

**П.М. Маслов,**  
кандидат економічних наук  
**В.А. Грекова,**  
м. Дніпропетровськ

## МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АНАЛІЗ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ЧИННИКІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

**I. Вступ.** Собівартість продукції — один з головних економічних показників діяльності промислових підприємств, що виражає в грошовій формі всі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та реалізацією його продукції. Собівартість показує, у що обходиться підприємству продукція, яка ним випускається.

Зниження собівартості продукції — найголовніше джерело росту прибутку, рентабельності підприємств, що створює основні передумови для подальшого росту та розвитку підприємства та є чинником підвищення ефективності виробництва та росту накопичень. Рівень собівартості продукції залежить від обсягу продукції, що виготовляється, ступеня механізації виробництва та використання обладнання, зростання продуктивності праці, раціонального використання матеріалів, економічного витрачання коштів, успішної боротьби зі збитками та невиробничими витратами, а також від зниження витрат на обслуговування та управління виробництвом [1—4].

У собівартості як у загальному економічному показнику знаходять своє відображення всі сторони діяльності підприємства: ступінь технологічного оснащення виробництва та освоєння технологічних процесів; ступінь використання основних та оборотних фондів; рівень організації виробництва та праці; ступінь використання виробничих потужностей; економічне використання матеріальних та трудових ресурсів та інші умови та чинники, що характеризують виробничо-господарську діяльність [7].

У собівартість продукції включається амортизація необоротних активів, вартість використаної сировини, матеріалів, палива та інших матеріальних ресурсів, а також витрати на оплату праці робітників підприємства (заробітна плата).

Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія трудових, матеріальних та фінансових ресурсів залежать від того, як вирішує підприємство питання зниження собівартості продукції, робіт, послуг.

Зниженню собівартості продукції сприяє безперервне зростання продуктивності праці та економії робочого часу. Це знаходить конкретне вираження в раціональному використанні основних та оборотних

коштів, скорочуванні відходів сировини та матеріалів, зниженні браку продукції, економії у витратах на утримання апарату управління тощо [6].

Облік витрат на виробництво органічно пов'язаний з калькулюванням собівартості продукції.

Оптимально налагоджений, достовірний облік виробничих витрат — найважливіша умова вдосконалення управління виробництвом.

Успішне керівництво діяльністю підприємства, покращення економічних показників його роботи можуть бути здійснені тільки на основі систематичного аналізу собівартості продукції.

У сучасних умовах господарювання найважливішим моментом системи управлінського обліку є добре налагоджений облік виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції, що має суттєве значення для підвищення ефективності виробництва й для забезпечення успішної роботи підприємства [7].

**II. Постановка проблеми.** У цій роботі запропоновано формування ціни продукції (робіт, послуг), яка б включала повну собівартість, котра повинна використовуватися підприємствами при плануванні та проведенні аналізу діяльності. У роботі проаналізовано систему управління промислових підприємств України.

Проведені дослідження свідчать, що методичні підходи до обліку витрат не зовсім відповідають ринковим вимогам. Чинна система обліку не забезпечує прийняття ефективних рішень, спрямованих на досягнення кінцевих результатів господарської діяльності.

Неналежна управлінська інформація й недостатня точність традиційного розрахунку собівартості знижують рівень інформації по витратах, яка, у свою чергу, необхідна для проведення контролю за реалізацією запланованого й для прийняття ефективних рішень [6].

Нові правила обліку витрат підвищують достовірність даних бухгалтерського обліку, але знижують цінність цих даних для економічної роботи та аналізу собівартості продукції. Вони не передбачають визначення «повної» собівартості (з урахуванням адміністративно-збутових витрат) [6].

**III. Результати досліджень.** Розрахунок витрат є вагомою частиною облікової роботи на

підприємстві, оскільки в його рамках запланованої діяльності підприємства повинні враховуватися причини, які вплинуть на кінцевий результат, а також на прийняття управлінських рішень.

Рівень витрат на виробництво, комплексна характеристика міри використання всіх ресурсів підприємства, рівень техніки, технології й організації виробництва в цілому відображає собівартість продукції. Чим інтенсивніше підприємство використовує виробничі ресурси, чим ефективніші її технічні засоби, технологія, організація виробництва, чим вища продуктивність праці, тим нижча собівартість продукції.

