

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ
Тернопільська академія народного господарства

На правах рукопису

ПАНАСЮК Валентина Миколаївна

УДК 658.5

**ЕФЕКТИВНІСТЬ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
ВИРОБНИЦТВА**

Спеціальність: 08.06.02 - Підприємництво, менеджмент та
маркетинг



ДИСЕРТАЦІЯ
на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник - доктор економічних наук,
професор Вихрущ В.П.

ТЕРНОПІЛЬ - 1998

ЗМІСТ

| | |
|--|-----|
| ВСТУП | 4 |
| РОЗДІЛ 1 | |
| ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА..... | 10 |
| 1.1. <i>Витрати виробництва як економічна категорія і їх роль у забезпеченні ефективності функціонування підприємницьких організацій</i> | 10 |
| 1.2. <i>Класифікація форм і методів обліку та розрахунку витрат виробництва (вітчизняний та зарубіжний досвід)</i> | 21 |
| 1.3. <i>Напрями удосконалення методології управління витратами виробництва на вітчизняних підприємствах</i> | 34 |
| РОЗДІЛ 2 | |
| АНАЛІЗ І ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА ПРИВАТИЗОВАНИХ ПІДПРИЄМСТВ..... | 48 |
| 2.1. <i>Мета, завдання і методика аналізу та оцінки витрат виробництва</i> | 48 |
| 2.2. <i>Обґрунтування системи показників, що характеризують ефективність управління витратами виробництва</i> | 58 |
| 2.3. <i>Аналіз структури витрат і основні тенденції в її змінах за період 1992-1996 рр.</i> | 71 |
| РОЗДІЛ 3 | |
| НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ..... | 87 |
| 3.1. <i>Обґрунтування раціональної структури витрат виробництва</i> | 87 |
| 3.2. <i>Удосконалення методів обліку і контролю витрат виробництва</i> | 101 |
| 3.3. <i>Мотиваційні аспекти зниження витрат виробництва на вітчизняних підприємствах</i> | 112 |
| 3.4. <i>Етапи розвитку і впровадження систем управління витратами виробництва на промислових підприємствах.....</i> | 125 |
| ВИСНОВКИ | 136 |
| СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 141 |
| ДОДАТКИ..... | 153 |

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВВП - валовий внутрішній продукт

ГВ - граничні витрати

СВ - сумарні витрати

ФВ - фіксовані витрати

ЗВ - змінні витрати

ГР - гранична продуктивність праці

ВАТ - відкрите акціонерне товариство

СМП - спільне мале підприємство

ВО - виробниче об'єднання

ВСТУП

Актуальність дослідження. У ринковій економіці питання забезпечення високого рівня ефективності господарювання посідають центральне місце в економічній політиці держави, формують стратегію і тактику основних виробничо-господарських об'єктів. Кризовий стан економіки України, дефіцит державного бюджету спонукають вітчизняних підприємців шукати власні шляхи забезпечення ефективності господарювання, використовуючи при цьому реальну економічну ситуацію в країні, яка сформувалася в процесі реформування її у ринкову систему господарювання. На першому етапі ринкової трансформації вітчизняної економіки основна увага надавалася процесам роздержавлення та приватизації майна державних підприємств, розвитку нових форм організації і управління виробництвом. В той же час питання забезпечення високого рівня ефективності господарювання залишалися без належної уваги реформаторів. Це призвело до того, що навіть ті підприємства, які вже пройшли етап приватизації і функціонують як підприємницькі структури, не забезпечують високих результатів господарювання. Рівень ефективності виробництва більшості підприємств низький, а останніми роками сформувалася чітка тенденція до скорочення обсягів виробництва, чисельності працюючих, зниження прибутковості їх роботи. Отже, є необхідність дослідження процесів зниження ефективності господарювання в умовах перехідної економіки України, виявлення причин, які гальмують реформування економіки, знижують ефективність реформ і результатів господарювання.

В першу чергу це стосується ефективності управління витратами виробництва на промислових підприємствах України. Пошук шляхів зниження витрат виробництва в сучасних умовах слід розглядати як фактор підвищення прибутковості і ефективності роботи підприємств, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі, розширення можливостей внутрівиробничої реструктуризації відповідно до змін кон'юнктури ринків збуту продукції.

З огляду на зарубіжний досвід питанням раціонального управління витратами виробництва на рівні промислових об'єктів постійно надається велика увага з боку менеджерів, керівників і власників підприємств, фірм, компаній тощо. При цьому за останні двадцять років у розвинутих країнах світу спостерігаються значні зрушення у сфері управління витратами виробництва. Зокрема, в таких країнах як США, Франція, ФРН, Японія на підприємствах сформувалася досить чітка система менеджменту, яка займається питаннями обліку, оцінки ефективності використання витрат на різних ділянках виробничих процесів, виробленням стратегії і тактики їх зниження. Величина витрат у багатьох випадках визначається як головний критерій у виборі варіантів розвитку підприємств.

У вітчизняній практиці більшість досліджень у сфері витрат виробництва здійснені в умовах адміністративно-командної системи господарювання, коли основну увагу звертали на обґрунтування методів і форм обліку витрат виробництва, залишаючи недостатньо вивченими методи управління витратами. Значною мірою це пояснюється тим, що в умовах одержавленої економіки витрати виробництва виконували в основному пасивні функції в забезпеченні ефективності виробництва. Основні завдання зниження витрат виробництва доводилися усім підприємствам у директивному порядку, що носило формальний, відірваний від реальної ситуації на підприємствах, характер. Підприємства намагалися приховувати свої можливості зниження витрат виробництва, оскільки їх неможливо постійно знижувати без удосконалення виробничих процесів.

Нові умови господарювання ставлять нові вимоги до управління витратами як з боку держави, так і власників підприємств. Необхідність удосконалення системи управління витратами виробництва на рівні промислових об'єктів різних форм власності знайшла відображення у працях вітчизняних вчених-економістів. Зокрема, необхідність більш повного обліку витрат виробництва в умовах перехідної економіки висвітлена у працях

Е.І.Бойка, М.І.Долішнього, М.А.Козоріз, О.Е.Кузьміна, І.І.Лукінова, Є.Н.Мниха, М.Г.Чумаченка. Однак, у практиці господарювання процеси управління витратами виробництва залишаються недосконалими. На першому етапі економічного реформування керівники і власники підприємств основну увагу звертали на підвищення цін на продукцію і досягнення на цій основі високих прибутків, а витрати виробництва залишалися незмінними. Більше того, підвищення самостійності підприємств у формуванні витрат виробництва і зниження контролю з боку держави за їх ефективним здійсненням сприяли необгрунтованому їх зростанню порівняно з іншими результатами господарювання. В кінцевому результаті це призвело до зниження ефективності господарювання.

Необхідність проведення досліджень у сфері управління витратами на рівні промислових підприємств обумовили тему і структуру дисертаційної роботи.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у виробленні теоретико-методичних положень формування системи управління ефективністю формування витрат виробництва на промислових підприємствах різних форм власності.

Для досягнення зазначеної мети були поставлені наступні завдання:

- визначити роль і функції витрат виробництва в забезпеченні ефективності функціонування підприємницьких організацій;
- обгрунтувати класифікаційні ознаки та їх використання у групуванні різних видів витрат виробництва;
- обгрунтувати систему показників, які характеризують ефективність здійснення витрат виробництва на промислових підприємствах;
- проаналізувати структуру витрат на промислових підприємствах та визначити тенденції змін в умовах перехідної економіки;
- обгрунтувати раціональну структуру витрат промислових підприємств;

— виробити методичні рекомендації з питань удосконалення обліку витрат виробництва;

— визначити форми і методи стимулювання працівників підприємств за зниження витрат виробництва.

Предмет, об'єкт і методологія дослідження. Предметом дослідження є форми і методи обліку витрат виробництва, оцінки ефективності їх формування на промислових підприємствах, стимулювання працівників за зниження і раціональне використання витрат виробництва.

Об'єктом дослідження є промислові підприємства різних форм власності. Поглиблений аналіз ефективності управління витратами виробництва проводився на приватизованих промислових підприємствах Тернопільської області. Період дослідження охоплює 1991-1996 рр.

Методологічна основа досліджень сформована на базі пізнання вітчизняних і зарубіжних публікацій з питань управління витратами виробництва. Вихідною інформацією для обґрунтування напрямів удосконалення системи управління витратами на вітчизняних промислових підприємствах послужили статистична звітність підприємств про результати господарювання, літературні джерела, аналітичні розрахунки автора.

У роботі використані сучасні методи досліджень, серед яких: системний аналіз, економіко-математичне моделювання, теорія граничних витрат та ін.

Наукова новизна. Наукові результати, що визначають новизну і вносяться на захист, полягають у наступному:

— уточнено склад функцій і роль витрат виробництва в забезпеченні ефективності функціонування підприємницьких організацій в умовах перехідної економіки України;

— визначені класифікаційні ознаки і розроблені класифікації витрат виробництва за місцями їх виникнення і центрами відповідальності;

— на основі системного аналізу обґрунтовано склад показників, на

базі яких визначається рівень ефективності здійснення витрат на промислових підприємствах та формуються системи управління витратами;

— визначені основні тенденції змін структури витрат виробництва промислових підприємств в умовах перехідної економіки;

— вироблені методичні підходи до визначення раціональної структури витрат виробництва, підвищення ефективності управління витратами на основі удосконалення методів обліку і контролю за рівнем витрат виробництва, стимулювання працівників промислових підприємств за зниження і раціональне використання витрат виробництва.

Практичне значення дисертаційної роботи полягає у поглибленні знань стосовно ролі і функцій витрат виробництва в забезпеченні ефективності функціонування підприємницьких структур промислового профілю в умовах перехідної економіки України. Запропоновані моделі формування обліку витрат і контролю за їх ефективним здійсненням можуть бути прийняті за основу при формуванні нормативної бази, яка визначає вимоги до роботи підприємств з боку регіональних і державних владних структур.

Практична цінність роботи полягає у виробленні методичних підходів до управління витратами на основі вдосконалення обліку витрат і контролю за їх формуванням на різних ділянках виробничих процесів; визначенні форм і методів стимулювання працівників підприємств за зниження витрат виробництва. Вироблені рекомендації з питань організації обліку витрат на виробництво та контролю за ефективністю їх використання можуть бути використані у навчальних процесах з підготовки менеджерів управління виробничими процесами.

Апробація результатів дисертації. Результати досліджень були викладені і обговорені на обласній науково-практичній конференції “Методологія бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності” (Тернопіль, 1992 р.), міжвузівській науково-практичній конференції “Актуальні проблеми розвитку економіки України в перехідний період до

ринку” (Тернопіль, 1996 р.), міжнародній науково-практичній конференції “Регіональна політика України: наукові основи, методи, механізми” (Львів, 1998 р.).

Деякі пропозиції дисертаційної роботи з підвищення ефективності управління витратами виробництва впроваджені на Тернопільському СП “Ватра-Шредер”, ВО “Оріон” і ТОВ “Спецтехприлад” Лтд.

Публікації. Матеріали дисертації знайшли відображення у 15 публікаціях обсягом 4,2 д.а., в т.ч. 1,9 д.а. належать особисто автору.

Особистий внесок автора. Наукові результати дисертаційної роботи отримані автором самостійно.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи 163 сторінки машинописного тексту, включаючи 16 таблиць на 17 сторінках, 16 рисунків на 13 сторінках, 2 додатки на 10 сторінках, 161 найменування використаних джерел на 12 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА

1.1. Витрати виробництва як економічна категорія і їх роль у забезпеченні ефективності функціонування підприємницьких організацій

Перехід до ринкової системи господарювання вимагає перегляду економічної суті багатьох прийнятих в адміністративно-командній системі категорій та уточнення їх ролі і функцій в роботі підприємств. В першу чергу, це стосується такої категорії як витрати виробництва. Проблема полягає в тому, що в умовах ринкової економіки не тільки значно підвищується роль витрат виробництва в забезпеченні ефективної роботи підприємств будь-якої форми власності, але й збільшуються можливості адміністрації та менеджерів в управлінні витратами, включаючи вирішення таких питань як визначення прибутків та прибутковості роботи підприємств, цін на продукцію та послуги.

