповіді	Великі промислові підприємства				
	ВПП 1 <sup>21</sup>	ВПП 2 <sup>22</sup>	ВПП 3 <sup>23</sup>	ВПП 4 <sup>24</sup>	ВПП 5 <sup>25</sup>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
<b>15. В яких напрямках проводяться аналітичні роботи щодо оцінки фінансових результатів підприємства?</b>					
А) аналіз рівня показників фінансових результатів діяльності (оцінка зміни показників форми №2);	+	+	+	+	+
Б) аналіз динаміки валового прибутку;	+	+	+	+	+
В) аналіз структури доходів підприємства;	+	+	+	+	+
Г) аналіз структури витрат підприємства;	+	+	+	+	+

<sup>21</sup> ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»

<sup>22</sup> ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод»

<sup>23</sup> ПАТ «СВРОЦЕМЕНТ-Україна»

<sup>24</sup> ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування»

<sup>25</sup> ПАТ «Енергомаш»

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

---

Продовження табл. 1.9

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Д) аналіз структури фінансових результатів;	+	+	+	+	+
Ж) факторний аналіз валового прибутку;					
З) факторний аналіз валового прибутку за окремими видами продукції;					
І) факторний аналіз фінансових результатів від іншої операційної діяльності;					
К) аналіз фінансових результатів від інвестиційної діяльності					
Л) аналіз фінансових результатів від фінансової діяльності;	+				
М) аналіз структури та динаміки цінних паперів;					
Н) факторний аналіз суми виплачених дивідендів;					
О) СVP – аналіз (аналіз взаємозв'язку “витрати-обсяг-прибуток”);					



*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

---

Продовження табл. 1.9

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
П) оцінка рентабельності діяльності підприємства;	+	+	+	+	+
Р) факторний аналіз рентабельності продукції;					
С) факторний аналіз рентабельності окремих видів продукції					
Т) факторний аналіз рентабельності підприємства (активів);					
У) факторний аналіз власного капіталу;					
Ф) факторний аналіз формування чистого прибутку;					
Х) аналіз розподілу та використання чистого прибутку;	+				
Ц) розрахунок показників виробничого та фінансового левериджу;					
Ч) інше (вказати).					
А) не розраховуються;					

*Розділ 1. Теоретичні положення економічного аналізу  
виробничих витрат*

---

Продовження табл. 1.9

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Б) рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг);	+	+	+	+	+
В) рентабельність операційної діяльності;	+				
Г) рентабельність господарської діяльності;	+	+	+		+
Д) рентабельність підприємства (активів);					
Ж) рентабельність власного капіталу;					
З) рентабельність необоротних активів (фондорентабельність);					
І) рентабельність оборотних активів;					
К) валова рентабельність продажу;	+	+	+	+	+
Л) чиста рентабельність продажу;	+	+	+	+	+
М) рентабельність доходу від операційної діяльності;	+				
Н) рентабельність капіталу (виробництва);					
О) інші показники рентабельності (вказати).					

Оцінюючи економічну ефективність фінансових результатів великих промислових підприємств було встановлено:

- найбільшу кількість напрямів аналітичної роботи застосовують саме на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод». Наведене підприємство проводить оцінку за 14-ма напрямками, що дозволяє йому оцінити усі найбільш важливі показники фінансових результатів підприємства, визначити темпи росту та проводити порівняльний аналіз з

попередніми періодами. Таким чином ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» забезпечує собі значну кількість конкурентних переваг в порівнянні з іншими промисловими підприємствами;

- всі інші промислові підприємства, що представлені в дослідженні, потребують розширення аналітичної роботи в таких напрямках як: аналіз фінансових результатів від фінансової діяльності; аналіз розподілу та використання чистого прибутку; рентабельність операційної діяльності; рентабельність доходу від операційної діяльності. Представлені напрями є досить важливими в дослідженні фінансового руху в залежності від виду діяльності, їх оцінка дозволить підвищити конкурентоспроможність кожного з підприємств.

Отже, дослідивши економічну ефективність фінансових ресурсів великих промислових підприємств можемо зробити висновки, що підприємства промислового значення прагнуть бути кращими а ніж аналогічні підприємства конкурентів. Для цього вони максимально ефективно проводять аналітичну роботу оцінки фінансових результатів діяльності. Оцінка дозволяє порівняти результати діяльності з попередніми періодами, прослідкувати сильні та слабкі сторони фінансової діяльності та їх результатів та сприяє своєчасному реагуванню на зміни з метою підтримки позитивної тенденції та усунення негативних факторів, якщо такі виникають.

### **Висновки до 1-го розділу**

1. Невід'ємною складовою процесу управління виробничими витратами виступає їх аналіз, практично-функціональний механізм якого має базуватись на науково-обґрунтованому теоретичному підґрунті. Змістовний аналіз представлених в науковій літературі позицій задля випрацювання дієвої деталізації характеристики поняття “витрати” в контексті основних функціональних векторів дозволив запропонувати наступні класифікаційні ознаки щодо тлумачення поняття “витрати”: ресурсно-грошовий, об’єктно-елементний. Перший відображає вартісний

характер затрачених ресурсів, а другий, відповідно, структуру об'єктів управління, які видозмінюються через витрати. Саме такий підхід дозволяє проводити дослідження причинно-наслідкових та елементарно-структурних компонентів витрат, що фактично і відбувається в процесі аналізу, як методу дослідження, що характеризується виокремленням і вивченням окремих частин предмету або об'єктів останнього.

2. Враховуючи складну структуру різних видів витрат, яка може бути представлена відповідною множиною в контексті математичних здобутків, умовно екстраполюючи на об'єкт дослідження основні положення теорії множин відзначимо, що витрати підприємства виступають надмножиною до витрат виробництва та виробничих витрати, при цьому витрати виробництва є підмножиною витрат підприємства та надмножиною виробничих витрат, а, в свою чергу, виробничі витрати являють собою підмножину як витрати виробництва, так і витрат підприємства.

3. Враховуючи потребу у всебічному аналітичному охопленні множини виробничих витрат запропоновано комплексне визначення даного поняття як об'єкта економічного аналізу: 1) за ресурсно-грошовим підходом – сукупна вартість повністю чи частково використаних та спожитих безпосередньо в процесі виробництва виробничих ресурсів у вигляді живої та уречевленої праці (засоби виробництва), контрольованих суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; 2) з об'єктно-елементним підходом – зменшення економічних вигід за рахунок зниження або підвищення обсягів відповідно активів або зобов'язань, безпосередньо пов'язаних з процесом виробництва, що призводить до зменшення власного капіталу, і, в свою чергу, проявляється у множині виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат та загальновиробничих витрат, які сукупно формують собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

4. Імплементация вище сформованого визначення в якості складника терміносфери економічного аналізу виробничих витрат підприємств сприятиме чіткому розумінню екзогенних (факторних) та ендогенних (компонентних) елементів механізму виробничих витрат, а

отже сприятиме підвищенню результативності та ефективності інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління виробничими витратами великих підприємств.

5. Оцінка сучасного стану витрат великих промислових підприємств вказує, що на їх поведінку здебільшого більші впливають особливості функціонування підприємства. Економічний аналіз має в повній мірі оцінити усі вище зазначенні витрати та сформулювати заходи щодо їх оптимізації в умовах динамічних змін внутрішнього та зовнішнього середовища.

6. Розвиток методики та організації економічного аналізу виробничих витрат вимагає оціни їх сучасний стан на великих промислових підприємствах. Для забезпечення зазначеного є потреба в застосуванні специфічних методів наукового дослідження, а саме анкетування та тестування. Анкетування застосовується для опитування управлінського персоналу, зокрема осіб, що задіяні у виконанні аналітичних функцій або використовують аналітичну інформацію у своїй основній діяльності. Тестування застосовується для оцінки системи документів, зокрема внутрішніх регламентів економічного аналізу; внутрішніх регламентів системи управління господарською діяльністю великих промислових підприємств; аналітичних записок; аудиторських висновків; фінансової та управлінської звітності. Тестування сучасного стану організаційних положень економічного аналізу на великих промислових підприємствах здійснюється на основі вивчення господарської діяльності підприємств, дослідженні відповідального проведення аналітичної роботи підприємств, застосуванні аналітичної техніки та програм, які є необхідними для аналізу господарської діяльності. Аналіз проведеного тестування свідчить, що всі підприємства спрямовують свої зусилля на підвищення аналітичної діяльності.

## **РОЗДІЛ 2**

### **СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ВЕЛИКИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ**

#### **2.1. Суб'єктно-об'єктний склад системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств**

Економічний аналіз виступає інформаційною системою управління, яка генерує інформаційний ресурс, що дозволяє приймати відповідні управлінські рішення щодо господарської діяльності великих промислових підприємств. Об'єктом економічного аналізу та й власне усієї системи управління великими промисловими підприємства, що не втрачає свою актуальність а ні для практики а ні для теорії є виробничі витрати.

Уся діяльність великих промислових підприємств націлена на отримання прибутку збільшення якого можливе за оптимізації виробничих витрат, що спричинить зменшення собівартості промислової продукції, а отже дозволить підвищити економічні вигоди для великого промислового підприємства. «Управління витратами є важливим і одним із найскладніших питань у діяльності керівників підприємств. Від рівня та динаміки витрат залежать прибутки або збитки як окремих суб'єктів господарювання, так і ефективність формування національного доходу держави. Для досягнення і збереження належного рівня конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємствам необхідно здійснювати ґрунтовний аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Дані цього аналізу використовуються у прогнозуванні собівартості продукції, пошуку можливостей зниження витрат, цін продукції» [106, С. 358].

Питання управління витратами особливо гостро стоїть для великих промислових підприємств в умовах гібридної війни та

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

зниження інвестиційного клімату через бойові дії та Сході країни де зосереджено найбільшу частку промисловості країни. Великі промислові підприємства мають виходити на міжнародні європейські ринки, а отже повинні підвищити якість та зменшити собівартість для можливості конкурування з промисловими гігантами Заходу. «На сьогоднішній день економічна ситуація в Україні не направлена на оптимальне використання виробничих ресурсів, що сприяє збільшенню об'ємів їх споживання та негативно відображається на рентабельності виробництва, конкурентоспроможності української продукції. До того ж національна економіка знаходиться у досить важкому стані, тому дослідження шляхів зниження витрат на вітчизняних підприємствах та вивчення питань ефективного управління витратами набуває дуже важливого значення. Прибуток – результат діяльності підприємства, а величина прибутку безпосередньо залежить від рівня витрат. Для досягнення максимального прибутку підприємствам необхідно оптимально зменшувати витрати» [125, С. 206]. «Виняткове значення у сучасних умовах, особливо при виході на міжнародні ринки, мають підприємства, що суворо контролюють якість продукції, яку випускають, реалізацію заходів, організацію збуту, здійснюють післяреалізаційне технічне обслуговування, надання технічних та інших послуг, проведення рекламних кампаній. Усі ці заходи належать до організації і техніки комерційних операцій, що мають за мету доведення аналітичної діяльності до логічного завершення – одержання кінцевого результату. Це свідчить і про те, наскільки продумані складена програма аналізу та план-бюджет на поточний рік і наскільки успішно вони реалізовані. Головний критерій оцінювання – досягнення визначеної мети: отримання максимального та стабільного прибутку, міцне закріплення на ринку або проникнення на нові ринки» [114].

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

В таких умовах інструментарій економічного аналізу має трансформуватися задля формування якісного інформаційного простору управління витратами великих промислових підприємств.

Економічний аналіз виступає динамічною та мінливою до зовнішнього та внутрішнього середовища системою генерування інформації для прийняття управлінських рішень. Так, трансформації підлягають усі складові системи економічного аналізу, що відповідно визначають параметри зміни організаційних положень та методологічного інструментарію аналітичного дослідження виробничих витрат великих промислових підприємств.

Питання розвитку складових економічного аналізу досліджувалися в працях вчених: О.В. Олійник, О.М. Галенко, О.А. Зоріна, Т.М. Ковальчук, І.Д. Лазаришина, Л.В. Гнилицька, Л.О. Примостка, І.М. Парасій-Вергуненко, В.М. Реслер. Питання економічного аналізу витрат вивчали дослідники: В. Євдокимов, О. Іванюта, М. Самчик, К. Самчук, С. Свірко, Н. Піскунова, М. Федорець, К. Піскунова, І. Білоусова, Г. Савицька, В. Іваненко, Е. Мних, О. Мачулка, І. Панченко, П. Попович, Н. Черткова, М. Чумаченко, М. Грещак, З.М. Задорожний, О. Кірдіна, Г. Колісник, Н. Костецька, С. Котляров, Ю. Кравчук, Ю. Мірошніченко, Г. Партин, В. Панасик, Г. Поляк, М. Пушкар, А. Турило, А. Турило, Ю. Цаль-Цалко, А. Череп та інші.

Зазначенні вчені внесли вагомий внесок в розвиток теорії та методології економічного аналізу в загалом та аналітичного забезпечення управління виробничими витратами великих промислових підприємств зокрема. Проте у зв'язку із динамічністю системи управління та економічного аналізу є потреба в її переоцінці та розвитку методологічного інструментарію для відповідності вимогам часу. У зв'язку із цим актуалізується проблема дослідження складових системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств та її взаємозв'язку із іншими інформаційними підсистемами управління та зовнішнім



*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

середовищем. Це дозволить структурувати напрями розвитку організації та методики економічного аналізу виробничих витрат.

Розглядаючи економічний аналіз як інформаційну систему управління необхідним є обґрунтування змістовного наповнення його елементів та ідентифікацію взаємозв'язків між ними, що в подальшому дозволить визначити взаємодію з іншими інформаційними системами управління, що дозволяє формувати комплексне та повне інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень різними користувачами. «Аналіз витрат зумовлює потребу у відповідному інформаційному забезпеченні. Загалом система показників, необхідна для аналізу витрат, повинна бути інформаційною системою, яка характеризує витрати: систему методів, які використовують для їх розрахунку, форми документів, що містять самі показники чи забезпечують вихідні дані для їх розрахунку, періодичність нагромадження, методику аналізу та базу порівняння» [174, С. 442].

Так, економічний аналіз як і будь-яка інша інформаційна систем управління господарською діяльністю складається з наступних елементів:

- об'єкт економічного аналізу. Тобто об'єкт управління щодо якого застосовуються аналітичні процедури. В цілому об'єктом економічного аналізу є господарська діяльність підприємства. В тому числі особливим об'єктом виступають витрати, які пов'язані із усіма бізнес-процесами, що відбуваються на підприємстві;

- суб'єкт економічного аналізу. Суб'єктом економічного аналізу може виступати будь-яка особа, що задіяна до аналітичних процедур щодо оцінки ефективності господарської діяльності загалом та виробничих витрат зокрема;

- методологічна дія – це сукупність методів економічного аналізу, які дозволяють сформувати інформаційну модель об'єкту аналітичного дослідження для прийняття відповідних управлінських рішень.

- зворотній зв'язок. Сформована інформаційні модель об'єкту управління (економічного аналізу) є визначальним фактором та

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

піддруктям прийняття управлінського рішення щодо господарської діяльності великого промислового підприємства в цілому або її окремого об'єкту, відповідно управлінське рішення визначає параметри подальшого функціонування об'єкту, який в наступні звітні періоди знову ж таки буде аналізуватися з позиції формування інформації.

Тобто відбувається нерозривний зв'язок в системі економічного аналізу господарської діяльності великих промислових підприємств. Це пов'язано із тим, що аналітичні процедури є безперервними та в окремих випадках дозволяють сформулювати різні варіанти рішення та визначити різні варіанти результатів таких управлінських рішень. Тобто економічний аналіз оцінюючи ефективність понесених витрат може визначити стратегічні напрями управління ними. «Аналіз витрат підприємства є основою для їх прогнозування. Особливо важливого значення набуває ретельний економічний аналіз в умовах самостійного прогнозування витрат підприємства. В сучасних умовах господарювання підприємства прагнуть максимізувати свої доходи, які забезпечують їх розвиток і надати соціальні гарантії працівникам. Зниження та оптимізація витрат підприємства сприяє як зростанню прибутку, так і найбільш раціональній організації трудового процесу» [25, С. 80].

В цілому взаємозв'язок між елементами системи економічного аналізу в контексті об'єкту – виробничі витрати представлено на рис. 2.1.

Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств

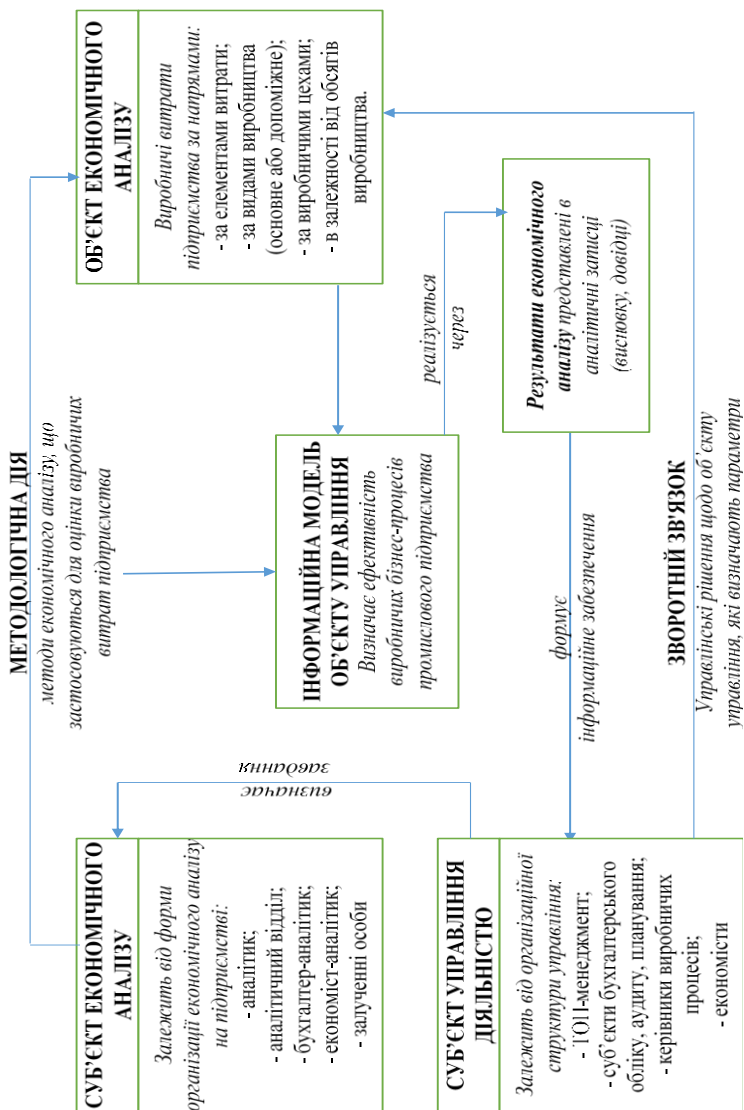


Рис. 2.1. Складові системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Розглянемо особливості вище зазначених складових системи економічного аналізу виробничих витрат великих виробничих підприємств.

**Суб'єкт економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств.**

Суб'єкт економічного аналізу є особливими елементом системи, адже економічний аналіз впливає на економічну дійсність через суб'єкта. «економічний аналіз як процес впливу на дійсність (як вид діяльності) є способом використання суб'єктом (управлінцем, аналітиком) властивостей об'єктів та взаємовідносин між ними при вирішенні завдань управління за допомогою взаємозв'язку відповідних методів, організаційних форм, технологій. У рамках цього підходу можемо розглядати і економічний аналіз як навчальний предмет, що за своїм змістовним наповненням є процесом впливу на дійсність (зокрема, через формування відповідних суб'єктів). Враховуючи особливості економічного аналізу, можна констатувати, що функціонування всієї його системи (насамперед, в практичному прояві) є можливим виключно за умови наявності відповідного суб'єкта, котрий і встановлює завдання перед системою економічного аналізу, які зумовлюють реалізацію її функціонально-цільового призначення» [95, С. 532].

Таке важливе значення суб'єкта економічного аналізу пов'язано із тим, що для аналітичного дослідження господарської діяльності великого промислового підприємства в цілому або виробничих витрат зокрема, суб'єкт економічного аналізу:

- по-перше, обирає сукупність аналітичних процедур для оцінки сукупності об'єктів або окремого об'єкту. У зв'язку із тим, що методологія та методика економічного аналізу не стандартизована та не регулюється вітчизняним або міжнародним законодавством (виключення становлять стандартизовані методики Національного банку України, Комісії з регулювання фондового ринку та ринку цінних паперів та інших інститутів регулювання ринку фінансових послуг) суб'єкт економічного

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

на власний розсуд та в залежності від мети економічного аналізу обирає сукупність аналітичних процедур для аналітичного дослідження виробничих витрат великих промислових підприємств. Вибір аналітичних процедур за лежатиме від кваліфікації суб'єкта економічного аналізу та завдань, які ставлять перед ним;

- в залежності від обраних аналітичних процедур та завдань економічного аналізу, суб'єкт визначає напрями формування інформаційного забезпечення. В залежності від кваліфікації суб'єкта економічного аналізу та його знань будуть визначатися якісні характеристики інформаційних джерел, якими виступають інші інформаційні підсистеми, а саме планування, внутрішній аудит (контроль), бухгалтерський облік та інші. Важливе значення у виборі та отриманні інформаційного забезпечення для застосування аналітичних процедур до оцінки виробничих витрат великих промислових підприємств має налагоджена систем інформаційно-комунікаційних зв'язків. Інформаційно-комунікаційні зв'язки є особливою складовою в формуванні аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень, вони пронизують як власне систему економічного аналізу так і систему управління великим промисловим підприємством в цілому. В свою чергу суб'єкт економічного аналізу в налагодженні таких зв'язків займає ключову роль, адже виступає як комутатор зв'язку так і його джерело та отримувач.

Суб'єктом економічного аналізу може бути як відповідна особа або відділ так і залучена фізична або юридична особа, що здійснює аналітичні процедури. Функціонування суб'єкту економічного аналізу залежить від форми організації економічного аналізу на великому промисловому підприємстві, що в свою чергу визначає організаційну специфіку аналітичного дослідження виробничих витрат. В свою чергу змістовне наповнення роботи суб'єкту економічного аналізу залежить від виду економічного аналізу. Вперше серед українських вчених структурування суб'єктів

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

економічного аналізу було представлено в докторській дисертації О.В. Олійник [94, С. 399]:

- за функціональною спрямованістю дій: виконавці (ті, хто безпосередньо організовують та здійснюють аналітичну роботу, тобто продукують (створюють) аналітичну інформацію), користувачі (ті, хто використовує результати економічного аналізу);

- за змістовним наповненням діяльності суб'єкта на об'єкт на який направлено його дію: науковець (здійснює наукові дослідження в сфері економічного аналізу, розвиваючи теорію та методологію аналітичної науки); практик (основна функціональна спрямованість на продукування нового знання на основі переробки існуючої інформації з метою оптимізації обґрунтування і прийняття рішень, зменшення рівня невизначеності та ризику); викладач (розповсюджує професійні знання в системі освіти);

- за відношенням до економічного суб'єкта: внутрішні (власники, керівники і спеціалісти різних ієрархічних рівнів економічного суб'єкта, трудовий колектив); зовнішні (1. безпосередньо зацікавлені у діяльності економічного суб'єкта – потенційні інвестори, кредитори, контрагенти, потенційні працівники; 2. непрямо зацікавлені у діяльності економічного суб'єкта і захищають інтереси першої групи – державні органи законодавчої та виконавчої влади);

- за рівнем: на макрорівні (субрівні, мезорівні) (фахівці-аналітики (інформаційно-аналітичні служби) органів державної влади) на мікрорівні (фахівці-аналітики окремих економічних суб'єктів (працівники підприємств, консалтингових та аудиторських фірм, кредитно-фінансових установ, контролюючих органів тощо)).

Представлена в докторській дисертації О.В. Олійник структура суб'єктів економічного аналізу є найбільш повною та в цілому може бути адаптована до аналітичного дослідження виробничих витрат, зокрема:

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

- в частинні виконавців економічного аналізу важливим є обґрунтування кваліфікації аналітика ділянка аналітичної роботи, якого пов'язана із вивченням виробничих витрат великих промислових підприємств. Крім того, аналітик має володіти знаннями не лише в частинні аналітичної роботи, але й організації виробництва та специфіки управління бізнес-процесами основного та допоміжного виробництв. Для підбору інформаційного забезпечення, суб'єкт-виконавець економічного аналізу виробничих витрат, має володіти знаннями з бухгалтерського обліку, управлінського обліку та калькулювання собівартості готової продукції великого промислового підприємства;

- щодо користувачів результатів економічного аналізу, то їх склад, виходячи із специфіки об'єкту дослідження (виробничі витрати великих промислових підприємств) залежатиме від організації системи управління на підприємстві. Зважаючи на складність системи управління великими промисловими підприємствами, користувачі аналітичної інформації про виробничі витрати можуть бути різноманітними та на усіх рівнях управлінської структури. Вітчизняна дослідниця з проблем економічного аналізу господарської діяльності І.Т. Райковська вказує що «кожен суб'єкт аналізу вивчає інформацію виходячи із своїх інтересів. Так, власникам необхідно визначити збільшення або зменшення частки власного капіталу та оцінити ефективність використання ресурсів адміністрацією підприємства; акціонерам – вигідність зроблених інвестицій в підприємство, оцінка ступеня ризику та перспектив виплати дивідендів; керівництву – визначення напряму коригування фінансової політики підприємства, оцінки виробничої та фінансової діяльності, прийняття управлінських рішень» [119, С. 141];

- в частинні науковців, практиків та викладачів суб'єктний склад проявляється у предметній сфері вивчення економічного аналізу господарської діяльності. Так, науковець розглядає економічний аналіз як прикладну економічну науку, її прояв на практиці через методологію, методику та організацію та в освіті через формування положень економічного аналізу як навчальної дисципліни. Зауважимо, що усі прояви

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

економічного аналізу є взаємопов'язаними й відповідно суб'єкти економічного аналізу знаходяться під впливом сфер прояву економічного аналізу. Зокрема змістовне наповнення економічного аналізу як навчальної дисципліни визначає компетентнісні характеристики аналітика-практика та володіння науково-дослідними методами та предметно-об'єктним полем аналітика-науковця. В свою чергу функціонування аналітика-практика може стати об'єктом дослідження аналітика-науковця;

- характеризуючи внутрішніх суб'єктів економічного аналізу, варто зазначити, що їх ідентифікація та специфіка функціонування залежить від форми організації економічного аналізу. Внутрішніми суб'єктами можуть виступати як виконавці так і користувачі економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств. Внутрішні виконавці економічного аналізу є працівники підприємства, до функціональних обов'язків яких входить здійснення аналітичних процедур щодо оціни виробничих витрат підприємства. Такими суб'єктами може бути як аналітик так і економіст, бухгалтер, плановик, внутрішній аудитор. Аналітичні функції зазначених суб'єктів мають бути передбачені у відповідних внутрішніх регламентах, зокрема посадових інструкціях, або ж положеннях про організацію бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту, системи бюджетування. Говорячи про внутрішніх користувачів варто наголосити, що до них будь належати управлінці усіх рівнів системи управління господарською діяльністю великого промислового підприємства. Важливість виділення внутрішніх користувачів як суб'єктів економічного аналізу обумовлено тим, що саме вони є ключовим елементом зворотного зв'язку в системі економічного аналізу виробничих витрат промислових підприємств. Від їх рішення залежать параметри функціонування підприємства, а отже виробничих процесів, які виступають місцями виникнення таких витрат. Зазначимо, що користувачі впливають не лише на параметри функціонування об'єкту, в нашому випадку виробничих витрат, але й встановлюють



*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств*

---

завдання економічного аналізу та можуть вплинути на вибір методів аналітичного дослідження та представлення його результатів.

- зовнішніми суб'єктами економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств можуть вступати як виконавці так і користувачі. Зокрема зовнішніми виконавцями виступають консалтингові компанії або фізичні особи, що надають консультації на основі цивільно-правової угоди. Покладання аналітичних функцій на зовнішнього виконавця зазвичай характерне для малого та середнього бізнесу, або для великих промислових підприємств в рамках виконання певного тематичного завдання або ж здійснення аудиторської перевірки. Так, зовнішніми суб'єктами-виконавцями економічного аналізу є консалтингові компанії або аудиторські фірми. Більшість великих промислових підприємств України засновані із приватні або публічні акціонерні товариства, а отже підлягають обов'язковому аудиту. Під час здійснення аудиторської перевірки більшість аудиторів застосовують аналітичні процедури для оцінки фінансового стану, однією із складових якого є витрати підприємства, в тому числі виробничі витрати. Усі досліджуванні підприємства (ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «СВРОЦЕМЕНТ-Україна», ПАТ «Енергомаш», ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування») підлягають обов'язковому аудиту. Оцінка застосування ними послуг сторонніх осіб для економічного аналізу виробничих витрат буде представлено в параграфі 2.2. В свою чергу зовнішніми користувачами є зацікавлені в господарській діяльності великого промислового підприємства особи, зокрема кредитори, інвестори, замовники. В окремих випадках планова собівартість готової продукції промислового підприємства може стати об'єктом економічного аналізу на замовлення замовника. Адже, більшість досліджуваних великих промислових підприємств працюють за замовленнями, а отже

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

в під час договірною процесу можуть вивчати планову собівартість такого замовлення.

- поділ суб'єктів економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств повзано із напрямом використання аналітичної інформації. Зазвичай для великих промислових підприємств характерні суб'єкти мікроекономічного рівня як виконавця так і користувачі. В окремих випадках аналіз виробничих витрат великих промислових підприємств може здійснювати Міністерство промислової політики України для формування статистико-аналітичної інформації про розвиток галузі.

Райковська І.Т. вивчаючи організаційні положення економічного аналізу в системі управління господарською діяльністю підприємств виділяє наступні групи суб'єктів:

«– особи, які організують аналітичну роботу – особи, які визначають економічну доцільність будь-якого організаційного, технічного або технологічного заходу (головний бухгалтер, заступник керівника з економічних питань, начальник відділу економічного аналізу, начальник фінансового відділу, технічний керівник, економіст, бухгалтер-аналітик, головний економіст, начальник планово-економічного відділу, заступник головного бухгалтера). Основним вкладом суб'єктів, що організують аналітичну роботу, є знання своєї справи і вміння керувати;

– особи, які проводять економічний аналіз – аналітик (на промислових підприємствах суб'єктами проведення економічного аналізу можуть бути головний бухгалтер, працівники фінансового відділу, економіст, бухгалтер-аналітик, головний економіст, начальник планово-економічного відділу, заступник головного бухгалтера та ін.). Його аналітичні дії погоджуються з потребами (інтересами) користувачів (як зовнішніх, так і внутрішніх). Оптимальною є ситуація, коли такий користувач сам є безпосереднім

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

аналітиком, а не використовує готові аналітичні звіти, висновки яких, зазвичай, є суб'єктивними;

– особи, які отримують інформацію за результатами аналізу – внутрішні (власники, акціонери, керівники) і зовнішні (покупці, податкові органи, урядові органи, статистичні органи, постачальники, кредитори) користувачі» [119, С. 141].

