

## ТЕМА 6 АНАЛІЗ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

### План

- 6.1 Мета і завдання аналізу витрат
- 6.2 Аналіз витрат звичайної діяльності
- 6.3 Аналіз операційних витрат
- 6.4 Аналіз виробничої собівартості продукції

6.1. *Витрати підприємства* є вираженими в грошовій формі витратами на здійснення тактичних і стратегічних завдань, які вирішуються в процесі звичайної діяльності і надзвичайних подій.

*Мета* аналізу витрат підприємства – вивчення і виявлення потенційних можливостей відносного зниження витрат при одночасному зростанні обсягів торгово-виробничої діяльності та прибутку.

*Завдання* аналізу витрат:

- об'єктивна оцінка дотримання кошторису витрат підприємства за загальним обсягом, складом і структурою (в цілому і в розрізі видів діяльності, періодів часу і структурних підрозділів);
- оцінка динаміки розвитку витрат підприємства за загальним обсягом, складом і структурою (в цілому і в розрізі видів діяльності, періодів часу і структурних підрозділів);
- виявлення і кількісна оцінка причин зміни витрат (в цілому і в розрізі видів діяльності, періодів часу і окремих структурних підрозділів) підприємства;
- аналіз окремих видів витрат звичайної діяльності та виявлення резервів економії (в розрізі номенклатури статей витрат);
- виявлення непродуктивних витрат і втрат у процесі звичайної діяльності підприємства і розробка заходів, спрямованих на їх ліквідацію;
- підрахунок резервів відносної економії витрат і розробка заходів із їх практичної реалізації.

Інформаційну основу проведення аналізу витрат підприємства становить:

- нормативно-довідкова інформація (норми й нормативи витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції (товарів, робіт, послуг), кошторис витрат на виробництво одиниці продукції (товарів, робіт, послуг), кошторис витрат підприємства, фінансовий план підприємства);
- облікова й звітна інформація (первинні документи, дані рахунків бухгалтерського обліку, облікові реєстри, фінансова та статистична звітність);
- позаоблікова інформація (дані проведених інвентаризацій, матеріали різних перевірок, спостережень, рішення й розпорядження по підприємству, дані попередніх аудиторських перевірок, дані попередніх аналітичних досліджень, і т.п.).

6.2 Аналіз витрат звичайної діяльності розпочинають із загальної оцінки динаміки обсягу, складу і структури витрат, виявлення тенденцій змін цих витрат. Такий аналіз виявляє відхилення від прогнозних (планових, бюджетних

тощо) параметрів діяльності, дозволяє визначити напрями подальших досліджень, визначити роль витрат окремих видів діяльності в загальних витратах. Аналіз витрат підприємства передбачає оцінку ступеня дотримання кошторису витрат та їх динаміки. Витрати підприємства вимірюються і оцінюються в *абсолютних* і *відносних* показниках.

Оцінка динаміки витрат за загальним обсягом, складом і структурою припускає вивчення змін у їх складі та структурі в абсолютних і відносних одиницях, і виявлення потенційних можливостей їх відносного зниження. Якщо протягом звітного періоду спостерігалася зміна цін на сировину і товари, ставок і тарифів на послуги, що надаються, то оцінці повинна передувати процедура перерахунку витрат від звичайної діяльності в порівнянний вигляд.

Структура витрат залежить від особливостей технологічного та організаційного рівня підприємства, якості сировини, кваліфікації робітників і відповідного рівня оплати їх праці тощо. Оптимальна структура витрат сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства, тому так необхідно проводити аналіз динаміки показників ресурсоспоживання на основі структуризації витрат.

Оцінка тенденцій зміни витрат підприємства за декілька років надасть змогу простежити, як змінювався рівень витрат діяльності підприємства.

Слід зауважити, що проблема управління витратами не стільки у зменшенні рівня того чи іншого виду витрат, а в досягненні оптимального їх рівня, який забезпечує максимальну доцільність та прибутковість. Зрозуміло, що головним напрямком подальшого аналізу є аналіз витрат операційної діяльності.

6.3 Операційні витрати - є основним видом витрат підприємства, безпосередньо пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Узагальнюючим показником ефективності витрат операційної діяльності, який можна отримати аналізуючи фінансову звітність підприємств є рівень операційних витрат на 1 грн. реалізованої продукції. У деяких авторів цей показник має назву «коефіцієнт витрат виробництва» або «граничний рівень витрат». Використання цього показника для аналізу витрат операційної діяльності зумовлене його універсальністю: його можна визначати для підприємств усіх галузей і на всіх рівнях управління, застосовувати для порівняної (продукція, яка вже вироблялась на підприємстві) та непорівняної продукції (яка лише передбачається вироблятися).