Витрати виробництва як економічна категорія в умовах ринкової економіки значно більшою мірою характеризує ефективність виробництва, ніж в адміністративно-командній системі господарювання. У новій ситуації, що сформувалася в Україні в процесі трансформації адміністративно-командної економіки в ринкову, визначенню ролі і місця витрат виробництва у забезпеченні ефективності господарювання не надавалося належного значення. Послаблення державного контролю за ефективністю формування витрат виробництва на першому етапі здійснення економічних реформ в Україні призвели до надмірного і необгрунтованого їх зростання. Крім цього, обвальна лібералізація цін на основні види продукції протягом 1993-1994 рр. без належної підготовки, за умов відсутності конкуренції між виробниками і ненасиченості ринків збуту, сприяла зниженню заінтересованості товаровиробників у

ефективному здійсненні витрат виробництва і пошуку можливостей їх зниження. Для підприємств, продукція яких користувалася попитом, відкрився більш легкий шлях отримання прибутків за рахунок зростання цін. Однак, цей період господарювання виявився досить коротким і неефективним практично для всіх вітчизняних підприємств і підприємців, які використовували ситуацію ненасиченого ринку і можливості підвищення цін на продукцію. Наступний етап характеризується випереджувальними темпами зростання цін на енергоносії та сировинно-матеріальні ресурси порівняно із зростанням цін на вітчизняну продукцію. Крім цього, за цей період спостерігалися процеси насичення вітчизняних ринків імпортними товарами, які майже не відрізнялися за цінами, але значно випереджували за якісними показниками. В першу чергу це торкнулося побутової техніки: телевізорів, пральних машин тощо. В результаті вітчизняні товаровиробники втратили не тільки міжнародні, але й вітчизняні ринки збуту. Несприятлива ситуація, яка сформувалася для вітчизняних товаровиробників спонукала їх приймати певні стратегії виживання. Більшість вітчизняних підприємств, державних і приватизованих, обрали шлях скорочення обсягів виробництва, звільнення частини працівників, надання можливості працювати неповний робочий день. Однак, досвід показує безперспективність такого напрямку. Про це свідчать низькі результати господарювання вітчизняної економіки за період 1993-1997 рр. Зокрема, за даними статистичної звітності, починаючи з 1993 р. наростає заборгованість промислових підприємств перед державою, споживачами і працівниками підприємств. Масового характеру набувають затримки в оплаті праці, надання тривалих безоплатних відпусток працівникам. Це дає можливість адміністрації підприємств якийсь час утримуватися, але не вирішує проблеми, а лише поглиблює її. Більше того, зношуються технічні засоби виробництва, старіють технології, звільняються найбільш кваліфіковані спеціалісти. За таких умов забезпечити належний рівень ефективності господарювання для більшості вітчизняних підприємств є дуже складною проблемою.

В її розв'язанні можна визначити два основні напрями:

— залучення значних інвестицій для структурної перебудови підприємств та здійснення інноваційної політики розвитку виробництва на базі забезпечення його конкурентоздатності та конкурентоздатності продукції;

— налагодження чіткого обліку витрат виробництва та забезпечення ефективності їх формування.

Реалізація першого напрямку пов'язана із залученням додаткового капіталу в розвиток підприємств. Проблема полягає в тому, щоб знайти інвесторів, які заінтересовані вкладати власні кошти у розвиток українських підприємств. Такими інвесторами можуть бути держава, комерційні недержавні фонди вітчизняного та зарубіжного походження.

В адміністративно-командній системі проблемами розвитку вітчизняних підприємств опікувалася в основному держава. За рахунок централізованих фондів, методів розподілу і перерозподілу кінцевих результатів господарювання підприємства забезпечувалися фінансовими та матеріально-технічними ресурсами, які використовувалися для розвитку окремих підприємств і цілих галузей економіки.

Така політика і стратегія держави дозволяла їй концентрувати великі фінансові ресурси і спрямовувати їх на розвиток виробництва окремих галузей. При цьому пріоритети надавалися виробництву засобів виробництва, розвитку військово-промислового комплексу. В той же час галузі економіки, які працювали на задоволення потреб людини, завжди фінансувалися за залишковим принципом. Перевага надавалася при цьому великим промисловим об'єднанням і комплексам, в той час як праця на малих підприємствах, в сфері обслуговування потреб людей залишалася непривабливою, оплачувалася праця на таких підприємствах значно нижче, ніж на великих промислових об'єктах навіть в межах виконання однакових за призначенням робіт.

Така, специфічна для соціалістичної системи господарювання ситуація, сприяла формуванню певної ідеології господарювання, визначенню чіт-

ко окресленої поведінки керівництва державних підприємств. Основними позиціями даної ідеології господарювання було за всяку ціну попасти до складу підприємств, яким з державних фондів на безоплатній основі надаються додаткові фінансові та матеріально-технічні ресурси на впровадження нової техніки, технології, інших новацій виробництва. При цьому використовувалися різні способи досягнення такої мети, включаючи і такі, як завищення можливих результатів виробництва від впровадження новацій, завищення затрат на їх впровадження на етапі фактичного використання тощо. В результаті реальна ефективність від впровадження новацій у виробництво у більшості випадків була нижчою від їх проектних розрахунків. До того ж період впровадження новацій значно розтягувався в часі, оскільки підприємства були зацікавлені одержувати від держави дотації на розробку, впровадження нових видів продукції, техніки і технологій.

В умовах перехідної економіки держава втратила важелі концентрації фінансових ресурсів у централізованих фондах, переклавши проблеми, пов'язані з впровадженням новацій у виробництво, на плечі самих підприємств. Бюджетне покриття витрат у вітчизняній економіці набуло чіткої тенденції до зниження. Зокрема, у 1989 р. воно було на рівні 49,3%, у 1990 р. - 49,33%, 1991 р. - 45,8%, 1992 р. - 37,2%, 1993 р. - 19,3%, 1994 р. - 30,3%, 1995 р. - 10,6%, а в 1996 р. - 8,8% [112]. У загальній величині ВВП бюджетні витрати на народне господарство склали в 1994 р. - 15,7%, 1995 р. - 4,9%, 1996 р. - 3,7%. З огляду на наростання дефіциту бюджету можна прогнозувати, що найближчим часом держава не зможе задовольнити потреби промислових об'єктів у фінансових ресурсах, які їм потрібні для розвитку і реструктуризації виробництва відповідно до вимог ринкової економіки.

Отже, розраховувати на допомогу держави можуть лише окремі промислові об'єкти, виробничо-господарська діяльність яких має стратегічне значення для розвитку національної економіки і покликана вирішувати найбільш гострі соціально-економічні проблеми суспільства.

Що стосується залучення коштів вітчизняних і зарубіжних інвесторів недержавного характеру, то, як показує практика господарювання, жоден з них не вкладе власні кошти у розвиток промислових об'єктів, не переконавшись спочатку в тому, що об'єкт привабливий для інвестування, має перспективу розвитку, ефективно формує витрати виробництва.

Отже, будь-який аспект забезпечення ефективного розвитку виробництва необхідно тісно пов'язувати з проблемами ефективності управління витратами виробництва. При цьому незалежно від форм власності на засоби виробництва та управління підприємствами держава повинна взяти на себе функції контролю за ефективністю формування витрат виробництва. В першу чергу, це стосується тих матеріально-технічних та енергетичних ресурсів, які формують стратегію розвитку національної економіки. Надання на першому етапі ринкової трансформації вітчизняної економіки повної самостійності підприємствам у визначенні витрат виробництва і послаблення державного контролю за ефективністю їх здійснення сприяли поглибленню наступних негативних явищ. По-перше, підприємства отримали можливість завищувати витрати виробництва і цим занижувати прибутки підприємств. Важливим негативним наслідком цього є зниження прибутків від виробничо-господарської діяльності підприємств, а відтак і надходжень у бюджет від оподаткування їх прибутків. По-друге, намагання уряду наповнити бюджет за рахунок збільшення податків на прибуток, введення різних обмежень у його використанні знижує заінтересованість адміністрації в досягненні максимальної прибутковості роботи підприємств. Оскільки відсутність оптимальної структури витрат на виробництво і нормативів, які встановлюють рівень раціональності їх формування в різних галузях національної економіки дозволяють керівництву державних і недержавних підприємств вирішувати власні та виробничі проблеми шляхом завищення витрат, а значить перекладати ці проблеми на плечі споживачів, держави та суспільства в цілому.

У ринковій ситуації завищені витрати виробництва є фактором, який

знижує конкурентоздатність продукції, гальмує вихід підприємства в ринковий простір, а, отже, роблять цей об'єкт непривабливим для інвестора.

Розглядаючи витрати виробництва як економічну категорію в умовах ринкової економіки, необхідно визначити не тільки її суть, але і функції, завдання та місце у вирішенні проблеми підвищення ефективності господарювання. З цих позицій важливо звернути увагу на наступні вихідні положення.

1. Під витратами виробництва прийнято розуміти сукупність витрат, пов'язаних із виготовленням і реалізацією продукції або наданням послуг.

2. Як економічна категорія витрати виробництва характеризують суспільні відносини у сфері ефективності господарювання.

3. Ефективність господарювання визначають і оцінюють за спільним для всіх ланок економіки принципом і єдиним критерієм - зіставлення результатів і витрат виробництва. При цьому зберігають прямопропорційні залежності між результатами і витратами виробництва, які, при незмінності всіх інших факторів виробництва, характеризують:

при незмінних витратах виробництва: чим вищі результати, тим вища ефективність виробництва і господарювання в цілому;

при незмінних результатах виробництва: чим нижчі витрати, тим вищий рівень ефективності виробництва;

ріст ефективності виробництва досягається внаслідок випереджаючих темпів зростання результатів над темпами зростання витрат виробництва.

4. У забезпеченні ефективності господарювання витрати виробництва виконують декілька функцій: облікову, нормативно-регулюючу, оцінюючу, управляючу. В умовах адміністративно-командної економіки найбільшу увагу звертали на облікові функції витрат виробництва, на базі яких визначалася собівартість окремих видів продукції, витрати по окремих технологічних переділах та ділянках виробничих процесів. З цих позицій розроблялися і використовувалися різні класифікації витрат виробництва, які використовувалися для аналізу ефективності їх формування, вироблення заходів по зни-

женню витрат виробництва. Методологічні аспекти визначення витрат виробництва у вітчизняній економічній теорії і практиці висвітлені у працях І.І. Іщенко, С.П. Терещенко [70], Т.П. Карпової [73], О.Василика, С.Буковинського, С.Павлюка [13] та ін. Основну увагу вітчизняні дослідники звертають на висвітлення питань, пов'язаних з обліком витрат виробництва та змінами в бухгалтерському обліку таких витрат, які відбулися за останні роки вже в умовах перехідної економіки.

Огляд і аналіз зарубіжної літератури з цих питань показали, що в ринковій економіці надається велика увага питанням обліку і аналізу витрат на виробництво. Поряд з цим багато уваги приділяється питанням управління витратами, включаючи пошук шляхів їх зниження, обґрунтуванню доцільності підвищення витрат у зв'язку із змінами умов виробництва або ситуації на ринках збуту. Основу обліку витрат виробництва складають бухгалтерський облік та аналітичні розрахунки певних видів витрат, їх групування за видами, місцями виникнення, формами віднесення на продукцію тощо. Можна визначити декілька наукових підходів, які покладені в основу системи обліку витрат. Зокрема, в теорії і практиці найбільшого визнання набули американська, західноєвропейська та японська системи обліку та розрахунку витрат виробництва [123].

Так, за оцінками англійських фахівців, специфічною особливістю американської школи є прискіпливе ставлення до витрат виробництва. Увага до витрат виробництва надається не тільки з метою їх зниження (хоча і це завдання завжди знаходилось в полі зору менеджерів), але головним чином для того, щоб не упустити можливий прибуток. Американський адміністратор, менеджер зацікавлений в здійсненні таких проектів, які потребують більших затрат при умові, що це може дати вищий прибуток [132]. Разом з тим американська школа обліку та розрахунків витрат на виробництво не передбачає якоїсь єдиної системи, що дозволяє не регламентувати в обов'язковому порядку форми представлення витрат на виробництво зовні-

шнім користувачам і формує певну ступінь свободи повноти їх визначення на внутрівиробничому рівні. Американська школа фахівців з питань управління витратами багато уваги надає визначенню прогностичних величин витрат, необхідних для розробки нових, прогресивних видів продукції і технологій, пошуку можливостей досягнення панівного становища на міжнародних ринках збуту продукції [132].

На відміну від американської школи в країнах Західної Європи використовуються більш жорсткі вимоги до визначення складу витрат на виробництво, їх обліку на підприємствах та до форм представлення інформації контролюючим органам.

Зокрема французьким законодавством регламентуються правила бухгалтерського обліку витрат виробництва, які узгодженні з європейською директивою [123].