Пропозиції дослідниці є досить обґрунтованими, адже виділяються суб'єкти з позиції як організації так і функціонування системи економічного аналізу господарської діяльності, а в нашому випадку виробничих витрат великих промислових підприємств. Це дозволяє охопити усі складові реалізації аналітичної роботи на підприємстві. На відмінну від О.В. Олійник, авторка виділяє суб'єктів, які організують аналітичну роботу на підприємстві. Склад суб'єктів організації аналітичної роботи на підприємстві залежить від форми організації системи управління. Зауважимо, що пропозиції І.Т. Райковської щодо виділення суб'єктів, які організують аналітичну роботу на великому промисловому підприємстві можливо розширити в напрямі їх групування за наступними групами: по-перше, суб'єкти, які організують систему економічного аналізу на підприємстві; по-друге, суб'єкти, які організують процес здійснення аналітичних процедур; по-третє, суб'єкти, які організують діяльність залучених суб'єктів виконання аналітичних процедур (наприклад, організація аудиторської перевірки).

Зважаючи на об'єкт дослідження – виробничі витрати великих промислових підприємств, вважаємо за необхідне визначити наступні особливості функціонування суб'єктів економічного аналізу за наступними групами:

- суб'єкти-організації економічного аналізу господарської діяльності (в тому числі виробничих витрат) на великих промислових підприємствах (табл. 2.1). До даних суб'єктів економічного аналізу віднесено: суб'єкти, які ініціюють організацію системи економічного

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

аналізу; суб'єкти, які організують систему економічного аналізу; суб'єкти, які організують аналітичний процес. Такий поділ суб'єктів-організації економічного аналізу, обумовлені потребою врахування усіх суб'єктів, що задіяні до процесу налагодження ефективної системи економічного аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємствах. За кожним видом суб'єктів організації визначено посадові особи та внутрішній регламент, що регулює діяльність суб'єкту;

- суб'єкти економічного аналізу, які здійснюють економічний аналіз виробничих витрат великих промислових підприємств (табл. 2.2) згруповано за наступними видами: суб'єкти управління аналітичною роботою на підприємстві, суб'єкти, що реалізують аналітичну роботу на підприємстві, суб'єкти, що опосередковано виконують аналітичні функції. Зазначенні суб'єкти безпосередньо здійснюють аналітичну роботу в рамках свої основних або додаткових обов'язків, що передбачено відповідними внутрішніми регламентами;

- суб'єкти економічного аналізу, які є залученими керівництвом підприємства для виконання аналітичних функцій або надання інших інформаційно-консалтингових послуг (табл. 2.3) визначено за наступними видами: суб'єкти, які надають консалтингові послуги, суб'єкти, які здійснюються аналітичні процедури рамках інших консалтингових послуг, суб'єкти аудиторської діяльності.

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

**Таблиця 2.1**

**Суб'єкти економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств**

<i>Вид суб'єкту</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Посада</i>	<i>Регламент</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>Суб'єкти, які ініціюють організацію системи економічного аналізу</b>	Органи акціонерних товариств, що створенні відповідно до Закону України Про акціонерні товариства (загальні збори акціонерів, наглядова рада, виконавчий орган, ревізійна комісія та інші) та ініціюють організацію системи економічного аналізу господарської діяльності великого промислового підприємства	- загальні збори акціонерів; - наглядова рада; - виконавчий орган; - ревізійна комісія; - інші	Протокол відповідних зборів
<b>Суб'єкти, які організують систему економічного аналізу</b>	Суб'єкти управління, що організують систему економічного аналізу через створення відповідного відділу або введення посади, налагоджують інформаційні зв'язки із іншими інформаційними підсистемами, визначають сферу діяльності та формують сукупність регламентів	- керівник підприємства; - заступники керівника; - ревізійна комісія; - наглядова рада; - інші	Положення про організацію системи економічного аналізу; Посадові інструкції працівників; Положення про інформаційні запити; Положення про документообіг

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 2.1

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>Суб'єкти, які організовують аналітичний процес</b>	Суб'єкти управління, які організовують аналітичний процес на підприємстві через ініціювання аналітичної роботи, формування завдань економічного аналізу виробничих витрат, призначення виконавців та налагодження інформаційно	- керівник підприємства; - заступники керівника; - керівники відділ; - керівник аналітичної служби; - головний бухгалтер; - інші	Медичні інструкції з економічного аналізу виробничих витрат Положення про інформаційні запити; Положення про документообіг

**Таблиця 2.2**

**Суб'єкти економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств  
(Суб'єкти, які проводять аналітичну роботу)**

<i>Вид суб'єкту</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Посада</i>	<i>Регламент</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>Управління аналітичною роботою на підприємстві</b>	Відділ в системі управління господарською діяльністю промислового підприємства на якого покладенні аналітичні функції та формування інформаційного ресурсу для прийняття управлінських рішень	- керівник аналітичної служби	Положення про організацію економічного аналізу; Положення про службу економічного аналізу на підприємстві

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 2.2

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>Суб'єкти, що реалізують аналітичну роботу на підприємстві</b>	Суб'єкт економічного аналізу, який безпосередньо виконує аналітичні функції через застосування аналітичних процедур для оцінки ефективності управління виробничими витратами великого промислового підприємства	- аналітик	Положення про службу економічного аналізу на підприємстві Посадова інструкція аналітика з оцінки ефективності витрат
<b>Суб'єкти, що опосередковано виконують аналітичні функції</b>	Суб'єкти економічного аналізу, які застосовують аналітичні процедури для реалізації покладених основних функцій, що не пов'язані із економічним аналізом	- фахівець з бюджетування; - внутрішній аудитор; - бухгалтер	Посадові інструкції відповідних працівників

**Таблиця 2.3**

**Суб'єкти економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств  
(Суб'єкти, які проводять аналітичну роботу)**

<i>Вид суб'єкту</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Посада</i>	<i>Регламент</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>Суб'єкти, які надають консалтингові послуги</b>	Консалтингові компанії з економічного аналізу тематичного характеру – оцінка поведінки витрат, що реалізують на умовах договору	- працівники консалтингових компаній, що здійснюють аналітичні процедури	Договір про надання консалтингових послуг
<b>Суб'єкти, які здійснюються аналітичні процедури рамках інших консалтингових послуг</b>	Компанії, які надають інформаційно-консалтингові послуг в рамках, яких застосовуються аналітичні процедури	- працівники консалтингових компаній, що здійснюють аналітичні процедури	Договір про надання консалтингових послуг

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 2.3.

1	2	3	4
<b>Суб'єкти аудиторської діяльності</b>	Аудитори, які в процесі виконання аудиторської перевірки здійснюють аналітичну оцінку господарської діяльності підприємств		

Відповідно до зазначеної структури економічного аналізу господарської діяльності великих промислових підприємств можна прослідкувати суб'єктів, які пов'язанні із економічним аналізом виробничих витрат, зокрема:

- суб'єкти організації економічного аналізу, визначають процедуру аналітичної оцінки виробничих витрат та напрями користування його результатами, а також налагоджують інформаційно-комунікаційні зв'язки між іншими інформаційними підсистемами управління;

- суб'єкти здійснення економічного аналізу як внутрішні так і залученні безпосередньо застосовуються аналітичні процедури для оціни ефективності та поведінки виробничих витрат великого промислового підприємства.

**Об'єкт економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств.**

Об'єктом економічного аналізу є особливим елементом системи, адже саме його особливості будуть формувати інформаційний простір управління, а методи економічного аналізу мають сформувати його інформаційну модель для забезпечення подальшого регулювання параметрів розвитку господарської діяльності. «Найбільш ефективний вплив на зміну і розвиток економічних явищ та процесів в умовах демократизації систем управління і менеджменту буде досягатися у тому випадку, коли будуть виваженими та всесторонньо обґрунтованими і переконливими їх регулятори. Системні аналітичні обґрунтування



*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

кількісного та якісного виміру їх дієвості у конкретному економічному середовищі є необхідною і достатньою умовою впровадження і поширення. Сукупність такого аналітичного інструментарію не регламентується, проте переконливість його дії у гармонізації суспільних, корпоративних та особистих інтересів є незаперечною» [80, С. 172].

«Об'єкт економічного аналізу і є саме тим елементом, задля якого формується відповідна система. При цьому, надзвичайно складним є процес ідентифікації, що саме є об'єктом цієї системи, що відноситься до середовища тощо. Усталеного підходу до тлумачення аналітичних об'єктів до сьогодні немає. З одного боку, розвиток аналітичної науки дозволив виділити основні складові економічного аналізу, сформувані понятійно-категорійний апарат. З іншого – постійно тривають дискусії щодо меж економічного аналізу, його змістовного наповнення. На рівні окремого суб'єкта господарювання об'єкт системи економічного аналізу може бути заданий так званим оригінал-об'єктом – системою підприємства. Відповідно, функціонально-цільове спрямування такої системи передбачає створення нового якісно-змістовного знання на підставі аналітичної переробки інформаційних масивів, що зменшує невизначеність та ризики. Потреба у формуванні якісної інформаційної бази прийняття управлінських рішень суб'єктами господарювання спричиняє необхідність перманентного удосконалення методології та організації економічного аналізу» [96, С. 197]

Об'єктом економічного аналізу є господарська діяльність великого промислового підприємства загалом. Разом із тим, виробничі витрати є тим об'єктом, що пронизує усі без винятку бізнес-процеси виробничого характеру на великому промисловому підприємстві. У зв'язку із цим, об'єктом економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств мають виступати не лише витрати, а власне бізнес-процеси, з якими пов'язано виникнення певних видів виробничих витрат. Такий підхід дозволить побудувати повну та достовірну інформаційну модель управління господарською діяльністю загалом та поведінкою виробничих витрат зокрема.

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

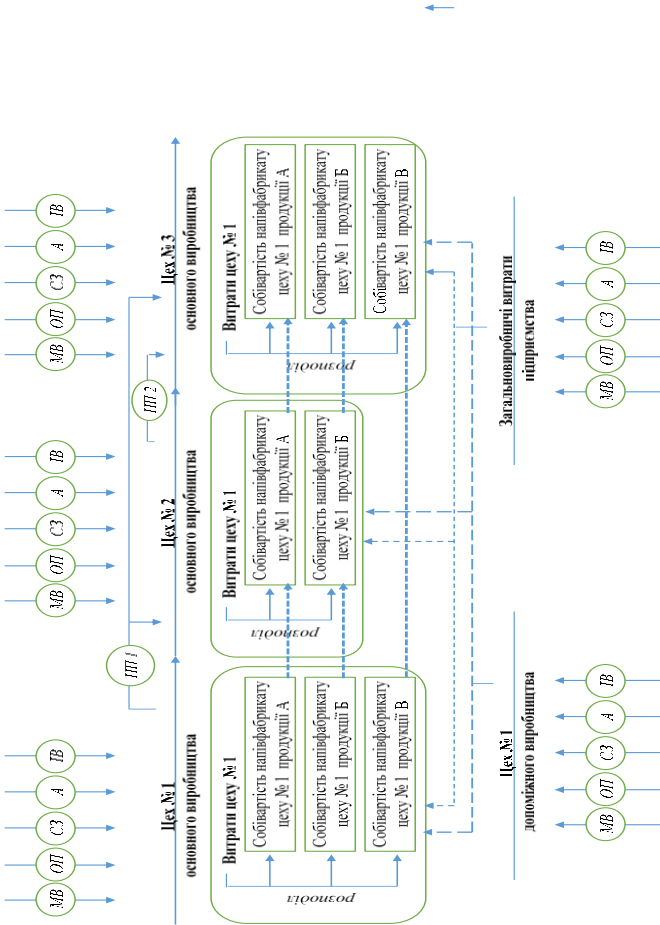
---

«Формування інформації про витрати повторює хід виробничого процесу і зумовлено рухом матеріальних ресурсів за відповідними стадіями технологічного процесу нарощуванням трудових витрат по мірі обробки початкових матеріалів витрат щодо утримання і експлуатації устаткування послуг допоміжних виробництв тощо».

В цілому досліджуючи господарську діяльність великих промислових підприємств України (ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «СВРОЦЕМЕНТ-Україна», ПАТ «Енергомаш», ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування») можна побудувати наступну структурну модель виробничих витрат як об'єкту економічного аналізу (рис. 2.2). Варто зауважити, що на виробничі витрати великих промислових підприємств як об'єкту економічного аналізу залежать від наступних особливостей системи управління та інших інформаційних підсистем, які організовані на підприємстві:

- по-перше, обраного методу калькулювання. В залежності від обраного методу калькулювання собівартості готової продукції великих промислових підприємств залежить й формування інформаційного забезпечення виконання аналітичних процедур та поведінка виробничих витрат. У зв'язку із галузевою специфікою діяльності великих промислових підприємств машинобудування найбільш поширеними методами калькулювання є позамовний та попередільний. Використання позамовного методу калькулювання пов'язано із тим, що великі промислові підприємства мають довгий виробничий цикл (зазвичай більше одного року) та в більшій мірі працюють на замовлення. В свою чергу складний виробничий процес вимагає формування інформації за відповідним переділами тобто процесами, що вимагає використання попередільного методу калькулювання собівартості готової продукції. З цього випливає, що об'єктом економічного аналізу є як собівартість кінцевої готової продукції та к собівартість напівфабрикату окремого переділу або цех, а також витрати, що пов'язанні із функціонуванням допоміжного виробництва на великому промисловому підприємстві

Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств



Пояснення: МВ – прямі матеріальні витрати цеху; ОП – прямі витрати на оплату праці цеху; СЗ – прямі витрати на соціальні заходи цеху; А – амортизація обладнання цеху; В – інші витрати цеху; ПВ – інші витрати цеху; НП 1 – напівфабрикат цеху № 1; НП 2 – напівфабрикат цеху № 2;

Рис. 2.2. Модель формування виробничих витрат як об'єкту економічного аналізу

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

- по-друге, видами та кількістю продукції, яка виготовляється на підприємстві. При організації та методики економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств необхідно враховувати той факт, що на підприємствах досліджуваної галузі можуть одночасно виконуватися декілька замовлень в одних і тих же цеха основного та додаткового виробництва. Зауважимо, що в результаті функціонування цеху основного виробництва може бути як напівфабрикат певного виду продукції, так і власне кінцевий продукт. Це залежить від специфіки замовлення та організації виробничого процесу на підприємстві;

- по-третє, від механізму формування та розподілу витрат допоміжного виробництва та загальновиробничих витрат. В залежності від розробленого на великому промисловому підприємстві механізму формування та розподілу витрат допоміжного виробництва залежить їх місце у виробничій собівартості. Так, аналітику варто спочатку оцінювати витрати допоміжного виробництва як окремого об'єкту, а потім їх місце в складі собівартості готової продукції, причому не лише собівартості кінцевої продукції, а в складі собівартості напівфабрикату окремого переділу виробничого процесу на великому промисловому підприємстві. Розподіл загальновиробничих витрат є особливо важливим для аналітичної оцінки з позиції їх розподілу не лише за видами продукції, але й за окремими переділами, для формування собівартості напівфабрикату переділу. На окремих досліджуваних великих промислових підприємствах розподіл загальновиробничих витрат здійснюється як за цехами основного та допоміжного виробництва, так і за видами напівфабрикатів, що виготовляються в зазначених цехах

Опис зазначеної моделі дозволяє визначити властивості поведінки виробничих витрат великих промислових підприємств для цілей економічного аналізу:

- виробничі витрати формуються в цехах основного виробництва, а отже є потреба в аналітичній оцінці їх складових. Так,

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

складові витрат цеху основного виробництва складають їх прямих витрати за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація обладнання цеху та інші витрати) та розподіленими витратами допоміжного виробництва та загальнопромислових витрат;

- усі витрати цеху основного виробництва формують собівартість напівфабрикату переділу тобто цеху. В подальшому собівартість напівфабрикату є складовою виробничих витрат наступного цеху основного виробництва й відповідно є складовою собівартості напівфабрикату наступного переділу;

- витрати допоміжного виробництва та загальнопромислові витрати розподіляються між цехами. Проте аналітику необхідно оцінити не лише розподіленні витрати допоміжного виробництва та загальнопромислові витрати, але й їх формування, що дозволить в повній мірі оцінити поведінку витрат та ефективність управління ними;

- у зв'язку із довготривалим виробничим циклом ускладнюється власне об'єкт економічного аналізу та й методологія його оцінки. А тому кінцева виробнича собівартість готової продукції великого промислового підприємства має оцінюватися як в статичі так і в динаміці, що розширює об'єкт економічного аналізу в часі.

Запропонована модель формування виробничих витрат як об'єкту економічного аналізу є теоретичним підґрунтям розвитку організаційно-методичних положень економічного аналізу та проявляється на практиці в частинні формування внутрішніх регламентів системи управління господарською діяльністю великих промислових підприємств.

## **2.2. Розвиток методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств**

Для забезпечення формування методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств є потреба в обґрунтування складу методів економічного аналізу та їх підбору в контексті формування аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Методика економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств є нерозривно пов'язаною із такою складовою системи як зворотній зв'язок. Адже, обрані методи економічного аналізу дозволяють сформулювати певну інформаційну моделю про поведінку виробничих витрат на основі який приймаються рішення щодо параметрів поведінки виробничих витрат, а в подальшому можуть вплинути на розвиток методологічного інструментарію обраного для оцінки ефективності понесених виробничих витрат підприємством. В таких умов актуалізуються питання дослідження таких складових системи економічного аналізу як методологічна дія та зворотній зв'язок.

Питання розвитку методології економічного аналізу та аналітичних процедур щодо оцінки ефективності витрат та їх поведінки досліджувалися в докторських та кандидатських дисертаціях вітчизняних вчених: О.В. Олійник, О.М. Галенко, О.А. Зоріна, Т.М. Ковальчук, І.Д. Лазаришина, Л.В. Гнилицька, Л.О. Примостка, І.М. Парасій-Вергуненко, В.М. Реслер, В. Євдокимов, О. Іванюта, М. Самчик, К. Самчук, С. Свірко, Н. Піскунова, М. Федорець, К. Піскунова, І. Білоусова, Г. Савицька, В. Іваненко, Е. Мних, О. Мачулка, І. Панченко, П. Попович, Н. Черткова, М. Чумаченко, М. Грешак, З.М. Задорожний, О. Кірдіна, Г. Колісник, Н. Костецька, С. Котляров, Ю. Кравчук, Ю. Мірошніченко, Г. Партин, В. Панасик, Г. Поляк, М. Пушкар, А. Турило, А. Турило, Ю. Цаль-Цалко, А. Череп та інші.

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств*

---

Методологічна дія – це методи економічного аналізу, що застосовуються для оцінки виробничих витрат підприємства. Даний елемент системи є особливо важливим з позиції формування інформаційної моделі витрат для цілей управління ними та оцінки ефективності виробничих процесів на великих промислових підприємствах. «Розвиток економічного аналізу як прикладної функціональної науки пов'язаний з удосконаленням його методології, розробкою спеціальних методів дослідження. Розвиток методології знаходиться у нерозривному зв'язку і супроводжується розширенням та поглибленням обсягів пізнання, зміною засобів пізнання, змісту визначальних категорій та понять, трансформацією культурно-ціннісних орієнтирів. Питання методології, методів, прийомів економічного аналізу є однією із тих сфер, де співіснують різноманітні, іноді протилежні за своїм змістом позиції. Дискусійним залишається чітке розмежування та підпорядкованість таких понять, як метод, спосіб, прийом, технологія, процедура; не забезпечується системний підхід до розкриття змісту понять предмет, метод, завдання економічного аналізу; залишається відкритим питання формування науково обґрунтованої класифікації методів, прийомів економічного аналізу» [95]. В науковій літературі методом економічного аналізу розуміють наступне (табл. 2.4).

**Таблиця 2.4**

**Сутність методу економічного аналізу в науковій літературі**

<i>Автор</i>	<i>Сутність</i>
1	2
Л.М. Кіндрацька [60 С. 20]	під методом економічного аналізу з теоретичного боку слід вважати саме діалектичний спосіб дослідження об'єктів аналізу через конкретні аналітичні процедури: кількісні і якісні, формалізовані, евристичні, математичні і т.д.

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 2.4

1	2
І.Д. Лазаришина [48, С. 13-14]	методом економічного аналізу слід вважати систему способів та прийомів пізнання об'єктів аналізу через їх інформаційні моделі для потреб зацікавлених сторін відповідно до цільової функції дослідження. Метод економічного аналізу – упорядкована система інструментів пізнання економіки, що базується на критеріях корисності
Є.В. Мних [81, С. 28]	науковий спосіб вивчення, становлення та розвитку господарських явищ і процесів. Він є сукупністю прийомів та способів дослідження господарської діяльності будь-якого економічного об'єкта шляхом виявлення і визначення взаємозв'язку та зміни його параметрів, кількісного й якісного вимірювання впливу окремих факторів та їх сукупності на цю зміну
Є.А. Чучалова, Н.Н. Бессонова [160, С. 3]	метод економічного аналізу – спосіб дослідження та пізнання економічних явищ, які виникають на підприємстві, в об'єднанні, галузі
А.Д. Бутко [76, С. 50-51]	з метою об'єктивної оцінки результатів діяльності, виявлення і мобілізації резервів підвищення ефективності роботи підприємства, його структурних підрозділів, а також з метою забезпечення необхідною інформацією користувачів (керівництва, акціонерів, інвесторів тощо) для уявлення про виробничу, фінансову і підприємницьку діяльність та прийняття цілеспрямованих і доцільних управлінських рішень
Гінзбург А.І. [28, С. 112-113]	метод економічного аналізу – використання системи показників для вимірювання економічних явищ, визначення факторів, їх взаємозалежності та впливу на результат за допомогою математичних, статистичних та облікових прийомів



*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Кожне підприємство має визначитися із методикою економічного аналізу враховуючи галузеву специфіку його діяльності. Хомяк Т.Р. в даному контексті зазначає, що «удосконалення чи розробка тієї чи іншої методики проведення аналізу виробничих витрат та собівартості продукції має визначитись можливістю врахування галузевих та технологічних аспектів операційної діяльності підприємства, а також баченням подальшого його розвитку» [153, С. 21]. Це в свою чергу вимагає уніфікувати методику економічного аналізу виробничих витрат на підприємстві для формування єдиного та повного інформаційного простору управління ними. «Важливе значення в процесі управління витратами має інформація та методичні підходи до її аналізу. При проведенні одночасних аналітичних досліджень для одержання узагальненої інформації схема аналізу повинна бути раціонально уніфікованою» [25, С. 81].

Основою для формування методики економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств є визначення завдань які стоять перед економічним аналізом та в подальшому перед аналітичної інформацією, яка використовується для прийняття управлінських рішень щодо поведінки виробничих витрат. В науковій літературі завдання економічного аналізу виробничих витрат є досить різноманітними, що представлено в табл. 2.5.

**Таблиця 2.5**

**Завдання економічного аналізу витрат в науковій літературі**

<i>Автор</i>	<i>Завдання економічного аналізу за елементами</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній [60]	Виділяють такі завдання аналізу витрат за елементами та статтями калькуляції: визначення загальної вартості використаних матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів, організація контролю за рівнем цих витрат; аналіз виробничої собівартості одиниці продукції, виявлення резервів зменшення собівартості продукції.

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 2.5

<i>1</i>	<i>2</i>
Г.В. Савицька [124].	Акцентує увагу на таких завданнях, як вивчення матеріало-, трудо-, енерго-, фондомісткості виробництва, визначення впливу технічного прогресу на структуру витрат
Н.В. Тарасенко [137].	До завдань аналізу витрат за елементами та статтями калькуляції відносить також визначення величини економії (перевитрат) за кожною статтею
І. Буфатіна [17].	До завдань аналізу витрат за елементами витрат за припускає: • вивчення складу елементів витрат, питомої ваги кожного елемента витрат; • виявлення динаміки й напрямку зміни окремих елементів витрат; • оцінку виконання плану за сумою загальних витрат; • виявити причини економії або перевитрати за кожною статтею витрат • установити резерви зниження собівартості
В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В. Федорович [46]	Здійснити контроль за формуванням, структурою і динамікою економічно однорідних витрат. Оцінка структури витрат на виробництво (питомої ваги кожного елемента) дозволяє зробити висновок про матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість виробництва, а відтак намітити основні напрями пошуку резервів зниження витрат за рахунок детального аналізу тих витрат, які мають найбільшу питому вагу. Скласти кошторис (бюджет) витрат на виробництво для визначення необхідного обсягу виробничих запасів, планового фонду оплати праці і т.п. Оцінити витрати, пов'язані з випуском валової продукції, бо витрати за елементами – це витрати як на готові вироби, так і на незавершене виробництво.
Л.А. Богдановська [2, С. 313]	оцінка потреби підприємства в матеріальних ресурсах; – вивчення якості планів матеріально-технічного постачання та аналіз їх виконання; – характеристика динаміки показників використання матеріальних ресурсів; – визначення системи факторів впливу на відхилення фактичних показників використання матеріалів від планових або від аналогічних фактичних показників за попередній період; оцінка внутрішніх резервів економії матеріальних ресурсів.

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств*

Продовження табл. 2.5

1	2
Г.М. Мельничук [75, С. 146]	– вивчення забезпеченості виробництва сировиною, матеріалами, паливом та енергією; – об’єктивна оцінка ефективності їх використання; – виявлення недоліків в організації матеріально-технічного забезпечення; – пошук резервів покращення використання виробничих запасів
С.В. Калабухова [47, С. 405]	– оцінка ефективності формування портфеля замовлень; – визначення характеру складських запасів, оцінка руху та структури споживання виробничих запасів; – в систематизація факторів впливу на відхилення фактичних показників від прогнозних; – моделювання взаємозв’язку між обсягом випуску продукції та матеріаломісткістю і матеріаловіддачею; – оцінка ефективності використання виробничих запасів; – аналіз динаміки оптових цін на матеріальні ресурси, транспортно заготівельних витрат і норм витрачання матеріальних цінностей; – пошук резервів економії виробничих запасів; – оцінка можливих варіантів мобілізації виявлених резервів підвищення ефективності використання виробничих запасів; – розробка політики управління виробничими запасами і формування нового портфеля замовлень

Наукові погляди на завдання економічного аналізу виробничих витрат в працях вітчизняних вчених є досить різноманітним. Проте вважаємо, що основним завданням є формування аналітичної інформації про причинно-наслідкові зв’язки в поведінці виробничих витрат великих промислових підприємств. Саме на основі причинно-наслідкових зв’язках формуються управлінські рішення та параметри стратегічного розвитку підприємства. Саме тому усі інші завдання економічного аналізу є похідними.

«Послідовність проведення економічного аналізу не повинна базуватися на пріоритетності аспектів господарської діяльності підприємства, а впливати із сутності предмету економічного аналізу,

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

тобто відображати причинно-наслідкові зв'язки між досліджуваними явищами. Отже, аналітичне дослідження в залежності від поставлених завдань може розпочинатися або аналізом первинних показників (причин), які зумовили або вплинули на формування відповідного рівня результативних показників діяльності підприємства (наслідків) (прогнозний аналіз), або аналізом результативних показників діяльності підприємства (наслідків) для дослідження причин, що їх зумовили (ретроспективний аналіз)» [120, С. 246].

Виходячи із зазначеного та специфіки інформаційних запитів користувачів аналітичною інформацією різних користувачів завдання економічного будуть трансформуватися в залежності від змін внутрішнього та зовнішнього середовищ функціонування великого промислового підприємства. В цілому це повністю проявляється у виборі методики економічного аналізу виробничих витрат.

Вітчизняна дослідниця проблем економічного аналізу І.Т. Райковська в своїй кандидатській дисертації [120, С. 246] запропонувала вимоги до методики економічного аналізу діяльності підприємства, враховуючи сучасні умови господарювання до яких віднесла: забезпечення реалізації цілей дослідження; використання оптимального переліку показників залежно від об'єкта аналітичних дослідженнях; суцільне та безперервне вивчення процесів господарської діяльності; відображення функціонально необхідних процесів аналізу на різних рівнях управління; орієнтація способів і прийомів аналізу на отримання необхідної й достатньої результативної інформації та обґрунтування їх використання; методика повинна бути системною реалістичною оцінкою моделі виконання функцій аналізу господарської діяльності на відповідному рівні управління.

Для забезпечення зазначених вимог, пропонуємо при підборі аналітичних процедур для оцінки ефективності управління виробничими витратами великих промислових підприємств пропонуємо враховувати їх характеристики та групувати за

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

наступними складовими, а саме: спостереження, співставлення, узагальнення та висновки. Зазначений підхід до формування методів був застосований в докторській дисертації Д.О. Грицишена [35] з проблем розвитку методології еколого-економічного аналізу господарської діяльності великих промислових підприємств. Адаптуючи зазначений підхід до економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств, варто наголосити на наступних характерних рисах:

- спостереження є особливою складовою аналітичного дослідження поведінки виробничих витрат, під час якого використання відносних та абсолютних показників формується загальне уявлення про стан виробничих витрат в частинні їх формування, розподілу та місця у собівартості готової продукції великого промислового підприємства;

- під час співставлення отримання в результаті спостереження результати систематизуються, групуються та порівнюються для отримання інформації про відповідність поведінки виробничих витрат заданим параметрам;

- на етапі узагальнення використовуються аналітичні процедури які дозволяють оцінити сукупність впливу факторів на поведінку витрати та виявити причино-наслідкові зв'язки у зміні поведінки у відповідності із встановленими параметрами;

- у висновках суб'єкт аналітичного дослідження формує інформацію про результати такого дослідження та надає ряд рекомендацій щодо зміни параметрів поведінки виробничих витрат.

Основними напрямками методичного забезпечення економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств наступні методичні положення:

- традиційні методи економічного аналізу: абсолютні та відносні величини, спосіб порівняння, середні величини, групування, балансовий метод;

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

- математичні методи економічного аналізу: факторний аналіз та стохастичного аналіз; кореляція (парна, рангова, канонічна), регресійний аналіз; дисперсійний аналіз; компонентний аналіз;

- евристичні методи економічного аналізу: метод експертних оцінок, метод мозкового штурму, індивідуальні методи (анкетування, тестування, інтерв'ю).

Кожен із значених методів економічного аналізу використовується для відповідної цілі при вивченні поведінки витрат великого промислового підприємства. Відповідно методика економічного аналізу повинна передбачити послідовність використання зазначених методів економічного аналізу, інформаційне забезпечення та представлення результатів для користувачів як внутрішніх так і зовнішніх. Зазначене буде представлено в контексті розвитку організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємств в розділі 3.

Зазначимо, що економічний аналіз виробничих витрат великих промислових підприємств має бути організований та здійснюватися за відповідними етапами. В науковій літературі, щодо даного етапу не має єдиного підходу.