Показник витрат на одну гривню продукції наочно відображає зв'язок між витратами і прибутком, утворюючи з ним органічну єдність. Між масою прибутку й відповідною їй собівартістю існує зворотна функціональна залежність. Чим більше маса прибутку, тим менша собівартість і витрати на 1 грн. продукції, і навпаки. Цю залежність можна виразити за допомогою наступних формули:

$$ВП = П - По = (ЧД 1 - сС1) - (ЧД0 - Со) = (ЧД1 - ЧД0) - (С1 - С0) = ЧД - С$$

де ВП — приріст валового прибутку у звітному періоді в порівнянні з базисним періодом, грн.;

ЧД - обсяг реалізації (чистий дохід) відповідно у базисному і звітному періодах, грн.;

С - собівартість реалізованої продукції, грн.;

ЧД - приріст обсягу реалізації у звітному періоді в порівнянні з базисним періодом;

С - приріст собівартості у звітному періоді в порівнянні з базисним періодом, грн.;

Зі змісту даних формул видно, що збільшення прибутку може відбуватися як за рахунок росту обсягу реалізованої продукції, так і за рахунок зниження її собівартості. Отже, собівартість продукції є найважливішою характеристикою господарської діяльності підприємства й одним з основних об'єктів управління.

Якщо представити операційні витрати основної діяльності у вигляді суми добутків собівартості окремих виробів на обсяг (кількість) їх реалізації, а чистий дохід - як добуток обсягу реалізації кожного виробу на ціну, то рівень витрат на одну гривню реалізованої продукції розраховується наступним чином:

$$PB = B_{од} / ЧД = (C_i \times K_i) / (Ц_i \times K_i)$$

де PB - витрати на 1 грн. реалізованої продукції;

Вод - операційні витрати основної діяльності;

ЧД - обсяг реалізації (чистий дохід);

C<sub>i</sub> - собівартість одиниці продукції і-найменування;

K<sub>i</sub> - кількість реалізованої продукції і - найменування;

Ц<sub>i</sub> - ціна одиниці продукції; п - кількість видів продукції.

Для аналізу впливу факторів на зміну рівня витрат на одну гривню їх поділяють на фактори першого порядку та другого порядку.

Розглянемо функціональну залежність факторів першого рівня:

- зміна обсягу і структури реалізації;
- зміна рівня витрат на виріб (собівартості окремих виробів);
- зміна цін на продукцію.

Вплив факторів на рівень витрат на одну гривню продукції визначають методом ланцюгових підстановок. Рівень витрат при всіх базисних показниках:

Зміна рівня витрат на одну гривню продукції за рахунок змін:

- обсягу і структури реалізації:  $PB_{стр} = PB_1 - PB_0$
- рівня витрат на виріб:  $PB_{рв} = PB_2 - PB_1$
- цін на продукцію:  $PB_{ц} = PB_{ф} - PB_2$

Загальний вплив факторів:  $PB = PB_{стр} + PB_{рв} + PB_{ц} = PB_{ф} - PB_0$

Вимірювання факторів другого порядку дозволяє виділити фактори, які залежать або не залежать від результатів діяльності суб'єкта господарювання. Наприклад, зміна цін і тарифів на сировину, матеріали, комплектуючі, транспортування, послуги тощо не залежать від результатів діяльності. Більш детальний аналіз витрат можна провести шляхом дослідження витрат за калькуляційними статтями у розрізі центрів формування витрат і центрів відповідальності за наявності відповідної інформаційної бази (організації відповідної системи обліку для потреб управління).

Операційні витрати основної діяльності плануються та обліковуються за двома напрямками: за економічними елементами та за статтями калькуляції. Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції

найбільшою мірою відповідає завданням комплексного економічного аналізу, і зокрема аналізу витрат підприємства. Елементи витрат - це однорідні за своїм економічним змістом витрати. До них відносять сировину і матеріали, паливо та енергію, заробітну плату та відрахування на соціальні заходи, амортизацію та інші операційні витрати, тобто це витрати, які пов'язані з основною діяльністю підприємства за певний період часу, незалежно від того, відносять їх на собівартість продукції в цьому періоді, чи ні. Витрати за економічними елементами визначаються кошторисом виробництва.

6.4 Аналіз собівартості за економічними елементами витрат здійснюється з метою вивчення зміни їхнього складу, питомої ваги кожного елементу, долі живої та уречевленої праці в загальних витратах на виробництво. Методика аналізу витрат за економічними елементами має деякі особливості. Спочатку визначається питома вага кожного виду витрат у всіх витратах, а потім порівнюється фактична питома вага з плановою, що дозволяє робити висновки щодо зміни структури витрат, встановлювати їх причини і давати якісну оцінку впливу цих причин на витрати виробництва. Зіставляти абсолютні величини витрат за елементами з плановими не можна тому, що вони не є порівнювальними, оскільки в плані (кошторисі) надаються всі витрати на запланований обсяг продукції, а перерахунок фактичного обсягу виробництва продукції на планові норми та ціни не здійснюється тому, що не вся продукція має товарний вигляд (на підприємстві є залишки незавершеного виробництва

Адитивна модель функціонального зв'язку факторів, яка використовується згідно методики аналізу, має такий вигляд:

$$OB = MB + VOП + CB + AB + IB,$$

де OB - операційні витрати, тис.грн.;

MB - матеріальні витрати, тис.грн.;

VOП - витрати на оплату праці, тис.грн.;

CB - соціальні відрахування, тис.грн.;

AB - амортизаційні відрахування, тис.грн.;

IB - інші витрати, тис.грн.