Звертає на себе увагу технологія здійснення аналітичних розрахунків на базі бухгалтерського обліку витрат виробництва. Функції аналітичної бухгалтерії носять подвійний характер, спрямований на обрахування витрат на виробництво і собівартість будь-якого виробу чи будь-якої галузі на різних стадіях виготовлення і збуту продукції та визначення прибутків підприємств. Торговельним кодексом країни визначені вимоги до обрахунку витрат виробництва на підприємствах. Основними принципами обліку і обрахунку витрат виробництва визнані наступні: [123]

- принцип ідентичності: підприємство має розглядатися як автономна одиниця, без зв'язку з його власниками;
- принцип періодичності, за яким діяльність підприємства поділяється на періоди, що називаються фінансовими;
- принцип автономності (або спеціалізації), за яким кожен фінансовий період вважається повністю незалежним, відокремленим від інших і, як наслідок, всі результати і витрати мають бути віднесені на нього;
- принцип безперервності господарської діяльності, за яким слід

вважати, що підприємство здійснюватиме свою діяльність впродовж багатьох років;

— принцип грошового обрахунку, згідно з яким мають обраховуватися лише ті операції, які можуть бути виражені певною сумою грошей;

— принцип початкової вартості, згідно з яким майно підприємства має бути зареєстроване з фіксацією його вартості на момент придбання;

— принцип обережності, згідно з яким пропонується при обліку витрат брати до уваги лише надійні факти, щоб уникнути завищеної оцінки результатів господарської діяльності і майна підприємства;

— принцип відповідальності, спрямований на забезпечення можливості перевірки усіх бухгалтерських документів;

— принцип постійності методів, згідно з яким пропонується користуватися постійно однією методикою складання та представлення розрахунків.

Перелічені принципи апробовані та прийняті на всіх підприємствах Франції.

На підприємствах ФРН система обліку витрат на виробництво є складовою частиною загальної системи бухгалтерського обліку. Організація системи обліку залежить від типу, юридичної форми, галузі та розмірів підприємств. Основними завданнями системи обліку є збір та фіксація інформації про витрати на виготовлення та збут продукції за місцем їх виникнення або іншими ознаками, представлення звітності для внутрішнього та зовнішнього користування. Значна увага звертається питанням оцінки ефективності формування витрат виробництва. З цих позицій для вітчизняної практики представлятиме інтерес сукупність завдань з обрахування витрат виробництва з метою визначення ефективності їх здійснення. Зокрема, на базі обліку витрат виробництва формується інформація для прийняття управлінських рішень у напрямках забезпечення ефективності господарювання, здійснюється контроль за ефективністю управління витратами, формується інформація для визначення цін на продукцію або послуги. Основні управлінські функції, вико-

вання яких сформовано на використанні витрат виробництва і які здійснюються менеджерами німецьких підприємницьких структур, є наступні: [101]

- визначення оптимальних закупівель для забезпечення виробничих процесів матеріально-технічними ресурсами;
- визначення вищої межі граничної ціни на сировину і матеріали;
- вибір між самостійним виробництвом сировинних і матеріальних ресурсів або їх кооперацією з іншими підприємствами;
- вибір між орендою, лізингом або придбанням основних засобів виробництва;
- визначення оптимальних способів виробництва, оптимального розміру партії виготовлення продукції;
- визначення оптимальної програми виробництва і збуту продукції;
- обґрунтування рішень щодо залучення додаткових замовлень;
- вибір найбільш ефективних каналів збуту продукції;
- визначення мінімального розміру оптового збуту продукції;
- розрахунок точки беззбитковості (обсягу виробництва, після досягнення якого продаж продукції покриває витрати виробництва і починає забезпечувати прибуток).

Залежно від управлінських завдань використовуються різні методи визначення, групування витрат виробництва.

Аналізуючи вітчизняний досвід з питань обліку та обрахування витрат виробництва на промислових підприємствах, слід зазначити наступне.

По-перше, принципи організації обліку витрат на виробництво найбільшою мірою відповідають тим, які використовуються в країнах Західної Європи. Тобто дотримання таких принципів у веденні обліку витрат на виробництво як періодичність, автономність, безперервність, початкової вартості притаманні для українських підприємств. При цьому слід відзначити, що вже в умовах переходу до ринкової економіки в чинному законодавстві України щодо ведення бухгалтерського обліку, в тому числі й обліку витрат

на виробництво, відбулися якісні зміни у напрямках наближення таких систем до загальноєвропейських вимог. Це слід вважати важливим і позитивним фактором для входження економіки України до європейських і світових ринків, зниження фінансового ризику вітчизняних і зарубіжних інвесторів при створенні спільних підприємств.

По-друге, у вітчизняній практиці порівняно з розвинутими країнами значно менше уваги звертається на оцінку ефективності використання витрат виробництва. На теперішній час практично ще не створені механізми контролю за ефективністю витрат виробництва на підприємствах державної і недержавної форм власності. При цьому слід зазначити, що дослідження в напрямках створення таких механізмів дедалі поглиблюються. Необхідність їх запровадження у практику господарювання останніми роками не тільки не викликає сумніву серед урядовців та контролюючих органів, але й широкого кола фахівців. Однак, конструктивних рішень з боку законодавчих органів поки-що немає. Тому в практиці господарювання з боку владних і контролюючих органів до підприємств державної і недержавної форм власності висувається, як правило, велика кількість різних вимог, які не завжди узгоджуються з чинним законодавством. Намагання урядових структур поповнити бюджет за рахунок підвищення ретельності перевірок фінансових результатів підприємств не дає очікуваних результатів, оскільки не відпрацьованою залишається законодавча база з цих питань.

По-третє, недоліки законодавчої бази та фіскальна податкова політика держави спонукає підприємства до заниження результатів виробництва та завищення витрат на виготовлення і збут продукції. Численні перевірки фінансової і бухгалтерської документації з боку контролюючих органів, як правило, не дає очікуваних результатів. Більше того, така практика, за відсутності чітких правил поведінки перевіряючих органів та адміністрації підприємств, призводить до зниження ефективності такої роботи та підвищення непродуктивних витрат на її здійснення.

Визначені недоліки в системі обліку та управління витратами виробництва на підприємствах промисловості України негативно вплинули не тільки на ефективність їх роботи, але й національної економіки в цілому.

1.2. Класифікація форм і методів обліку та розрахунку витрат виробництва (вітчизняний та зарубіжний досвід)

Багатоаспектність функцій витрат виробництва в управлінні економічними процесами промислових підприємств зумовили вироблення різних методів їх обліку і розрахунку, форм представлення як складових частин при визначенні ефективності виробництва.

Тому в економічній теорії і практиці господарювання використовуються різні системи обліку витрат виробництва, їх групування за окремими ознаками тощо. Це значною мірою ускладнює процеси дослідження ефективності управління витратами виробництва, вимагає дотримання певних правил, в першу чергу, зіставності результатів обліку і розрахунків величини витрат у часі, за методами розрахунків, повнотою їх обліку тощо.

Важливим питанням, на базі якого має формуватися методологія дослідження ефективності управління витратами виробництва на промислових підприємствах, є їх класифікація за певними ознаками.

Слід зазначити, що питанням класифікації витрат виробництва в економічній теорії протягом довгого часу зверталася велика увага. Однак, єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольнила всіх дослідників та практичних працівників, досі не вироблено. Тому в практиці господарювання використовуються різні класифікації витрат виробництва. При цьому є певні відмінності при обґрунтуванні таких витрат в різних країнах світу. Проблема полягає в тому, що важливо вибрати таку класифікацію витрат виробництва, методи їх обліку і розрахунку, які найбільш повною мірою відповідали завданням дослідження та напрямам їх формування в управлінні ефективністю

виробництва. Тому практично кожен дослідник обґрунтовує власні підходи до вибору складу витрат, методів їх обчислення, форм представлення результатів, повністю або частково використовуючи нагромаджений в економічній теорії досвід з цих питань.

У даній роботі використано досвід зарубіжної та вітчизняної теорії з питань класифікації витрат виробництва на промислових підприємствах, на базі якого обґрунтовані основні класифікаційні ознаки, які найбільшою мірою характеризують стан обліку і методи обрахування витрат виробництва на вітчизняних промислових підприємствах і повинні використовуватися при вирішенні питань, пов'язаних з підвищенням ефективності роботи підприємств. Загальна схема основних класифікаційних ознак, за якими мають розроблятися певні класифікації, групування витрат виробництва та методи їх розрахунку представлена на рис.1.1.

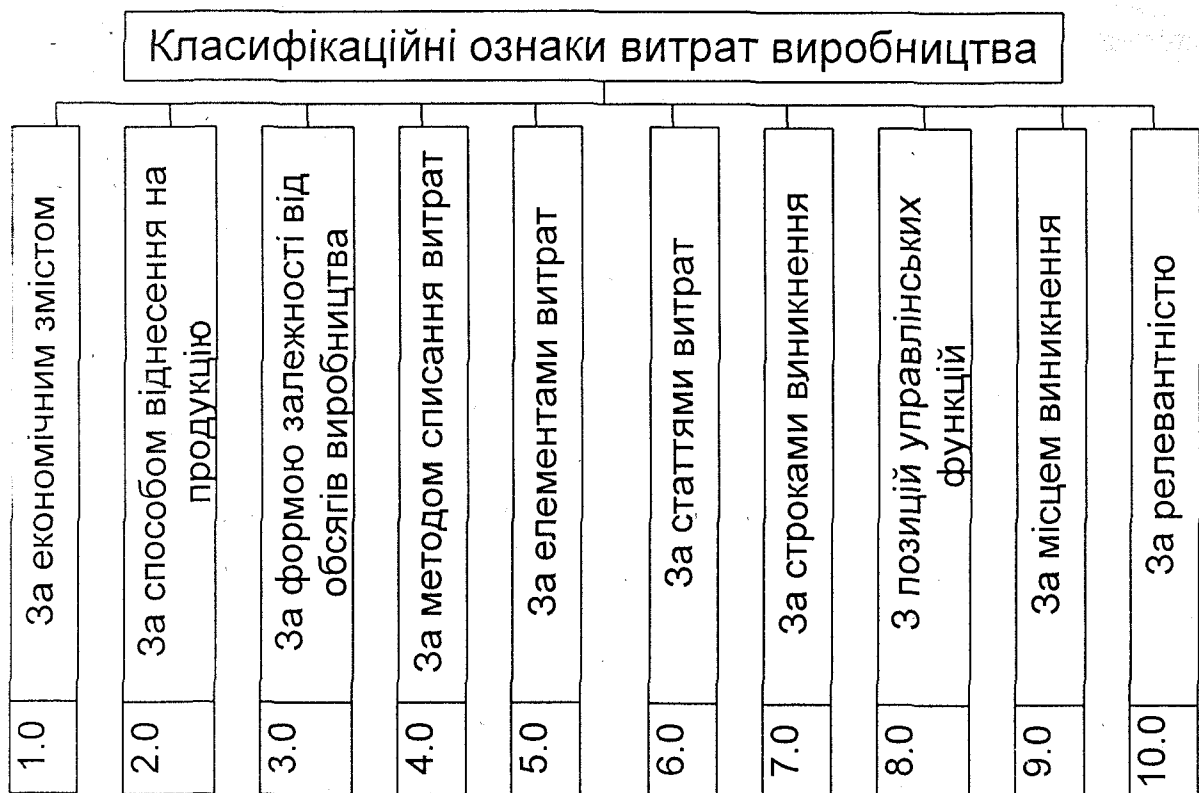


Рис. 1.1. Схема класифікаційних ознак для визначення витрат виробництва.

На основі узагальнення вітчизняного і зарубіжного досвіду з питань класифікації витрат виробництва можна виділити наступні класифікаційні ознаки:

1. За економічним змістом витрати виробництва прийнято класифікувати на основні та накладні. Основні витрати пов'язані безпосередньо з виготовленням або збутом продукції і відносяться на її собівартість. До таких витрат належать: витрати на сировину, матеріали, основну заробітну плату виробничо-промислового персоналу підприємства. Накладні витрати формуються на місцях їх виникнення, а потім за визначеними критеріями розподіляються за конкретними носіями витрат.