Цал-Цалко Ю.С. [157] п'ять етапів здійснення економічного аналізу виробничих витрат та собівартості готової продукції: 1) дається загальна оцінка виконання кошторису витрат в розрізі економічних елементів; 2) оцінка прямих витрат та їх відхилень від плану; 3) аналіз виконання бюджету (кошторису) накладних витрат; 4) аналіз собівартості (калькуляції) окремих виробів; 5) необхідно дати оцінку впливу зміни витрат на кінцеві виробничо- фінансові результати діяльності підприємства.

Гайдаєнко О., Малицька І. [26] видаляють чотири етапи економічного аналізу витрат:

1) аналіз зміни розміру і рівня витрат у цілому по підприємству (припускає загальну оцінку змін розміру і рівня отриманих витрат у порівнянні з попередніми аналітичними періодами;

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

2) аналіз зміни обсягу і рівня витрат щодо окремих статей (елементів), а також за структурою витрат (дозволяє виявити зміни в розмірі витрат щодо окремих елементів (статей), а також зміни в структурі витрат. Дослідження структури питомої ваги окремих елементів витрат у їх загальному обсязі дають можливість визначити більш вагомі та критичні статті витрат, зміни яких визначають тенденцію в розвитку витрат у цілому по підприємству);

3) аналіз зміни обсягу і рівня умовно – змінних і умовно-постійних витрат підприємства (для проведення цього етапу аналізу проводиться угруповання витрат у залежності від еластичності до обсягів діяльності. Отримана інформація дає можливість визначити зміни обсягу і рівня витрат змінних і постійних, що необхідно для управління не тільки витратами, але й обсягами виробництва підприємства (визначення «межі беззбитковості»));

4) аналіз зміни обсягу, рівня та складу витрат щодо інших кваліфікаційних ознак (у залежності від мети і глибини дослідження); – кількісна оцінка факторів, що впливають на формування витрат у цілому по підприємству та щодо окремих елементів витрат [26].

Таку ж кількість етапів виділяє Андреева Г.І. проте їх зміст є іншим:

1) аналізу витрат на виробництво продукції: оцінка прийнятих рішень щодо рівня собівартості продукції, робіт, послуг;

2) загальна оцінка виконання кошторису витрат в розрізі економічних елементів та статей витрат; аналіз виявлених відхилень фактичних витрат від запланованих або отриманих в минулому періоді;

3) виявлення резервів зниження собівартості продукції та витрат на 1 грн. виготовленої продукції; мобілізація внутрішньовиробничих резервів та впровадження їх у виробництво;

4) виявлення впливу зміни собівартості продукції на кінцеві результати діяльності підприємства [3].

Андросенко О. О. визначає етапи власне аналітичного процесу:

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

- підготовчий етап (визначення мети та завдань аналізу витрат на виробництво, встановлення його об'єктів і предмета; визначення видів та форм; ідентифікація користувачів результатів зазначеного аналізу);

- технологічний етап (визначення виконавців та вибір форми організації економічного аналізу; вибір типу організаційної структури аналітичного підрозділу; підготовка та затвердження Положення про організацію аналітичної роботи на підприємстві; розробка плану та програми аналізу витрат на виробництво);

- аналітичний етап (формування інформаційного та технічного забезпечення організації аналізу витрат на виробництво кондитерської продукції; визначення системи показників та методики аналізу; оцінка відхилень, виявлених за результатами аналізу, та встановлення причин їх виникнення);

- підсумковий етап (узагальнення й оформлення результатів аналізу витрат на виробництво кондитерської продукції; визначення заходів щодо ліквідації встановлених відхилень та недоліків, контроль за їх реалізацією), підсумки яких запропоновано оформлювати в аналітичному звіті) [5].

Вважаємо, що зазначений підхід найбільш відповідає специфіці економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств проте має бути адаптований до відповідних інформаційних запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів. Зважаючи на це пропонуємо розширити зміст кожного з етапів економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств (табл. 2.6).



*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

**Таблиця 2.6**

**Етапи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств**

Етап <i>1</i>	Характеристика <i>2</i>
<b>Підготовчий етап</b>	<b>Мета економічного аналізу</b> – формування інформаційного ресурсу про поведінку виробничих витрат та ефективність управління ними через обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків та формування напрямів розвитку
	<b>Об'єкт економічного аналізу</b> – виробничі витрати за місцями їх виникнення (цехи, виробництва) та видами (прямі та непрямі, постійні та змінні, за елементами)
	<b>Предмет економічного аналізу</b> – причинно-наслідкові зв'язки стану виробничих витрат
	<b>Користувачі результатів економічного аналізу</b> – внутрішні та зовнішні стейкхолдери
<b>Технологічний етап</b>	<b>Виконавці аналітичних процедур</b> – залежить від цілей економічного аналізу пріоритетного користувача та форми організації економічного аналізу на великому промисловому підприємстві
	<b>План економічного аналізу</b> – визначає завдання та сукупність аналітичних процедур щодо оцінки поведінки витрат та ефективності управління ними
	<b>Програма економічного аналізу</b> – визначає порядок застосування аналітичних процедур та інформаційного забезпечення за кожною із них
	<b>Класифікатор відхилень</b> – внутрішній документ, який визначає види відхилень виробничих витрат від заданих параметрів (бюджетів) та причини їх виникнення
<b>Аналітичний етап</b>	<b>Методичні рекомендації з економічного аналізу виробничих витрат</b> – документ, що визначає порядок застосування аналітичних процедур, їх сукупність за кожним завданням економічного аналізу
	<b>Оцінка відхилень</b> – процедура оцінки відхилень та їх причин
	<b>Факторний аналіз</b> – встановлення причинно-наслідкових зв'язків за окремими видами відхилень

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл.2.6

1	2
<b>Підсумковий етап</b>	<p><b>Аналітична записка за наступними розділами:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- опис застосованої методики та її обґрунтування;</li> <li>- опис інформаційного забезпечення та підтвердження його достовірності;</li> <li>- представлення отриманих результатів та їх опис;</li> <li>- опис виявлених відхилень;</li> <li>- опис факторів впливу на стан виробничих витрат та обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків;</li> <li>- обґрунтування заходів щодо подолання відхилень;</li> <li>- представлення варіантів зміни параметрів управління витратами</li> </ul>

Представлений підхід до формування методичних положення економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств та порядку їх реалізації визначають наступні положення:

- підготовчий етап економічного аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємствах може відбуватися як одноразово так і періодично в залежності від мети економічного аналізу. Якщо мова йде про постійний аналітичний супровід управління витратами та підготовчий етап економічного аналізу є прерогативою організації даної системи на підприємстві та формування її взаємозв'язку із іншими інформаційними підсистемами для яких економічний аналіз виступає як інформаційним джерелом тобто генератором інформації, так і її споживачем. Відповідно й визначається мета економічного аналізу виробничих витрат після якою запропоновано розуміти: формування інформаційного ресурсу про поведінку виробничих витрат та ефективність управління ними через обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків та формування напрямів розвитку. Відповідно об'єктом є виробничі витрати за місцями їх виникнення (цехи, виробництва) та видами (прямі та непрямі, постійні та змінні, за елементами), а предметом – причинно-наслідкові зв'язки стану виробничих витрат. В цілому підготовчий етап має сформулювати організаційно-методичні положення, які б забезпечили інформацією

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

відповідних внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів. В окремих випадках економічний аналіз може мати разовий характер, за умови що потрібно оцінити окремих вид виробничих витрат або дати відповідь на конкретне питання. В таких випадках підготовчий етап стане основою усіх наступних.

- технологічний етап має організаційний характер, адже пов'язаний із призначенням виконавців аналітичних процедур та визначенням спектру їх діяльності. Вибір виконавців аналітичних процедур залежить від цілей економічного аналізу пріоритетного користувача та форми організації економічного аналізу на великому промисловому підприємстві. Спектр виконавців визначено нам в контексті дослідження суб'єктів економічного аналізу, що представлено вище. Процедура застосування аналітичних процедур регулюється: планом економічного аналізу (визначає завдання та сукупність аналітичних процедур щодо оцінки поведінки витрат та ефективності управління ними) та програмою економічного аналізу (визначає порядок застосування аналітичних процедур та інформаційного забезпечення за кожною із них). Для формалізації результатів аналітичного дослідження пропонуємо на підприємствах формувати класифікатор відхилень, під яким розуміємо внутрішній документ, який визначає види відхилень виробничих витрат від заданих параметрів (бюджетів) та причини їх виникнення;

- аналітичний етап пов'язаний із безпосереднім застосування аналітичних процедур суб'єктом-виконавцем системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств. Нові підходи до методичних положень економічного аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємствах буде представлено далі. В цілому зазначений етап має регулюватися методичними рекомендаціями з економічного аналізу виробничих витрат (документ, що визначає порядок застосування аналітичних процедур, їх сукупність за кожним завданням економічного аналізу). Особливістю зазначеного етапу є оцінка відхилень відповідно до

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

класифікатора й відповідно встановлення причинно-наслідкових зв'язків через застосування методології факторного аналізу;

- заключним етапом економічного аналізу витрат великих промислових підприємств є підсумковий етап, який пов'язаний із формуванням аналітичної записки. Пропонуємо наступну структуру зазначеного документу: опис застосованої методики та її обґрунтування; опис інформаційного забезпечення та підтвердження його достовірності; представлення отриманих результатів та їх опис; опис виявлених відхилень; опис факторів впливу на стан виробничих витрат та обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків; обґрунтування заходів щодо подолання відхилень; представлення варіантів зміни параметрів управління витратами.

За результатами дослідження нами сформовано основне завдання економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств – формування аналітичної інформації про причинно-наслідкові зв'язки в поведінці виробничих витрат великих промислових підприємств. На основі цього обґрунтовано склад методів економічного аналізу на види: традиційні методи економічного аналізу, математичні методи економічного аналізу, евристичні методи економічного аналізу. Та визначено порядок їх застосування через змістовне розширення етапів економічного аналізу: підготовчий етап, технологічний етап, аналітичний етап, підсумковий етап. Зазначене є основою формування методичних рекомендацій та розвитку аналітичних процедур для оцінки поведінки виробничих витрат та ефективності управління ними на великих промислових підприємствах.

### **2.3. Взаємодія економічного аналізу з іншими інформаційними підсистемами управління як основа зворотного зв'язку**

Важливим з точки зору формування системи економічного аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємствах є визначення його місця в загальній системі управління та взаємозв'язку із іншими інформаційними підсистемами, зокрема: планування, бухгалтерський облік, внутрішній аудит. Це є важливим з позиції формування цілісного інформаційного простору управління господарською діяльністю, а також структуризації елементів системи економічного аналізу.

«Уміння використовувати прийоми та методи економічного аналізу в умовах сучасної економіки мають особливу актуальність, особливо для керівників підприємств, які бажають, здійснюючи підприємницьку діяльність при обмеженості використовуваних ресурсів, одержувати якнайбільший прибуток. Тому перед підприємцями та управлінським персоналом постає проблема пошуку та реалізації альтернативних рішень. Найбільш необхідним елементом для прийняття управлінських рішень є достовірна, корисна та своєчасна інформація. Тому визначення значення економічного аналізу в інформаційному забезпеченні функціонування підприємства є дуже актуальним. Значення аналізу як засобу управління виробництвом з кожним роком зростає. Це передусім пов'язано з: необхідністю неухильного підвищення ефективності виробництва; переходом до ринкових відносин; створенням нових форм господарювання у зв'язку з роздержавленням економіки й економічних реформ; інформатизацією суспільства та економіки у цілому» [56]. «Економічний аналіз є найважливішою складовою економічних наук, у вирішальній мірі визначає достовірність та надійність висновків, які робляться в відношенні стану, перспектив розвитку та ефективності діяльності суб'єктів господарювання

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

різного рівня. Сучасний стан економічного аналізу характеризує його як досить розроблену в теоретичному плані науку. Методики аналізу створені в попередні періоди до сьогодні адаптуються та удосконалюються до нових умов господарювання. Проте, аналітична наука перебуває в стані розвитку, що визначається об'єктивними причинами, пов'язаними зі змінами в економіці (розширенням самостійності господарюючих суб'єктів у здійсненні своєї діяльності, зміщенням пріоритетів у бік інтересів власників компаній тощо)» [74]. «Не зважаючи на самостійність (самодостатність) економічного аналізу як спеціальної галузі наукових знань, об'єктивною передумовою його існування та розвитку є тісний зв'язок із фундаментальними науками, зокрема економічною теорією та філософією (в частині теорії наукового пізнання). Розвинувшись на базі бухгалтерського обліку, статистики, планування, фінансів та інших наук, економічний аналіз знаходиться у тісному взаємозв'язку з ними. Оскільки дифузія наук є об'єктивною реальністю, встановлення їх взаємозв'язків досить складне та значне за обсягом питання» [95, С. 447].

Взаємодія системи економічного аналізу з іншими інформаційними підсистемами управління проявляються як в основі формування інформаційного забезпечення економічного аналізу виробничих витрат так і генератора інформації які використовуються в плануванні, аудиті, бухгалтерському обліку. Складність проявляється в тому, що система управління господарською діяльністю великих промислових підприємств є складовою та багаторівневою, а отже виникає потреба в налагодженні інформаційно-комунікаційних зв'язків.

Вивчення місця системи економічного аналізу в системі управління господарською діяльністю підприємств та налагодження взаємозв'язків з іншими інформаційними підсистемами (планування, аудит, бухгалтерський облік) здійснювалося вітчизняними вченими: О.В. Олійник, О.М. Галенко, О.А. Зоріна, Т.М. Ковальчук,

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

І.Д. Лазаришина, Л.В. Гнилицька, Д.О. Грицишен, О.А. Лаговська, І.Т. Райковська, Т.П. Назаренко, Т.В. Барановська, В.К. Савчук, Л.О. Примостка, І.М. Парасій-Вергуненко, В.М. Реслер, В. Євдокимов, О. Іванюта, М. Самчик, К. Самчук, С. Свірко, Н. Піскунова, М. Федорець, К. Піскунова, І. Білоусова, Г. Савицька, В. Іваненко, Е. Мних, О. Мачулка, І. Панченко, П. Попович, Н. Черткова, М. Чумаченко, М. Грещак, З.-М. Задорожний, О. Кірдіна, Г. Колісник, Н. Костецька, С. Котлярів, Ю. Кравчук, Ю. Мірошніченко, Г. Партин, В. Панасик.

Економічний аналіз в системі управління виробничими витратами великих промислових підприємств має беззаперечно вагоме значення, що проявляється в надання релевантної інформації про причинно-наслідкові зв'язки в поведінці витрат та ефективності управління ними.

«Економічний аналіз є найважливішою складовою економічних наук, у вирішальній мірі визначає достовірність та надійність висновків, які робляться в відношенні стану, перспектив розвитку та ефективності діяльності суб'єктів господарювання різного рівня. Сучасний стан економічного аналізу характеризує його як досить розроблену в теоретичному плані науку. Методики аналізу створені в попередні періоди до сьогодні адаптуються та удосконалюються до нових умов господарювання. Проте, аналітична наука перебуває в стані розвитку, що визначається об'єктивними причинами, пов'язаними зі змінами в економіці (розширенням самостійності господарюючих суб'єктів у здійсненні своєї діяльності, зміщенням пріоритетів у бік інтересів власників компаній тощо). Взагалі можна говорити про те, що аналітична наука перебуває в стані розвитку, вимагають уточнення, доповнення та адаптації до нових умов господарювання розроблені в попередні періоди методики аналізу використання економічного потенціалу підприємств, виробництва продукції, її собівартості, фінансового стану підприємств. Особливої актуальності набувають методи аналізу та

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

оцінки ефективності інвестиційно-інноваційних проєктів, а також дослідження впливу ефективності інвестицій та інновацій на ефективність господарської діяльності організацій, що реалізує інвестиційний проєкт» [23].

Демиденко С.Л., Димитрова Д.О. вважають, що «підприємство є складною системою ланок і підрозділів, які взаємодіють між собою та виконують багато різноманітних функцій в процесі виготовлення та збуту продукції. Господарську діяльність підприємства відображає система показників, які оцінюють фінансово-економічні процеси та її результати. Для ефективного та успішного управління діяльність підприємств потребує систематичного вивчення. Одним з найефективніших способів дослідження господарської діяльності є аналіз» [37]. Погоджуємося з автором, та вважаємо, що аналітична інформація є найбільш важливою для управління господарською діяльністю, адже є релевантною та визначає сукупність причинно-наслідкових зв'язків для вироблення високоєфективного управлінського рішення.

Гончаренко Н.Г. наголошує на важливості комплексності економічного аналізу та його значення в системі управління господарською діяльністю: «для стабілізації та економічного зростання в країні необхідно багато чого змінити як на державному рівні, так і на рівні кожного окремого підприємства. На державному рівня першочерговою задачею є необхідність перегляду та коригування законодавчо-нормативної бази, а на рівні кожного окремого підприємства необхідно провести майже повну реконструкцію та перебудову виробничої діяльності. Підприємствам необхідно підлаштовуватися під норми та стандарти, які висувають європейські ринки, та знайти канали реалізації своєї продукції на їх ринках. Успіх цієї роботи буде залежати від того, наскільки швидко і глибоко наші кадри сприймуть ці переміни, наскільки творчо та цілеспрямовано будуть впроваджувати в життя відповідні зміни. Враховуючи всі можливості, слід сказати, що кожне підприємство



*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

повинно знайти необхідні резерви та розробити міри щодо їх реалізації. А здійснити цю роботу можна лише за умов комплексного системного аналізу в економічних розрахунках. Саме за умов системного комплексного аналізу можна обґрунтувати свої зобов'язання, скласти особистий виробничий план та вжити заходів щодо підвищення продуктивності праці, економії матеріалів, сировини, палива тощо, підвищити якість продукції» [31]. Досить важливим комплексний економічний аналіз має з позиції оцінки поведінки виробничих витрат та ефективності управління ними.

Медвідь Л.Г. наголошує на важливості економічного аналізу в умовах зміни в ринковому середовищі вказуючи, що «зміни в ринковому середовищі та потреба підприємств у підвищенні якості управління в нових умовах господарювання вимагають отримання та оцінки великого обсягу даних для прийняття виважених управлінських рішень, своєчасного виявлення та подолання господарських ризиків, удосконалення бізнес-процесів для зміцнення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання на основі комплексного економічного аналізу та реформування контролю відповідно до міжнародних стандартів. Тому у практиці економічних відносин суб'єкти управління, з огляду на свої потреби й можливості, формують відповідні запити щодо контрольно-аналітичного забезпечення у сучасному конкурентному середовищі для покращення своїх конкурентних переваг» [74].

Вище зазначену роль економічного аналізу в системі управління виробничими витратами не можливо реалізувати без ефективної взаємодії з іншими інформаційними підсистемами управління, зокрема: бухгалтерським обліком, плануванням та внутрішнім аудитом (внутрішньогосподарським контролем). Взаємозв'язок економічного аналізу з іншими інформаційними підсистемами спостерігається як на рівні практичної реалізації так і на рівні економічної науки. Так, О.В. Олійник вказує, що «Наука – це складна динамічна система, яка зазнає змін з розвитком суспільства,

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

змінюються її межі, трансформуються завдання, з'являються нові методи та способи дослідження, специфічні та властиві даній галузі або запозичені з іншої. На сучасному етапі жодна галузь наукових знань не існує в “чистому” вигляді, тобто не може бути ізольованою від інших суміжних та прикладних наук. Крім того, кожна галузь наукових знань у тій чи іншій мірі зазнає впливу загальних трансформаційних процесів, які в останні десятиліття характеризуються значною інтенсивністю. Зміни в зовнішньому середовищі викликають не тільки трансформацію самих суспільних наук, а зумовлюють зміну та поглиблення існуючих зв'язків між різними галузями наукових знань, виникнення нових площин співіснування. Тенденції розвитку науки, диференціація та інтеграція, актуалізуються в сучасних умовах глобалізації та міжнародної інтеграції, системної трансформації змісту та завдань науки в цілому і окремих її галузях» [95, С. 446].

Для формування комплексного інформаційного простору управління виробничими витратами потрібно узгодити вектори взаємодії економічного аналізу із кожною інформаційною підсистемою.

**Бухгалтерський облік та економічний аналіз.** В сучасній вітчизняній економічній науці в об'єктно-предметному полі наукової спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) (за переліком спеціальності від 2015 р. – 071 – Облік та оподаткування) все більше наукових досліджень здійснюється в напрямі обліково-аналітичного забезпечення управління господарської діяльності підприємств або ж окремих об'єктів чи процесів. Це пов'язує із тим, що власне система бухгалтерського обліку не може формувати цілісний інформаційний ресурс, але у взаємодії із аналітичною інформацією є можливість сформувати інформаційний ресурс, який дозволить при прийнятті управлінських рішень врахувати як стан об'єкту, так і причинно-наслідкові зв'язки його стану.

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Вітчизняні дослідники Л.С. Вейкрута та З.Л. Бандура вказують, що «одним із шляхів розвитку національної економіки є вдосконалення інформаційного забезпечення управління. Основою його є регульована державою національна облікова система та системи економічного аналізу та аудиту. Проблеми аналітично-облікової системи набувають важливого методологічного і практичного значення. Вони є найвагомішими в економічній науці та господарській практиці. Незважаючи на достатньо високий рівень регулювання, що здійснюється на макро- та мікрорівнях, не всі його аспекти достатньо опрацьовані та відповідають вимогам сучасного управління. Тому необхідно узагальнити перший досвід його реформування, критично осмислити й опрацювати його результати з метою максимальної адаптації до галузевих потреб. [19].

Такий підхід є логічним з позиції формування внутрішньої системи управління господарською діяльністю підприємства. Проте при розвитку бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту в першу чергу варто враховувати інформаційні запити внутрішніх та зовнішніх користувачів. Так, на сьогодні пріоритетним є запит саме на обліково-аналітичну інформацію.

При дослідженні проблем формування обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень існує ризик розмиття меж між системами бухгалтерського обліку та економічного аналізу. При чому даний ризик характерний як для досліджень теоретичного характеру так і реалізації наукових результатів на практиці. Вважаємо, що для уникнення зазначеного ризику варто наголосити на наступних взаємодіях між бухгалтерським обліком та економічним аналізом:

Зв'язок між економічним аналізом та системою бухгалтерського обліку є логічним та його можна розглядати як прямий зв'язок так і опосередкований. Прямий зв'язок пов'язаний із формування інформаційного забезпечення аналітичних процедур через систему бухгалтерського обліку. Опосередкований зв'язок полягає в прийнятті управлінських рішень на основі економічного

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

аналізу яку можуть вплинути на відображення відповідного об'єкту управління в бухгалтерському обліку, або ж зміни його методології через трансформацію облікової політики.

Перший варіант, – бухгалтерський облік як інформаційне джерело для економічного аналізу, – є поширеним в наукових дослідженнях. Це обумовлено тим, що уся бухгалтерська звітність підлягає економічному аналізу, тобто слугує інформаційним джерелом для здійснення аналітичних процедур. Бухгалтерська звітність фактично виступає інформаційною моделлю господарської діяльності підприємства в цілому, а економічний аналіз дозволяє оцінити причинно-наслідкові зв'язки такого стану та ефективність управління її діяльністю. Економічний аналіз для цілей оцінки господарської діяльності в цілому та виробничих витрат зокрема, може використовувати усі види нормативно затвердженої бухгалтерської звітності (фінансова звітність, статична звітність, податкова звітність, інша галузева звітність), так і внутрішню звітність, а в окремих випадках вимагати специфічну управлінську звітність для оцінки окремих показників виробничих витрат за вимогою суб'єкта управління.

Опосередкований зв'язок пов'язаний із тим, що на основі результатів економічного аналізу можуть прийматися управлінські рішення, що передбачають зміни параметрів розвитку об'єкту управління, зокрема виробничих витрат. В окремих випадках такі зміни можуть стосуватися не лише об'єктної сторони бухгалтерського обліку, але й методологічної.

На рис. 2.3 представлено модель взаємодії систем економічного аналізу та бухгалтерського обліку.

Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств

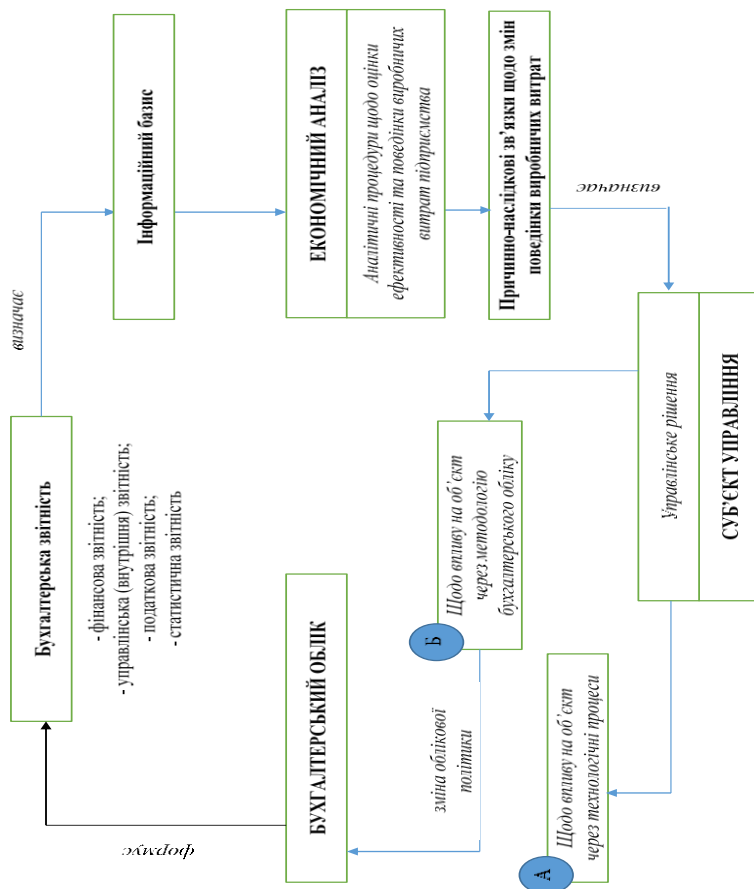


Рис. 2.3. Взаємозв'язок системи економічного аналізу та бухгалтерського обліку в управлінні виробничими витратами

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Вивчаючи проаналізовані зв'язки між системами бухгалтерського обліку та економічного аналізу варто наголосити на наступних особливостях:

- бухгалтерський облік як інформаційне джерело аналітичних розрахунків. В даному випадку варто наголосити, що система бухгалтерського обліку може мати безліч варіантів відображення того чи іншого об'єкту. Особливо це стосується виробничих витрат, які в залежності від формування положень облікової політики можуть варіювати як в вартісному вираженні так і з позиції їх визнання за різними класифікаційними ознаками. В такому випадку аналітику варто здійснити аналіз змін в обліковій політиці підприємства з позиції їх впливу на облікове відображення об'єктів, що пов'язані із виробничими витратами. До таких об'єктів відносяться матеріальні ресурси, зокрема методи списання виробничих запасів, нарахування амортизації на основні засоби, нарахування амортизації на інші необоротні матеріальні активи, нарахування амортизації на нематеріальні активи. Важливого значення з позиції формування витрат є методи нарахування резерву сумнівних боргів. Облікова політика в певній мірі регулює систему управлінського обліку, а саме вибір методів калькулювання собівартості промислової продукції та методів обліку витрат. Так, на сьогодні бухгалтерська наука та практика передбачає велику кількість методів калькулювання собівартості готової продукції, які можуть бути використанні та великих промислових підприємствах й в свою ергу визначають особливості облікового відображення виробничих витрат, на основі чого в подальшому формується інформаційний базис аналітичних розрахунків. Таким чином, для забезпечення релевантності інформації, що є результатом економічного аналізу, необхідною умовою є оцінка змін в обліковій політиці та їх впливу на бухгалтерську звітність з позиції подрібнюваності інформації про виробничі витрати великого промислового підприємства за різні звітні періоди, що підлягають економічному аналізу;

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

- результати економічного аналізу як детермінанти впливу на об'єкт бухгалтерського обліку з позиції управлінських рішень. Зазначений зв'язок двох інформаційних підсистем управління виробничими витратами великих промислових підприємств є проявом зворотного зв'язку в системі економічного аналізу. Так, в результаті аналітичних розрахунків встановлюються причинно-наслідкові зв'язки щодо стану витрат та зміни в їх поведінці. На основі чого визначаються напрями трансформації параметрів поведінки витрат для цілей підвищення ефективності управління ними. Відповідно приймаються управлінські рішення щодо виробничих витрат великих промислових підприємств, що бути пов'язанні зі зміною договірної політики, збутової політики, процесів постачання та виробничих процесів, які вплинуть на поведінку виробничих витрат на наступних звітних періодах. Відповідно змінюється об'єктивна сторона поведінки виробничих витрат великих промислових підприємств;

- вплив системи економічного аналізу на систему бухгалтерського обліку. Даний вплив відбувається через суб'єктивний вплив керуючої підсистеми управління на методологію бухгалтерського обліку виробничих витрат великих промислових підприємств. Отриманні в результаті застосування аналітичних процедур результати, можуть не задовольняти суб'єктів управління, а тому для їх зміни є можливість застосування суб'єктивного впливу, а саме зміни параметрів поведінки виробничих витрат через систему їх облікового відображення. Такі зміни є можливими через трансформацію методології бухгалтерського обліку в частинні формування облікової політики великих промислових підприємств. Так, зміна будь-якого методу облікового відображення матеріальних ресурсів чи методів калькулювання собівартості готової продукції дозволить змінити поведінку виробничих витрат в наступних звітних періодах. Саме так проявляється вплив результатів економічного аналізу на методологію бухгалтерського обліку.

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

З вище зазначеного є потреба в обґрунтуванні напрямів оцінки облікової політики великого промислового підприємства для цілей економічного аналізу. Це дозволить суб'єкту економічного аналізу встановити релевантність отриманої в інформації із системи бухгалтерського обліку для повної оцінки поведінки виробничих витрат та виявити причинно-наслідкові зв'язки зміни параметрів управління та виявити резерви підвищення ефективності управління виробничими витратами великих промислових підприємств. В даному контексті пропонуємо застосовувати сукупність процедур за наступною послідовністю (рис. 2.4 та 2.5).

Запропонована послідовність етапів оцінки облікової політики для цілей економічного аналізу показує взаємозв'язки між системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу та в певній мірі дозволяє уникнути суб'єктивного впливу на поведінку витрат, або ж врахувати його при аналітичній оцінці для формування релевантної обліково-аналітичної інформації для цілей управління. Зазначена послідовність етапів оцінки облікової політики була апробована на ПрАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» та показала свою ефективність.