Тому собівартість є одним з комплексних (системних) показників ефективності виробництва, базою для встановлення ціни на продукцію. Для цього в собівартість включаються витрати на:

- дослідження ринків збуту, виявлення потреби в продукції, підготовка й освоєння виробництва;
- виробництво, сировина, матеріали, енергія, амортизація основних фондів, оплата праці персоналу;
- обслуговування виробничого процесу;
- збут продукції;
- оплата природних ресурсів;
- підготовка й перепідготовка кадрів;
- удосконалення виробництва, підвищення якості продукції [1].

До введення нових принципів бухгалтерського обліку згідно з Типовим положенням № 473 обчислювалась собівартість:

а) **виробнича чи заводська**, що включала витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) (з урахуванням загальногосподарських витрат);

б) **повна**, що включає витрати на виробництво та збут продукції (робіт, послуг).

У теперішній час нормативними документами, які встановлюють склад витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), передбачено визначення двох видів собівартості [4]:

1. **Виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)**, що включає:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

2. **Собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)**, що складається з:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативні виробничі витрати.

Таким чином, виробнича собівартість продукції

(робіт, послуг) включає тільки витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, обумовлені технологією та організацією виробництва, а в частині витрат на управління (накладних) — тільки загальновиробничі витрати. Ті ж види непрямих (накладних) витрат, що не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції, не включаються до складу виробничої собівартості і, отже, не розподіляються на кожну одиницю об'єкта калькулювання. До цих витрат належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності підприємства.

У теперішній час виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) не відображає реальних витрат, які треба використовувати при плануванні діяльності підприємства в цілому й у розрізі виробництва окремих видів діяльності, а також визначенні ціни реалізації виробленої продукції (робіт, послуг). У зв'язку з цим користуватися тільки П(С)БО 16 в частині визначення собівартості продукції (робіт, послуг) для цілей управлінського обліку невірно, оскільки це призводить до необґрунтованого заниження собівартості продукції та підвищенню рентабельності виробництва, та в результаті спотворення даних, що аналізуються.

Таким чином, необхідно формувати ціну продукції (робіт, послуг), яка б включала повну, у її старому розумінні, собівартість, котра повинна використовуватися підприємствами при плануванні та проведенні аналізу діяльності.

При здійсненні аналізу господарської діяльності в частині рентабельності виробництва товарної продукції (робіт, послуг) від вибору критерію розподілу адміністративних витрат та витрат на збут залежить розрахований розмір «повної» собівартості, а отже, розмір отриманого підприємством прибутку від реалізації конкретного виду такої продукції (робіт, послуг) [6].

При цьому найголовнішим, як показують дослідження, у сучасних умовах для підприємств, організацій, об'єднань є не правильна методологія калькулювання собівартості, а вміння управляти всіма видами витрат на виробництво. Так, якщо підприємству вдасться навчитися управляти затратами на виробництво (у напрямку їх зниження), з'явиться можливість відносно безболісно реагувати на не завжди послідовну та не завжди приємну для виробника податкову політику. Крім того, зниження витрат на виробництво дозволить безболісно знижати ціну своєї продукції, що робить її конкурентоспроможною та більш привабливою для покупця на ринку. А це сприяє рішенню проблеми зростання обсягу виручки, а звідси — піднесенню прибутку — головного критерію виживання підприємства в сучасних умовах господарювання.

Для рішення проблеми управління витратами на підприємстві необхідно створювати та впроваджувати таку систему управління ефективністю виробництва, яка

б мінімізувала всі види витрат на виробництво в кожній одиниці продукції, робіт, послуг. І щоб відношення всіх видів витрат на виробництво до кінцевих результатів виробництва було б тільки в напрямку зменшення.

Тобто аналізувати потрібно кожен статтю витрат на виробництво тієї чи іншої продукції (роботи, послуги). І намагатися, щоб у результаті кваліфікованого управління кожна з них наближалась до мінімуму.

Наприклад, згідно структури витрат у галузях виробництва, що входять до чорної металургії, витрати на сировину та паливо сягають у доменному виробництві 95% усіх витрат на випуск продукції.

Тому мінімізація матеріальних витрат, не тільки в металургійній галузі, призведе до значного зменшення собівартості. У цьому напрямку підприємство повинно проводити політику, що спрямована на:

— використання новітньої техніки та технологій у виробництві;

— впровадження ресурсозберігаючих технологічних процесів, що дозволяють економити на вартості сировини. Радянський лозунг «Економіка повинна бути економічною» зберігає свою силу і в діючих умовах;

— скорочення витрат на закупку сировини та матеріалів, знайшовши нових постачальників чи переглянувши на свою користь умови контрактів з діючими постачальниками;

— заміну, якщо доцільно, імпортних матеріалів на аналогічну продукцію вітчизняного виробника;

— встановлення прямих відношень з виробниками сировини та матеріалів чи, можливо, їх самостійне виробництво;

— використання дешевших компонентів, де це можливо. А можливо, навіть внесення конструктивних змін у продукцію, що виробляється, для того, щоб мати можливість перейти на нові матеріали;

— надання першочергового значення процесу закупівлі сировини та матеріалів;

— перегляд політики обліку сировини та матеріалів з метою мінімізації податкових платежів тощо.