2. За способом віднесення на продукцію витрати виробництва класифікуються на прямі і непрямі. В багатьох країнах перша і друга класифікаційні ознаки ідентифікуються. Тобто основні витрати розглядають як прямі, а накладні як непрямі (опосередковані) і відповідним чином формується система їх обліку. Така класифікація витрат має суттєве значення для вирішення наступних питань у сфері управління ефективністю виробництва:

для оцінки різних категорій витрат, що виникають у процесі виробництва і реалізації продукції та пошуку шляхів їх зниження, а також формування раціональної структури витрат;

для підготовки інформаційної бази щодо прийняття управлінських рішень, пов'язаних з перспективами розвитку підприємств.

3. За формою залежності від обсягів виробництва витрати класифікують на: змінні, постійні, змінно-постійні, сукупні. Такий вид класифікації витрат виробництва використовується як у вітчизняній, так і в зарубіжній практиці господарювання при вирішенні наступних задач у сфері управління ефективністю виробництва:

для оцінки завантаженості виробничих потужностей і визначення величини непродуктивних постійних витрат;

для визначення граничних величин витрат виробництва і оптималь-

них обсягів виробництва.

Класифікація витрат виробництва на постійні та змінні використовується при розрахунках економічної ефективності роботи підприємств, знаходження межі беззбитковості в їх роботі та прогнозуванні оптимальних обсягів виробництва. Сукупні витрати виробництва на одиницю продукції знижуються обернено пропорційно до росту обсягів виробництва і наближуються до значення змінних витрат. Це явище прийнято називати ефектом зниження постійних витрат [101]. Це показує, що підприємства з високим рівнем постійних витрат мають надавати особливу увагу оптимальному використанню виробничих потужностей. Тільки при такій умові можна досягти рентабельний рівень собівартості одиниці продукції. Якщо устаткування завантажене недостатньою мірою, величина сукупних витрат збільшується настільки, що може перевищити рівень ринкових цін на продукцію. Останнє набуває особливого значення для вітчизняних підприємств, тому дослідження співвідношень між величинами постійних, змінних, постійно-змінних і сукупних витрат виробництва стає особливо актуальним в умовах перехідної економіки. Склад витрат виробництва за цією ознакою представлено в табл.1.1. Повніше ці питання викладені в публікаціях [73].

Таблиця 1.1

Структура і склад витрат виробництва за класифікаційними ознаками

| Класифікаційна ознака | Зміст | Структура | Склад | Напрями використання в управлінні ефективністю виробництва |
|-----------------------|-------------------------------------|-----------|---|---|
| 1 | За економічним змістом | Основні | Сировина і матеріали; заробітна плата ВПП | Використовується на промислових фірмах США, Західної Європи, у вітчизняній практиці |
| | | Накладні | Витрати на обслуговування і управління виробничими процесами | |
| 2 | За способом віднесення на продукцію | Прямі | Які безпосередньо можна віднести на виробництво виробів: сировина, матеріали, заробітна плата працівників, зайнятих виготовленням продукції | Використовується у зарубіжній та вітчизняній практиці при визначенні собівартості продукції |

| | | | | |
|---|--|---|---|--|
| | | Непрямі | Які відносять на продукцію непрямим способом; до непрямих витрат можна віднести накладні витрати | |
| 3 | За формою залежності від обсягів виробництва | Змінні | Величина витрат змінюється пропорційно до зміни обсягів виробництва: вартість матеріалів, сировини, величина заробітної плати основних працівників, зайнятих виготовленням продукції | Використовується у зарубіжній та вітчизняній практиці при визначенні: оптимальних обсягів виробництва; зони беззбитковості роботи підприємства; оптимальної структури витрат; для дослідження динаміки витрат виробництва, виявлення резервів їх зниження; контролю за ефективністю формування витрат |
| | | Постійні | Величина витрат не змінюється із зміною обсягів виробництва: заробітна плата адміністрації; страхування; амортизація та ін. | |
| | | Постійно-змінні | Змінюються відповідно до зміни обсягів виробництва, але не в прямих пропорціях: оплата за простої устаткування; наднормативні роботи; аварійні роботи тощо | |
| 4 | За методом списання витрат | Витрати визначеного періоду | Не мають виробничого змісту і списуються за певний період часу як вимушені, їх величина не залежить від обсягів виробництва. До складу таких витрат входять: ринкові, торгові, розподільчі, дослідницькі та адміністративні витрати | Використовується у зарубіжній практиці при дослідженні ефективності діяльності фірм у ринковому середовищі, визначенні можливостей зниження витрат визначеного періоду |
| | | Витрати на виробу | Їх обсяг змінюється прямопропорційно до кількості виробленої продукції: основні матеріали, пряма заробітна плата і змінна частина накладних витрат | |
| 5 | За елементами витрат | Матеріальні витрати (за виключенням вартості відходів, що використовуються) | Перелік складу витрат по кожному з елементів встановлюється у нормативних документах і носить обов'язковий характер при визначенні собівартості продукції на вітчизняних підприємствах | У вітчизняній практиці при визначенні собівартості виробів; дослідженні динаміки витрат за елементами; визначенні резервів їх зниження; здійсненні контролю за повнотою визначення витрат виробництва і ефективністю їх формування |
| | | Витрати на оплату праці | | |
| | | Відрахування на соціальні заходи | | |

| | | | | |
|---|------------------------|--|---|---|
| | | Амортизація основних фондів і нематеріальних активів | | |
| | | Інші витрати (платежі за обов'язкове страхування майна підприємства, а також окремих категорій працівників; виплата процентів за короткострокові кредити; на сертифікацію та збут; гарантійний ремонт; оплату послуг зв'язку тощо) | | |
| 6 | За статтями витрат | Витрати, пов'язані з виробництвом і збутом продукції, групуються за статтями: витрати основних цехів; допоміжного виробництва; на утримання і експлуатацію устаткування; загальновиробничі, загальногосподарські витрати тощо | Перелік статей, склад і методи розподілу витрат за видами продукції визначаються галузевими інструкціями | Використовується у вітчизняній практиці при плануванні витрат за видами виробництв |
| 7 | За строками виникнення | Витрати минулого часу (Historical costs) | Фактичні витрати фірми, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції у грошовому виразі за певний період часу: дані про витрати, які публікуються у звітах іноземних фірм. Вони розподіляються на відтворювані і невідтворювані. Відтворювані минулі витрати - це виражені у грошах витрати на товари або послуги, які поповнюватимуться за рахунок майбутньої діяльності фірми, оскільки вони можуть бути реалізованими у перспективі (наприклад, вартість нереалізованої готової продукції); невідтворювані витрати - це такі, які не можуть бути поповненими при отриманні майбутніх прибутків (наприклад, вартість незастрахованих товарів, що знищилися в результаті непередбачених подій) | Використовується на зарубіжних фірмах, зокрема у США при дослідженні ефективності формування витрат |

Закінчення табл.1.1.

| | | Кошторисні витрати | Витрати, пов'язані з майбутньою діяльністю фірм і які використовуються на певний період | При визначенні активності управлінських функцій фірм |
|----|---------------------------------|--|---|--|
| 8 | З позицій управлінських функцій | Виробничі витрати | Витрати на виробництво продукції | Використовується у зарубіжній та вітчизняній практиці при аналізі ефективності діяльності фірм |
| | | Витрати на реалізацію продукції | Витрати, пов'язані з реалізацією продукції | |
| | | Адміністративні витрати | Витрати на реалізацію продукції і адміністративні складають групу невиробничих витрат, до складу яких входять: витрати, пов'язані з географічним розміщенням, в т.ч. збутові (навантаження, розвантаження, реклама, заробітна плата маркетингових служб та ін.); адміністративні витрати (утримання керівників та канцелярських працівників, які не можуть бути віднесеними до першої і другої категорій витрат); витрати на науково-дослідницькі роботи; витрати, пов'язані з випуском цінних паперів тощо | |
| 9 | За місцем виникнення | Центри витрат (Cost centers) | За функціональними ознаками: для однотипного устаткування; за технологічними ознаками: поточні лінії, конвейєрне виробництво | Використовується у зарубіжній практиці для здійснення контролю за ефективністю формування витрат |
| | | Зони відповідальності (Responsibility Centers) | За суму витрат відповідно до розрахункових даних | |
| 10 | За релевантністю | Сумісні (Relevant costs) | Витрати, пов'язані з прийняттям управлінських рішень | Використовується зарубіжними фірмами для аналізу і оцінки ефективності роботи управлінського персоналу |
| | | Несумісні (Sunk costs) | Витрати, які не залежать від управлінських рішень. Вони зберігаються і тоді, коли продукція не випускається (зарплата адміністратора, амортизація тощо) | |

4. За методом списання. За цією класифікаційною ознакою витрати виробництва прийнято розподіляти на витрати визначеного періоду і витрати на виробі. Витрати визначеного періоду не мають виробничого змісту і списуються за певний період часу. Їх величина не залежить від обсягів виробництва. До них належать ринкові, торгові, розподільчі, дослідницькі, адмініст-

ративні витрати [18]. Витрати на виробу включають основні, пов'язані з випуском продукції, і змінну частину накладних витрат. Така класифікація має практичне застосування на підприємствах і фірмах США при вирішенні питань, пов'язаних з пошуком можливостей скорочення витрат визначеного періоду.

Класифікація витрат виробництва за ознаками 5 і 6 - відповідно за елементами і за статтями витрат має широке використання у вітчизняній практиці для вирішення наступних питань управління виробничими процесами: визначення собівартості одиниці продукції (калькуляція), окремих замовлень і виробництва в цілому, планування витрат виробництва, вартості окремих робіт і послуг тощо. В зарубіжній практиці використовуються дещо інші методичні підходи до класифікації витрат за цими ознаками. Так, на німецьких підприємствах і фірмах використовується класифікація витрат за видами [18], включаючи:

- витрати на матеріали;
- витрати на персонал;
- витрати, пов'язані з використанням засобів виробництва (амортизаційні відрахування, калькуляційні проценти на вкладений капітал);
- витрати на оплату робіт і послуг, які підприємство отримує від інших організацій, включаючи оплату транспортних послуг, витрати на рекламу, юридичні послуги, страхування, оренду тощо;
- відрахування державним органам (податки, внески, збори тощо).

Слід зазначити, що класифікації за видами, елементами і статтями не є сталими, вони змінюються відповідно до вимог, які встановлює держава до обліку витрат виробництва, контролюючі органи. Найбільшою мірою це стосується країн, в яких економіка знаходиться у стані реформування. Проблема полягає в тому, що в умовах невідпрацьованості юридичної бази, яка б регламентувала не тільки структуру витрат за видами, елементами, статтями, але й їх склад та нормативи списання на собівартість продукції підприємства

мають можливість завищувати фактичні витрати виробництва, занижуючи тим самим прибутки. В результаті до державного бюджету надходить менше грошей, а підприємства функціонують з мінімальним перевищенням результатів над витратами виробництва. Цьому значною мірою сприяє фіскальна податкова політика, яку змушений формувати уряд в умовах дефіциту державного бюджету. Саме така ситуація характерна для економіки України.

Вирішення проблеми потребує прийняття урядом більш ліберальної політики стосовно оподаткування прибутку підприємств та підвищення контролю держави за ефективністю формування витрат виробництва, правильністю списання їх на собівартість продукції.

Ознака 7 класифікує витрати виробництва на витрати минулого часу (тобто такі, що вже відбулися і заявлені у звітах фірм) і кошторисні витрати, які пов'язуються з майбутньою діяльністю фірм. Витрати минулого часу (Historical costs) розподіляються на відтворювані і невідтворювані. Відтворювані минулі витрати - це виражені в грошах витрати на товари або послуги, які поновлюватимуться за рахунок майбутньої діяльності фірми (наприклад, готова але не реалізована продукція). Невідтворювані витрати характеризують такі, що не можуть бути компенсовані при майбутній діяльності фірми, наприклад, збитки в результаті непередбачених подій, втрати при псуванні незастрахованого майна тощо. Така класифікація витрат виробництва використовується при аналізі і пошуку шляхів зниження втрат від непередбачуваних подій на підприємствах і фірмах США.

З позицій управлінських функцій (ознака 8) витрати прийнято класифікувати на виробничі, пов'язані з реалізацією продукції (маркетингові) і адміністративні витрати. Така класифікація використовується як у вітчизняній, так і зарубіжній практиці з метою їх дослідження і обґрунтування оптимальної структури витрат. При цьому така класифікація є укрупненою і базується на більш детальному розподілі витрат за кожним напрямом. В умовах формування ринкових відносин для вітчизняної практики особливого зна-

чення набувають питання, пов'язані із визначенням структури витрат адміністративного та маркетингового характеру. Витрати на реалізацію продукції і адміністративні складають групу невиробничих витрат. Зіставлення їх з групою виробничих витрат дає можливість досліджувати динаміку їх співвідношень за певний період часу, приймати обгрунтовані рішення щодо їх оптимізації.