Таким чином, в результаті дослідження взаємозв'язку між системами бухгалтерського обліку та економічного аналізу дозволило встановити двосторонні інформаційно-комбінаційні зв'язки, що є напрямами взаємного впливу між зазначеними інформаційними підсистемами управління виробничими витратами великих промислових підприємств. Зауважимо, що особливостями представлених результатів є те, що встановлено різні напрями впливу, а саме об'єктивні та суб'єктивні. Та визначено їх прояв як на теоретичному рівні так і практичному.



*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

1

**Оцінка відповідності облікової політики діючому міжнародному та вітчизняному законодавству**

Аналітик має застосувати метод контролю – нормативно-правова перевірка. В результаті чого встановлюється відповідність облікової політики діючому міжнародному (міжнародні стандарти фінансової звітності) та вітчизняному (національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку). Це дозволить встановити правомірність отриманої облікової інформації, що використовується для цілей економічного аналізу виробничих витрат.

2

**Оцінка відповідності облікової політики стратегії розвитку підприємств та іншим політикам підприємства (збутова, договірна**

Суб'єкт економічного аналізу має визначити чи відповідає облікова політика стратегії розвитку підприємства. Наприклад облікова політика повинна врахувати можливі напрями диверсифікації господарської діяльності підприємства, а отже можливість використання методів калькулювання собівартості готової продукції, що відповідає новим галузевим напрямам

3

**Виявлення змін положень облікової політики по відношенню до попереднього звітного періоду та змін, що відбувалися в звітному**

На зазначеному етапі аналітик має порівняти положення про облікову політику, відповідно до якої відбувалося відображення господарської діяльності у звітному періоді із положенням про облікову політику попереднього звітного періоду. В результаті усі зміни варто класифікувати на: зміни, що пов'язанні із змінами в бухгалтерському законодавстві; зміни, що пов'язанні із змінами в політиці управління

**Рис. 2.4. Послідовність оцінки облікової політики для цілей економічного аналізу виробничих витрат промислових підприємств (початок)**

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

4

**Оцінка системи бухгалтерського обліку виробничих витрат діючої облікової політики на підприємстві**

Для виконання зазначеної процедури аналітик власними силами, або із залученням сторонніх осіб має здійснити перевірку відповідності системи бухгалтерського обліку затвердженій обліковій політиці на підприємстві. Проте зазначена процедура може бути спрощена за умови, що оцінка системи бухгалтерського обліку на предмет відповідності обліковій політиці була здійснена в результаті аудиту

5

**Виявлення напрямів впливу змін облікової політики на облікову відображення виробничих витрат**

Аналітик має встановити, яким чином зміни в обліковій політиці на момент її затвердження або протягом звітного періоду вплинули на систему облікового відображення виробничих витрат підприємства. Зокрема, є потреба у встановленні, які саме елементи витрат підлягали трансформації в результаті змін в обліковій політиці

6

**Встановлення можливості порівнюваності облікової інформації про виробничі витрати підприємств**

Суб'єкт економічного аналізу має встановити чи можливо порівнювати в результаті аналітичних розрахунків дані, що отримані із системи бухгалтерського обліку в різні звітні періоди. При чому є потреба в оцінці усіх облікових джерел, тобто усіх видів бухгалтерської звітності (податкова, статистична, фінансова, управлінська)

7

**Встановлення впливу змін облікової політики на поведінку виробничих витрат та рівень суб'єктивного впливу**

На основі вище представлених етапів аналітик має встановити рівень суб'єктивного впливу (суб'єкта управління) на поведінку виробничих витрат підприємства. В результаті визначається вплив кожної складової облікової політики на поведінку виробничих витрат та ефективність управління

**Рис. 2.5. Послідовність оцінки облікової політики для цілей економічного аналізу виробничих витрат промислових підприємств (кінець)**

**Контроль та економічний аналіз.** Контроль та економічний аналіз є інформаційними підсистемами управління виробничими витратами та всією господарською діяльністю великих промислових підприємств, які виконують важливі інформаційні функції, що дозволяють приймати ефективні управлінські рішення. Зауважимо, що зазначені підсистеми є взаємопов'язаними та формують єдиний інформаційний простір управління. Не можна вести мову про більший вплив однієї системи на іншу, адже зазначені системи є рівноправними.

«Найбільш дискусійним можна вважати питання співвідношення контролю та економічного аналізу, не в останню чергу через віднесення останнього до складових методу контролю. Визначення міжпредметних зв'язків економічного аналізу та контролю має не тільки теоретичну цінність через встановлення меж наук, систематизацію методологічного інструментарію, а й практичне значення, оскільки дозволяє взаємовигідно упорядкувати та удосконалити методика їх здійснення»

Взаємозв'язок між економічним аналізом та контролем проявляється в декількох напрямках, а саме:

- контроль виступає інструментом оцінки достовірності інформаційної бази економічного аналізу. В даному випадку контроль як внутрішній (внутрішній аудит, внутрішньогосподарський (внутрішній) контроль) так і зовнішній (незалежний аудит фінансової звітності) виступає посередницькою функцією, адже встановлює достовірність даних системи бухгалтерського обліку, які в подальшому є інформаційною базою для аналітичних розрахунків. Без підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку, що використовуються для аналітичної оцінки поведінки витрати та ефективності управління ними, неможливо довіряти отриманим результатам економічного аналізу. В даному випадку прослідковується комплекс взаємозв'язків між трьома інформаційними підсистемами управління виробничими витратами великих промислових підприємств (бухгалтерський облік,

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

економічний аналіз, контроль). Зауважимо що окремі процедури оцінки облікової політики для ціле економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств можуть бути здійсненні в результаті окремих видів контролю, зокрема незалежного аудиту фінансової звітності. Вважаємо, що немає потреби в оцінці взаємодій економічного аналізу із внутрішнім чи зовнішнім контролем в аспекті оцінки достовірності облікової даних, що використовуються для аналітичних розрахунків. Адже, контрольна інформація має бути комплексною та отриманою із різних видів контролю як внутрішнього так і зовнішнього. Зокрема достовірність фінансової звітності великих промислових підприємств підтверджується результатами незалежного аудиту, податкової звітності податковими перевірка, внутрішньої (управлінської) звітності – внутрішнім аудитом, звітність сталого розвитку має бути верифіковані відповідними міжнародними агентствами;

- економічний аналіз дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки щодо виявлених в результаті контролю відхилень. В окремих випадках на практиці спостерігається інтеграція контрольних та аналітичних заходів для формування комплексного інформаційного простору управління виробничими витратами в наступному порядку: контрольні заходи дозволяються виявити відхилення поведінки виробничих витрат від заданих параметрів, а економічний аналіз встановити причинно-наслідкові зазначених відхилень та визначити напрями їх подолання в наступних звітних періодах;

- аналітичні процедури застосовуються для здійснення перевірок господарської дальності підприємства. Економічний аналіз як засіб відображення причинно-наслідкових зв'язків в поведінці виробничих витрат великих промислових підприємств та розробки резервів підвищенню ефективності управління ними може виступати засобом контролю. Зокрема суб'єкт управління вищої ланки може використовувати результати аналітичних процедур для оцінки ефективності діяльності окремих підрозділів підприємства. Досить

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

часто аналітичні процедури викорчовуються в ході незалежної аудиторської перевірки достовірності показників фінансової звітності. Так, аналізуючи аудиторські висновки досліджуваних великих промислових підприємств (ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна», ПАТ «Енергомаш», ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування») встановлено, що основною їх складовою є оцінка фінансового стану підприємства, як основа підтвердження безперервності його діяльності. Зауважимо, що оцінка фінансового стану підприємства під час аудиту врегульоване міжнародними стандартами надання впевненості та є особливою складовою аудиторського висновку. «В практиці аудиторських перевірок можуть використовуватись різні методи та прийоми їх проведення: інвентаризація, лабораторний аналіз, експертна оцінка, опитування, читання документів, рахункова перевірка, співставлення (звірка) документів, письмовий запит, економічний аналіз, вимірювання різних інформаційних потоків та каналів витоку інформації» [176]. Зауважимо також, що серед методів документального контролю в наукових працях досить часто обґрунтовуються такі як розрахунково-аналітична перевірка. Зауважимо, також що економічний аналіз дозволяє виявити резерви підвищення ефективності управління виробничими витратами великих промислових підприємств;

- економічний аналіз виконує контрольні функції, які пов'язанні із визначенням параметрів розвитку господарської діяльності великого промислового підприємства. «Контрольне значення економічного аналізу розкривається безпосередньо через його функції, одна з яких – контроль за виконанням планів та поставлених завдань. Ця функція набуває якісно нового значення в умовах постіндустріальної економіки, оскільки саме невизначеність, наявність альтернативних шляхів розвитку процесів та явищ, інформаційна насиченість суспільства вимагає постійного контролю

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

за змістом та якістю планових показників, оперативного їх коригування та контролю за виконанням поставлених задач. Спільними для контролю та аналізу, на наш погляд, є ряд методологічних принципів, зокрема, оперативність, системність, дієвість, ефективність, комплексність. Рациональне управління діяльністю підприємства передбачає застосування можливостей, які надає економічний аналіз в досягненні інтересів різних груп користувачів в сфері контролю» [95, С. 450].

### **Висновки до 2-го розділу**

1. Розглядаючи економічний аналіз як інформаційну систему управління, необхідним є обґрунтування змістовного наповнення його елементів та ідентифікацію взаємозв'язків між ними, що дозволяє визначити взаємодію з іншими інформаційними системами управління. В роботі обґрунтовано новий підхід до таких елементів системи економічного аналізу як суб'єкт та об'єкт, визначено специфіку реалізації методологічної дії та ідентифіковано прояв зворотного зв'язку через взаємодію з іншими інформаційними підсистемами. Зазначене дозволяє констатувати про нерозривний зв'язок елементів в системі економічного аналізу господарської діяльності великих промислових підприємств. Це пов'язано із тим, що аналітичні процедури є безперервними та в окремих випадках дозволяють сформулювати різні варіанти рішення та визначити різні варіанти результатів таких управлінських рішень. Тобто економічний аналіз, оцінюючи ефективність понесених витрат, може визначити стратегічні напрями управління ними.

2. Розвиток системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств здійснено в наступні послідовності:

- суб'єкти економічного аналізу. Визначено наступні особливості функціонування суб'єктів економічного аналізу за

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

наступними групами: суб'єкти-організації економічного аналізу господарської діяльності (в тому числі виробничих витрат) на великих промислових підприємствах (суб'єкти, які ініціюють організацію системи економічного аналізу; суб'єкти, які організують систему економічного аналізу; суб'єкти, які організують аналітичний процес); суб'єкти економічного аналізу, які здійснюють економічний аналіз виробничих витрат великих промислових підприємств (суб'єкти управління аналітичною роботою на підприємстві, суб'єкти, що реалізують аналітичну роботу на підприємстві; суб'єкти, що опосередковано виконують аналітичні функції); суб'єкти економічного аналізу, які є залученими керівництвом підприємства для виконання аналітичних функцій або надання інших інформаційно-консалтингових послуг (суб'єкти, які надають консалтингові послуги; суб'єкти, які здійснюють аналітичні процедури в рамках інших консалтингових послуг, суб'єкти аудиторської діяльності);

- об'єкт економічного аналізу. Обґрунтовано, що виробничі витрати великих промислових підприємств як об'єкт економічного аналізу залежать від наступних особливостей системи управління та інших інформаційних підсистем, які організовані на підприємстві: обраного методу калькулювання, видами та кількістю продукції, яка виготовляється на підприємстві, механізму формування та розподілу витрат допоміжного виробництва та загальнопромислових витрат. На основі цього розроблено структурну модель виробничих витрат як об'єкту економічного аналізу. Запропонована модель формування виробничих витрат як об'єкту економічного аналізу є теоретичним підґрунтям розвитку організаційно-методичних положень економічного аналізу та проявляється на практиці в частині формування внутрішніх регламентів системи управління господарською діяльністю великих промислових підприємств.

- методологічна дія. Сформовано основне завдання економічного аналізу виробничих витрат – формування аналітичної інформації про причинно-наслідкові зв'язки в поведінці виробничих

*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

витрат великих промислових підприємств. На основі цього обґрунтовано склад методів економічного аналізу на види: традиційні методи економічного аналізу, математичні методи економічного аналізу, евристичні методи економічного аналізу. Визначено порядок їх застосування через змістовне розширення етапів економічного аналізу: підготовчий етап, технологічний етап, аналітичний етап, підсумковий етап. Зазначене є основою формування методичних рекомендацій та розвитку аналітичних процедур для оцінки поведінки виробничих витрат та ефективності управління ними на підприємствах.

- зворотний зв'язок. Взаємодія системи економічного аналізу з іншими інформаційними підсистемами управління проявляються як в основі формування інформаційного забезпечення економічного аналізу виробничих витрат, так і генератора інформації, які використовуються в плануванні, аудиті, бухгалтерському обліку. Складність проявляється в тому, що система управління господарською діяльністю великих промислових підприємств є складовою та багаторівневою, а отже виникає потреба в налагодженні інформаційно-комунікаційних зв'язків.

3. В результаті дослідження взаємозв'язку між системами бухгалтерського обліку та економічного аналізу було встановлено двосторонні інформаційно-комбінаційні зв'язки, що є напрямом взаємного впливу між зазначеними інформаційними підсистемами управління виробничими витратами великих промислових підприємств.

4. Особливостями представлених результатів є те, що встановлено різні напрями впливу, а саме об'єктивні та суб'єктивні. Обґрунтована послідовність етапів оцінки облікової політики для цілей економічного аналізу показує взаємозв'язки системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу та в певній мірі дозволяє уникнути суб'єктивного впливу на поведінку витрат, або ж врахувати його при аналітичній оцінці для формування релевантної обліково-аналітичної інформації для цілей управління.



*Розділ 2. Сучасний стан та напрями розвитку системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

5. Запропоновано здійснювати аналітичну оцінку облікової політики за такими етапами: 1) оцінка відповідності облікової політики діючому міжнародному та вітчизняному законодавством; 2) оцінка відповідності облікової політики стратегії розвитку підприємств та іншим політикам підприємства (збутова, договірна та інші); 3) виявлення змін положень облікової політики по відношенню до попереднього звітного періоду та змін, що відбувалися в звітному періоді; 4) оцінка системи бухгалтерського обліку виробничих витрат діючої облікової політиці на підприємстві; 5) виявлення напрямів впливу змін облікової політики на відображення виробничих витрат; 6) встановлення можливості порівнюваності облікової інформації про виробничі витрати; 7) встановлення впливу змін облікової політики на поведінку виробничих витрат та рівень суб'єктивного вплив.

6. Обґрунтовано, що взаємозв'язок між економічним аналізом та контролем проявляється в декількох напрямках: 1) контроль виступає інструментом оцінки достовірності інформаційної бази аналізу; 2) економічний аналіз дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки щодо виявлених в результаті контролю відхилень; 3) аналітичні процедури застосовуються для здійснення перевірок господарської діяльності підприємства; 4) економічний аналіз виконує контрольні функції, які пов'язанні із визначенням параметрів розвитку господарської діяльності.

### **РОЗДІЛ 3**

## **УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ВЕЛИКИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ**

### **3.1. Передумови удосконалення методичного забезпечення аналізу витрат виробництва**

Найбільш важливими показниками діяльності підприємства є рівень виробничих витрат, тому аналіз витрат є доречним, якщо суб'єкт господарювання має на меті зростання конкурентоспроможності та незалежності свого виробництва. Витрати виробництва характеризують такі показники, як ефективність роботи, раціональність споживання матеріалів та обладнання, використання енергії та робочої сили тощо, які безпосередньо впливають на діяльність підприємства.

Облік витрат виконує ряд завдань: загальний контроль виробничого процесу, визначення загальної вартості продукції та вартості одиниці, контроль результатів. Натомість детальний аналіз процесу виробництва ідентифікує недоліки облікового процесу та передбачає виявлення напрямів можливих шляхів удосконалення та попередження виникнення проблем у майбутньому. Без застосування аналітичних процедур не можна зробити висновок про ефективність діяльності підприємства. Адже зниження витрат не завжди свідчить про продуктивність виробництва, тоді як і збільшення витрат не означає погіршення рівня роботи суб'єкта господарювання.

Тому комплексний аналіз повинен містити критичну оцінку впливу зовнішніх факторів на рівень витрат шляхом аналізу цінової структури і стану ринку товарів, а також внутрішніх детермінантів, які визначають сферу, обсяги та інші особливості діяльності підприємства.

Завдання даного параграфу полягає в наданні пропозицій щодо процесу формування інформаційного забезпечення аналізу витрат

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

виробництва через: оцінку підстав удосконалення аналізу витрат (окреслення завдань та опис методик аналізу); моніторинг основних інформаційних запитів зацікавлених користувачів великих промислових підприємств; формування інформаційного базису процесу застосування аналітичних процедур витрат виробництва.

Дослідження базуються на вивченні наукових доробків попередників та їх критичній оцінці. Так, зокрема, питання аналізу витрат виробництва неодноразово розглядалися в працях таких науковців, як: Б.І. Валуєв, Н.Д. Врублевський, А.Н. Герасимович, С.Ф. Голов, К. Друрі, В.М. Добровський, Р. Ентоні, В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, О.В. Олійник, В.Ф. Палій, Г.В. Савицька, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, М.І. Скрипник, А.М. Турило, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.В. Череп, А.Д. Шеремет, А. Яругова й інших.

Крім того, в дослідженнях, здійснених в даному розділі, керуємось наступними правилами:

- вивчення діяльності підприємства з урахуванням взаємозв'язків між окремими фазами кругового руху в процесі виробництва готової продукції;

- оцінка використання виробничої потужності та як позитивних, так і негативних результатів роботи підприємства;

- розмежування впливу залежних і незалежних від підприємства чинників на виконання завдань аналізу витрат виробництва.

Отже, на початку дослідження розглянемо напрями розвитку аналізу витрат виробництва в наукових роботах українських та зарубіжних дослідників. Варто зауважити, що більшість праць відносяться до конкретних галузей виробництва, тому поширювати результати здійснених досліджень на загальну методику аналізу не доцільно. Таким чином, підвищується актуальність досліджуваного питання, адже щодо промислових підприємств, які є об'єктом дослідження, то в науковій літературі питання формування виробничої собівартості та її аналізу розглядається частково, без комплексних організаційно-методичних пропозицій. Це

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

підтверджують результати наукових пошуків дослідників.

Кондрич В.І. [64] в своїх дослідженнях здійснює огляд авторефератів дисертацій економічного спрямування за ключовим словом «аналіз витрат» та робить висновок, що найбільш досліджуваними галузями є сільське господарство та гірничодобувна промисловість. Натомість промисловий сектор, а саме машинобудування, не знаходить відображення в наукових дисертаційних дослідженнях.

Щодо доцільності та актуальності питання проведення досліджень аналізу витрат конкретних галузей погоджуємось з думкою Д.А. Панкова та Л.С. Воскресенської [102], які вважають, що одним з недоліків сучасного аналізу є його фрагментарність і відсутність методики, що дозволяє оцінити не стільки фактичний стан і результативність господарської діяльності, а безперервний процес руху ресурсів, що обслуговують процес виробництва.

Науковці також наголошують на тому, що «система аналізу повинна бути націлена не тільки на забезпечення інформацією процесу прогнозування, але й реалізацію поставлених стратегічних задач» [64, С. 154].

Олійничук О.І. [97] визначає завдання аналізу витрат, які характерні для лісогосподарського підприємства. Щербина О.В.[168], адаптуючи загальнонаукові аналітичні підходи до галузевих особливостей конкретних підприємств, визначає цілі управлінського аналізу на борошномельних підприємствах.

Каламбет С.В., Привалова Л.В., Сергієнко М.М. досліджують особливості аналізу витрат залізничного транспорту та до основних завдань відносять: «оцінка причин змін їх абсолютних величин і питомих витрат (собівартості продукції, робіт, послуг) у порівнянні з планом (бюджетом), з даними попереднього звітного періоду, з даними інших однотипних підрозділів; виявлення впливу на витрати і собівартість продукції, робіт або послуг внутрішніх і зовнішніх факторів, розрахунок упущених можливостей зниження собівартості

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

робіт і очікуваного зростання ефективності виробництва за рахунок кращого використання основних засобів, трудових, матеріальних і енергетичних ресурсів» [57].

Сінельнікова Х.В. [129], систематизувавши дані дослідженої літератури, характеризує завдання аналізу витрат за елементами та статтями калькуляції та вказує на важливість класифікації підприємства за матеріало-, фондо-, енерго- або трудомісткістю ресурсів виробництва. Також важливим аспектом удосконалення методики аналізу витрат є здійснення загальної оцінки виконання кошторису витрат в розрізі економічних елементів та статей витрат та дослідження причин зміни питомої ваги елементів та статей витрат у загальній їх сумі. Крім того, виявлення впливу різних факторів на величину витрат за окремими статтями має бути одним із завдань під час формування методики аналізу витрат виробництва промислових підприємств.

Здійснюючи аналіз підприємство повинно бути націлене та отримання певного результату, який Т.І. Досій визначає як «оптимізація структури витрат, розрахунок резервів зниження собівартості та розробка заходів спрямованих на освоєння виявлених резервів» [38].

Вважаємо, що можна застосувати виокремлені науковцями завдання для аналізу витрат виробництва також промислової продукції, доповнюючи тими, що будуть властиві саме підприємствам машинобудівної галузі. Крім того, на нашу думку, варто обґрунтувати завдання аналізу виробничих витрат в розрізі стратегії діяльності підприємства.

Отже, під час удосконалення методики здійснення аналізу витрат виробництва необхідно:

- оцінити місце підприємства на ринку товарів;
- ідентифікувати напрями резервів зниження собівартості та підвищення обсягів продукції, проаналізувавши ресурсні можливості підприємства, та розробити відповідні заходи щодо їх використання,

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

- а також шляхів прискорення процесу виробництва готової продукції;
- оцінити виконання планів і нормативів собівартості за окремими цехами виробництва та видами готової продукції і визначити причини відхилень фактичних витрат у розрізі статей та за окремими видами готової продукції;
  - забезпечити зацікавлених користувачів необхідною інформацією для оперативного управління формуванням собівартістю продукції та управління діяльністю підприємства в цілому;
  - розробити оптимальні та економічно обґрунтовані величини планових витрат, планових та нормативних калькуляцій на окремі види продукції;
  - розкрити вплив витрат виробництва на формування фінансового результату операційної діяльності, виявити можливі шляхи зміни негативного впливу та проаналізувати взаємозв'язок обсягів продажу, витрат та прибутку з метою недопущення безбитковості виробництва.

Крім галузевих особливостей, які є визначальними під час організації аналізу витрат виробництва, також варто враховувати зміни, що відбуваються в системі виробництва на різних рівнях в перспективі. Досліджуючи праці закордонних науковців, виявлено

Цифора Е., Хатцоглоу П.Д. [180] висвітлюють в своїй науковій роботі питання зміни калькуляції за період з 1985 по 2015 рр. Науковці характеризують вплив технологічних розробок на формування собівартості готової продукції, які не могли залишити без змін структуру виробничих витрат.

На думку В. Тсай [179], зміни в технологічному процесі призвели до пропорційного зменшення прямих витрат на оплату праці, збільшуючи непрямі накладні витрати в загальній собівартості виробництва.

Також Т. Лоудер [178] стверджує, що зміни, які відбулися в промисловому бізнес-середовищі, вплинули на адміністративні витрати. Зміни ці стосуються збільшення непрямих виробничих витрат, а також скорочення прямих витрат праці.

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Таким чином, можна зробити висновок, що аналіз структури витрат виробництва є важливим етапом, який впливає на вибір методу розподілу непрямих витрат виробництва. Адже враховуючи зміни в технології виробництва у сучасних умовах витрати на робочу силу можуть відображати незначну частку від загальної суми витрат, тим самим ставлячи під сумнів методи розподілу, які використовують критерії, засновані на оплаті праці.

Оцінюючи базу удосконалення аналізу витрат варто також звернути увагу на інформаційне забезпечення, що є підставою отримання якісних та достовірних результатів аналітичних процедур.

Основною інформаційною базою аналізу виробничих витрат є дані бухгалтерського обліку, як зазначають С.В. Каламбет, Л.В. Привалова, М.М. Сергієнко [57]. Натомість О.І. Олійничук [97] вважає, що для комплексного економічного аналізу витрат і доходів підприємств необхідно формувати: нормативно-довідкові ресурси; планово-статистичну інформацію; облікову інформацію; дані спеціальних обстежень.

Топоркова О.А. вважає, що «інформаційне забезпечення підприємств з тривалим виробничим циклом має певні особливості: обсяги даних є значними і мають оброблятися у досить обмежені терміни; вихідні дані неодноразово обробляються з різних виробничих точок зору з урахуванням технологічної специфіки та вимог споживачів; результати аналітичних розрахунків мають зберігатися тривалий час» [140].

Крім того, дослідник О.А. Топоркова наголошує, що «оскільки система управління витратами забезпечує взаємозв'язок усіх функцій управління, то для організації якісного аналітичного забезпечення підприємства необхідно встановити обсяг, зміст, періодичність надання відповідної первинної документації, розробити систему показників і факторів, що відповідатимуть особливостям певного виробництва; уточнити технічні прийоми проведення аналізу в межах розробленої системи показників і факторів; детально вивчити

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

взаємозв'язок аналітичних задач» [140].

Олійничук О.І. [97] вказує, що аналітичний процес забезпечується в розрізі наступних етапів: збір необхідних інформаційних ресурсів, придатних для потреб аналізу; аналітична обробка даних за допомогою різних методичних і технічних прийомів; узагальнення аналітичної інформації у формі висновків та пропозицій стосовно об'єктів аналізу.

Тому можна зробити висновок, що достовірність результатів аналізу витрат залежить від джерел, на підставі яких він здійснюється. Дані бухгалтерського обліку в основному відповідають принципам аналізу виробничих витрат, адже вони передбачають формування аналітичних розрізів, за допомогою яких аналітики підприємства можуть створювати необхідні для аналізу статті. Інформація бухгалтерського обліку відповідає економічному змісту об'єктів, достовірно фіксує, на основі систематичної документації, всі економічні процеси, що відбуваються на підприємстві. Також ще одним джерелом аналізу витрат є звітність, складена на основі даних бухгалтерського обліку. Аналіз звітності передбачає початкову оцінку виробничих витрат, що є одним з перших етапів аналізу. Така оцінка надає інформацію про фактичні витрати виробництва порівняно з попереднім періодом, як для всієї продукції, так і для одиниці продукції. Однак на підставі звітності не можна розкрити причини формування, наприклад, відхилень фактичних витрат від нормативних чи планових. В даній ситуації потрібно залучати методи аналізу внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на рівень витрат.

Отже, аналіз не може ґрунтуватися виключно на даних, отриманих з системи бухгалтерського обліку та звітності. Тому існують також чинники, які необхідно вивчити на основі оригінальної документації. Отримання необхідних даних на основі документів вимагає багато роботи, а в деяких випадках є неможливим. Для отримання таких даних необхідно складати звітність про виробничі



*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

витрати не лише за їх видами та калькуляційним статтями, а й враховувати вплив середовища на формування витрат і зміни, що в ньому відбуваються.

Розробка та впровадження звітності, корисної для потреб аналізу витрат, є одним з основних факторів, що обумовлюють достовірність та оперативність результатів аналізу. Такий аналіз може стати ефективним інструментом для щоденного контролю операційної діяльності підприємства, що дозволить досягати запланованих цілей. Це особливо важливо в умовах системи управління, що базується на децентралізації, що характерна для великих промислових підприємств.

Вважаємо, що дослідивши підходи науковців до формування основ аналізу витрат підприємства, необхідно також визначити потреби та запити користувачів інформаційного внутрішнього та зовнішнього середовища. Це стане підставою до формування методики аналізу виробничих витрат, яка буде враховувати та покращувати комунікаційний зв'язок між основними ланками, задіяними в процесі прийняття рішень в сфері управління витратами та доходами підприємства.

В табл. 3.1 представлено основні напрямки запитів потенційних внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб щодо формування інформації про виробничі витрати підприємств.

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

**Таблиця 3.1**

**Інформаційні запити потенційних внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб, що впливають на вибір методики аналізу виробничих витрат**

<i>Групи зацікавлені осіб</i>	<i>Опис інформаційного запиту</i>	<i>Роль аналізу виробничих витрат</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<b>Зовнішні</b>		
Органи державної влади	достовірність показників бухгалтерської (податкової, фінансової, соціальної) звітності	аналіз звітності в розрізі витратної частини; аналіз порівняння фактичних та нормативних показників виробничого процесу; виявлення помилок та відхилень; аналіз виробничих витрат за видами та калькуляційними статтями для цілей складання звітності
Фінансові установи та організації	рівень платоспроможності підприємства	аналіз фінансового та майнового стану підприємства в коротко- та довгостроковій перспективі
Громадські організації	соціальна відповідальність бізнесу та її місце в діяльності підприємства	аналіз структури виробничих витрат; виявлення шляхів поширення принципів соціальної відповідальності через управління матеріальними, трудовими та фінансовими ресурсами
<b>Внутрішні</b>		
Управлінський персонал підприємства	складання бухгалтерської (фінансової, податкової, соціальної, статистичної та внутрішньої) звітності; оперативна інформація щодо рівня виробничих витрат та їх впливу на фінансові результати; інформація про можливі шляхи зменшення виробничої собівартості при збереженні якості продукції	застосування методів аналізу структури, динаміки, порівняння, факторного та функціонально-вартісного аналізу виробничих витрат забезпечує формування інформаційної бази для прийняття рішень в сфері управління витратами підприємства, зокрема, і виявлення шляхів удосконалення формування виробничої собівартості в умовах виконання мети підприємства в частині отримання максимальних прибутків

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.1

1	2	3
Персонал підприємства задіяний в процесі виробництва	відповідність витрачених ресурсів на виробництво запланованим обсягам; виконання планів та нормативів щодо обсягів, якості продукції та запобігання збільшенню вартості виробничої собівартості продукції	аналіз структури виробничих витрат за видами та калькуляційними статтями; порівняння фактичних, планових, договірних та нормативних показників виробничого процесу; виявлення помилок в процесі виробництва, відхилень та їх оперативне коригування на підставі даних отриманих в ході економічного аналізу витрат діяльності

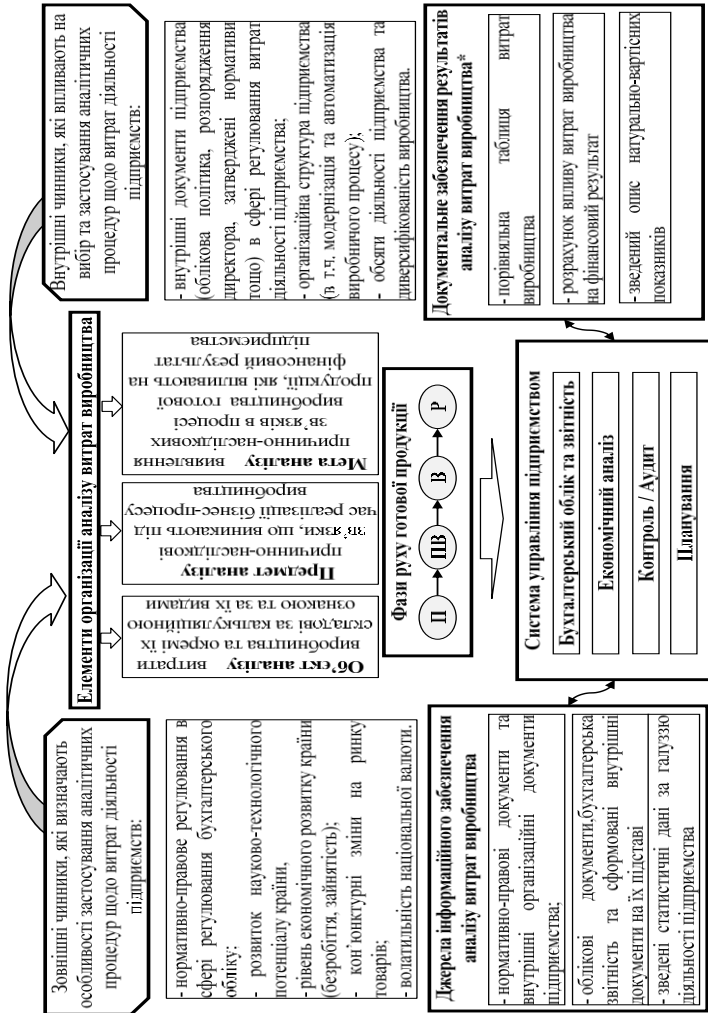
Джерело: власна розробка

Крім того, варто враховувати вплив зовнішнього та внутрішнього середовища на формування витрат виробництва та їх аналіз. Адже певні фактори можуть встановлювати обмеження щодо, наприклад, нормативів матеріальних, трудових витрат, а також визначати особливості виробничого процесу такі як: сезонність продажу, необхідність підвищення рівня конкурентоспроможності, збільшення витрат на збут через вихід на зовнішній ринок товарів і послуг тощо.