Більш детально хотілося б зупинитись на такому елементі витрат на виробництво, як амортизація основних засобів.

Амортизація основних засобів — відшкодування зношування основних засобів, пов'язане з поступовим перенесенням їхньої вартості на новостворену продукцію або послуги.

Тобто підприємство для того, щоб амортизувати основні засоби, спочатку повинно здійснити витрати на їх придбання. А потім, використовуючи метод амортизації, що більше відповідає виробництву продукції, здійснювати систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Зрозуміло, що придбання основних засобів, їх реконструкція та модернізація відволікає обігові кошти. Далі нарахована сума амортизації розподіляється між видами продукції згідно з обраною базою розподілу. Крім розподіленої суми амортизації в собівартості продукції будуть відображені витрати на поточний ремонт та утримання основних засобів.

Як уже зазначалося, для розв'язання проблеми управління витратами на підприємстві необхідно створювати та впроваджувати таку систему управління ефективністю виробництва, яка б мінімізувала всі види витрат на виробництво в кожній одиниці продукції, робіт, послуг.

У цьому випадку потрібно мінімізувати амортизаційні витрати та витрати на поточний ремонт та утримання основних засобів. А це можливо за наявності основних засобів, які б задовольняли всі виробничі та адміністративні потреби, по найоптимальнішій вартості, які б були якісними, майже не потребували витрат на поточний ремонт та утримання яких було б не трудомістким та майже безвитратним.

Ці, здавалося б, усім відомі істини на ділі не враховуються багатьма українськими підприємствами. Наведемо приклад реконструкції градирень вітчизняними підприємствами.

Реконструкція діючих цехів, відділень, підрозділів виробництва — це здійснюване за єдиним проектом повне або часткове їх переоснащення з метою трансформації, що забезпечить досягнення більш високої якості продукції, робіт і послуг без побудови нових і розширення існуючих виробничих площ, цехів. Вона здійснюється шляхом заміни або повного оновлення оснащення, технологій, засобів автоматизації. Мета реконструкції — збільшення обсягу виробництва продукції, розширення асортименту, створення мало-відхідних комплексів, зміна профілю тощо [5].

Градирня — це споруда для охолодження води атмосферним повітрям. Використовується головним чином в системах циркуляції (оборотного) водозабезпечення промислових підприємств. Тобто всі підприємства хімічної, металургійної, нафтопереробної, легкої промисловості й багато інших мають у складі основних засобів 3 і більше оборотних цикли, кожен з яких, у свою чергу, складається з 5—20 секцій градирень. Але нема нічого постійного, тому, по-перше, за строк своєї експлуатації (10—15 років) градирні поступово втрачають свої фізичні властивості, і, по-друге, унаслідок зростання продуктивності праці та появи більш досконалої техніки вони стають непридатними до використання.

Існує два види реконструкції градирень (на будівництві нової ми не зупиняємося, це потребує дуже великих витрат, і дуже незначна кількість українських підприємств можуть собі це дозволити):

1) убирається старий зрошувач, установлюється

нова система водорозподілення з форсунками та новий пластиковий зрошувач. Існує 5 типів пластикового зрошувача. Він дає охолодження води на  $8-10\text{ C}^{\circ}$ . Мінімальна вартість реконструкції 1 секції градирні таким методом — 80 тис. грн (згадаємо, що у водооборотному циклі 5—20 секцій);

2) убирається старий зрошувач, установлюється нова система водорозподілення з сучасними форсунками. Ще чотири роки тому цей метод не міг конкурувати з попереднім, але ситуація змінилася завдяки розробкам нових технологій українськими спеціалістами. На сьогоднішній день охолодження цим методом більш глибоке (на  $2-3\text{ C}^{\circ}$  нижче), ніж з використанням будь-яких сучасних пластикових зрошувачів. Вартість реконструкції 1 секції градирні таким методом — 30 тис. грн.