9. Класифікаційна ознака, що дозволяє структурувати витрати за місцем їх виникнення. На базі такої класифікації виникли нові системи обліку витрат виробництва. В американській практиці це знайшло використання при організації центрів витрат (Cost centers) та зон відповідальності (Responsibility centers). Такий підхід дав можливість перейти від пасивних систем обліку витрат, що вже здійснені, до активних методів оперативного управління витратами. Це позитивно вплинуло на ефективність роботи фірм, які використовували цей метод. Тому він знайшов останнім часом широке розповсюдження не тільки у США, але і в європейських країнах. В результаті значною мірою удосконалено не тільки методологію обліку витрат виробництва, але й організацію управлінських процесів.

Зокрема, Р.Мюллердорф і М.Корренбауер визначають наступні вимоги до визначення витрат за місцями їх виникнення:

А. Кожному місцю виникнення витрат повинна відповідати своя сфера відповідальності. На чолі кожного підрозділу має бути керівник, який несе відповідальність за витрати, які виникають. У сферу відповідальності керівників центрів витрат може входити декілька місць виникнення витрат.

Б. Причини, які призводять до виникнення витрат, повинні піддаватися кількісному визначенню. Для кожного місця виникнення витрат необхідно встановити одиниці виміру, на які припадають витрати (машино-година, норма часу на обробку деталі та ін.). Такі одиниці можуть бути базами для розподілу витрат. Вони необхідні для забезпечення точності обліку та запобігання помилок при їх контролі.

В. Місця виникнення витрат необхідно виділяти таким чином, щоб максимально спростити розподіл і облік різних видів витрат.

Разом з тим, автори констатують, що визначені вище правила неможливо реалізувати одночасно в повному обсязі. На практиці необхідно знаходити компроміси між ступенем точності результатів обліку витрат за місцями їх виникнення і труднощами у здійсненні облікових операцій. Тому кожне підприємство формує власну схему місць виникнення витрат виробництва та визначає вимоги до точності їх обліку.

Класифікація витрат за релевантністю (ознака 10) дає можливість визначити групу витрат, пов'язаних з прийняттям управлінських рішень і таких, які не залежать від цих рішень. Відповідно до цієї ознаки в зарубіжній практиці прийнято виділяти сумісні і несумісні витрати [48]. Така класифікація витрат виробництва застосовується при здійсненні аналізу і оцінки ефективності роботи управлінського персоналу, вивчення можливостей зниження непродуктивних витрат виробництва.

Слід зазначити, що відповідно до завдань управління ефективністю виробництва на вітчизняних, а тим більше на зарубіжних підприємствах, використовуються не тільки різні класифікації витрат, але й формуються свої принципи їх групування. Практично жодна з класифікацій не використовується в чистій формі, а здебільшого в поєднанні з іншими. Тобто облік витрат виробництва ведеться одночасно за кількома класифікаційними ознаками і використовується в різних системах управління підприємством.

Найбільш загальною формою обліку витрат виробництва є система бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік формується відповідно до встановлених у кожній країні правил. Система бухгалтерського обліку охоплює значно більший склад завдань, ніж облік виробничих витрат і має свою сферу застосування. Зокрема, результати бухгалтерського обліку використовуються для:

— формування річної фінансової звітності;

- надання інформації власникам підприємства, акціонерам, кредиторам, державним органам тощо;
- податковим службам;
- складання спеціальних балансів тощо.

Управлінський облік витрат виробництва вирішує вужче коло завдань і пов'язаний в основному із здійсненням контролю за ефективністю їх формування, пошуком шляхів зниження витрат.

У світовій економіці останнім часом підвищилася увага до формування активних методів впливу на витрати виробництва шляхом їх регулювання. Це викликало збільшення аналітичних розрахунків, пов'язаних з визначенням витрат виробництва, їх класифікацією за висвітленими вище ознаками. При цьому залежно від завдань управління використовуються різні методи підрахунку витрат, зокрема, розрізняють: фактичні витрати, планові або очікувані витрати. Різниця між плановими і фактичними витратами виробництва дає можливість оцінювати успішність роботи фірми.

Залежно від поставлених завдань, природи підприємства, виду продукції можуть використовуватися різні методи розрахунку витрат виробництва.

На підприємствах Франції широко використовуються методи розрахунку повних витрат і методи розрахунку часткових витрат. Кожен з цих методів спрямований на вирішення конкретних завдань, пов'язаних з ефективністю формування витрат виробництва. Повні витрати мають виняткове значення при визначенні собівартості, ціни продажу виробів, складанні кошторисів тощо.

Методи обчислення часткових витрат використовуються для вирішення таких завдань:

- визначення впливу кількості виробленої продукції (обсягів виробництва) на вартість одиниці продукції;
- визначення внеску кожного виду продукції у покриття постійних витрат;

— прийняття рішень стосовно визначення оптимальної структури витрат залежно від їх часового впливу.

Аналітична бухгалтерія витрат крім вирахування собівартості дає можливість оцінювати результати виробництва, тобто порівнювати план із фактом, виявляти приховані та неефективні витрати.

За оцінками зарубіжних фахівців [49; 123] аналітична бухгалтерія з усім розмаїттям методів є винятково важливою ланкою в управлінні підприємством. На базі аналітичних розрахунків і аналізу витрат виробництва можна обґрунтовувати можливу межу ринкової ціни виробів шляхом зниження собівартості продукції, розробляти заходи по зниженню витрат. Таким чином, аналітичну бухгалтерію витрат слід розглядати з двох позицій: як додаток до загальної бухгалтерії і як специфічний інструмент в управлінні ефективністю виробничих процесів. В даній роботі досліджується другий аспект, тобто проблеми визначення витрат виробництва і дослідження їх впливу на показники ефективності роботи підприємств.

Економічна ситуація, що сформувалась в Україні в процесі формування ринкових відносин, потребує посилення уваги до питань, пов'язаних з пошуком шляхів підвищення ефективності господарювання всіх ланок народного господарства. В першу чергу це стосується первинних ланок - підприємств різних форм власності. Саме на базі вирішення проблеми зниження витрат виробництва можуть бути успішно вирішені питання завоювання ринків збуту, забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної продукції, підвищення рівня фінансової стабільності та фінансової незалежності підприємств.

Вирішення таких питань передбачає поглиблення досліджень, пов'язаних з аналізом ефективності їх здійснення як на підприємствах в цілому, так і на конкретних його ділянках.

Висвітлені вище методичні підходи до класифікації витрат виробництва мають практичне значення для вибору методів розрахунку і набувати-

муть все більшого застосування при обґрунтуванні шляхів їх зниження.

1.3. Напрями удосконалення методології управління витратами виробництва на вітчизняних підприємствах

Наявність різних класифікацій витрат виробництва, методів їх розрахунку зумовлює необхідність вибору найбільш доцільних з них для вирішення конкретних завдань виробництва. В умовах перехідної економіки України пошук шляхів зниження витрат виробництва набуває не тільки особливої актуальності, але і потребує розробки певної методології досягнення поставленої мети.

На промислових підприємствах різних форм власності витрати виробництва повинні стати не тільки предметом обліку і пасивної фіксації в різних документах, а й предметом управління. Тобто в умовах переходу до ринку перед менеджерами підприємств мають ставитися складніші завдання, пов'язані з пошуком шляхів активного впливу на зниження витрат виробництва.

Досягнення мети - зниження витрат виробництва на підприємствах в сучасних умовах - повинно розглядатися як стратегічний напрям їх розвитку, який має забезпечити конкурентоспроможність продукції на внутрішніх і зовнішніх ринках, підвищити прибутковість діяльності.

Витрати виробництва як предмет управління ними повинні розглядатися з позицій активного і своєчасного впливу на них з метою зниження рівня непродуктивних витрат, уникнення втрат виробництва, зниження впливу факторів, які підвищують витрати виробництва і знижують ефективність роботи підприємств.

Важливими умовами формування системи управління витратами виробництва мають стати наступні:

— оперативне забезпечення інформацією адміністрації підприємств, яка необхідна для прийняття ними управлінських рішень з питань регулю-

вання витрат виробництва з врахуванням економічних наслідків прийнятих рішень і їх впливу на ефективність роботи підприємства;

— спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у відповідності з визначеними у плановій або нормативній документації величинами;

— виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених нормативів і оцінка їх впливу на показники ефективності виробництва;

— систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємств;

— вироблення заходів по зниженню витрат виробництва по забезпеченню заданих параметрів ефективності: рентабельності виробництва, якості продукції, прибутковості, роботи підприємства, забезпечення стабільності його фінансового стану. Загальна схема управління витратами виробництва представлена на рис.1.2.

Важливою функцією управління витратами виробництва є прогнозування величини витрат виробництва відповідно до стратегії розвитку підприємства. При цьому прогнозна величина має стати орієнтиром для досягнення певного рівня ефективності виробництва, стабільності фінансового стану та забезпечення конкурентоспроможності підприємства в ринковому середовищі. З цих позицій процеси управління витратами мають зайняти центральне місце в управлінні виробничими процесами.

На базі прогнозних оцінок майбутніх витрат виробництва розробляється планова документація, в якій відповідно до вибраної класифікації витрат і методів їх розрахунку встановлюються планові величини витрат виробництва по підприємству в цілому, окремих його підрозділах і структурах, видах виробництва і виробках. Класифікація витрат відповідно до мети управління виробництвом в цілому є основним структуроутворюючим елементом побудови системи управління витратами, включаючи питання вибору методів обробки і аналізу інформації.



Рис. 1.2. Схема управління витратами виробництва промислових об'єктів.

Нормування витрат виробництва дає можливість на науковій основі встановлювати рівень їх використання на різних ділянках виробництва. Управління витратами на базі встановлених нормативів дає можливість підвищити оперативність прийняття управлінських рішень. Проблема полягає у визначенні норм витрат за їх основними видами, місцями виникнення або за іншими класифікаційними ознаками таким чином, щоб вони орієнтували підприємство на перспективу, досягнення конкурентоспроможності в ринковому середовищі, тобто норми і нормативи по всіх видах виробничих витрат повинні бути прогресивними. В практиці використовують в основному два

методичні підходи до нормування витрат. Перший підхід формується на базі результатів аналізу фактичного використання їх за минулий період. Другий підхід формується на основі аналітичних розрахунків. У вітчизняній практиці такий підхід відомий як нормування на базі технічно обґрунтованих норм витрат основних видів ресурсів: сировини, матеріалів, витрат праці тощо. Виходячи з різних умов формування норм витрат, останні можна розподілити на три види: основні, ідеальні та поточні.

Основні норми витрат - постійні, що не змінюються протягом тривалого періоду, використовуються для порівняння фактичних витрат за ряд років і виявлення тенденцій ефективності виробництва окремих видів продукції за період, що аналізується. В умовах зміни обсягів виробництва, цін, технології виготовлення основні норми витрат є непридатними для порівняння, оскільки не відповідають змінам, які відбулися за досліджуваний період. Тому використання такого методу визначення нормативів має суттєві обмеження в управлінні витратами виробництва.

Ідеальні норми витрат являють собою мінімальні витрати, які здатні забезпечити виробничий процес в ідеальних умовах. На практиці такі нормативи майже не використовуються. Однак їх розрахунок має суттєве значення для наукового обґрунтування менеджерами реальних норм витрат вироблення механізмів стимулювання працівників за раціональне здійснення витрат.

Поточні норми витрат - це такі витрати, які досягаються реально на короткий період часу і забезпечують заплановану ефективність виробництва. Поточні витрати можуть служити базою для визначення відхилень від визначеної мети виробництва при заданих параметрах його ефективності. Порівняння фактичних і поточних витрат формує необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень стосовно зміни витрат, удосконалення виробничих процесів тощо. Система управління витратами на основі норм і нормативів схематично представлена на рис.1.3 [73, с.144].

Вироблення моделей управління витратами виробництва на основі

норм і нормативів передбачає необхідність формування достовірної нормативної бази. Нормативні витрати мають залишатися незмінними до тих пір, поки відхилення від них у фактичній діяльності підприємства не стануть значними. Строк дії норм і нормативів витрат виробництва в теперішніх умовах на підприємствах має встановлюватися самостійно.



Рис. 1.3. Схема управління витратами виробництва на основі норм і нормативів.