Аналізуючи наведені підходи науковці та здійснене дослідження в частині ідентифікації запитів зацікавлених осіб доцільно обґрунтувати важливість організаційно-аналітичного процесу, який формується під впливом факторів зовнішнього і внутрішнього середовища. Це дозволить дати більш детальну перспективну оцінку існуючим методикам аналізу і окреслити ті методи, які повинні застосовуватися для аналізу саме виробничих витрат.

Таким чином, на рис. 3.1 наведено інформаційно-організаційну структуру аналізу витрат виробництва підприємства машинобудівної галузі.

Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств



Примітка: П – проектування (дослідження технології виробництва готової продукції), ПВ – підготовка виробництва, В – виробництво, Р – реалізація; \* – розроблено автором

Рис. 3.1. Інформаційно-організаційна структура аналізу витрат виробництва промислового підприємства

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Аналізуючи описані вище основи організації економічного аналізу виробничих витрат, варто перейти до огляду методичних підходів до аналізу витрат виробництва, що описуються в науковій літературі.

Ющишина Л.О. характеризує метод аналізу витрат як «системне, комплексне їх вивчення, що здійснюється через ряд методичних прийомів і способів аналітичного дослідження на основі показників плану, обліку, звітності та інших джерел інформації». Найважливішим елементом методики економічного аналізу автор називає «технічні прийоми і способи аналізу, які можна назвати інструментарієм аналізу. З відомого арсеналу інструментарію аналізу найчастіше використовують традиційні способи опрацювання інформації, прийоми детермінованого та стохастичного факторного аналізу і прийоми оптимізації показників» [174, С. 443].

Тому завданням даного параграфу є ідентифікація існуючих методів аналізу витрат. з метою розробки системи удосконалення методів аналізу, яка буде задовольняти потреби великих промислових підприємств.

Чумак О.В. пропонує «використання економіко-математичного моделювання для визначення резервів зниження і прогнозних значень рівня витрат операційної діяльності». Науковцем «встановлено кількісний вплив на рівень витрат операційної діяльності включених до моделі факторів (факторів структури продукції й працівників підприємства, ефективності використання праці й основного капіталу, питомої ваги постійних витрат)» [159].

Миронова Ю.Ю. удосконалює «підходи до аналізу матеріальних витрат виробництва на основі використання емпіричних методів моделювання, що забезпечить узгодження обсягів виробництва продукції та величини матеріальних витрат, яка залежить від них, позитивно вплине на випуск продукції й фінансові результати» [78].

Методи математичного моделювання використовує також С.О. Кузнецова. Зокрема, науковець аналізує структуру собівартості,

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

застосовує індексний аналіз та метод кореляційного аналізу з метою виявлення зв'язку між собівартістю озимої пшениці і її врожайності [67, С. 99].

Крім застосування методу моделювання, в здійснених наукових дослідження, також знаходять місце пропозиції щодо взаємозв'язку між існуючими бюджетами та виробничими витратами, рівень яких аналізується при формуванні прибутку на підприємстві [165].

Також науковці активно використовують методику факторного аналізу з метою удосконалення аналізу витрат підприємства. Наприклад, О.В. Щербіною [168] запропоновано і обґрунтовано методику «факторного аналізу собівартості готової продукції в контексті управління витратами». Даний метод аналізу також застосовують С.В. Каламбет, Л.В. Привалова, М.М. Сергієнко. Крім того, дослідники пропонують «аналіз експлуатаційних витрат здійснювати у три етапи: 1. Горизонтальний і вертикальний аналіз або оцінка абсолютної зміни експлуатаційних витрат у порівнянні з планом, з даними минулого року та оцінка зміни структури витрат. 2. Факторний аналіз експлуатаційних витрат і собівартості. 3. Оцінка ефективності використання витрат і розробка заходів щодо зниження експлуатаційних витрат (прийняття управлінських рішень)» [57].

Сінельнікова Х.В. найбільш корисним для вивчення змін у структурі витрат на виробництво називає аналіз собівартості за елементами витрат та статтями калькуляції. Також науковець зазначає, що «для промислового підприємства доцільним є проведення аналізу витрат за елементами та статтями калькуляції за такими етапами: 1) оцінка загального обсягу витрат; 2) аналіз структури витрат (окремо за елементами та статтями калькуляції); 3) аналіз динаміки витрат за елементами; 4) факторний аналіз впливу елементів витрат на загальну суму витрат виробництва; 5) ретельний аналіз кожної статті витрат, виявлення причин економії (перевитрат) окремих затрат, пошук резервів зменшення собівартості продукції» [129].

Піскунова Н., Федорець М., Піскунова К. зауважують,

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

що «найважливішим напрямом підсумкового (ретроспективного) аналізу є вивчення структури та динаміки витрат як на рівні всього підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності. Аналіз структури та динаміки витрат доцільно здійснювати за двома напрямками: за елементами та статтями витрат. Причому аналіз структури за елементами витрат може здійснюватися як по підприємству загалом, так і за окремими центрами відповідальності та по окремих видах продукції» [107].

Топоркова О.А. вважає, що в ході здійснення аналізу калькулювання собівартості промислової продукції спочатку потрібно аналізувати прямі витрати, що відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції, потім аналізувати непрямі витрати, що плануються і враховуються в цілому по цеху і відносяться на конкретні види продукції з урахуванням їх трудомісткості [140].

Хомяк Т.Р. пропонує наступну послідовність використання методів аналізу витрат виробництва: «аналіз узагальнюючих показників собівартості продукції та витрат виробництва; аналіз витрат за статтями калькуляції; аналіз витрат за економічними елементами; аналіз впливу витрат виробництва на формування ціни» [153].

Цікавим є підхід Ю.Ю. Миронової [77], яка розкриває сутність маржинального аналізу на підприємстві та визначає чинники впливу на зміну прибутку від реалізації та рентабельність продукції на підприємствах машинобудування. Науковець наводить методіку маржинального підходу до аналізу виробничих витрат у машинобудуванні, в рамках якої здійснює порівняння впливу зміни фактичних обсягів від планових на маржинальний нормативний дохід та впливу зміни фактичних змінних витрат від нормативних на маржинальний дохід. Особливістю використання саме маржинального доходу обґрунтовано тим, що «величина маржинального доходу на одиницю не змінюється, на відміну від прибутку, який є величиною змінною. Очевидним є і те, що відхилення маржинального доходу є тотожним відхиленню загального фінансового результату» [77, С. 137].

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Спробу побудови системного підходу до аналізу витрат підприємства зробили Д.В. Максименко, Т.М. Перевузнник, які охарактеризували наступні завдання такого аналізу: «виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва; розробка схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат; вимірювання факторів і резервів оптимізації витрат» [72, С. 205].

Також дослідники пропонують проводити аналіз витрат «в наступній послідовності:

- на першому етапі дається загальна оцінка виконання кошторису витрат в розрізі економічних елементів;

- на другому – оцінка прямих витрат та їх відхилень від плану;

- на третьому – аналіз виконання бюджету (кошторису) накладних витрат;

- на четвертому – аналіз собівартості (калькуляції) окремих виробів;

- на п'ятому етапі необхідно дати оцінку впливу зміни витрат на кінцеві виробничо-фінансові результати діяльності підприємства [72, С. 205-206]

Окремі науковці також застосовують класичні методи дослідження для здійснення аналізу витрат діяльності. Остапенко Я.О. [100] зауважує, що основними аналітичними прийомами є порівняння, деталізація, групування, а також математичні прийоми, аналіз структури та динаміки витрат, використання середніх і відносних показників, балансові порівняння.

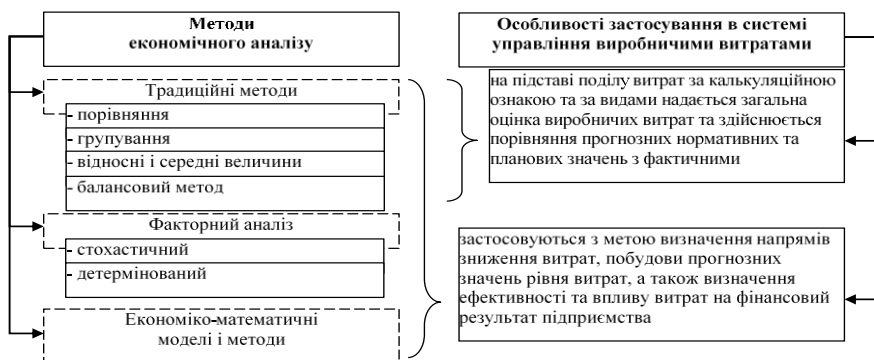
Можемо узагальнити та обґрунтувати ефективність використання окремих методів аналізу для виробничих витрат підприємства, а також їх позитивний та негативний вплив на формування результатів для прийняття управлінських рішень. Так, на рис. 3.2 представлено сукупність методів аналізу, які суб'єкт господарювання може застосовувати для здійснення комплексного аналізу витрат.

Таким чином, погоджуємось з думкою Ющишиної Л.О., яка



*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

вважає, що «кожен метод використовують лише в окремих випадках, для вирішення вузької проблеми. На нашу думку, для удосконалення процедури аналізу треба поєднувати декілька методів. Зокрема, використання матричних методів і моделей разом із методами елімінування забезпечить рівновагу, яка відобразатиме реальні і потенційні можливості підприємства. Необхідність в глибокому дослідженні витрат виникає тоді, коли метою аналізу є визначення доцільності їх здійснення» [174, С. 443]



**Рис. 3.2. Методи аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємствах**

Джерело: власна розробка на підставі проведеного дослідження.

Крім того, обираючи методи економічного аналізу для аналізу виробничих витрат важливим фактором є оцінка системи управління підприємством в розрізі застосування методів бухгалтерського обліку витрат. Адже інформаційна база формується саме на підставі здійснених записів як в бухгалтерському, так і в управлінському обліку.

Тому вважаємо, що варто проаналізувати результати дослідження Голубовського Л., який обґрунтовує доцільність використання системи «стандарт-кост», що передбачає порівняння фактичних та нормативних показників витрат. Дослідник визначає, що на даному етапі розвитку економічних відносин метою

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

підприємства є «не стільки завдання точного і повного визначення собівартості, скільки запобігання невинуватених витрат, яких можна було б уникнути» [30, С. 187]. В табл. 3.2 систематизовано підходи Л. Голубовського до обґрунтування застосування методів управління витратами, які, на нашу думку, впливають на вибір методів аналізу витрат виробничої собівартості.

**Таблиця 3.2**

**Методи управління витратами за дослідженнями  
Л. Голубовського [30]**

<i>№ з/п</i>	<i>Метод аналізу витрат</i>	<i>Доцільність використання</i>
1	2	3
1.	Система ABC	в корпоративних структурах при визначенні принципів виділення місць виникнення витрат, які представляють собою технологічний процес, окремий підрозділ, що виконує однорідний процес або функцію в процесі виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг)
2.	Система «стандарт-кост»	необхідно, щоб в організаційній структурі була передбачена наявність спеціального підрозділу (відділу), економічної служби й т.п., що здійснює доведення обґрунтованих норм і нормативів, аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, коректування діючих норм і підготовку пропозицій щодо усунення непродуктивних витрат і зниження фактичної собівартості продукції. Без цієї умови впровадження нормативного методу обліку не може принести організації реальної користі. В основному він ефективно застосовується при великій серійності виробництва, значній кількості й різноманітності операцій, необхідних для виготовлення одиниці продукції. У корпоративних структурах це можуть бути цехи або заводи по випуску багатонаменклатурної готової продукції

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.2

1	2	3
3.	Модифікована система (система нормативного обліку), що припускає обчислення фактичних витрат (собівартості) як сукупності нормативу і відхилення	керівництвом корпоративних структур як ефективний інструмент в органічному взаємозв'язку обліку витрат за видами, місцями виникнення витрат і об'єктах калькулювання, що дозволяє підсилити його контрольні функції, практично організовуючи диференційований облік витрат
4.	Система «директ-кост»	на підприємстві можна розглядати тільки на перспективу при впровадженні управлінського обліку. Дана система припускає обґрунтований розподіл непрямих витрат на постійні й змінні. Це можливо тільки на рівні місць виникнення витрат, оскільки лише там можна визначити, як поводяться різні види витрат даного структурного підрозділу при зміні обсягів виробництва

Крім того, ґрунтовні дослідження управління витратами здійснює М.І. Скрипник, яка надає коротку характеристику методам калькулювання витрат:

«1) Позамовний метод (застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати “збираються” за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного).

2) Попередільний метод (застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції).

3) Нормативний метод (затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

контролювати загальну собівартість продукції).

4) Фактичний метод (“збирається” сума фактично понесених затрат).

5) Змішаний метод (прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу).

6) Метод “директ-костинг” (затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві).

7) Метод “стандарт-костинг” (планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об’єктами не передбачається. Метод має “західне” походження).

8) Метод “поглинутих” затрат (загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства)» [130].

Вважаємо, що М.І. Скрипник обґрунтовує найповніший список методів управління витратами підприємства, які можуть застосовуватися і на великих промислових підприємствах, що є об’єктом даного дослідження.

Аналізуючи представлені вище методи управління витратами та перераховані методичні підходи до аналізу витрат можна спостерігати взаємозв’язок, що ґрунтується, наприклад, на класифікаційному поділі виробничих витрат (прямі, непрямі, накладні, за центрами відповідальності і т.д.), на застосуванні методу порівняння витрат (за структурою, за часовими проміжками, за нормативами та плановими показниками). Це, в свою чергу, безпосередньо впливає на формування інформаційного забезпечення аналітичних процедур. Адже на підставі обраного методу управління витратами формується поточна та звітна документація на підприємстві, яка використовується для ґрунтового аналізу.

У зв’язку з цим, в табл. 3.3 узагальнено вплив вибору методу калькулювання витрат на процес здійснення аналізу виробничих витрат та, зокрема, вибір конкретних аналітичних процедур та прийомів.

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

**Таблиця 3.3**

**Вплив процесу управління витратами на вибір методу аналізу**

<i>№ з/п</i>	<i>Методи управління виробничими витратами</i>	<i>Особливості застосування методів аналізу виробничих витрат</i>
1	2	3
1.	Позамовний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини використовуються як за окремими замовленнями/договорами тощо, так і за загальним процесом виробництва з метою оцінки фактичних результатів до планових. Крім того, можна застосовувати факторний аналіз, що визначатиме вплив окремих замовлень/договорів на загальний стан витрат та фінансовий результат
2.	Попередільний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини застосовуються окремо за кожним з передільців та за процесом виробництва кожного виду продукції, що забезпечує виявлення недоліків на технологічних етапах всього виробництва (наприклад, витрати металургійного виробництва, витрати механоскладального виробництва, пакування та навантаження). Застосування факторного аналізу та методів математичного моделювання дозволяє встановлювати вплив зміни виробничої собівартості на фінансовий результат за окремими переділами (етапами виробництва)
3.	Нормативний метод	основна мета аналізу – виявлення причин відхилень фактичних показників виробництва від нормативних та оцінка їх впливу на фінансовий результат – досягається за рахунок використання традиційних методів (групування, порівняння) та факторного аналізу
4.	Фактичний метод	аналізується структура витрат за калькуляційними статтями та за їх видами. Також здійснюється факторний аналіз та можуть будуватися математичні моделі прогнозування виробничих витрат

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.3

1	2	3
5.	Змішаний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини, факторний аналіз використовуються з метою аналізу виробничих витрат та ідентифікації шляхів мінімізації витрат і максимізації фінансового результату операційної діяльності
6.	Метод «директ-костинг»	підставою для аналізу є поділ витрат на постійні та змінні, що впливає на використовувані методи групування та порівняння витрат. Також моделі факторного аналізу виробничої собівартості будують з припущення, що до собівартості включаються лише змінні виробничі витрати
7.	Метод «стандарт-костинг»	необхідність постійного контролю значень відхилень фактичних показників від нормативних призводить до здійснення оперативного аналізу причин виникнення цих відхилень і тенденцій їхньої зміни в часі, виявлення шляхів мінімізації відхилень або здійсненні коригування встановлених норм
8.	Метод «поглинутих» затрат	основною відмінністю від інших методів управління витратами є порядок формування виробничої собівартості та, зокрема, розподіл загальновиробничих витрат. Це і впливає на здійснення групування витрат, їх порівняння, побудову факторних і математичних моделей

Джерело: власна розробка

Отже, бачимо, що система управління витратами безпосередньо визначає порядок застосування аналітичних процедур. Тому взаємодія і вплив процесу управління і виробництва є очевидною для ефективного управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Науковці зазначають, що «результати розрахунку аналізованих показників, що характеризують стан витрат, доцільно систематизувати за напрямками їх реалізації, тобто: розрахунок величини виявлених резервів і упущених можливостей;

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

обґрунтування можливостей і шляхів реалізації резервів; прогнозування тенденцій зміни витрат; зміна нормативної бази планування витрат; вдосконалення системи обліку витрат; матеріальне стимулювання економії ресурсів; прийняття управлінських рішень; контроль результатів виконання раніше прийнятих рішень» [174].

Погоджуємось, що кінцевим етапом має бути прийняття рішень та контроль їх виконання, що також є основними функціями системи управління підприємством. З метою ефективності та налагодженості управлінської функції підприємства необхідно детально підходити до процесу вибору аналітичних методів та прийомів.

Крім того, рішення в сфері управління витратами повинні перш за все, стосуватися оптимізації виробничих витрат. Адже основною метою діяльності будь-якого підприємства є максимізація прибутку.

«Зниження собівартості продукції дозволяє підприємству безболісно знижувати ціну на свою продукцію до рівня цін підприємств-конкурентів або навіть нижче. Узагальнені шляхи зниження витрат на виробництво продукції, а саме:

- підвищення технічного рівня виробництва;
- удосконалення організації виробництва й праці;
- зміна номенклатури, асортименту продукції;
- поліпшення використання природних ресурсів;
- розширення спеціалізації та кооперування» [72, С. 208].

Наведені шляхи мінімізації витрат потрібно розглядати у взаємозв'язку з особливостями діяльності підприємств (обсяги, сфера діяльності, технологія виробництва продукції, структура виробничих витрат та інші).

На рис. 3.3 розкрито вплив застосування методів аналізу виробничих витрат на прийняття управлінських рішень.

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*



**Рис. 3.3. Роль застосування методів аналізу витрат виробництва в системі управління підприємством**

Джерело: власна розробка

Таким чином, завдяки застосування методів економічного аналізу можна досягти відповідних бажаних результатів діяльності підприємства та зберегти якість продукції.

Наступним етапом дослідження в даному параграфі роботи є формування документального базису, який підтвердуватиме застосування прийомів та методів аналізу виробничих витрат. На підставі отриманих результатів здійсненого дослідження виокремлено основні напрями удосконалення створення документів щодо аналізу виробничих витрат на промислових підприємствах. Зокрема, до них відносяться:



*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

- визначення обсягу, змісту та терміновості формування аналітичної інформації;
- розподіл функцій між підрозділами підприємства щодо збору, обробки та оформлення результатів аналізу витрат;
- врахування особливостей технологічного процесу виробництва (рівень організації виробництва, складність та багаторівневність виробничого процесу, тривалість виробничого циклу, прогресивність технологічних процесів, рівень якості продукції тощо) та методів управління витратами;

В ході дослідження запропоновано формувати окремі документи, які складаються в процесі застосування методів аналізу виробничих витрат:

1) «Порівняльна таблиця витрат виробництва» – документ не має визначеної форми, адже в залежності від того, який метод калькулювання витрат обирає підприємство, будуть відрізнятися розрізи даних, які відобразатимуться в даному документі. Так, наприклад, якщо нормативний метод управління витратами, то основною метою даного документу є результат порівняння фактичних та нормативних виробничих витрат з метою виявлення відхилень, які, в свою чергу, теж вимагають застосування методів групування, порівняння, структурного та факторного аналізу з метою обґрунтованої оцінки та прийняття рішень в сфері зміни нормативів або подальшого управління виробничою собівартістю;

2) «Зведений опис натурально-вартісних показників» (табл. 3.4) – документ, який розкриває інформацію про виробничу собівартість продукції в розрізі застосовуваних нормативів та фактичні дані за звітний період. Формування інформації в такому вигляді дозволяє виявити відхилення в оперативних термінах за кожним з видів готової продукції та за кожним з цехів (переділів, центрів відповідальності тощо). Крім того, врахування та розрахунок витрат на 1 грн. продукції забезпечує здійснення аналізу структури відхилень в розрізі виробничих витрат, що сприяє ідентифікації найбільших загроз, що

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

впливають на зміни собівартості продукції. Також в наведеному документі зазначається ціна та рентабельність, що окреслює подальші дії аналітиків щодо аналізу виробничих витрат. Адже, якщо змін фактичної ціни / рентабельності не відбувається від нормативної, то доцільність подальшого, наприклад, факторного аналізу втрачається.

3) «Розрахунок впливу витрат виробництва на фінансовий результат» – результативний документ, який окреслює застосування факторного аналізу та передбачає застосування методу факторного аналізу (як детермінованого, так і стохастичного) і побудови моделей, на підставі яких можна встановлювати щільність зв'язку та рівень впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на виробничу собівартість, а також виробничих витрат на формування фінансового результату. На підставі здійснення такого аналізу формується інформаційна база для прийняття рішень в сфері оптимізації виробничих витрат та пошуку шляхів зниження окремих їх складових. Даний документ не має сталої форми, адже його наповненість залежить від методів, які застосовуються для аналізу виробничих витрат.

Натомість всі документи можна поділити на дві групи: 1) складаються в процесі застосування методів аналізу виробничих витрат; 2) формуються в результаті здійсненого аналізу та є своєрідною управлінською (внутрішньою) аналітичною звітністю, яка узагальнює та систематизує підсумки аналітичних методів. Обидві групи є інформаційною базою для прийняття рішень в сфері управління витратами та доходами підприємства.

Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств

Таблиця 3.4  
Форма документу «Зведений опис натурально-вартісних показників»

№ з/п	Найменування статті	Нормативна собівартість		Фактична собівартість		Відхилення (фактична від нормативної)		Витрати на 1 грн товарної продукції			
		вага, кг	сума, грн.	вага, кг	сума, грн.	сума, грн.	% від загальної суми відхилень	нормативна	фактична	відхилення	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>I.</b>	<b>Витрати виробничого металургійного виробництва</b>		19092038,61		23100453,61	4008395,00	22,30	0,377	0,401	0,024	11,35
1.1.	Виробничі запаси	182,21	3990972,85		3928325,56	-62647,29	-0,35	0,079	0,068	-0,011	-5,11
1.2.	Рідкий метал	1130022,40	11178122,71	1105212,96	15151579,02	3973456,31	22,10	0,221	0,263	0,042	20,15
1.3.	Зворотні відходи	-327641,60	-1275045,80	-302813,96	-1505157,12	-230111,32	-1,28	-0,025	-0,026	-0,001	-0,45
1.4.	Чорна вага	802380,80		802399,00							
1.5.	Вихід придатного	0,71		0,73							
1.6.	Паливо і енергоресурси		216102,87		335124,97	119022,10	0,66	0,004	0,006	0,002	0,74
1.7.	Моделейний комплект	4118,00	530414,93	3453,57	419165,73	-111249,20	-0,62	0,010	0,007	-0,003	-1,53
1.8.	Сума заробітної плати (за відлішками)	5720,00	834405,24	5563,40	930159,79	95754,55	0,53	0,016	0,016		-0,16
1.8.1.	основна	5720,00	304963,39	5563,40	171753,26	-133210,13	-0,74	0,006	0,003	-0,003	-1,46
1.8.2.	розподілена		42389,93		224415,94	182026,01	1,01	0,001	0,004	0,003	1,46
1.8.3.	доплатова		336385,39		366256,90	29671,51	0,17	0,007	0,006		-0,14
1.8.4.	ЄСВ		150466,53		167733,69	17267,16	0,10	0,003	0,003		-0,03
1.9.	Сума заробітної плати (за дуванням)	476,17	49416,65	387,85	27234,99	-22181,66	-0,12	0,001		-0,001	-0,24
1.10.1.	основна	476,16	13786,19	387,85	11272,24	-2513,95	-0,01				-0,04
1.10.2.	розподілена		4525,31		1422,43	-3103,08	-0,02				-0,03
1.10.3.	доплатова		22193,76		9629,07	-12564,69	-0,07				-0,13
1.10.4.	ЄСВ		8911,19		4911,25	-3999,94	-0,02				-0,04
1.11.	ЗВВ пелів металургійного виробництва		1084533,91		910212,76	-174310,15	-0,97	0,021	0,016	-0,006	-2,69
1.12.	Витрати від браку		86488,56		-86488,56		-0,48	0,002		-0,002	-0,82

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.4

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
1.13.	Собівартість браку на виробництві				-3124,70	-3124,70	-0,02				-0,03
1.14	Витрати за допоміжними діяльностями	2396657,69			2906932,61	510274,92	2,84	0,047	0,050	0,003	1,48
1.14.1	печивана	258,16	447279,08			-447,279,08	-2,49	0,009		-0,009	-4,23
1.14.2	термосорбюва	59,31	36555,18	274,42	908894,22	872339,04	4,85	0,001	0,016	0,015	7,20
1.14.3	обрубюва	7063,34	1912823,43	7,063,96	1998038,39	85214,96	0,47	0,038	0,035	-0,003	-1,49
1.15	Інші витрати										
<b>2</b>	<b>Витрати пеху</b>		347923,33			107260,67	0,60	0,007	0,008	0,001	0,49
2.1.	Виробничі запаси	12962,27	192767,64	11143,00	152133,38	-40634,26	-0,23	0,004	0,003	-0,001	-0,56
2.2.	Чиста вага	4844,32		7577,00							
2.3.	Векіл продажного	(0,38)		0,68 (0,43)							
2.4.	Сума заробітної плати (за куванням)	1430,50	93858,31	1878,34	147061,11	53202,80	0,30	0,002	0,003	0,001	0,33
2.4.1.	основна	1430,50	37605,65	1878,34	57972,24	20366,59	0,11	0,001	0,001		0,13
2.4.2.	розподлена	2970,85	8775,92		5805,07		0,03				0,04
2.4.3	доплата	36356,54	53793,73		17437,19		0,10	0,001	0,001		0,10
2.4.4.	ЄСВ	16925,27			9593,95		0,05				0,06
2.5.	ЗВВ пехів металургійного виробництва		93244,80		159305,34	66000,54	0,37	0,002	0,003	0,001	0,44
2.6.	Допоміжні діяльнн			82,79	9584,25	9584,25	0,05				0,08
2.7.	Відходи	-7986,86	-31947,43	-19613,00	12334,43	0,07	-0,001				0,14
2.8.	Інші витрати				6712,92	6712,92	0,04				0,06
<b>3.</b>	<b>Витрати механоскладального виробництва</b>		10907091,93			11911487,69	1004395,76	5,59	0,207	-0,009	-4,20
3.1.	Виробничі запаси – матеріали	98128,63	2043494,22	95728,00	2080127,88	36633,66	0,20	0,040	0,036	-0,004	-2,04
3.2.	Виробничі запаси – комплектуючі	14508,47	2280809,84	14507,00	2479400,00	198390,16	1,10	0,045	0,043	-0,002	-0,97

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.4

<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
3.3.	Виробничі запаси – ГЗВ				178346,20	178346,20	0,99		0,003	0,003	1,48
3.4.	Сума заробітної плати		2132866,21		3310047,34	177161,13	6,55	0,042	0,057	0,015	7,33
3.5.	ЗВВ механо-складального цеху		3312610,14		4100278,97	787668,83	4,38	0,065	0,071	0,006	2,73
3.6.	Виходи	-226862,13	-773995,66	-229477,00	-1022854,75	-246859,09	-1,37	-0,015	-0,018	-0,002	-1,16
3.7.	Врати від браку				985,49	985,49	0,01				0,01
3.8.	Витрати за допоміжними ділянками		1090233,48		218064,23	-872169,25	-4,85	0,022	0,004	-0,018	-8,50
3.9.	Переціночки			-296905,00							
3.10.	Оприлюдно ваги			1106861,00							
3.11.	Товар			690820,00							
3.12.	Застосування заготовок			106,00							
3.13.	Готові вироби	278,95	11874,86			-11874,86	-0,07				-0,11
3.14.	Інші витрати				28078,41	28078,41	0,16				0,23
3.15.	Послуги сервісних центрів		811178,84		539013,92	-272164,92	-1,51	0,016	0,009	-0,007	-3,19
4.	Сума спеціального оснащення		102702,60		100021,96	-2680,64	-0,01	0,002	0,002		-0,14
5.	Витрати на пакування і навігажання		703261,00	1395,87	576051,06	-127209,94	-0,71	0,014	0,010	-0,004	-1,87
6.	Виробнича собівартість	690804,73	31153037,47	690820,00	36143198,32	4990160,85	27,76	0,615	0,627	0,012	5,64
7.	Адміністративні витрати		6758365,38		20215331,59	13456966,01	74,85	0,133	0,351	0,217	104,01
8.	Витрати на збут		5003221,60		4534531,97	-468689,63	-2,61	0,099	0,079	-0,020	-9,64
9.	Всього витрат		42914624,65		60893061,88	17978437,23	100,00	0,848	1,057	0,209	100,00
10.	Ціна		50627590,00		57634539,20	7006949,20		1,000	1,000		
11.	Рентабельність, %		17,97		-5,35	-23,32					

Джерело: розроблено за даними ПАТ «НКМЗ»

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Отже, проведене дослідження в даному параграфі монографії дозволило сформувані основи концептуального удосконалення організаційно-методичного забезпечення аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств.