Неважко підрахувати, у що обійдеться реконструкція 1 градирні підприємству за двома альтернативними методами. Хотілося б підкреслити, що переваги другого методу не тільки в більш глибокому охолодженні, цей метод потребує набагато менших фінансових витрат на реконструкцію градирні, у 3—4 і більше разів (приблизно на 100 тис. грн менше) від реконструкції градирні зі зрошувачем. Форсунки, що встановлюються при цьому методі, довговічніші в експлуатації (їх виконано з нержавіючих сталей та матеріалів). Довговічність збільшується у 2—3 рази порівняно зі зрошувачем, який через 3—4 роки починає втрачати свої фізичні розміри (просідає, стискується, деформується, забруднюється), і, як наслідок, відбувається втрата ефективності охолодження.

Але аналізуючи цей метод глибше, приходимо до висновку, що його використання призводить до економії фінансових ресурсів у мільйони гривень, тому що охолоджена вода на градирнях використовується головним чином у системах циркуляції (оборотного) водозабезпечення промислових підприємств. Тобто більш охолоджена вода збільшує час роботи устаткування, на яке вона подається, а отже, зменшується час на ремонти, тобто простої виробництва. Вода у водооборотних циклах, яка недостатньо охолоджена, призводить до зниження продуктивності устаткування, збільшенню енерговитрат, а звідси до аварійних зупинок усього виробництва.

Цей метод (другий) упроваджено на підприємствах: ЗАТ «Укртатнафта» (м. Кременчук), ВАТ «Запорізький алюмінієвий комбінат» (м. Запоріжжя), ВАТ «Авдієвський коксохімічний завод» (м. Авдієвка), ВАТ Херсоннафтопереробка» (м. Херсон).

**IV. Висновки.** На початку 90-х років усі великі промислові підприємства України опинилися в однакових умовах — на межі банкрутства, тому що були непристосовані до нової економічної реальності. Різке зростання інформаційних потоків, скорочення державного фінансування, виникнення конкуренції — усе це стало випробуванням для вітчизняних заводів і фаб-

рик. З часів здобуття Україною незалежності минуло вже більше тринадцяти років. Частина провідних великих підприємств успішно пододала кризу перехідного періоду й досягла позитивних показників діяльності. Проте, велика частина колишніх потужних заводів і досі не може перейти межу збитковості. На нашу думку, основною причиною існуючого важкого стану окремих вітчизняних підприємств є криза управління.

Повертаючись до реконструкції градирень, зазначимо, керівництво деяких заводів, набагато менш прибуткових та з меншими обсягами валового доходу, ніж ті, що впроваджують менш затратний метод, чомусь зупиняє свій вибір на більш затратному та менш ефективному проекті. Чи не свідчить це про відсутність управлінської аналітичної системи на підприємствах, чи про лобювання чийось інтересів, чи, може, ці підприємства зовсім не зацікавлені в зменшенні собівартості своєї продукції, отриманні більшого прибутку. Про це ми можемо тільки здогадуватися. Але підприємства, які зацікавлені в конкурентоспроможності своєї продукції, створюють та впроваджують таку систему управління ефективністю виробництва, яка мінімізує всі види витрат на виробництво в кожній одиниці продукції, робіт, послуг. Безпосередньо для капітальних ремонтів підприємства повинні спочатку аналізувати існуючий ринок послуг, відбирати найоптимальніші варіанти й здійснювати тендери.

На нашу думку, основною причиною існуючого важкого стану окремих вітчизняних підприємств є криза управління. Система менеджменту таких суб'єктів господарювання є застарілою, непристосованою до ринкових умов.

Так, при проведенні інвестиційної політики інвестиційна стратегія повинна пройти соціальну експертизу, результатом якої є екологічна, економічна оцінка, визначення тих соціальних переваг, які матимуть місце у випадку впровадження нововведень. Обов'язковими при цьому мають стати приріст прибутку, позитивні зрушення показників у координатах «витрати — результат».

#### Література

1. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси».
2. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби».
3. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати».
4. **Методичні рекомендації** з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Держкомпромполітики України від 02.02.2001р. №47.
5. **Шаповал В.М., Аврамчук Р.Н., Ткаченко О.В.** Економіка підприємства. — Дніпропетровськ, 2002. — С. 93—95.
6. **Мякота В.** Собівартість продукції від випуску до реалізації. — Х.: Фактор, 2003. — 264 с.
7. **Бойчик І.М.** Економіка підприємства. — К.: Атіка, 2002. — 478 с.
8. **Юровський Б.** Як розподіляти непрямі витрати // Експрес. — 2002. — №6 (320). — С. 19—26.