В умовах ринкової економіки підприємці зацікавлені у виробленні і використанні прогресивних норм і нормативів витрат виробництва, зниженні таких витрат, оскільки це прямо пов'язане з бізнесом, прибутковістю

роботи їх фірм. Разом з тим, зниження витрат виробництва не повинно негативно вплинути на якість продукції, ефективність виробництва. Тому питання зниження витрат виробництва розглядаються в сукупності з іншими важливими показниками ефективності господарювання. При цьому ефективність управління витратами виробництва підвищується тоді коли результати виробництва: обсяги виробництва, прибуток збільшуються вищими темпами ніж зростають витрати. Саме такий критерій - випередження темпів зростання результатів над темпами зростання витрат приймається за основу при виробленні управлінських рішень.

У практичній діяльності реалізація заходів по зниженню витрат виробництва дуже часто вимагає додаткових витрат на удосконалення технологічних процесів, введення додаткових контрольних, облікових операцій. В тих випадках необхідно здійснювати техніко-економічні розрахунки, на основі яких оцінюється доцільність управлінських рішень. Такі питання є досить чітко розроблені в системах управління виробничо-господарською діяльністю зарубіжних фірм. Зниження витрат на виробництво при забезпеченні високоякісної продукції є фактором підвищення ефективності виробництва, додатковою можливістю зниження цін на продукцію і досягнення пріоритетів на ринках її збуту.

В умовах перехідної економіки України більшість державних і недержавних підприємств не зацікавлені у зниженні витрат виробництва, оскільки досягнення такої мети є досить трудомістким процесом, реалізація якого потребує здійснення значного обсягу робіт по впровадженню науково-обґрунтованих норм і нормативів обліку витрат і контролю за їх ефективним формуванням. Послаблення державного контролю і підвищення самостійності керівників підприємств вирішувати питання, пов'язані з управлінням виробництвом, в тому числі, і витратами сприяло тому, що більшість підприємств працюють на межі банкрутства, тобто коли витрати виробництва майже дорівнюють доходам від виробничо-господарської діяльності, а прибуток

підприємств мінімальний. В той час як питання раціональності здійснення витрат залишаються по за увагою владних структур. На теперішній час державою не визначені ефективні важелі впливу на інтереси підприємств у напрямках зниження витрат виробництва.

Намагання уряду України ввести державні і регіональні нормативи плати за використання природних ресурсів не дали очікуваних результатів. Вітчизняними і зарубіжними дослідниками [13; 27; 47] доведено, що в Україні неефективно використовуються матеріальні, енергетичні, трудові та інші ресурси, які мають стратегічне значення для розвитку національної економіки.

Отже, на період, коли важелі ринкової економіки ще не проявилися у повному обсязі в напрямках створення таких умов, які сприяють ефективному формуванню витрат виробництва на підприємствах державної і недержавної форм власності, держава повинна виробити стратегію ефективного використання ресурсів і взяти на себе контроль за її реалізацією.

Для промислових підприємств повинні доводитися нормативи використання основних, важливих для національної економіки видів ресурсів, включаючи матеріальні, паливно-енергетичні, трудові. Визначення переліку нормативів, які доводяться до промислових підприємств, має носити державний характер, виходячи із галузевих особливостей виробничих процесів і доповнюватися обмеженнями на рівні регіонів. Такі нормативи для підприємств носять зовнішній характер, спрямований на підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу держави. Величина таких нормативів має встановлювати нижню межу ефективності використання ресурсів. Перевищення встановленої межі слід вважати неефективним для суспільства і шкідливим для розвитку національної економіки в цілому. Доцільно ввести в практику господарювання у базових галузях економіки стандартну норму витрат виробництва. Під стандартною нормою слід розуміти науково обґрунтовану величину витрат виробництва, розраховану в результаті аналізу

середньогалузевих норм витрат з урахуванням прогресивності технологій, цін на продукцію і сировинно-матеріальні ресурси, оплату праці та накладні витрати на типові види продукції. Введення у практику управління витратами виробництва стандартних норм дасть можливість оцінювати вітчизняне виробництво з позицій міжнародних стандартів, виробляти заходи з наближення вітчизняних виробів до міжнародного рівня. При цьому слід враховувати, що поряд з витратами виробництва слід визначати і показники ефективності виробництва та якості продукції. Саме на зв'язок витрат виробництва і показниками ефективності виробництва необхідно звернути особливу увагу при визначенні напрямів форм і методів управління витратами. Проблема полягає в тому, що знижувати витрати виробництва можна за рахунок різних факторів, які певним чином вплинуть на кінцеві результати роботи підприємств. У вітчизняній практиці адміністрація підприємств, використовуючи недоліки чинного законодавства з питань оплати праці, надто захопилася тим, щоб знижувати оплату праці. В результаті з державних підприємств звільнилася найбільш кваліфікована частина виробничого персоналу і перейшла працювати у недержавний сектор економіки. Це знайшло відбиток, перш за все, у зниженні якості продукції, неспроможності використовувати досягнення науки і техніки у виробничих процесах. Як наслідок, спостерігається зниження престижності вітчизняної продукції, втрата її конкурентоспроможності і ринків збуту.

Найбільш повною мірою такі явища проявилися у сфері побутової техніки, товарів широкого вжитку. Достатньо відзначити, що вітчизняні телевізори втратили не тільки зовнішні, але й внутрішні ринки, програвши в якісних параметрах із зарубіжними конкурентами. Звичайно, що вирішення проблеми забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної побутової техніки є набагато складнішими, глибшими і потребують окремого висвітлення. Однак, недостатня увага до питань ефективного використання ресурсів, факторів і витрат виробництва значною мірою сприяла поглибленню проблем,

пов'язаних із збереженням принаймні внутрішніх ринків збуту. Зниження витрат на виробництво, досягнення їх оптимальної структури при забезпеченні якості і конкурентоспроможності виробів є одним із важливих напрямків вирішення проблеми.

З огляду на те, що Україна в перспективі може і повинна ввійти у світову систему господарювання рівноправним партнером, проблемам досягнення конкурентоздатності вітчизняної продукції повинна надаватися особлива увага як з боку держави, так і адміністрації та менеджерів вітчизняних підприємств. В досягненні такої мети центральне місце має належати вирішенню проблем, пов'язаних із зниженням витрат, раціональними використанням ресурсного потенціалу країни і виробничих факторів на підприємствах. Реалізація цієї мети потребує вироблення певних механізмів.

На рівні держави пропонується визначення конкретних вимог до роботи підприємств базових галузей вітчизняної економіки. Вимоги до роботи таких підприємств можуть бути конкретизовані нормативами, які встановлюють рівень матеріалоемності, енергоемності, трудоемності окремих виробничих процесів і видів продукції. На державному рівні можуть формуватися мотиваційні механізми заохочення підприємств для того, щоб досягати встановлених нормативів за визначеними критеріями. Відомо, зокрема, що за рівнем енергоемності ВВП Україна у 6-8 разів перевищує досягнення розвинутих країн світу. Отже, вирішення проблеми зниження енергоемності ВВП повинно носити державний характер. Однак, практична реалізація її повинна здійснюватися безпосередньо на рівні підприємств і, в першу чергу, з енергоемними продукцією і виробничими процесами. Досягнення цієї мети на рівні підприємств пов'язане, перш за все, з використанням енергозберігаючих технологій, впровадження яких вимагає додаткових витрат. Тому вирішення проблеми повинно здійснюватися на основі поєднання інтересів держави і підприємств. Держава, не втручаючись безпосередньо в роботу підприємств, повинна створювати умови, які мають сприяти заінтересованості промисло-

вих підприємств в тому, щоб витратити кошти на впровадження нових енергозберігаючих, ресурсозберігаючих, екологічно чистих технологій. Основними важелями впливу держави на вирішення проблеми є такі як: надання пільгових кредитів підприємствам для придбання і впровадження прогресивних технологій, нової техніки, удосконалення продукції; надання пільг в оподаткуванні прибутків підприємств у тих випадках, коли вони використовують ці прибутки для удосконалення і розвитку виробничих процесів; введення штрафів за надмірне використання важливих для розвитку національної економіки видів ресурсів, укладення контрактів на постачання продукції за державними замовленнями тощо. Основні напрями впливу держави на заінтересованість підприємств у тому, щоб використовувати досконалішу техніку і технологію та досягати на цій основі підвищення ефективності господарювання схематично представлені на рис.1.4.



Рис. 1.4. Важелі впливу держави на роботу підприємств у напрямках підвищення ефективності господарювання.

З рисунка видно, що державні важелі впливу мають опосередковану сферу дії. Вони безпосередньо не впливають на зниження витрат виробництва, а спонукають підприємства до того, щоб впроваджувати і використовувати досконалішу техніку і технологію, забезпечуючи цим конкурентоздатність вітчизняних виробничих процесів, наближаючи їх до досягнень світової економіки. На рівні держави це має проявлятися у зниженні матеріалоемності, енергоемності і трудоемності ВВП, підвищенні ефективності функціонування національної економіки.

На рівні промислових підприємств досягнення мети зниження витрат виробництва має тісно пов'язуватися з іншими показниками ефективності виробництва. Заходи по зниженню витрат виробництва повинні обґрунтовуватися з позицій економічної доцільності і носити конкретний характер. Основні напрями зниження витрат виробництва на промислових підприємствах схематично показані на рис.1.5.

Реалізація сформованих напрямів спрямована на підвищення ролі витрат виробництва у забезпеченні ефективності роботи підприємств, перехід від пасивних методів обліку витрат за минулий період до активних методів втручання у виробництво на основі аналізу ефективності формування витрат, виявлення суттєвих відхилень від встановлених норм і нормативів.

З огляду на зарубіжний досвід, на вітчизняних підприємствах доцільно організувати центри витрат і зони відповідальності за здійснення витрат виробництва. За оцінками зарубіжних фахівців, а також вітчизняних вчених, які досліджували досвід зарубіжних країн з питань організації обліку витрат і управління ними, створення центрів витрат за місцями їх виникнення і зонами відповідальності значною мірою підвищує оперативність надходження інформації про фактичний стан витрат до менеджерів, які займаються аналізом ефективності їх формування і керівництва фірм, яке приймає рішення щодо регулювання витрат. Це дозволяє своєчасно змінювати ситуацію у сфері управління витратами і запобігати неефективному їх здійсненню.

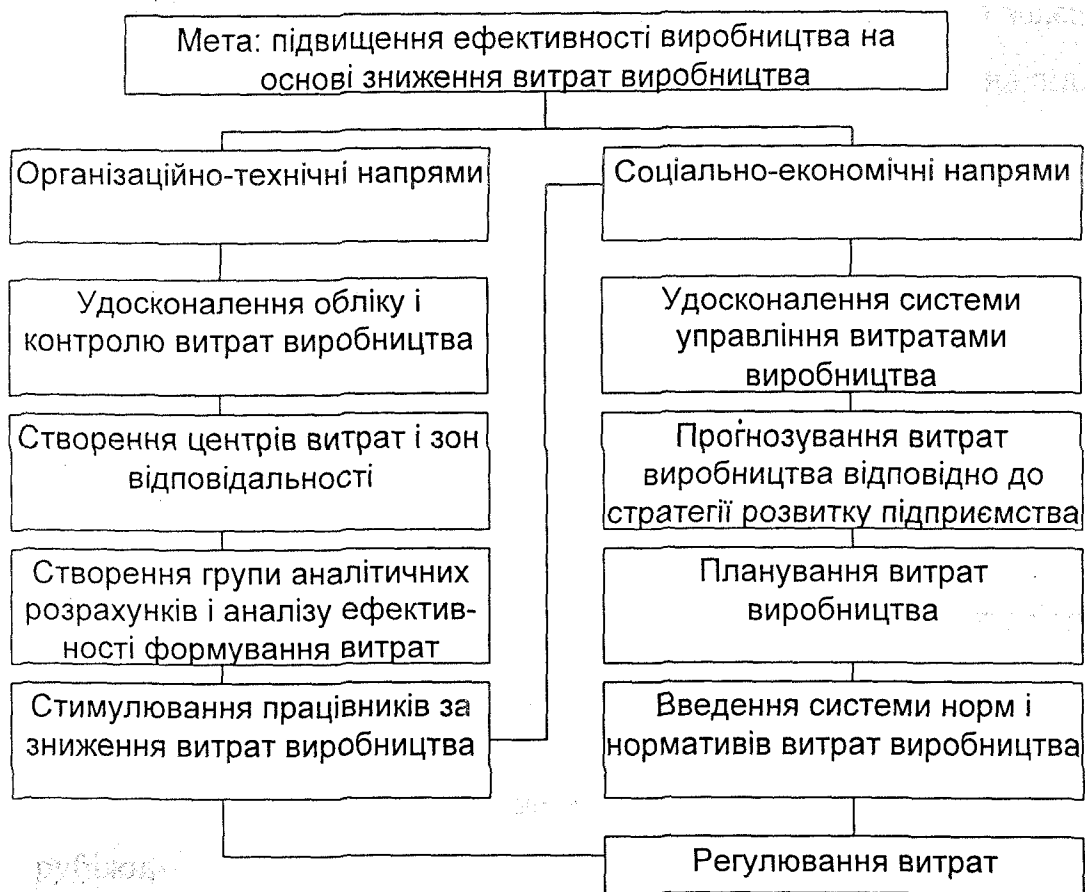


Рис. 1.5. Схема напрямів удосконалення системи управління витратами виробництва на промислових підприємствах.