На підставі огляду різносторонніх підходів до формування завдань економічного аналізу виробничих витрат та вивчення основних інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх зацікавлених користувачів промислових підприємств побудовано інформаційно-організаційну структуру аналізу виробничих витрат. В представленій структурі окреслено вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на здійснення аналізу витрат та сформовано інформаційне забезпечення через створення документального та методичного базису аналітичних процедур. Наведені результати здійсненого дослідження сприяють отриманню оперативної аналітичної інформації під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників аналізу діяльності промислових підприємств.

### **3.2. Напрями удосконалення методики аналізу витрат виробництва промислових підприємств**

Змінність економічного середовища безпосередньо відображається на діяльності суб'єктів господарювання, які інвестують в розвиток своєї діяльності та досить часто мають бути гнучкими до загроз і можливостей, які в результаті цього відкриваються перед ними. У контексті вищезазначеного, процес виробництва все частіше характеризується високою гнучкістю і, отже, можливістю активного реагування на змінність товарного чи фінансового ринку. Таким чином вміння пристосуватися та змінитися стає великою цінністю підприємства, що може суттєво вплинути на його економічний результат і визначити прибутковість в майбутньому.

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Економічний аналіз як один з інструментів системи управління підприємством в такій ситуації повинен виконувати особливу роль та забезпечувати формування оперативної і достовірної інформації. Одним з індикаторів ефективності проведення аналізу є методи, на підставі яких він здійснюється. Тому розробка методики аналізу, гнучкої до змін внутрішнього і зовнішнього середовища є важливим завданням на кожному з підприємств, метою якого є розвиток та отримання максимальних позитивних результатів господарської діяльності.

Базуючись на результатах досліджень, здійснених в попередніх розділах, можна охарактеризувати рівень аналізу виробничих витрат на практиці як такий, що не відповідає вимогам управління. Це суттєво ускладнює внесення змін до процесу виробництва, адже не дозволяє отримувати оперативну інформацію щодо поточного стану виробничих витрат та їх відповідності запланованим нормам.

Тому метою дослідження в даному параграфі є удосконалення методичного підходу до аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств через розробку аналітичної моделі витрат, яка враховуватиме особливості діяльності суб'єктів господарювання, що використовують нормативний метод управління витратами.

На першому етапі обґрунтуємо, чому дослідження стосується саме нормативного методу калькулювання виробничих витрат. Варто зауважити, що результати можуть використовувати всі підприємства, в діяльності яких застосовується нормування витрат виробництва не лише в обліковій системі як метод калькулювання витрат, але й в управлінському обліку при формуванні інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень.

Хоча в практиці діяльності суб'єктів господарювання та в науковій літературі більш поширеним прийнято оцінювати діяльність підприємства зі сторони порівняння досягнутих результатів із

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

запланованим. Таким чином, здійснюючи таке порівняння, можна виявити відхилення від запланованих показників витрат та проаналізувати причини з метою окреслення напрямів удосконалення процесу виробництва.

Так, в науковій літературі знаходимо наступні думки щодо мети аналізу виконання плану витрат: «1) оцінка перебігу виконання завдань щодо зменшення витрат і відхилень від плану; 2) визначення причин цих відхилень і методів протидії перевищенню планового рівня витрат; 3) визначення існуючих резервів та можливостей для подальшого зниження витрат» [177].

На нашу думку, необхідно проаналізувати сутність та мету процесу планування виробничих витрат. Так, «сутність планування полягає в розробці та обґрунтуванні цілей найкращих методів і способів їх досягнення при ефективному використанні всіх видів ресурсів, необхідних для виконання поставлених завдань, і встановлення взаємодії» [158]. Щодо виробничих витрат, то планування здійснюється з метою «контролю за їх формуванням та для організації відповідальності за досягнутий рівень витрачання через порівняння фактичної і планової величин» [158]. Тобто можна зробити висновок, що встановлення плану витрачання ресурсів є важливим аспектом в системі загального планування результатів підприємства. Натомість, якщо фактичні понесені витрати будуть менші за планові, тоді таку ситуацію підприємство може розглядати як позитивну, так і негативну, дивлячись, які чинники спричинили такі відхилення.

Якщо проаналізувати досвід практичної діяльності підприємства, то роль планування розкривається в дещо іншому аспекті. Варто звернути увагу на той факт, що така стаття витрат як заробітна плата працівникам виробництва (наприклад, у вигляді премії) може залежати від ступеня виконання плану. Тому якщо відбувається перевиконання плану, зокрема, в частині виготовлення



*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

більшої кількості одиниць, що призводить до зростання виробничих витрат, це може бути оцінено позитивно з боку керівництва.

Таким чином, здійснення економічного аналізу в частині порівняння фактичних та планових витрат буде недоцільним, адже інформаційна база у вигляді планів є недостовірною та обмеженою в перспективі використання таких даних для прийняття рішень щодо управління виробничою собівартістю продукції. Крім того, аналіз запланованих витрат і їх порівняння з фактично понесеними також є недостатньо обґрунтованим на підприємствах, які тільки розпочинають свою діяльність та знаходять на етапі, коли витрати постійно збільшуються.

Тому, вважаємо, що аналіз не може бути обмежений лише порівнянням фактичних даних з планом. Одним із завдань вибору ефективних методів аналізу, що застосовуються для оцінки виробничих витрат, повинно бути врахування не лише технічного, виробничого та фінансового плану підприємства, але і інших аспектів з точки зору розкриття та мобілізації внутрішніх резервів.

Оцінюючи критично процес планування виробничих витрат слід перш за все враховувати необхідність створення достовірної бази для здійснення аналізу виробничих процесів, що відбуваються на підприємстві. Оскільки завдання в системі управління економікою на макроекономічному рівні визначаються планом, вважаємо, що необхідно застосовувати оцінку підприємства з точки зору визначених планів. Цей процес буде ефективним у випадку удосконалення процесу планування на підприємстві та впровадження інших інструментів, які будуть слугувати інформаційною базою застосування методів аналізу виробничих витрат.

В ході дослідження діяльності промислових підприємств виявлено, що на якість результатів аналізу витрат вплине впровадження обліку нормативних витрат. У практиці

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

промислових підприємств нормативний облік передбачає розробку стандартів і норм за всіма видами виробничих витрат з конкретним оформленням технології реалізації.

Це дозволяє фіксувати фактичні відхилення від нормативів, показуючи їх причини, і таким чином здійснювати систематичний, щоденний аналіз витрат. Завдяки цьому аналіз стане оперативним інструментом в управлінні діяльністю промислових підприємств.

Незалежно від загальних методів аналізу витрат даний метод аналізу нормативних витрат відносно до фактично понесених може використовуватися для дослідження окремих груп витрат. Це стосується, перш за все, найважливішої складової витрат, а саме матеріальних ресурсів.

Отже, порівняння фактичного кількісного витрачання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів з планом приховує небезпеку здійснення неправильних висновків, які є основою для оцінки діяльності підприємства. Основну роль у аналізі матеріальних витрат буде відігравати використання технічних нормативів споживання сировини на одиницю продукції. Ці норми повинні бути розроблені з урахуванням як технічних результатів, так і існуючої практики. Застосування таких норм у аналізі замість існуючих планів, дозволить систематично, постійно контролювати використання сировини як одного з найважливіших компонентів виробничої собівартості.

Роль планування та нормування в процесі управління собівартістю продукції висвітлені в науковій роботі І.О. Геращенко:

- «прогнозування та планування витрат (визначаються довго- й короткострокові тенденції зміни окремих видів витрат, задаються їхні орієнтири, що забезпечують вихід на певні значення показників прибутку й рентабельності);

- нормування витрат (установлюються технічно обґрунтовані нормативи в натуральних і вартісних оцінках за окремими видами

витрат, технологічним процесам, центрам відповідальності)» [27].

Фролов С.М. і Колісник Г.М вважають, що «планування є найважливішою функцією управління, поряд з контролем і регулюванням, що впливає на управління витратами підприємства. Плани по собівартості продукції розробляються, як в короткостроковому так, і довгостроковому періодах. Короткотермінові плани являють собою детальні річні кошториси (бюджети витрат). Базою для складення планів (кошторисів) собівартості продукції служить розробка систем і норм, а також нормативів витрачання ресурсів» [152, С. 162].

Здійснюване дослідження буде актуальним для діяльності суб'єктів господарювання, що використовують нормативний метод управління витратами. Однак, необхідно теж зауважити, що планування є важливим інструментом управління підприємства, тому розробка планів має бути одним із завдань управління витратами, а в аналізі витрат використання планів може не відображати поточної ситуації стану процесу виробництва. В такому випадку доцільніше використовувати нормативи, визначені на початку здійснення виробництва продукції.

«Термін «норматив» визначається як рівень, розрахований за якимось стандартом (нормою) і відповідний необхідному, бажаному або можливому. Норматив установлюють, виходячи із задалегідь обумовлених витрат матеріалів, робочого та машинного часу, накладних та інших витрат на виробництво. На основі встановлених стандартів можна задалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво та реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про очікувані доходи майбутнього року. При цій системі інформація про наявні відхилення використовується керівництвом для прийняття ним управлінських рішень» [30].

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

«Метою нормування витрачання ресурсів є забезпечення ефективного їх використання на основі все сторонніх зусиль по зниженню сукупних затрат на виробництво і реалізацію продукції. Цих результатів можна досягнути, якщо при нормуванні основна увага буде приділятися можливостям використання ефективної техніки і технології та відповідної їх організації виробництва, праці та управління, що сприятиме зниженню витрат ресурсів та сучасно відображаючих це зниження в нормах витрат» [152, С. 163].

В літературі науковці характеризують переваги нормативного методу обліку, які полягають перш за все «у його оперативності. Крім оперативності отриманих даних про величину собівартості, використання нормативного методу має на меті оптимізацію витрат шляхом їхнього наближення до нормативних значень. Розроблені норми розглядаються як обов'язкові стандарти для того, щоб привести фактичні витрати у відповідність із нормами шляхом виконання тих або інших управлінських впливів. Ці норми незмінні протягом усього встановленого періоду. Виключення робляться тільки для серйозних відхилень, викликаних об'єктивними причинами – ростом цін у постачальників, коливаннями рівня оплати праці, змінами самих умов виробництва або використовуваних технологічних процесів» [30].

Отже, в ході дослідження розроблено аналітичну систему «Поточний стан договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції» (рис. 3.4), яку запропоновано використовувати в процесі управління вартістю продукції підприємства під час здійснення аналізу виробничих витрат.

Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств

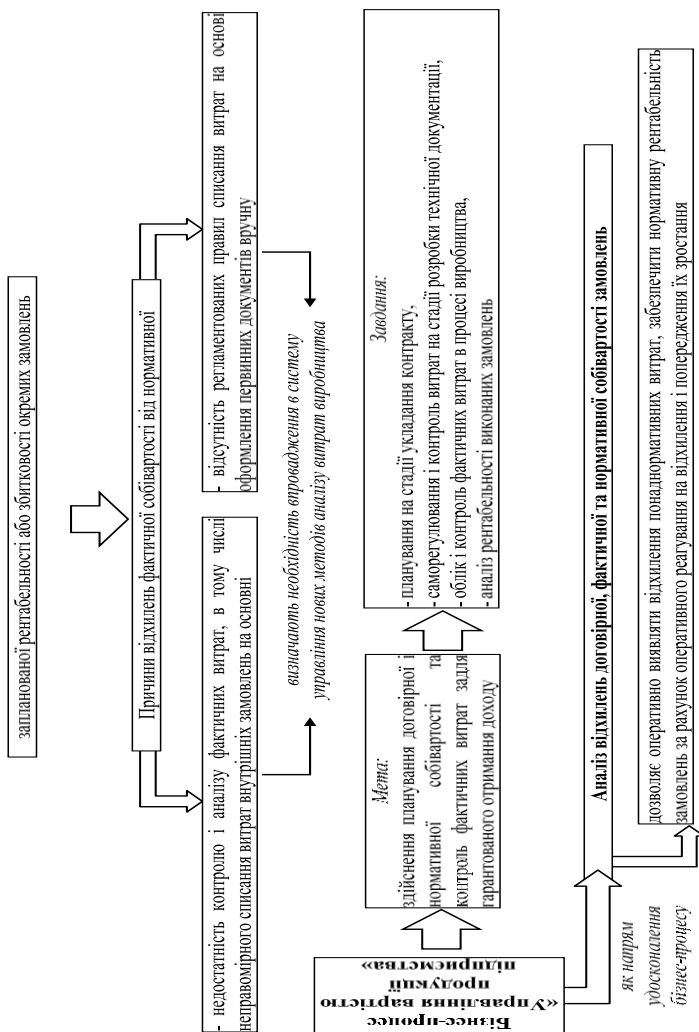


Рис. 3.4. Запропонована аналітична система «Поточний стан договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції» в процесі управління вартістю продукції підприємства  
Джерело: власна розробка

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Дана модель враховує не лише нормативну та фактичну собівартість готової продукції, а також договірну собівартість (договірну ціну), яка визначається на підставі очікуваних результатів діяльності підприємства. Використання в аналітичній системі ціни на готову продукцію здійснюється з метою аналізу не лише виробничих витрат, а й доповнення оцінкою рентабельності виробництва.

Крім того, такий підхід надає можливість порівнювати фактичну та договірну собівартість, адже на підприємстві зустрічаються ситуації, коли договірна собівартість є нижчою за фактичною. Тоді аналіз відхилень та виявлення причин таких відхилень є однією зі складових завдань підрозділів підприємства з метою попередження повторення таких випадків.

Основними завданнями запропонованої аналітичної системи є:

- планування на стадії укладання контракту з метою визначення договірної собівартості продукції та окреслення можливих змін ціни, що може бути пов'язано зі змінами валютних курсів, змінами цін на сировину або інші зміни, які враховуються під час обумовлення умов договору купівлі-продажу;

- саморегулювання і контроль витрат на стадії розробки технічної документації – передбачається встановлення нормативів виробництва, які є підставою здійснення аналізу виробничих витрат в частині порівняння фактичних витрат з нормативними;

- облік і контроль фактичних витрат в процесі виробництва – є інформаційною базою для здійснення аналітичних процедур щодо оцінки виробничих витрат підприємства;

- аналіз рентабельності виконаних замовлень – визначається вплив виробничої собівартості на формування фінансових результатів підприємства, а також здійснюється порівняння фактичної, нормативної та договірної собівартості готової продукції.

Аналіз виробничих витрат дозволяє оперативно виявляти відхилення понаднормативних витрат, забезпечити нормативну

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

рентабельність замовлень за рахунок оперативного реагування на відхилення і попередження їх зростання.

Аналізуючи нормативний метод обліку витрат та калькулювання продукції М.А. Проданчук вказує на можливості підприємств:

- «здійснювати оперативний облік витрат із врахуванням відхилень від норм та попереджувати перевитрати, ліквідувати своєчасно причини, що їх спричинили;
- виявляти приховані резерви економії та продуктивності;
- вживати організаційні і технічні заходи, щодо усунення недоліків організації виробництва;
- забезпечувати співставність даних для аналізу і тенденцій розвитку економічних циклів;
- оптимізувати запаси виробництва;
- стимулювати роботу працівників структурних підрозділів, центрів відповідальності та цілих колективів виробничого підприємства;
- оперативно управляти процесом виконання організаційно-технічних заходів» [116].

Вважаємо, що перераховані можливості будуть більш ефективніше розкриватися при застосуванні запропонованого підходу до аналізу виробничих витрат.

Важливим аспектом в ході розробки аналітичної системи є розподіл обов'язків та відповідальності між структурними підрозділами.

Аналіз є функцією управління, проте аналітичні процедури не завжди безпосередньо пов'язані з функціями управління. На прикладі дослідження діяльності промислового підприємства запропоновано розподіл відповідальності за виконання завдань аналізу договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції (табл. 3.5).

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

**Таблиця 3.5**

**Матриця відповідальності за виконання завдань аналізу договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції**

<i>Завдання аналізу договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції</i>	<i>Відповідальні відділи, працівники підприємства</i>						
	<i>ВПЕД</i>	<i>ВЦ та УС</i>	<i>ВПіЗП</i>	<i>ГБ</i>	<i>ДВ</i>	<i>ПІ</i>	<i>ЕД</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
- встановлення регламентованих правил і механізмів списання витрат на замовлення, що надходять на виробництво, за всіма стадіями;		+	+			+	+
- визначення порядку обліку, контролю і аналізу фактичних витрат під час електронного документообігу і ручного заповнення первинних документів, в тому числі під час передачі ТМЦ, з одного підрозділу в інший;		+	+			+	+
- ідентифікація критеріїв (відсотки, суми перевищення витрат, перевищення кількісних показників), за якими повинен здійснюватися аналіз замовлень з відхиленнями фактичних витрат від нормативних, і відповідальних осіб за понаднормативні витрати;		+	+			+	+
- розробка механізмів та аналітичних документів (електронні, паперові) для виявлення відповідальних осіб та причин відхилень з розкриттям понаднормативних витрат в натуральних і вартісних показниках з врахуванням дозвільних документів понаднормативних витрат;	+	+	+			+	+



*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.5

<i>1</i>	2	3	4	5	6	7	8
- окреслення регламенту та відповідальних за представлення інформації про причини і винуватців перевитрат;		+	+			+	+
- розробка технічного завдання і плану-графіку робіт по модернізації системи контролю і аналізу витрат в режимі операційного дня;		+		+		+	
- розробка системи контролю і аналізу витрат в режимі операційного дня та у відповідності до затвердженого плану-графіку робіт і технічного завдання;				+		+	
- контроль достовірності списання матеріальних і трудових витрат в підрозділах в режимі операційного дня;				+	+	+	
- здійснювати аналіз відхилень фактичної собівартості від нормативної за діючими та здійсненими замовленнями в частині прямих матеріальних витрат на виробництво в режимі операційного дня та виявлення причин і винуватців, а також представлення інформації з аналізом перевитрат для відділу ціноутворення та управління собівартістю;		+		+			
- щомісячний аналіз вартості послуг на відповідність фактичної вартості машино-нормо-годин нормативній і надання переліку замовлень з аналізом відхилень відділу планування економічної діяльності;	+			+			
- щомісячний аналіз вартості послуг на відповідність фактичної вартості машино-нормо-годин нормативній і надання переліку замовлень з аналізом відхилень відділу планування економічної діяльності;	+			+			

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.5

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
- щомісячний контроль загальновиробничих витрат цеху задля визначення відповідності фактичної ставки розподілу накладних витрат нормативній, а також надання відділу планування економічної діяльності переліку цехів, де виявлені відхилення в розрізі статей витрат;	+			+			
- щомісячний контроль накладних витрат (загальновиробничі витрати виробництва, адміністративні витрати, витрати на збут) на відповідність фактичної ставки розподілу накладних витрат нормативній та надання відділу планування економічної діяльності виявлених відхилень;	+			+			
- систематичний аналіз причин понаднормативних витрат за переділами, елементами та статтями витрат як в натуральних, так і вартісних показниках з виявленням причин перевитрат і конкретних винуватців, які допустили списання;		+					
- аналіз причин і винуватців понаднормативних витрат в натуральних і вартісних показниках за поточними і реалізованими замовленнями, представлення результатів аналізу директору виробництва і економічному директору;		+			+		+
- формування аналітичної записки про виявлення відхилень фактичної собівартості від нормативної		+					

Примітки: ВПЕД – відділ планування економічної діяльності; ВЦтаУС- відділ ціноутворення та управління собівартістю; ВПіЗП – відділ праці і заробітної плати; ГБ – головний бухгалтер; ДВ – директор виробництва; ПІ – головний інженер; ЕД – економічний директор

Джерело: власна розробка

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Комунікаційна взаємодія між структурними підрозділами, які відповідають за аналітичну складову виробничих витрат підприємства, будуватиметься на спільній взаємодії та створенні відповідного продукту бізнес-процесів суб'єкта господарювання для прийняття ефективних рішень в сфері управління витратами діяльності. Таким чином, в процесі аналізу виробничих витрат на промислових підприємствах задіяні наступні структурні підрозділи та посадові особи:

- відділ планування економічної діяльності,
- відділ ціноутворення та управління собівартістю;
- відділ праці і заробітної плати;
- головний бухгалтер;
- директор виробництва;
- головний інженер;
- економічний директор.

Розроблена матриця виконання обов'язків дозволяє оперативно вирішувати поставлені завдання та забезпечує налагодженість взаємозв'язків в організаційній структурі суб'єкта господарювання.

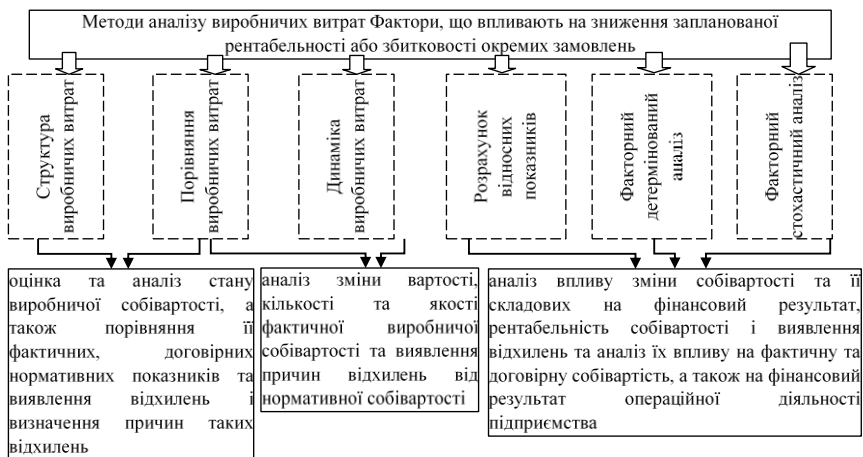
Наступним етапом дослідження є удосконалення порядку використання методів аналізу в запропонованій аналітичній системі «Поточний стан договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції».

Як показали дослідження в попередньому параграфі роботи для аналізу витрат виробництва можуть використовуватися як традиційні методи аналізу, так і математичні методи і моделі.

На рис. 3.5 зображено характеристику методів економічного аналізу, що запропоновано використовувати в аналітичній системі «Поточний стан договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції».

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---



**Рис. 3.5. Методи аналізу договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції**

Джерело: власна розробка

Застосування ідентифікованих методів аналізу виробничих витрат в ході дослідження розглянуто на прикладі промислового підприємства ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод». Так, зокрема, аналіз структури та динаміки виробничих витрат здійснено в попередніх параграфах. На підставі використання даних методів здійснюється загальна оцінка стану та зміни виробничих витрат (вертикальний та горизонтальний аналіз).

Аналіз порівняння виробничих витрат відображено в запропонованому документі «Зведений опис натурально-вартісних показників», на підставі якого приймаються рішення в сфері управління витратами підприємства.

В даному параграфі присвячено увагу аналізу впливу зміни собівартості та її складових на фінансовий результат, рентабельність собівартості.

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Враховуючи мету та завдання аналітичної системи «Поточний стан договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції», доцільним є опрацювання бази відносних показників, які будуть характеризувати кількісні значення впливу відхилень фактичної собівартості від нормативної та договірної.

Перш за все визначимо нормативну та фактичну виробничу собівартість продукції (табл. 3.6 та табл. 37).

**Таблиця 3.6**

**Нормативна виробнича собівартість продукції**

№ з/п	Найменування статті	Нормативна собівартість	
		вага, кг	сума, грн.
1	2	3	4
<b>1.</b>	<b>Витрати металургійного виробництва</b>		19092058,61
1.1.	Виробничі запаси	182,21	3990972,85
1.2.	Рідкий метал	1130022,40	11178122,71
1.3.	Зворотні відходи	-327641,60	-1275045,80
1.4.	Паливо і енергоресурси		216102,87
1.5.	Модельний комплект	4118,00	530414,93
1.6.	Сума заробітної плати (за відливанням)	5720,00	834405,24
1.7.	Сума заробітної плати (за куванням)	476,17	49416,65
1.8.	ЗВВ цехів металургійного виробництва		1084533,91
1.9.	Втрати від браку		86488,56
1.10.	Витрати за допоміжними ділянками		2396657,69
<b>2</b>	<b>Витрати цеху металоконструкцій</b>		347923,33
2.1.	Виробничі запаси	12962,27	192767,64
2.2.	Сума заробітної плати (за куванням)	1430,50	93858,31
2.3.	ЗВВ цехів металургійного виробництва		93244,80

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.6

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
2.4.	Відходи	-7986,86	-31947,43
<b>3.</b>	<b>Витрати механоскладального виробництва</b>		10907091,93
3.1.	Виробничі запаси – матеріали	98128,63	2043494,22
3.2.	Виробничі запаси – комплектуючі	14508,47	2280809,84
3.3.	Сума заробітної плати		2132866,21
3.4.	ЗВВ механоскладального цеху		3312610,14
3.5.	Відходи	-226862,13	-775995,66
3.6.	Витрати за допоміжними ділянками		1090233,48
3.7.	Готові вироби	278,95	11874,86
3.8.	Послуги сервісних центрів		811178,84
<b>4.</b>	<b>Сума спеціального оснащення</b>		102702,60
<b>5.</b>	<b>Витрати на пакування і навантаження</b>		703261,00
<b>6.</b>	<b>Виробнича собівартість</b>	690804,73	31153037,47

Джерело: розроблено за даними ПАТ «НКМЗ».

**Таблиця 3.7**

**Фактична виробнича собівартість продукції**

<i>№ з/п</i>	<i>Найменування статті</i>	<i>Фактична собівартість</i>	
		<i>вага, кг</i>	<i>сума, грн.</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>1.</b>	<b>Витрати металургійного виробництва</b>		23100453,61
1.1.	Виробничі запаси		3928325,56
1.2.	Рідкий метал	1105212,96	15151579,02
1.3.	Зворотні відходи	-302813,96	-1505157,12
1.4.	Паливо і енергоресурси		335124,97
1.5.	Модельний комплект	3453,57	419165,73
1.6.	Сума заробітної плати (за відливанням)	5563,40	930159,79

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.7

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.7	Сума заробітної плати (за куванням)	387,85	27234,99
1.8.	ЗВВ цехів металургійного виробництва		910212,76
1.9.	Собівартість браку на виробництві		-3124,70
1.10	Витрати за допоміжними ділянками		2906932,61
<b>2</b>	<b>Витрати цеху металоконструкцій</b>		455184,00
2.1.	Виробничі запаси	11143,00	152133,38
2.2.	Сума заробітної плати (за куванням)	1878,34	147061,11
2.3.	ЗВВ цехів металургійного виробництва		159305,34
2.4.	Допоміжні ділянки	82,79	9584,25
2.5.	Відходи	-3566,00	-19613,00
2.6.	Інші витрати		6712,92
<b>3.</b>	<b>Витрати механоскладального виробництва</b>		11911487,69
3.1.	Виробничі запаси – матеріали	95728,00	2080127,88
3.2.	Виробничі запаси – комплектуючі	14507,00	2479400,00
3.3.	Виробничі запаси – ТЗВ		178346,20
3.4.	Сума заробітної плати		3310047,34
3.5.	ЗВВ механоскладального цеху		4100278,97
3.6.	Відходи	-229477,00	-1022854,75
3.7.	Втрати від браку		985,49
3.8.	Витрати за допоміжними ділянками		218064,23
3.9.	Інші витрати		28078,41
3.10.	Послуги сервісних центрів		539013,92
<b>4.</b>	<b>Сума спеціального оснащення</b>		100021,96
<b>5.</b>	<b>Витрати на пакування і навантаження</b>	1395,87	576051,06
<b>6.</b>	<b>Виробнича собівартість</b>	690820,00	36143198,32

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Джерело: розроблено за даними ПАТ «НКМЗ».

В табл. 3.8 наведено перелік показників, які запропоновано розраховувати в ході здійснення аналізу виробничої собівартості готової продукції підприємства. За допомогою даних показників можна проаналізувати ступінь впливу складових виробничої собівартості на відхилення фактичної собівартості по відношенню до нормативної. Крім того, також враховується вплив обсягу виробництва на відхилення понаднормативних витрат, відхилення фактичної рентабельності від нормативної та причини зміни договірної собівартості.

**Таблиця 3.8**

**Показники, що характеризують поточний стан та зміни фактичної, нормативної виробничої собівартості**

<i>№ з/п</i>	<i>Показник</i>	<i>Розрахунок</i>	<i>Примітки</i>
1.	Відхилення фактичної виробничої собівартості залежно від зміни однієї зі складових виробничих витрат	(ФВ – НВ) / ФВС	ФВ – фактичні витрати однієї зі складових виробничих витрат; НВ – нормативні витрати однієї зі складових виробничих витрат; ФВС – фактична виробнича собівартість
2.	Відхилення фактичної виробничої собівартості залежно від зміни однієї зі складових витрат	(ФВ – НВ) / ФПС	ФВ – фактичні витрати однієї зі складових витрат; НВ – нормативні витрати однієї зі складових витрат; ФПС – фактична повна собівартість
3.	Вплив відхилення фактичної виробничої собівартості від нормативної на зміну доходу від операційної діяльності	(ФВС – НВС) / ВРП	ФВС – фактична виробнича собівартість; НВС – нормативна виробнича собівартість; ВРП – виручка від реалізації готової продукції (договірна собівартість)

Джерело: власна розробка



*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

На підставі запропонованої системи розрахунку показників в табл. 3.9 представлено результати аналізу відхилень фактичної собівартості від нормативної на прикладі діяльності ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод».