Фактичні дані про витрати за економічними елементами використовуються для планування собівартості на майбутнє, для визначення розміру нормованих обігових засобів та прибутку. Цей аналіз дає змогу вивчити структуру витрат за окремими підприємствами та галузями промисловості, розкрити галузеві закономірності формування витрат, зміни валового національного доходу і тенденцію змін за кілько звітних періодів.

Тому визначення динаміки показників за ряд років буде сприяти підвищенню методичного забезпечення аналізу витрат підприємства, дозволить зробити аналіз дійсно діючим, системним та спрямованим на досягнення оптимальних управлінських рішень. Особливо доцільним буде порівняння результатів аналізу динаміки структури витрат підприємства з відповідними показниками підприємств, що випускають аналогічну продукцію з метою визначення конкурентних позицій підприємства.

Методика аналізу операційних витрат за статтями калькуляції передбачає такі етапи:

1. Визначення абсолютного та відносного відхилення до статті та до підсумку під час порівняння фактичних даних із прогностичними (кошторисними, бюджетними) або даними попередніх періодів. Відсоток до статті відображає зміну витрат за даною статтею, а відсоток до підсумку показує як вплинуло відхилення від плану по конкретній статті на загальну зміну витрат;

2. Розрахунок частки кожної статті в загальній сумі операційних витрат;

3. Оцінка структурних зрушень.

Конкретний перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), операційних витрат основної діяльності визначається самим підприємством та має бути регламентовано його обліковою політикою.

Собівартість продукції - один з основних якісних показників діяльності підприємства, який характеризує рівень використання всіх видів виробничих ресурсів і є одним із найважливіших критеріїв для оцінки ефективності виробничого процесу. Згідно основних етапів аналізу витрат, аналіз виробничої собівартості продукції передбачає проведення аналізу:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- інших прямих витрат;
- непрямих витрат.

Згідно класифікації витрат за способом перенесення вартості на продукцію, витрати можна поділити на прямі та непрямі.

Згідно класифікації витрат за способом перенесення вартості на продукцію, витрати можна поділити на прямі та непрямі.

Прямі витрати - це такі витрати, які безпосередньо пов'язані з процесом виробництва або реалізації певного виду продукту (послуги). Непрямі витрати - це такі витрати, які пов'язані з роботою підприємства чи його підрозділів загалом або з виробництвом декількох видів продукції і їх неможливо безпосередньо віднести на собівартість певного виду продукції (послуг). Вони утворюють комплексні статті калькулювання, які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі і розподіляються між видами продукції спеціальними методами.

В сучасних умовах спостерігається тенденція до збільшення собівартості продукції, в першу чергу, за рахунок збільшення цін на сировину та основні матеріали, адже зміна норм витрат сировини і матеріалів може значно змінити споживчі властивості вироблюваної продукції. Фактор цін носить, в основному, зовнішній характер. Матеріальні витрати оцінюють за всіма одноелементними статтями витрат. Аналіз розпочинають із порівнянні фактичних витрат звітного періоду з плановими (прогнозованими, кошторисними, бюджетними тощо). Методика дослідження впливу чинників залежать від галузевих особливостей суб'єктів господарювання, відмінностей технології виробництва, методу управлінського обліку, що використовується на підприємстві, видів матеріальних ресурсів тощо.

Згідно структурно-логічній схемі факторного аналізу прямих матеріальних витрат, факторами першого порядку, які впливають на зміну суми матеріальних витрат є:

1. Зміна обсягу продукції;
2. Зміна структури продукції;
3. Зміна рівня витрат на виріб.

Під час аналізу витрат на матеріали, незважаючи досягнута економія, чи отримані перевитрати, слід розглядати зміни у витратах матеріалів по окремим їх видам та по видах продукції (в розрізі асортименту). Із загального переліку використаних матеріалів необхідно вибрати ті види матеріалів, які мають найширше застосування та є найдорожчими .

У процесі подальшого аналізу досліджують вплив факторів другого порядку на зміну рівня матеріальних витрат у собівартості одиниці продукції. Рівень матеріальних витрат у собівартості одиниці продукції залежить від:

1. Зміни норм витрат
2. Зміни цін придбання одиниці кожного виду матеріальних ресурсів

Відповідно до методики аналізу, за допомогою прийому абсолютних різниць визначають:

– зміну норм витрат визначають множенням різниці між фактичними і плановими витратами кожного виду матеріальних ресурсів на планову ціну одиниці цих ресурсів;

– зміну цін визначають добутком різниці між фактичною і плановою ціною одиниці матеріальних ресурсів кожного виду та фактичних їх витрат.

В резерв записуються перевитрати за кількістю і ціною (зі знаком «+»).

Для використання отриманого резерву зниження витрат виявляються та усуваються причини перевитрат.