У зарубіжній практиці, зокрема у США [132], прийнято розрізняти три типи центрів витрат: виробничі, обслуговуючі та номінальні. В свою чергу кожен тип центра витрат може бути представлений сукупністю дрібніших центрів. Ступінь деталізації центрів витрат на фірмах США є різний, їх розміри залежать і зумовлені цілями управління витратами, а також від сукупності і трудоемності задач, які ставляться керівництвом до системи управління витратами. При цьому чим більший центр витрат, тим вища відповідальність його керівника. Таким чином, на підприємствах зберігається принцип ієрархічності в побудові систем обліку витрат виробництва, контролю за ефективністю їх формування і управління ними.

Особливу увагу слід звернути на систему звітності центрів витрат. Як правило, витрати вищої ланки складаються із витрат ланок нижчого і середнього рівня. Отже, первина інформація про витрати виробництва має форму-

затися на нижчих ланках. Від повноти і достовірності таких звітів залежить ефективність функціонування всієї системи управління витратами на підприємствах. Тому в звітах доцільно інформувати не тільки про величину витрат, а й вказувати, хто конкретно несе за них відповідальність відповідно до структури центрів витрат, сформованої на підприємстві. Важливим питанням для побудови центрів витрат на вітчизняних підприємствах є класифікація витрат на такі, що підлягають контролю і не підлягають контролю (неконтрольовані витрати). Кожен центр звітує перед вищим рівнем управління витратами за контрольовані витрати, за відхилення від заданих у нормативній або плановій документації норм витрат на технологічні операції, види продукції тощо.

Багаторічний досвід використання таких систем обліку витрат виробництва та контролю за їх формуванням на різних ділянках виробничих процесів зарубіжних фірм підтвердив доцільність їх впровадження у практику господарювання і виявив при цьому ряд складних питань, вирішення яких є проблематичним. Так, на думку С.Сатубалдіна [132], у практичному застосуванні форми організації обліку і контролю витрат виробництва на базі створення центрів витрат можуть виникати деякі суперечності в переліку витрат, які слід відносити до контрольованих або неконтрольованих. Керівники центрів зацікавлені в тому, щоб перелік контрольованих витрат був обмеженим, а керівництво підприємства - навпаки, щоб він з найбільшою повнотою відбивав процес формування витрат. В той же час керівники підприємств у зв'язності, яка використовується зовнішніми структурами, намагаються представити звужений склад контрольованих витрат. Вирішення таких питань для вітчизняних підприємств по мірі впровадження нових підходів до управління витратами вже найближчим часом набуватиме більшої актуальності.

Узагальнюючи викладені вище напрями вдосконалення методології визначення витрат виробництва, слід підкреслити наступне:

1. В міру розвитку ринкових відносин в українській економіці роль

витрат у підвищенні ефективності господарювання буде зростати.

2. Вітчизняні товаровиробники зможуть забезпечити конкурентоздатність продукції на основі зниження витрат виробництва і, відповідно, ринкової ціни на продукцію. Реалізація цієї мети передбачає необхідність посилення уваги менеджерів і керівництва підприємств до питань, пов'язаних з пошуком шляхів зниження витрат виробництва.

3. Реальним напрямом зниження витрат виробництва на вітчизняних підприємствах є перехід від системи обліку здійснення витрат до системи управління ними на базі прогнозування, планування, впровадження прогресивних норм і нормативів витрачання основних видів ресурсів і, відповідно, витрат виробництва.

4. Держава і суспільство в цілому заінтересоване в тому, щоб раціонально використовувати ресурсний потенціал країни, знижувати енергоємність, трудоємність і матеріалоємність ВВП. Реалізація цього напрямку повинна знайти конкретне відображення не тільки в системах управління витратами виробництва, а і в економічній політиці на макрорівні. Держава в особі урядових структур повинна зайняти активну позицію у виробленні такої політики та формуванні механізмів її реалізації, використовуючи для цього важелі стимулюючого та спонукального характеру.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ І ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА ПРИВАТИЗОВАНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Мета, завдання і методика аналізу та оцінки витрат виробництва

Дослідження ефективності формування витрат на підприємствах є важливою функцією управління ними і ефективністю роботи виробничо-господарських об'єктів в цілому. На основі вивчення динаміки витрат виробництва формується планова документація, розробляються заходи з удосконалення виробничих процесів для зниження витрат. Вирішується багато інших задач, пов'язаних з управлінням ефективністю виробництва, де витрати є важливим елементом і складовою частиною процесів забезпечення ефективності роботи підприємств. Залежно від мети і завдань дослідження витрат виробництва формується інформаційна база, обґрунтовуються вимоги до методів їх розрахунку, вибирається послідовність здійснення аналізу і оцінки результатів дослідження. Практично кожен дослідник виробляє відповідно до поставленої мети і завдань послідовність проведення аналізу.

В даній роботі витрати виробництва аналізуються з метою визначення змін, які відбулися у структурі витрат промислової продукції в умовах перехідної економіки України. В процесі аналізу передбачається дослідити і вирішити наступні питання:

- проаналізувати динаміку витрат виробництва у промисловості України;
- проаналізувати динаміку витрат виробництва у промисловості окремого регіону, зокрема, у Тернопільській області;
- проаналізувати динаміку витрат виробництва по окремих видах продукції досліджуваних промислових підприємств;

— виявити тенденції у змінах структури витрат виробництва і дати їм оцінку з позицій ефективності управління і впливу на результати функціонування промисловості України, Тернопільської області, окремих промислових об'єктів;

— обґрунтувати систему показників, які характеризують ефективність формування витрат виробництва на промислових підприємствах і методи їх розрахунку;

— здійснити порівняльний аналіз витрат виробництва у промисловості на рівні національної економіки, регіону і окремих підприємств;

— здійснити аналіз динаміки структури витрат виробництва по окремих виробках;

— обґрунтувати напрями використання результатів аналізу витрат виробництва у вирішенні питань, пов'язаних з підвищенням ефективності господарювання.

У відповідності з вище викладеними метою і завданнями аналізу пропонується наступна технологія його здійснення (рис.2.1).

Перший етап – підготовчий. На даному етапі визначаються мета і завдання аналізу, обґрунтовуються вимоги до інформаційного забезпечення, визначаються методи і модель аналізу.

Другий етап аналітично-розрахунковий. На даному етапі обґрунтовується система оцінювальних показників, методи їх розрахунку, здійснюється розрахунок показників, групування і зіставлення витрат за вибраними класифікаційними ознаками.

Важливими умовами аналітично-розрахункового етапу аналізу слід зважати забезпечення вимог до зіставності показників, що аналізуються в часі, методах розрахунку з тим, щоб була можливість перевірити достовірність і надійність результатів розрахунку. З цих позицій необхідно, щоб показники, що аналізуються носили наскрізний характер, аналізувались і розраховувались за ідентичний період часу на єдиній методологічній основі.

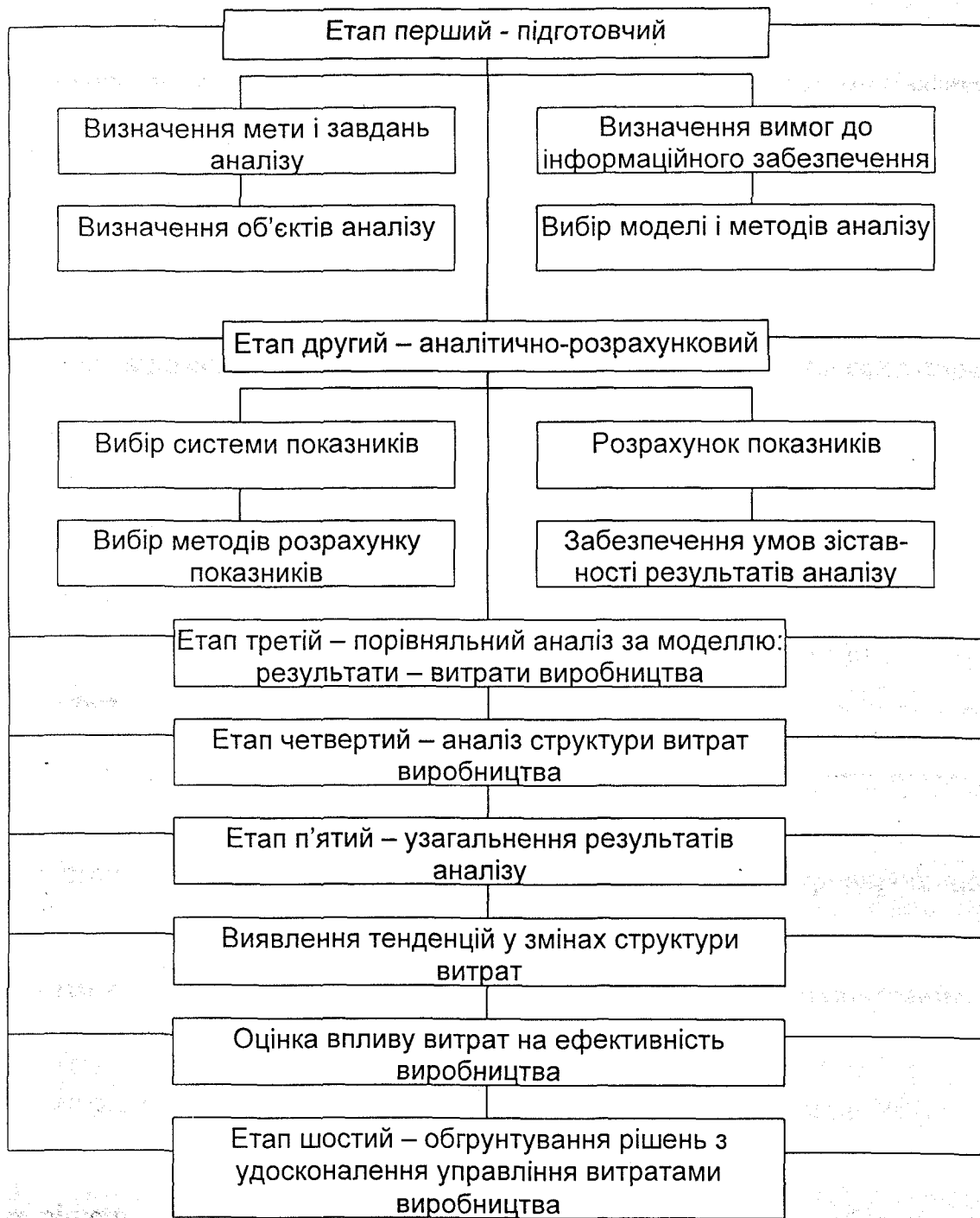


Рис. 2.1. Схема послідовності аналізу витрат виробництва і оцінки ефективності їх формування.

Оскільки в економічній теорії запропоновано різні методологічні підходи до вибору і розрахунку системи показників, на основі розрахунку яких можна зробити висновки про ефективність формування витрат виробництва на різних рівнях управління економікою, виникає проблема обґрунтування

такої системи в кожному окремому випадку. В даній роботі питання, пов'язані з обґрунтуванням системи показників, на основі якої аналізується стан управління витратами виробництва і обґрунтовується оцінка ефективності їх формування, представленні в окремому розділі.