**Таблиця 3.9**

**Результати аналізу відхилень фактичної собівартості від нормативної**

№ з/п	Показники	Значення
<b>Відхилення фактичної від нормативної виробничої собівартості</b>		
1.	Фактична виробнича собівартість, грн	36 143 198,32
2.	Нормативна виробнича собівартість, грн	31 153 037,47
3.	Відхилення фактичної виробничої собівартості від нормативної	4 990 160,85
<i>Вплив чинників на відхилення фактичної від нормативної виробничої собівартості</i>		
4.	Витрати металургійного виробництва	0,11090
5.	Витрати цеху металоконструкцій	0,00297
6.	Витрати механоскладального виробництва	0,02779
7.	Сума спеціального оснащення	-0,00007
8.	Витрати на пакування і навантаження	-0,00352
<b>Відхилення фактичної від нормативної повної собівартості</b>		
10.	Фактична повна собівартість, грн	60893061,88
11.	Нормативна повна собівартість, грн	42914624,65
12.	Відхилення повної собівартості від нормативної, грн	17978437,23
<i>Вплив чинників на відхилення фактичної від нормативної виробничої собівартості</i>		
13.	Виробнича собівартість	0,08194958
14.	Адміністративні витрати	0,22099342
15.	Витрати на збут	-0,00769693
<b>Вплив відхилення фактичної виробничої собівартості від нормативної на зміну доходу від операційної діяльності</b>		
16.	Фактична виробнича собівартість, грн	36143198,32
17.	Нормативна виробнича собівартість, грн	31153037,47
18.	Виручка від реалізації готової продукції, грн	57634539,2
19.	Вплив відхилення фактичної виробничої собівартості від нормативної на зміну доходу від операційної діяльності	-96,51628827

Джерело: розраховано на підставі даних табл. 7, 8 та 9.

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Отже, здійснені розрахунки оцінюють діяльність підприємства в сфері виробництва готової продукції. На підставі поведеного аналізу можна зробити висновок, що найбільший вплив на відхилення фактичної виробничої собівартості від нормативної на 4 990 160,85 грн. мають наступні складові витрат: витрати металургійного виробництва та витрати механоскладального виробництва. Натомість на перевищення фактичної повної собівартості над нормативною впливають найбільшим чином адміністративні витрати. Тому підприємству потрібно прийняти рішення в сфері управління окремими видами виробничих витрат та проаналізувати їх склад з метою оцінки впливу статей на формування витрат. Крім того, важливим моментом є перегляд структури адміністративних витрат, які впливають на формування доходу від операційної діяльності підприємства, та виявити ті чинники, що впливають на їх формування.

Отримана інформація формується на підприємстві в оперативний спосіб та відображає достовірну інформацію для прийняття рішень в сфері управління процесом виробництва.

Таким чином, проаналізувавши причини відхилень собівартості готової продукції на промисловому підприємстві, наступним етапом дослідження є визначення впливу елементів витрат виробничої собівартості на формування фінансових результатів, рентабельності підприємства тощо.

Наступний метод, який пропонуємо використовувати ля аналізу виробничих витрат – факторний аналіз.

«Факторний аналіз – це аналіз впливу окремих факторів (причин) на результативний показник за допомогою детермінованих чи стохастичних прийомів дослідження» [110]. В літературі описується декілька прикладів моделей, які будуються в рамках проведення факторного аналізу, на підставі адитивних або мультиплікативних взаємозв'язків. «До адитивних відносяться чинники, пов'язані з результативним показником – властивість адитивності (додавання), до мультиплікативним – пов'язані з результативним показником –

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

властивістю мультиплікативності (множення). Виділення адитивних і мультиплікативних взаємозв'язків і факторів конструюють математичні методи розрахунку їх впливу» [65].

«Адитивні фактори діють незалежно один від одного. Тому в загальному вигляді абсолютний приріст результативного показника визначається як сума абсолютних приростів факторних показників. Однак така формалізація повністю вірна тільки в тих випадках, коли результативний показник об'ємний, а не відносний. Мультиплікативні фактори, на відміну від адитивних діють на результативний показник взаємопов'язано. Унаслідок цього, факторних приростів результативного показника створюється на один приріст більше, ніж число факторів. Це і є наслідки властивостей, властивих мультиплікативної дії факторів, що виражається у взаємозалежному впливі на зміни рівня результативного показника» [65].

В табл. 3.10 наведено результати проведеного факторного детермінованого аналізу на підставі сформованої адитивної моделі.

**Таблиця 3.10**

**Факторний аналіз виробничої собівартості промислового підприємства**

<b>Факторна модель витрат виробництва:</b>					
<i>Виробнича собівартість готової продукції</i> = товарно-матеріальні цінності (сировина, матеріали) + заробітна плата + відрахування від заробітної плати + амортизація + енергоресурси + інші витрати					
<b>Дані для розрахунку</b>					
№ з/п	Показники	2016 р., тис. грн.	Структура, %	2017 р., тис. грн.	Структура, %
1	2	3	4	5	6
1.	Виробнича собівартість готової продукції	1815369,0	100	2581706,0	100

Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4	5	6			
1.1.	Товарно-матеріальні цінності (сировина, матеріали)	1008473,3	55,55	1550631,9	60,06			
1.2.	Заробітна плата	288496,6	15,89	397397,2	15,39			
1.3.	Відрахування від заробітної плати	62170,5	3,42	85371,2	3,31			
1.4.	Амортизація	42595,9	2,35	53027,1	2,05			
1.5.	Енергоресурси	395124,2	21,77	465721,6	18,04			
1.6.	Інші витрати	18508,5	1,02	29557	1,14			
<b>Розрахунок впливу факторів на результативний показник</b>								
<i>№</i>	<i>Параметри</i>							
	<i>товарно-матеріальні цінності (сировина, матеріали)</i>	<i>заробітна плата</i>	<i>відрахування від заробітної плати</i>	<i>амортизація</i>	<i>енергоресурси</i>	<i>інші витрати</i>	<i>виробнича собівартість готової продукції</i>	<i>вплив фактору на зміну результативного показника</i>
0	1008473,3	288496,6	62170,5	42595,9	395124,2	18508,5	1815369,0	-
1	1550631,9	288496,6	62170,5	42595,9	395124,2	18508,5	2357527,6	542158,6

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.10

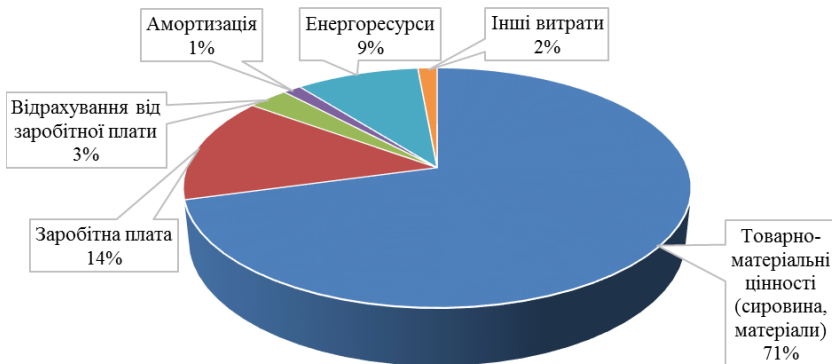
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2	1550631,9	397397,2	62170,5	42595,9	395124,2	18508,5	2466428,2	108900,6
3	1550631,9	397397,2	85371,2	42595,9	395124,2	18508,5	2489628,9	23200,7
4	1550631,9	397397,2	85371,2	53027,1	395124,2	18508,5	2500060,1	10431,2
5	1550631,9	397397,2	85371,2	53027,1	465721,6	18508,5	2570637,5	70597,4
6	1550631,9	397397,2	85371,2	53027,1	465721,6	29557,0	2581706,0	11048,5

На збільшення виробничої собівартості готової продукції на 766 337 тис. грн. найбільший вплив мало зростання вартості ТМЦ на 542 158,6 тис. грн. (70,75%), суми заробітної плати – на 108 900,6 тис. грн. (14,21%), та цін на енергоресурси – 70 597,4 тис. грн. (9,21%).

Порівнюючи структуру витрат виробництва та структурний розріз впливу факторів на зміну виробничої собівартості (рис. 3.6), спостерігаються закономірності.

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---



**Рис. 3.6. Вплив факторів на зміну виробничої собівартості (розрахунок на підставі застосування факторного аналізу)**

Найбільший вплив на формування собівартості мають матеріальні витрати та витрати на енергоресурси (77% та 78 % у 2016 р. та 2017 р. відповідно). Однак, незважаючи на це, на зміну виробничої собівартості впливає збільшення матеріальних витрат та витрат на заробітну плату працівникам виробництва. Тому факторний аналіз є важливим етапом в процесі здійснення управління вартістю продукції підприємств, так як показує шляхи удосконалення та оновлення виробничих витрат, не видозмінюючи сам процес виробництва.

В табл. 12 проаналізовано рентабельність виробничої собівартості, що є одним з напрямів аналізу впливу виробничої собівартості на формування результатів діяльності підприємства. Пропонуємо також використовувати, крім розрахунку відносних показників, факторний аналіз (табл. 3.11 та табл. 3.12).

Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств

Таблиця 3.11

Аналіз рентабельності виробничої собівартості

№	Детальний код	30.12 місяць 2017 р.				Лютий 2018 року				Місяць				Рентабельність розробки, %
		К-сть записів	Важ із	Оцінка економії, грн.	Виробничі витрати, грн.	Фактична рентабельність, %	Важ із	Оцінка економії, грн.	Виробничі витрати, грн.	Фактична рентабельність, %	Важ із	Оцінка економії, грн.	Виробничі витрати, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Всього виробничих витрат	1794	4671179,332	43831728,27	20223647,03	67,13	62065347,41	5745702828,54	3409195625,59	68,54	61516599,89	559881498,15	348650842,52	60,59
2	З яких: матеріальні витрати	33	2489,72	10971036,08	34286344,60	219,98	2739,22	13595937,89	45237392,20	206,50	1707,38	2700451,14	1149487,51	134,69
3	З яких: зарплати персоналу	45	168455,26	1039841,22	1039841,22	0,00	230216,15	14274895,46	14274895,46	0,00	211440,55	1554955,00	14247638,09	9,14
3.1	Розподіл зарплати персоналу в "ІТ"	1708	46540806,34	4204001076,97	2578578381,21	65,36	61830920,04	5575516097,19	3532266939,83	66,32	6130761,96	538036222,02	347110973,92	60,77
3.1.1	Куратори	85	0,00	3685,54	6776022,00	39,95	10385406,57	987489857,17	36712065,40	4,73	9531756,22	988214995,54	566891895,57	75,77
3.1.2	Інженери	6	9147,21	6200060,64	480264,63	28,01	128188,51	6669190,09	531326,78	31,17	243941,48	9878376,28	684654,94	44,34
3.2	З яких: матеріальні витрати	39	134441,60	12233560,91	77784544,46	57,27	1599165,70	14857492,32	94711888,39	57,29	2621917,32	246444020,90	15397661,27	61,08
3.2.1	З яких: зарплати персоналу	26	978368,40	94011565,68	57787864,25	62,68	15970,70	11070323,68	6667685,10	68,71	136894,56	142293816,28	96010845,76	49,71
3.2.2	З яких: зарплати персоналу до зарплати	1	7248,00	276000,00	1704602,54	62,89	23625,00	8982650,00	533400,74	62,85	32613,03	1242000,00	7444322,39	68,84
3.3	З яких: зарплати персоналу до зарплати	12	35622,20	25501992,23	18297707,67	36,74	424588,00	2976728,64	2356982,55	24,21	122329,73	91784612,63	50544992,22	81,60
3.3.1	З яких: зарплати персоналу до зарплати	1578	45107933,52	413546910,08	2489167601,12	66,14	46516492,26	445202367,61	2087199082,26	64,95	46076746,99	4536208202,29	2742575226,14	58,10
3.3.2	З яких: зарплати персоналу до зарплати	928	30886590,05	2955801786,58	1651068279,24	77,82	34186260,51	3172507644,57	1801181462,27	76,14	39974700,28	3061362513,10	1943237767,29	57,54
3.3.3	З яких: зарплати персоналу до зарплати	140	4517580,60	344532016,95	22784705,66	51,26	4659075,60	353802654,62	25469404,15	50,56	4581167,17	325449468,99	230084467,76	53,18
3.4	З яких: зарплати персоналу до зарплати	510	9783733,87	85304806,55	61027777,22	40,11	10491165,15	905774468,42	651086246,64	39,12	10220879,48	922216621,20	569223991,10	62,01
3.4.1	З яких: зарплати персоналу до зарплати	522	10139539,07	8900603801,78	628566464,89	40,10	111157311,15	935049197,06	67465101,19	38,60	11735239,21	1014000865,82	619765494,31	65,61

Джерело: розроблено за даними ПАТ «НКМЗ»

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

Аналізуючи рентабельності виробничої собівартості, важливим аспектом є порівняння нормативної та фактичної отриманої в ході виробництва готової продукції на підприємстві.

Борисова В.А. вважає, що «показник рентабельності виробництва має особливо велике значення в сучасних ринкових умовах, коли керівництву підприємства потрібно постійно приймати ряд неординарних рішень для забезпечення прибутковості, а отже, й фінансової стійкості підприємства». Крім того, науковець зазначає, що «формування собівартості кожного виду продукції має свою специфіку і перелік витрат, що до неї включаються. Кризовий стан економіки зумовлює потребу оперативно оцінювати фактичні та планові показники результатів економічної діяльності сільськогосподарського виробництва залежно від часового інтервалу та ситуацій, що можуть скластись у процесі виробничого циклу» [15].

Тому на виробничому підприємстві має бути розроблена налагоджена система об'єктивного та оперативного аналізу фактичного стану і потенційних змін у виробничій та повній собівартості продукції, а також їх змін по відношенню до нормативної собівартості. Це дозволяє розширити можливості в сфері прийняття рішень щодо управління діяльністю та подальшого розвитку суб'єкта господарювання.

**Таблиця 3.12**

**Розрахунок впливу витрат виробництва на рентабельність реалізованої продукції за повною собівартістю**

<b>Факторна модель рентабельності витрат:</b>			
Рентабельність реалізованої продукції за повною собівартістю =			
Прибуток від реалізованої продукції / (Виробнича собівартість реалізованої продукції + Нерозподілені ЗВВ + Адміністративні витрати + Витрати на збут)			
<b>Дані для розрахунку</b>			
№ з/п	Показники	2016 р.	2017 р.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	Вартість реалізованої продукції	3067998,67	4384442,03



*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.12

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
2.	<b>Виробнича собівартість реалізованої продукції</b>	<b>1790833,6</b>	<b>2623264,8</b>
3.	Накладні витрати	891729,3	1006215,1
3.1.	Нерозподілені ЗВВ	299636,1	270128,0
3.2.	Адміністративні витрати виробництв	163714,4	227340,1
3.3.	Адміністративні витрати	271578,7	330252,7
3.4.	Витрати на збут	156800,1	178494,4
4.	<i>Відсоток накладних витрат до виробничої собівартості продукції</i>	49,79	38,36
<b>5.</b>	<b>Повна собівартість реалізованої продукції</b>	<b>2682562,90</b>	<b>3629479,90</b>
6.	<i>Витрати на 1 грн реалізованої продукції за повною собівартістю</i>	0,87	0,83
7.	Лікарняні	5220,10	5903,00
8.	Розподілені лікарняні	6429,90	7521,10
9.	Прямі бонуси	64767,00	96677,70
10.	Розподілені бонуси	96392,80	124943,10
11.	Доплати за вислугу років	0,00	286,30
12.	Розподілені доплати за вислугу років	0,00	7624,80
13.	Інші витрати	19331,20	13367,30
14.	Інші розподілені витрати	31300,40	20430,20
15.	Всього витрат на реалізовану продукцію	2906005,17	3906234,23
16.	Прибуток від реалізованої продукції	161993,50	478207,80
<b>17.</b>	<b>Рентабельність реалізованої продукції за повною собівартістю, %</b>	<b>6,04</b>	<b>12,18</b>

Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств

Продовження табл. 3.12

<b>Розрахунок впливу факторів на результативний показник</b>							
№	<i>Параметри</i>						
	<i>прибуток</i>	<i>виробнича собівартість реалізованої продукції</i>	<i>нерозподілені ЗВВ</i>	<i>адміністративні витрати</i>	<i>витрати на збут</i>	<i>результативний показник (рентабельність витрат)</i>	<i>вплив фактору на зміну результативного показника</i>
0	161993,50	1790833,60	299636,10	435293,10	156800,10	0,0604	
1	478207,80	1790833,60	299636,10	435293,10	156800,10	0,1783	<b>0,1179</b>
2	478207,80	2623264,80	299636,10	435293,10	156800,10	0,1360	<b>-0,0422</b>
3	478207,80	2623264,80	270128,00	435293,10	156800,10	0,1372	<b>0,0012</b>
4	478207,80	2623264,80	270128,00	557592,80	156800,10	0,1325	<b>-0,0047</b>
5	478207,80	2623264,80	270128,00	557592,80	178494,40	0,1318	<b>-0,0008</b>

Здійснений факторний аналіз рентабельності повної собівартості свідчить про як позитивний, так і негативний вплив зміни складових собівартості в часі на формування показника рентабельності.

Натомість в табл. 3.13 наведено результати аналізу впливу витрат виробництва на фінансовий результат підприємства.

Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень  
економічного аналізу виробничих витрат  
великих промислових підприємств

**Таблиця 3.13**

**Розрахунок впливу витрат виробництва на фінансовий  
результат підприємства**

<b>Факторна модель фінансового результату:</b>			
Прибуток від реалізованої продукції = Вартість реалізованої продукції – (Виробнича собівартість реалізованої продукції + Нерозподілені ЗВВ + Адміністративні витрати + Витрати на збут) – Інші витрати			
<b>Дані для розрахунку</b>			
№ з/п	Показники	2016 р.	2017 р.
1.	Вартість реалізованої продукції	3067998,67	4384442,03
2.	<b>Виробнича собівартість реалізованої продукції</b>	<b>1790833,6</b>	<b>2623264,8</b>
3.	Накладні витрати	891729,3	1006215,1
3.1.	Нерозподілені ЗВВ	299636,1	270128,0
3.2.	Адміністративні витрати виробництв	163714,4	227340,1
3.3.	Адміністративні витрати	271578,7	330252,7
3.4.	Витрати на збут	156800,1	178494,4
4.	<i>Відсоток накладних витрат до виробничої собівартості продукції</i>	49,79	38,36
5.	<b>Повна собівартість реалізованої продукції</b>	<b>2682562,90</b>	<b>3629479,90</b>
6.	<i>Витрати на 1 грн реалізованої продукції за повною собівартістю</i>	0,87	0,83
7.	Лікарняні	5220,10	5903,00
8.	Розподілені лікарняні	6429,90	7521,10
9.	Прямі бонуси	64767,00	96677,70
10.	Розподілені бонуси	96392,80	124943,10
11.	Доплати за вислугу років	0,00	286,30
12.	Розподілені доплати за вислугу років	0,00	7624,80
13.	Інші витрати	19331,20	13367,30
14.	Інші розподілені витрати	31300,40	20430,20
15.	Всього витрат на реалізовану продукцію	2906005,17	3906234,23
<b>16.</b>	<b>Прибуток від реалізованої продукції</b>	<b>161993,50</b>	<b>478207,80</b>
<b>Розрахунок впливу факторів на результативний показник</b>			

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

Продовження табл. 3.12

№ з/п	Параметри							
	вартість реалізованої продукції	виробнича собівартість реалізованої продукції	нерозподілені ЗВВ	адміністративні витрати	витрати на збут	інші витрати	результативний показник (прибуток від реалізованої продукції)	вплив фактору на зміну результативного показника
0	3067998,67	1790833,6	299636,1	435293,1	156800,1	223442,27	161993,5	-
1	4384442,03	1790833,6	299636,1	435293,1	156800,1	223442,27	1478436,86	<b>1316443,36</b>
2	4384442,03	2623264,8	299636,1	435293,1	156800,1	223442,27	646005,66	<b>832431,20</b>
3	4384442,03	2623264,8	270128	435293,1	156800,1	223442,27	675513,76	<b>-29508,10</b>
4	4384442,03	2623264,8	270128	557592,8	156800,1	223442,27	553214,06	<b>122299,70</b>
5	4384442,03	2623264,8	270128	557592,8	178494,4	223442,27	531519,76	<b>21694,30</b>
6	4384442,03	2623264,8	270128	557592,8	178494,4	276754,33	478207,7	<b>53312,06</b>

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

За здійсненими розрахунками можна зробити висновок, що збільшення прибутку від реалізованої продукції спричинене наступними факторами:

- зростанням вартості реалізованої продукції на 1 316 443,36 грн., виробничої собівартості реалізованої продукції – на 832 431,20 грн., адміністративних витрат – на 122 299,70 грн., витрат на збут – на 21 694,30 грн. та інших витрат – на 53 312,06 грн.;

- зменшення суми нерозподілених ЗВВ на -29 508,10 грн.

Завдання аналітичного відділу підприємства сформувані в оперативний спосіб результати аналізу виробничих витрат та представити зацікавленим особам, зокрема, тим, хто приймає рішення в сфері управління виробничою діяльністю підприємства.

Отже, на підставі проведеного дослідження в даному параграфі представлено запропоновану методику аналізу виробничих витрат, яка базується на використанні методів аналізу (порівняння, відносних показників, факторного аналізу) та передбачає, що на підприємстві використовується нормативний метод обліку витрат. Удосконалений методичний підхід передбачає застосування розробленої аналітичної системи «Поточний стан договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції» в процесі управління вартістю продукції підприємства. Наведена в роботі система враховує дозволяє оперативно виявляти відхилення понаднормативних витрат, забезпечує нормативну рентабельність замовлень за рахунок оперативного реагування на відхилення і попередження їх зростання.

### **Висновки до 3-го розділу**

На підставі дослідження шляхів удосконалення методичного забезпечення економічного аналізу виробничих витрат промислових підприємств зроблено наступні висновки:

1. Аналіз виробничих витрат як один з елементів комплексного аналізу господарської діяльності підприємств відіграє ключову роль в підвищенні якості виготовленої продукції та отримання максимальних результатів процесу виробництва. Вивчаючи загальну систему використання аналітичних процедур, що застосовуються до виробничих витрат, проаналізовано основні напрями інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб, що впливають на вибір методики аналізу виробничих витрат. На підставі виявлених потреб обґрунтовано роль економічного аналізу витрат, що є базою удосконалення комунікаційного зв'язку між основними ланками, задіяними в процесі прийняття рішень в сфері управління витратами та доходами підприємства.

2. З метою надання пропозицій щодо процесу формування інформаційного забезпечення аналізу витрат виробництва розроблено інформаційно-організаційну структуру аналізу витрат виробництва промислових підприємств, яка враховує вплив зовнішнього і внутрішнього середовища, а також описує джерела інформаційного забезпечення аналізу витрат виробництва та запропоновані розрізи документального забезпечення результатів аналізу витрат виробництва.

3. Створення методичного базису аналітичних процедур виробничих витрат здійснювалося на підставі аналізу підходів до виокремлення методів аналізу в науковій літературі. На цій підставі окреслено основні методи та особливості їх застосування в системі управління виробничими витратами з метою розробки системи удосконалення методів аналізу, яка буде задовольняти потреби великих промислових підприємств. Крім того, прослідковано зв'язок між вибором методу управління витратами та методом аналізу виробничих

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

витрат підприємства.

4. В дослідженні сформовано документальний базис аналізу виробничих витрат, який підтверджує застосування прийомів та методів економічного аналізу. На підставі отриманих результатів виокремлено основні напрями удосконалення створення документів щодо аналізу виробничих витрат на промислових підприємствах та запропоновано формувати окремі документи, які складаються в процесі застосування методів аналізу виробничих витрат: «Порівняльна таблиця витрат виробництва», «Зведений опис натурально-вартісних показників», «Розрахунок впливу витрат виробництва на фінансовий результат», що сприяє отриманню оперативної аналітичної інформації під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників аналізу діяльності промислових підприємств.

5. Обґрунтовано необхідність використання в ході аналізу не лише планових та фактичних показників виробничих витрат, але й нормативних. Аналіз не може бути обмежений лише порівнянням фактичних даних з планом, адже інформаційна база у вигляді планів є недостовірною та обмеженою в перспективі використання таких даних для прийняття рішень щодо управління виробничою собівартістю продукції. Натомість аналіз нормативів, які використовуються під час управління виробничими витратами, дозволяє фіксувати причини фактичних відхилень від нормативів, показуючи систематичний, щоденний аналіз витрат. Так, аналіз стає оперативним інструментом в управлінні діяльністю промислових підприємств та може використовуватися для дослідження окремих груп витрат.

6. Розроблено аналітичну систему «Поточний стан договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції», яку запропоновано використовувати в процесі управління вартістю продукції підприємства під час здійснення аналізу виробничих витрат. В рамках запропонованої аналітичної системи: 1) проведено розподіл обов'язків між структурними підрозділами і побудовано матрицю відповідальності за виконання завдань аналізу договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції;

*Розділ 3. Удосконалення організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств*

---

2) охарактеризовано методи економічного аналізу договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції (використання методу порівняння, відносних показників, факторного аналізу). Наведені пропозиції забезпечують підвищення оперативності та достовірності отримуваних результатів аналізу для прийняття ефективних управлінських рішень в сфері виробництва якісної продукції промисловими підприємствами.

7. Розроблено показники, що характеризують поточний стан та зміни фактичної, нормативної та договірної виробничої собівартості, на підставі розрахунку яких можна проаналізовано ступінь впливу складових виробничої собівартості на відхилення фактичної собівартості по відношенню до нормативної, а також відхилення фактичної собівартості від нормативної та причини зміни договірної собівартості.

8. Здійснено аналіз впливу зміни собівартості та її складових на фінансовий результат і рентабельність собівартості на підставі застосування факторного аналізу і побудови відповідних моделей, що дозволяє розширити можливості в сфері прийняття рішень щодо управління діяльністю та подальшого розвитку суб'єкта господарювання.

Отримані результати проведеного дослідження аналізу виробничих витрат свідчать про досягнення поставлених завдань, адже дозволяють удосконалити аналітичну систему підприємства до відповідного рівня оперативності та достовірності з метою реагування на відхилення і попередження їх зростання, а також прийняття інших рішень в сфері управління виробничим процесом суб'єктів господарювання.



## **ВИСНОВКИ**

Одержані результати сукупно вирішують наукове завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних та організаційно-методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств. Отримані результати свідчать про досягнення визначеної мети і виконання завдань дослідження та дають змогу зробити такі висновки:

1. Складна структура кожного видів витрат, в тому числі виробничих, визначала застосування до вивчення їх змісту як математичну множину. В даному контексті визначено, що витрати підприємства виступають надмножиною до витрати виробництва та виробничих витрат. При цьому витрати виробництва є підмножиною витрат підприємства та надмножиною виробничих витрат. Зважаючи на різні підходи до вивчення витрат з позиції дослідження їх поведінки було запропоновано два підходи до змістовного наповнення їх сутності: ресурсно-грошовий (сукупна вартість повністю чи частково використаних та спожитих безпосередньо в процесі виробництва виробничих ресурсів у вигляді живої та уречевленої праці (засоби виробництва), контрольованих суб'єктом господарювання у результаті минулих подій) та об'єктно-елементний (зменшення економічних вигід за рахунок зниження або підвищення обсягів відповідно активів або зобов'язань, безпосередньо пов'язаних з процесом виробництва, що призводить до зменшення власного капіталу, і, в свою чергу проявляється у множині виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат та загально-виробничих витрат, які сукупно формують собівартість реалізованої продукції).

2. В контексті оцінки сучасного стану елементів системи економічного аналізу виробничих витрат було застосовано статичні методи оцінки поведінки витрат підприємств та методи анкетування та тестування для визначення механізму застосування методологічної дії та функціонування суб'єктів. Це дозволило встановити поведінку

виробничих витрат в умовах різних економіко-соціальних та політико-парових умовах функціонування підприємства, а також визначити напрями розвитку організації аналітичної роботи, модифікацію аналітичних процедур, оцінити вплив витрат на показники результативності підприємства.

3. Для формування комплексного підходу до аналітичної оцінки поведінки виробничих витрат великих промислових підприємств було обґрунтовано комплекс взаємозв'язків між елементами системи економічного аналізу. В контексті зазначеного розроблено модель взаємодії елементів системи економічного аналізу, яка враховує безперервність аналітичних процедур. Це дозволяє сформувати варіанти рішення та визначити різні варіанти їх результатів, що є основою ідентифікації стратегічних напрямів управління поведінкою витрат.

4. Обґрунтовано організаційні положення економічного аналізу виробничих витрат через ідентифікацію властивостей таких елементів системи як об'єкт та суб'єкт. В частині об'єкта економічного аналізу запропоновано модель формування виробничих витрат як об'єкта економічного аналізу. Дана модель враховує організацію процесів виробництва а також вплив на їх поведінку інших інформаційних підсистем управління, що є основою визначення критичних точок управління поведінкою витрат. В частині суб'єкта економічного аналізу обґрунтовано їх групування за наступними напрямками: суб'єкти, які організують аналітичну роботу (ініціюють організацію системи економічного аналізу, організують систему економічного аналізу, організують аналітичний процес); проводять аналітичну роботу (управляють аналітичною роботою, реалізують аналітичну роботу, опосередковано виконують аналітичні функції); суб'єкти, що залученні ззовні (проводять аналітичну роботу, надають консалтингові послуги, здійснюються аналітичні процедури в рамках інших консалтингових послуг, суб'єкти аудиторської діяльності). З метою ефективного здійснення покладених обов'язків суб'єктами

економічного аналізу було обґрунтовано їх характерні риси, посади та порядок регламентації.

5. Важливою складовою взаємозв'язків між системи економічного аналізу та бухгалтерського обліку виробничих витрат великих промислових підприємств є оцінка положень облікової політики. Це обумовлено тим, що облікова політика може виступати інструментом суб'єктного впливу на поведінку виробничих витрат. Для ідентифікації суб'єктного впливу на поведінку виробничих витрат запропоновано порядок процедур за наступними етапами: оцінка відповідності облікової політики діючому міжнародному та вітчизняному законодавством; оцінка відповідності облікової політики стратегії розвитку підприємств та іншим політикам підприємства (збутова, договірна та інші); виявлення змін положень облікової політики по відношенню до попереднього звітного періоду та змін, що відбувалися в звітному періоді; оцінка системи бухгалтерського обліку виробничих витрат діючої облікової політики на підприємстві; виявлення напрямів впливу змін облікової політики на облікове відображення виробничих витрат; встановлення можливості порівнюваності облікової інформації про виробничі витрати підприємств; встановлення впливу змін облікової політики на поведінку виробничих витрат та рівень суб'єктивного вплив. Апробація розробленого порядку аналітичної оцінки облікової політики показала його дієвість з позиції формування пропозицій щодо модернізації інформаційних підсистем управління поведінкою витрат.

6. Для формування інформаційно-комунікаційних зв'язків в системі економічного аналізу виробничих витрат було обґрунтовано взаємозв'язки економічного аналіз з контролем та бухгалтерським обліком. В контексті взаємодії із системою бухгалтерського обліку було визначено прямий та опосередкований зв'язок. Прямий зв'язок пов'язаний із формування інформаційного забезпечення аналітичних процедур через систему бухгалтерського обліку. Опосередкований зв'язок пов'язаний із тим, що на основі результатів економічного аналізу можуть прийматися управлінські рішення, що передбачають зміни параметрів розвитку об'єкта управління, зокрема виробничих

витрат. В окремих випадках такі зміни можуть стосуватися не лише об'єктної сторони бухгалтерського обліку, але й методологічної. В частині взаємозв'язків із системою контролю визначено наступні напрями: контроль виступає інструментом оцінки достовірності інформаційної бази економічного аналізу; економічний аналіз дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки щодо виявлених в результаті контролю відхилень; аналітичні процедури застосовуються для здійснення перевірок господарської дальності підприємства; економічний аналіз виконує контрольні функції, які пов'язанні із визначенням параметрів розвитку господарської діяльності.

7. За результатами дослідження сформовано основне завдання економічного аналізу виробничих витрат – формування аналітичної інформації про причинно-наслідкові зв'язки в поведінці виробничих витрат підприємств. На основі цього обґрунтовано склад методів економічного аналізу на видами: традиційні методи економічного аналізу, математичні методи економічного аналізу, евристичні методи економічного аналізу. Визначено порядок їх застосування через змістовне розширення етапів економічного аналізу: підготовчий етап, технологічний етап, аналітичний етап, підсумковий етап. Зазначене є основою формування методичних рекомендацій та розвитку аналітичних процедур для оцінки поведінки виробничих витрат та ефективності управління ними на великих промислових підприємствах.

8. На підставі огляду різносторонніх підходів до формування завдань економічного аналізу виробничих витрат та вивчення основних інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх зацікавлених користувачів підприємств побудовано інформаційно-організаційну структуру аналізу виробничих витрат. В представленій структурі окреслено вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на здійснення аналізу витрат та сформовано інформаційне забезпечення через створення документального та методичного базису аналітичних процедур. Наведені результати здійсненого дослідження сприяють отриманню оперативної аналітичної інформації під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників аналізу діяльності промислових підприємств.

9. Запропоновано методику аналізу виробничих витрат, яка базується на використанні методів аналізу (порівняння відносних показників, факторного аналізу) та передбачає, що на підприємстві використовується нормативний метод обліку витрат. Удосконалений методичний підхід передбачає застосування розробленої аналітичної системи «Поточний стан договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції» в процесі управління вартістю продукції підприємства. Розроблено матрицю відповідальності за виконання завдань аналізу договірної, нормативної та фактичної собівартості продукції та порядок використання аналітичних процедур. Запропоновано факторні моделі впливу виробничих витрат на рентабельність продукції та фінансові результати. Наведена в роботі система дозволяє оперативно виявляти відхилення понаднормативних витрат, забезпечує нормативну рентабельність замовлень за рахунок оперативного реагування на відхилення і попередження їх зростання.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Абрютіна М.С. Економіка підприємств:учебник.М.: Дело и Сервис, 2004. 528 с.
2. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник / Л.А. Богдановская, Г.Г.Виногоров, О.Ф.Мигун и др.; под общ. ред. В.И.Стражевай. – Мн.: Выш. шк., 1996. – 363 с
3. Андреева Г.І. Економічний аналіз : навчальний посібник / Г.І. Андреева. –2008. – 263 с.
4. Андрос С.В. Аналіз діяльності підприємства: продуктивне використання виробничих запасів / С.В. Андрос // Економічний вісник НТУУ «КПІ». – 2008. – 321 с.
5. Андросенко О. О. Бухгалтерський облік і аналіз в управлінні витратами: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук:08.00.09 / О. О. Андросенко;Національна академія статистики, обліку та аудиту. – К., 2015. – 23 с.
6. Андрущенко Н. С. Суть і значення витрат : історичний аспект / Н.С. Андрущенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3 – 7.
7. Баев И.А. и др. Экономика предприятия: учеб.для вузов. СПб: Питер, 2005.384с.
8. Безверхий К.В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліковоконтрольний аспект: [монографія] / К.В. Безверхий. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.
9. Белоусова, І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І. Белоусова., М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит.– 2009.– №4. – С. 3-10. 2.
10. Бертран Р. Історія західної філософії / пер. з англ. Ю. Лісняк, П. Таращук. Київ: Основи, 1995. 756 с
11. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. для студентів вузів III та IV рівнів акредитації. – 2-ге вид.–К.: МЕТА, 2002. – 244 с.

12. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К.: “Ника – Центр”, 1998. – 480 с.
13. Бойченко, Г. В. Аналіз прямих матеріальних витрат на промислових підприємствах України / Г.В. Бойченко // Економічний простір. – 2009. – №23/2. – С. 214-219.
14. Бондаренко, О. С. Сучасні моделі управління запасами промислових і торговельних підприємств / О. С. Бондаренко // Економіка і держава – 2006. – № 8. – С. 50–53.
15. Борисова В. А. Методологічні основи аналізу фінансового стану підприємств агропромислового виробництва. Фінанси України. – 2008. – № 10. – С. 63–68.
16. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Житомир: ЖПІ, 2000. 640 с.
17. Буфатіна І. Особливості обліку витрат за Національними стандартами / Буфатіна І. // Все про бухгалтерський облік – 2010. – № 14. – с. 27
18. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. / Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І. – 4-те вид., доп. і перероб. – Львів: Нац. ун-т «Львівська політехніка», 2005 – 1072 с.
19. Вейкрута Л. С. Роль і значення аналізу та аудиту в системі управління підприємств / Л. С. Вейкрута, З. Л. Бандура // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2012. – № 722 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 28–32. – Бібліографія: 5 назв.
20. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства : монографія / Великий Ю.М.; Міністерство освіти і науки України, Харків, нац. економ. ун-т.– Х. : ІНЖЕК, 2009. – С. 14-23.
21. Вербило О.Ф. Методика преподавания бухгалтерського учета / О.Ф. Вербило. – К. : УСХА, 2012. – 216 с.
22. Верескун М. Наукове обґрунтування та методичне забезпечення управління конкурентоспроможністю великих корпоративних промислових підприємств / М.Верескун // Схід. – № 6(120). – (2012). – С.18- 22.

23. Вечтомова І. І. Шляхи розвитку економічного аналізу в сучасних умовах / І. І. Вечтомова, В. С. Ніценко // *International scientific journal*. – 2016. – № 7. – С. 185-187.

24. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.В. Гавришко. – К., 2001. – 19 с.

25. Гайдаєнко О.М. Аналіз витрат підприємства та їх структуризація / О. М. Гайдаєнко, І. О. Малицька // *Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки: міжнародний збірник наукових праць* / за ред. І. Б. Садовська. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2016. – Вип. 1(9). – Ч. 1. – С. 79-84.

26. Гайдаєнко О., Малицька І. Аналіз витрат підприємства- [Електронний ресурс] / Режим доступу [http://studopedia.com.ua/-1\\_129743\\_tema-analiz-vitrat-pidpriemstva.html](http://studopedia.com.ua/-1_129743_tema-analiz-vitrat-pidpriemstva.html)

27. Геращенко І. О. Бюджетування як сучасний метод управління собівартістю продукції в ринкових умовах. – *Науково-технічний збірник №98*. – 2011. – С.281-287

28. Гинзбург А.И. Экономический анализ. 3-е изд. – СПб.: 2011. – 448 с.

29. Глен А. Велш, Деніел Г. Шор. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шор; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К.: Основи, 1997. – 943 с.

30. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами/ Л.Голубовський // *Галицький економічний вісник*. – 2010. – № 1(26). – С. 187-192.

31. Гончаренко Н.Г. Роль комплексного системного аналізу в управлінні підприємством. Економіка і суспільство. Мукачівський державний університет. Випуск 12. 2017. С. 683-686.

32. Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста / за ред. проф. С. М. Гончарова. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 264 с.



33. Гордієнко К.Д. Економічний тлумачний словник / Гордієнко К.Д. Понятійна база законодавства України у сфері економіки (Вид. 2-е, перероб. і доп.). – К.: КНТ, 2007.–360 с.

34. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.]. – КНЕУ, 2002. – 131 с.

35. Грицишен Д.О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2015. 540 с.

36. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.М. Гудзенко. – К., 2006. – 25 с.

37. Демиденко С. Л. Оперативний економічний аналіз: сутність, переваги та недоліки / С. Л. Демиденко, Д. О. Димитрова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2017. – Вип. 13(1). – С. 91-94. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg\\_2017\\_13\(1\)\\_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_13(1)_21).

38. Досій Т. І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах господарювання // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2012. – №. 2. – С. 356-360. URL:[http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2012/v2/NV-2012-v2\\_59.pdf](http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2012/v2/NV-2012-v2_59.pdf)

39. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт: учеб. пособие для вузов/ К. Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.

40. Друри К. Управленческий и производственный учёт. Вводный курс: учеб. Для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.

41. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / под ред. Н. Д. Эриашвили / пер. с англ. – М.: Аудит, 1998. – 224 с.

42. Економіка: Навч. посіб. [Текст] / З.Г. Ватаманюк, С.М.Панчишин, П.І. Островерх та ін.; За ред.. З.Г.Ватаманюка, С.М. Панчишина. – вид. 2-ге, стереотип. –К.: Либідь, 2002. – 384 с.

43. Економічна енциклопедія: У трьох томах. – Т. 1 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
44. Економічна енциклопедія: У трьох томах. – Т. 2 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. – 848 с.
45. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства [Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 400 с.
46. Економічний аналіз. Навчальний посібник / В.М. Серединська, О.М.За городна, Р.В.Федорович. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010.
47. Економічний аналіз: Навч. посібник / [М.А.Болух, В.З.Бурчевський, М.І.Горбаток та ін]; за заг. ред. академіка НАНУ, професора М.Г. Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2001. – 540 с.
48. Економічний аналіз: теорія, методологія, практика : автореф. дис ... д-ра екон. наук. / І. Д. Лазаришина. – Тернопіль : б. в., 2006. – 36 с.
49. Економічний словник [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.
50. Євдокимов В.В. Економічний аналіз витрат великих промислових підприємств: організація та методика / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, Г.Л. Норд, К.О. Фокін. – Житомир: ЖДТУ, 2018. – 200 с. (заг. обсяг 12,6 д. а., особисто автору належить 3,0 д. а.: обґрунтовано напрями розвитку організації та методики економічного аналізу виробничих витрат, розроблено інноваційні методики).
51. Євдокимов В.В. Облікова аналітична система управління витратами на персонал / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, К.І. Самчук, К.О. Фокін. – Житомир: ЖДТУ, 2018. – 200 с. (заг. обсяг 12,8 д. а., особисто автору належить 2,5 д. а.: визначено особливості формування інформаційного забезпечення економічного аналізу витрат).
52. Жарковская Е.П., Бродский Б.Е., Бродский И.Б. Антикризисное управление: учебник. М.:Омега-Л, 2008.- 438с.
53. Загородній А. Г. Фінансово–економічний словник / Укл. А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007.– 1072 с.

54. Зайдель Х. Основы учения об экономике [пер. с нем.] / Зайдель Х., Теммен Р. – М.: Дело ЛТД, 1994. – 400 с.
55. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 15–18.
56. Ілляшенко К. В. Значення економічного аналізу в інформаційному забезпеченні функціонування сучасного підприємства / К. В. Ілляшенко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(4). – С. 105-110.
57. Каламбет С. В., Привалова Л. В., Сергієнко М. М. Методичні підходи щодо аналізу витрат підприємств локомотивного господарства залізничного транспорту України // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. – 2006. – №. 12. – С. 237-240.
58. Калина А. В. Економічний аналіз / А. В. Калина. – К. : Університет «Україна», 2006. – 254 с.
59. Киба, Л. Порівняльна характеристика моделей керування виробничими запасами [Текст] / Л. Киба // Вісник Тернопільського державного економічного університету. Економічні науки. – 2006. – № 1. – С. 81–86.
60. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: теорія і практика : підручник / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній ; за ред. проф. А.Г. Загороднього. – Львів : «Магнолія Плюс», 2006. – 428 с.
61. Ковалева А.М. Фінанси: учебн.пособ.для вузов / Под ред. А.М.Ковалева. 2-е изд.М.:Финансы и статистика,2000.-342с.
62. Ковтуненко Ю.В., Суховєєва А.С. Порівняльний аналіз теоретичного визначення поняття витрати // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://economics.opu.ua/files/science/men/2017/4.pdf>
63. Козлова Е.П. і др. Бухгалтерский учет: библиография. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 1998.576с.
64. Кондрич В. І. Особливості теоретичних та методичних основ аналізу витрат виробництва на виноробному підприємстві / В. І. Кондрич //

Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2014. – Т. 19, Вип. 2(3). – С. 152-158.

65. Кошельок, Г. В., Малишко, В. С., Кошелёк, Г. В. Факторний аналіз рентабельності власного капіталу підприємства. 2016. URL: <https://cutt.ly/Stgj8k>

66. Крушельницька О.В. Управління витратами / Крушельницька О.В. [Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей]. – Житомир, ЖДТУ, 2005. – 196 с.

67. Кузнецова С. О. Методичні аспекти проведення аналізу виробничих витрат підприємства в системі управління / С. О. Кузнецова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2014. – № 2. – С. 93-101.

68. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика / В.В. Кулішов. – К.: Ніка – Центр, Ельга, 2004. – 216 с.

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

70. Лісовський І.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами промислових підприємств: дис...канд. екон.наук. Хмельницький, 2016. 211 с.

71. Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.

72. Максименко, Д. В. Аналіз витрат підприємства на виробництво продукції / Д. В. Максименко, Т. М. Перевузік // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – Карпатська вежа, 2017. – Випуск 23 (18). – С.204-209

73. Мачулка, О. Облік та аналіз витрат: управлінський аспект / О. Мачулка // Бухгалтерський облік і аудит.– 2008. – №10. – С. 30-34.

74. Медвідь Л. Г. Економічний аналіз і контроль як інформаційне забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання / Л. Г. Медвідь, Д. О. Хариневич-Яворська // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – Херсон : Гельветика, 2015. – Випуск 9-1. Ч.1. – 237 с. – С. 216-220.

75. Мельничук Г.М. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник / Г.М.Мельничук. – К.: Вища шк., 1990. – 318 с.
76. Методи і моделі прийняття рішень в аналізі та аудиті [Текст] [Текст] : опорний конспект лекцій / авт.:А.Д. Бутко, О.О. Заремба; Каф. фінансового аналізу і контролю. – Київ : КНТЕУ, 2009. – 96 с. – 24.62.
77. Миронова Ю. Ю. Маржинальний підхід до аналізу витрат виробництва машинобудівних підприємств / Ю. Ю. Миронова // Економіка і регіон. – 2016. – № 3. – С. 132-140.
78. Миронова Ю.Ю. Облік і аналіз витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2011. 21 с.
79. Михайленко О.В., Ялигіна М.С. Теоретичне обґрунтування сутності та класифікаційних ознак/Економіка і суспільство №3. 2016. Мукачєво: МДУ. – С.242-248.
80. Мних Є.В. Аналітичне забезпечення регулювання економічних процесів / Є.В. Мних // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – № 3 (68). – 2013. – С. 168-173.
81. Мних Є.В. Економічний аналіз : [підручник] / Є.В. Мних. – К. : Центр навчальної літератури, 2007 – 412 с.
82. Морковкин В.В. Финансы:учебн.М.:Финансы и статистика,200. – 342с.
83. Мочерний С. В. Основи економічних знань: підруч./ С В Мочерний.-К.: Академія, 2001. – 312 с.
84. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія у трьох томах. Т.1 / Редкол.: С.В.Мочерний та ін.. – К.:ВЦ “Академія”, 2000. – 864 с.
85. Мочерний, С.В. Основи підприємницької діяльності: навч. посіб. [Текст]: / С.В. Мочерний, А.О.Устенко, С.І.Чеботар. – К.: Видавничий центр “Академія”. – 2001. – 280 с.
86. Мошенський, С. З. Економічний аналіз: підручник для студ. екон. спец. вищих навч. закладів / С. З. Мошенський, О. В. Олійник ; за ред. Ф. Ф. Бугинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута , 2007. – 704 с.

87. Муравицкая Н.К., Лукьяненко Г.Н. Бухгалтерський учет. Управленческий учет. Финансовая отчетность: учебн.пособ.для вузов.М.: КНОРУС,2005. – 522с.

88. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

89. Нашкерська В.Г., Фінансовий облік / В.Г. Нашкерська. – К: Кондор, 2005. – 387 с. 5. Ніколаєнко Ю.В. Основи економічної теорії: [підручник 3-тє вид.] / Ю.В. Ніколаєнко. – К.: ЦУЛ, 2003. – 540 с.

90. Нечай Н.М. Облік та контроль невиробничих витрат (на прикладі машинобудівних підприємств): автореф. дис. канд. наук: 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.М. Нечай. – К., 2003. – 18 с.

91. Норд Г.Л., Фокін О.К. Взаємодія економічного аналізу та бухгалтерського обліку як основа зворотного зв'язку. Ефективна економіка. 2017. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7242>.

92. Норд Г.Л., Фокін О.К. Передумови удосконалення методичного забезпечення аналізу витрат виробництва. Ефективна економіка. 2017. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7241>.

93. Нуреев Р.М. Курс мікроекономіки / Нуреев Р.М. [учебник для вузов]. – М.: Изд. група НОРМА-ИНФРА-М, 1998.

94. Олійник О.В. Особливості економічного аналізу маркетингової діяльності промислових підприємств / О.В. Олійник, Т. В. Барановська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2014. - Вип. 3. - С. 440-448.

95. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін [Текст]: монографія / Олійник О.В. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 653, [7] с. – Додатки: Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін [Електронний ресурс]: додатки до монографії. – Електрон. текстові, граф., зв. дан. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): 12 см + листівка (1 л.). – Систем. вимоги: Pentium-166 та вище; RAM64Mb; SVGA2 Mb та більше кол.; 640x480; CD/DVD-

ROM; Windows 98, ME, 2000, XP, 2003, Vista. – Загол. з екрану. – Диск та супровід. матеріали розташовані в контейнері 14x14 см. – 300 прим. – ISBN 978-966-683-184-5

96. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін [Текст]: монографія / Олійник О.В. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 653 с.

97. Олійничук О.І. Концептуальна основа аналізу витрат і доходів підприємств лісової галузі. 2009. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/1359/1/4.pdf>

98. Онисько С.М., Марич П.М. Фінанси підприємств підруч. [для студентів ВНЗ] / Марич. П.М. [2-ге вид., стереотип]. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.

99. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : [підручник] / [Г.Н. Климко, В.П. Нестеренко, Л.О. Каніщенко] ; за ред Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Вища школа; Знання, 1997. – 743 с.

100. Остапенко Я. О. Методика дослідження витрат на виробництво та собівартості продукції харчової галузі / Я. О. Остапенко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. – 2011. – Вип. 28(1). – С. 140-143.

101. Павлишенко М. Витрати // Економічна енциклопедія: У 3-х томах, Т.1. – К. : Видавничий центр «Академія», 2002. – 863с.

102. Панков Д.А., Воскресенская Л.С. Бухгалтерский анализ: теория, методология, методики: пособие. Мн.: Элайда, 2008. 240 с

103. Папазова Т. Ю. Влияние качества планирования на эффективность деятельности предприятия / Т. Ю. Папазова // Економіка, фінанси, право. – 2006. – No 1. – С. 24-26.

104. Пасько А.И. Бухгалтерський фінансовий учет: учебн.пособ. М.: КНОРУС, 2005. – 288 с.

105. Пачолі Л. Трактат о счетах и записях: [пер. с итал.] / Л. Пачолі. – Мн.: Ред. Журн. “Финансы, учет, аудит”, 1995. – 160 с.

106. Піскунова Н. В. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства [Текст] / Наталя

Василівна Піскунова, Маргарита Геннадіївна Федорець, Катерина Сергіївна Піскунова // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2013. – Том 13. – С. 357- 364.

107. Піскунова Н., Федорець М., Піскунова К. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства // Економічний аналіз. – 2013. – №. 13. – С. 357-364.

108. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

109. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств : [підручник] / А.М. Поддєрьогін. – К. : КНЕУ, 2001. – 460 с.

110. Полещук І.Ф. Особливості факторного аналізу прибутковості підприємства // Полещук І.Ф., Волощук Ю.В., Галкіна І.В. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://intkonf.org/kpedn-poleschuk-if-voloschuk-yuvgalkina-iv-osoblivosti-faktornogo-analizu-pributkovosti-pidpriemstva>

111. Політична економія: навчальний посібник / [К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв та ін.]: за ред. д.е.н., проф. К.Т. Кривенка. – К.: КНЕУ, 2005. – 508 с.

112. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ № 318 від 31.12.99 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

113. Попов А.И. Экономическая теория: учебник для вузов. СПб: Питер, 2001. 464 с.

114. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 365 с.

115. Про соціально-економічне становище України за січень–квітень 2018 року. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/soc\\_ek/2018/publ\\_04\\_2018\\_u.html](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/soc_ek/2018/publ_04_2018_u.html)

116. Проданчук М.А. Ефективність застосування нормативного методу обліку витрат та калькулювання у системі управління



сільськогосподарським підприємством //Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – №. 1. – URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/531.pdf>

117. Пушкар М.С. Фінансовий облік : [підручник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

118. Радіонова Н.Й. Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства / Н.Й. Радіонова // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2016. – № 4. – С. 59-65.

119. Райковська І.Т. Економічний аналіз в системі управління суб'єкта господарювання / І.Т. Райковська // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – № 2 (44). – С. 133-145.

120. Райковська І.Т. Методика економічного аналізу на промислових підприємствах / І.Т. Райковська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (6). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 239-258.

121. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії "витрати" // Економіка і суспільство №9. 2017. Мукачєво: МДУ. – С.1181-1185.

122. Радіонова Н.Й. Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб.наук. праць. 2016. №4. С. 759-65

123. Рыночная экономика: словарь / Под ред. Г.Я. Кипермана М.: Республика, 1993. – 524 с.

124. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посібник / Г.В. Савицька. – К. : Знання, 2004. – 654 с.

125. Саннікова С.Ф. Аналіз витрат і результатів операційної діяльності в залежності від інноваційної спрямованості виробництва / С. Ф. Саннікова, А. С. Головка // Економічний простір. – 2014. – № 89. – С. 205-215.

126. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація [Текст]: дис...д-ра екон. наук: 08.06.04 / Свірко Світлана Володимирівна; Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2006. – 520с.

127. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: моногр. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.

128. Свірко С.В. Обліковий аспект управління загальновиробничими витратами великих промислових підприємств // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (29). – 2014. – С. 172-184.

129. Сінельнікова Х. В. Аналіз витрат за елементами та статтями калькуляції промислового підприємства. – 2014. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/378/171.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

130. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 2(14). – С. 202-206

131. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: автореферат дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М.І. Скрипник. – Київ, 2012. – 42 с.

132. Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011. – 558 с.

133. Слухай С.В. Довідник базових термінів та понять з мікроекономіки / Сергій Васильович Слухай. – Київ: Либра, 1998. – 255 с.

134. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.

135. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект//Економічний аналіз: зб. наук. пр. каф. екон. аналізу Тернопіл. нац. екон. ун-ту. Вип. 6.– Тернопіль:ТНЕУ, 2010.– С. 152-154.

136. Сухораб В.П., Ксьондз С.М. Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікація витрат / Сухораб В.П., Ксьондз С.М. // Вісник Технологічного університету Поділля. [Ч. 2, Т. 1]. – Хмельницький, 2003. – С. 169-173.

137. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства : навч. посібник для студ. екон. спец. вищих навч. закладів / Н.В. Тарасенко. – 2-ге вид., стер. – К. : Алерта, 2003. – 487 с.

138. Тарасова О.В. Проблеми управління великими підприємствами в Україні / О. В. Тарасова // Науковий вісник. Одеський державний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – 2006. – № 4 (24). – С. 235-242.

139. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручн. – 3-тє вид. доп. і перероб. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.

140. Топоркова О.А. Основні аспекти аналізу й оцінки рівня витрат // Сборник научных трудов Днепропетровского национального университета железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна «Проблемы экономики транспорта». – 2012. – №. 3. URL:<http://eadnurt.diit.edu.ua/bitstream/123456789/3560/1/19.pdf>

141. Трухан О. Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції / О. Л. Трухан // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 4. – С. 380 – 388.

142. Турило А.М. Управління витратами підприємства : [навч. посіб.] / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. –120 с.

143. Управління витратами в інформаційно-аналітичній системі підприємств ресторанного господарства [Текст] : монографія / О.В. Чумак, І.С. Андрющенко. – Харків : Видавець Іванченко І.С., 2016. – 268 с.

144. Управління витратами підприємств овочівництва [Текст] : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Шутько Тетяна Ігорівна ; Тавр. держ. агротехнол. ун-т . – Мелітополь, 2018. – 223 с.

145. Фокін О.К. Загальні положення аналізу витрат виробництва промислового підприємства. Економічний простір. 2019. №148. С. 250-265.

146. Фокін О.К. Методичне забезпечення економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств // Сучасні підходи до ефективного використання потенціалу економіки: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 23 березня 2019 року). – Східноукраїнський інститут економіки та управління. – Запоріжжя: ГО “СІЕУ” 2019. 120 с. С. 26-28.

147. Фокін О.К. Об’єкт економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств // Підприємництво, облік та фінанси: національні особливості та світові тенденції: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Київ, 16 березня 2019 р.). К.: ГО “Київський економічний науковий центр”, 2019. 120 с. С. 103-107.

148. Фокін О.К. Оцінка стану витрат великих промислових підприємств як об’єкту управління та економічного аналізу // Вісник ЖДТУ № 1(87). 2019. С. 117-127.

149. Фокін О.К. Розвиток методичних положень економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2019. Вип. 1 (42). С. 97-103.

150. Фокін О.К. Суб’єктно-об’єктний склад системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств. Вісник ХНАУ імені В.В. Докучаєва. 2019. №1. С. 371-391.

151. Фокін О.К. Сучасні тенденції управління витратами промислових підприємств. Постконфліктна економіка: державно-управлінські аспекти та еколого-економічні проблеми: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Житомир, 21-22 квітня 2017 року). Житомир: ЖДТУ, 2018. С. 155-157.

152. Фролов С.М., Колісник Г.М. Планування витрат діяльності підприємства // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. – – 2014. URL:

[https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/53302/4/Frolov\\_Planuvannia\\_vytrat.pdf](https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/53302/4/Frolov_Planuvannia_vytrat.pdf)

153. Хомяк Т.Р. Аналіз витрат у контексті формування стратегії підприємства / Т.Р. Хомяк // Європейські перспективи. – 2015. – Вип. 5. – С. 20-25.

154. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер.сангл. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

155. Хэл Р. Вэриан. Микроэкономика: промежуточный уровень / Хэл Р. Вэриан. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 767 с.

156. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Цал-Цалко Ю.С. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 600 с.

157. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник / Цал-Цалко Ю.С. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

158. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.І: Монографія. – 2-ге вид., стереотип. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 368 с.

159. Чумак О.В. Облік та аналіз собівартості продукції в підприємствах ресторанного господарства: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Харків, 2006. 21 с.

160. Чучалов Е.А., Бессонов Н.Н. Приемы экономического анализа. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 76 с.

161. Шевчук О.А. Облік і аудит витрат на збут продукції в підприємствах цукрової промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.А. Шевчук. – Тернопіль, 2012. – 20 с.

162. Шегда А.В. Економіка підприємства: [навч.посіб.] / за ред. А.В. Шегди. – К.: Знання, 2005 – 431 с.

163. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / [пер. А.П. Калужный] / Шим Джей К., Сигел Джозел Г. – М.: Филинь, 1996. – 344 с.

164. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: [пер. с нем. А.Г. Портнева] / Шмален Г. – М.: 1996. – 512 с.

165. Шумило Ю. О. Аналіз виробничих витрат у системі бюджетів підприємств // Економіка та держава. – 2009. – № 2. – С. 32-35.
166. Шумпетер Й. История экономического развития / пер. В. С. Автономова, Р. И. Капелюшникова. Москва: Прогресс, 1992. 231 с.
167. Шутько Т.І. Витрати в економічній теорії наукових шкіл / Т. І. Шутько // Економіка та держава. – 2015. – № 9. – С. 133-135.
168. Щербина О.В. Аналіз собівартості в системі управління витратами на борошномельних підприємствах // Економічний вісник університету. – 2014. – Т. 1. – № 23. – С. 117-123.
169. Экономика и право: Энциклопедический словарь Габлера: пер. с англ./Под общ.ред. А.Н.Горнина, И.Л.Туманова, Н.Н.Шаповаловой и др. М.: Большая Российская энциклопедия, 1998. – 432 с.
170. Экономика предприятия: учеб. / Под ред. А.Е. Карлика, М.Л. Шухгальтера. М.: ИНФРА-М, 2001. – 432 с.
171. Энтони Р., Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры / Р.Энтони, Дж.Рис. М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
172. Юн Г.Б., Таль Г.К., Григорьев В.В. Словарь по антикризисному управлению. М.: Дело, 2003. 448с.
173. Ющак Ж. М. Економіко-правова сутність витрат / Ж. М. Ющак / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Випуск 2 (23). – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 406–411.
174. Ющишина Л. О. Системний підхід до процесу формування методичних засад аналізу витрат / Л.О. Ющишина // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(4). – С. 437-446.
175. Як можна зменшити невиробничі витрати [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://arhivstatey.pp.ua/index.php?newsid=25938>.
176. Ярочкин В.И., Бузанова Я.В. Аудит безопасности фирмы: теория и практика: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений. – М.: Академический Проект; Королев: Парадигма, 2005.– 352 с.
177. Fedorowicz Z. Analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw przemysłowych. – Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, 1954.

178. Lowder T. The legacy of activity based costing, 2006, Retrieved from: <http://ssrn.com/abstract=920957> (Accessed 22-5- 2009). Social Science Research Network (SSRN).

179. Tsai, W.H. A technical note on using work sampling to estimate the effort on activities under activity-based costing, *International Journal of production economics*, 43, 1996, pp. 11-16.

180. Tsifora E., Chatzoglou P.D. The evolution of costing during the period 1985-2015: Progress or inactivity?. *International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research*, 2016, 9.2. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2810029](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2810029).

**Наукове видання**

ЄВДОКИМОВ Віктор Валерійович  
ГРИЦИШЕН Димитрій Олександрович  
НОРД Ганна Леонідівна  
ФОКІН Олександр Костянтинівич

**ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ  
ВЕЛИКИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ:  
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА**

**МОНОГРАФІЯ**

*В авторській редакції*

Технічний редактор *Т.М. Тростенюк*  
Коректор *Т.М. Тростенюк*

Підписано до друку 26.04.2019 р.  
Папір офсетний. Формат 60х84 1/16  
Гарнітура “Таймс”. Друк офсетний. Ум. др. арк. 8,08  
Наклад 300 прим. Зам. №

Друк та палітурні роботи ФОП О.О. Євенок  
м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а  
тел.: (0412) 422-106, e-mail: book\_druk@i.ua

*Свідоцтво про внесення до  
Державного реєстру суб'єктів видавничої справи України  
серія ДК № 3544 від 05.08.2009 р.*