Третій етап – порівняльний аналіз розрахункових показників за моделлю: результати – витрати виробництва. Необхідність цього етапу аналізу викликана специфікою функцій витрат в забезпеченні ефективності виробництва. Як відомо, зниження витрат є фактором підвищення ефективності виробництва. Зокрема, при сталих цінах зниження витрат виробництва є фактором збільшення прибутків підприємства. Однак це ствердження має більше теоретичне, ніж практичне обґрунтування. Проблема полягає в тому, що зниження витрат виробництва без належного обґрунтування може привести до зниження якості виробів, а відтак і зниження попиту на них. В результаті розрахунки підвищення прибутків підприємства можуть залишитись лише на папері, а в дійсності підприємство може втратити ринки збуту. Необхідність дослідження таких аспектів набуває особливої актуальності в умовах ринкової економіки, посилення конкуренції між товаровиробниками на ринку збуту. Отже, аналізувати процеси зниження витрат виробництва і оцінювати ефективність їх здійснення доцільно на основі використання моделі: результати – витрати. При цьому доцільно оцінювати динаміку витрат виробництва і порівнювати із змінами результатів виробництва. Результати аналізу цього етапу формують вихідну інформацію для прийняття управлінських рішень в сфері управління витратами і ефективністю роботи підприємства.

Етап четвертий – аналіз структури витрат виробництва. Необхідність виділення цього етапу зумовлена завданнями дослідження. В даному випадку на основі розрахунків питомої ваги найбільш вагомих видів витрат в їх загальній величині можна дослідити за певний період часу зміни, що відбулись у виробництві в процесі реформування економіки України: як вплинула лі-

бералізація цін на сировину, матеріали, енергетичні ресурси на загальну величину витрат виробництва, як змінилась оплата праці основних працівників в складі загальної величини витрат тощо. Такий аналіз доцільно здійснювати на різних рівнях управління економікою, включаючи виробничі витрати промисловості в цілому, по окремому регіону, окремих підприємствах і видах продукції. Порівняльний аналіз структури витрат на різних рівнях управління економікою, різних виробничо-господарських об'єктах дає можливість виявити проблеми, які виникли в результаті об'єктивних і суб'єктивних факторів і обґрунтувати шляхи їх розв'язання.

Етап п'ятий – узагальнення результатів аналізу передбачає здійснення наступних робіт: групування витрат виробництва за визначеними класифікаційними ознаками і визначення динаміки їх загальної величини і основних видів за період, що аналізується; виявлення важливих тенденцій в змінах структури витрат виробництва, дослідження причин, які вплинули на ці зміни; оцінка впливу динаміки витрат виробництва на динаміку результатів роботи підприємства і ефективність виробництва.

Важливим критерієм в оцінці ефективності управління витратами є випередження темпів зростання результатів виробництва порівняно з темпами зростання витрат. Слід враховувати, що при зіставленні результатів виробництва і витрат, які забезпечили ці результати можуть мати місце різні ситуації.

Ситуація перша – при незмінних затратах виробництва результати виробництва мають тенденцію до зростання. Така ситуація свідчить про підвищення ефективності управління витратами виробництва.

Ситуація друга – за період, що аналізується спостерігається зростання результатів виробництва і витрат на їх досягнення. В цій ситуації доцільно визначити темпи зростання результатів і витрат і зіставити їх. Якщо результати виробництва підвищуються вищими темпами, ніж збільшуються витрати, можна робити висновок про підвищення ефективності їх формування.

При цьому доцільно дослідити, за рахунок яких факторів зростають результати виробництва. Якщо виявлені зміни не зумовлені роботою підприємств, а викликані змінами зовнішнього характеру (зокрема, зростанням цін на кінцеву продукцію), висновки потребують додаткових обґрунтувань.

Ситуація третя - аналіз результатів виробництва не виявляє однозначної тенденції до їх зростання або зниження, а витрати виробництва мають чітку тенденцію до зростання. Наприклад, прибуток підприємства за аналізований період збільшився в той час, як продуктивність праці знизилася, а енергоємність продукції і виробничих процесів підвищилася. В таких випадках необхідно здійснювати більш глибокий аналіз причин і факторів, що вплинули на показники ефективності виробництва і виявити функції витрат у цих змінах.

Етап шостий - обґрунтування рішень з удосконалення управління витратами виробництва. На даному етапі залежно від результатів аналізу можуть прийматися рішення в аспектах удосконалення форм обліку і групування витрат за місцями їх виникнення, введення додаткових операцій контролю, підвищення відповідальності за дотримання витрат у запланованих обсягах, підвищення стимулюючих мотивацій до зниження витрат, раціонального використання всіх видів виробничих ресурсів тощо.

Обґрунтування напрямів удосконалення управління витратами виробництва має здійснюватися відповідно до мети і завдань системи управління витратами, враховуючи її ієрархічний характер. В даній роботі об'єктом управління є промислове підприємство. При цьому вихідними позиціями для прийняття рішень з питань управління витратами мають бути результати порівняльного аналізу ефективності формування витрат виробництва у промисловості України, промисловості регіону і окремих промислових підприємств. На базі порівняльного аналізу і визначення рівня витрат основних ланок промисловості можна зробити певні висновки щодо перспективних напрямів управління витратами виробництва.

Відповідно до поставленої мети і завдань аналізу формуються вимоги до інформаційного забезпечення. В даній роботі аналіз здійснення витрат на визначених об'єктах доцільно здійснювати на базі офіційних даних, які висвітлюються у статистичній звітності а річних звітах підприємств. Більш детальний аналіз структури витрат основних видів продукції проведений на основі дослідження складу статей калькуляції. Часовий період, за який здійснюється аналіз ефективності використання витрат становить шість років, включаючи 1991-1996 рр.

Вихідна інформація для аналізу ефективності формування витрат виробництва по рівнях управління за досліджуваний період представлена в табл.2.1-2.4.

Таблиця 2.1

Техніко-економічні показники, що характеризують результати функціонування промисловості України за 1990-1995 рр.¹

| Показники | Роки | | | | | |
|--|-------|-------|--------|--------|---------|---------|
| | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 |
| Випуск продукції (у фактичних цінах), млрд. крб. | 171,2 | 355,8 | 6284,8 | 185424 | 1348954 | 5936688 |
| Проміжне споживання | 113,5 | 219,1 | 4040,2 | 141382 | 227479 | 4249385 |
| Валова додана вартість, з неї: | 57,7 | 136,7 | 2244,6 | 44042 | 421475 | 1687303 |
| оплата праці найманих працівників | 28,6 | 62,7 | 1000,9 | 19876 | 149986 | 761775 |
| податки за виключенням субсидій, пов'язаних з виробництвом | 4,1 | 7,6 | 79,9 | 5725 | 49101 | 256040 |
| Валовий прибуток, змішаний дохід | 25,0 | 66,4 | 1163,8 | 18441 | 222388 | 669488 |
| Індекс оптових цін на промислову продукцію до попереднього року, разів | - | 2,6 | 42 | 98 | 8,7 | 2,1 |

Примітка. ¹ Таблиця складена за даними [138].

Таблиця 2.2

Структура витрат виробництва продукції, робіт і послуг за 1996 р., %

| Статті витрат | По галузях економіки | По промисловості | По Тернопільській області |
|--|----------------------|------------------|---------------------------|
| Всі витрати, в т.ч.: | 100 | 100 | 100 |
| матеріальні витрати | 59,8 | 70,2 | 64,0 |
| амортизація основних фондів і нематеріальних активів | 6,2 | 3,6 | 5,0 |
| Витрати на оплату праці | 13,6 | 10,6 | 12,0 |
| відрахування на соціальні заходи | 6,5 | 5,0 | 8,0 |
| інші витрати | 13,9 | 10,6 | 11,0 |

Більш детальна інформація, що характеризує структуру витрат виробництва по окремих підприємствах і типових видах продукції, що на них виробляється, наведена в додатках А і Б.

Дані табл.2.1 і 2.2 дають загальну характеристику промисловості України, визначають основні статті витрат виробництва відповідно до класифікації, яка використовується в офіційних статистичних виданнях.

Основні показники розвитку промисловості за 1985-1996 рр. (табл.2.5) свідчать про те, що за досліджуваний період у промисловості України відбулися глобальні зміни, викликані макроекономічними перетвореннями, в тому числі у сфері роздержавлення і приватизації, лібералізації цін на сировинно-матеріальні та паливно-енергетичні ресурси, заповнення вітчизняних ринків імпортними товарами тощо.

З наведених даних видно, що за досліджуваний період обсяг промислової продукції, обчислений за заводським методом у фактичних цінах значно збільшився. Однак, таке зростання обсягів було досягнуто за рахунок зростання цін на продукцію. Індекси обсягу промислової продукції, обчислені відносно до попереднього року у порівняльних цінах, свідчать про чітку тенденцію до зниження обсягів виробництва.

Таблиця 2.3

Дані по промисловості Тернопільської області¹

| Показники | Роки | | | | |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | 1992, тис. крб. | 1993, млн. крб. | 1994, млн. крб. | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. |
| Індекс обсягу продукції промисловості, % | 95,0 | 114,1 | 56,1 | 73,4 | 97,2 |
| Чисельність працівників, зайнятих у промисловості, чол. | 87801 | 85479 | 78374 | 73004 | 67370 |
| Продукція промисловості у фактичних цінах | 64336279 | 2236747 | 13920015 | 45878294 | 634542 |
| Продукція машинобудування у фактичних цінах | 10495125 | 302785 | 1880239 | 7552746 | 115568 |
| Прибуток по промисловості | 11645653 | 427065 | 2813264 | 9732026 | 61590,2 |
| Витрати виробництва по промисловості | 530771111 | 1845181 | 12843243 | 21264007 | 680716 |
| Середньомісячна зарплата працівників, зайнятих у: | крб. | тис. крб. | тис. крб. | грн. | грн. |
| промисловості | 6017,2 | 125,5 | 1171,2 | 53,27 | 103,12 |
| машинобудуванні | 4645,0 | 100,7 | 867,5 | 36,40 | 61,16 |
| Питома вага промислової продукції у народному господарстві України, % | 1,2 | 1,2 | 1,1 | 0,8 | 0,9 |
| Основні фонди промисловості у фактичних цінах на кінець року | 22072690 | 795852 | 1285989 | 309643295 | 2277080 |
| Виробництво продукції промисловості у % до 1991 р. | 78,0 | 76,3 | 54,8 | 45,5 | 46,1 |
| Фондовіддача (темпи росту у % до попереднього року) | 80,7 | 87,5 | 62,5 | 71,0 | 100,5 |
| Фондоозброєність (темпи росту у % до попереднього року) | 113,7 | 114,0 | 121,6 | 125,6 | 111,7 |
| Темпи росту основних фондів промисловості, % | 110,6 | 105,9 | 107,9 | 103,9 | 100,0 |

Примітка. ¹ Таблиця складена за даними [139].

Таблиця 2.4

Структура витрат виробництва у промисловості Тернопільської області¹

| Показники | Роки | | | | |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | 1992, тис. крб. | 1993, млн. крб. | 1994, млн. крб. | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. |
| Витрати виробництва, в т.ч.: | 530771111 | 1845181 | 12843243 | 21264004 | 680716 |
| матеріальні витрати | 38346614 | 1418246 | 9247135 | 15310083 | 454491 |
| витрати на оплату праці | 5577194 | 111819 | 1412757 | 2126400 | 79798 |
| витрати на соціальні заходи | 2206017 | 59639 | 513729 | 850561 | 38609 |
| амортизація основних засобів і нематеріальних активів | 641747 | 17439 | 385297 | 637920 | 33834 |
| інші витрати | 6305539 | 238038 | 1284325 | 2339040 | 73984 |
| Собівартість продукції | 51670319 | 1802506 | 12432142 | 20163112 | 732345 |

Таблиця 2.5

Основні показники розвитку промисловості України²

| Показники | Крб. | | Грн. | |
|---|---------|---------|---------|---------|
| | 1985 р. | 1990 р. | 1995 р. | 1996 р. |
| Загальний обсяг промислової продукції у фактичних цінах, млн. | 142458 | 166874 | 58824 | 73321 |
| Середньорічна кількість промислово-виробничого персоналу, тис. чол. | 7534 | 7100 | 5035 | 4642 |
| Промислово-виробничі фонди на кінець року (у фактичних цінах), млн. | 125301 | 153362 | 34153 | 244559 |
| Рентабельність продукції промислових підприємств, % | 13,7 | 16,8 | 16,6 | 8,9 |
| Частка збиткових підприємств | 8 | 2 | 12 | 30 |
| Середньомісячна заробітна плата промислово-виробничого персоналу | 202 | 278 | 89 | 153 |
| Індекс продукції промисловості | 100 | 116 | 61 | 58 |
| | - | 100 | 52 | 50 |
| Індекс продуктивності праці | 100 | 121 | 83 | 86 |
| | - | 100 | 69 | 71 |

Примітки:

¹ Таблиця складена за даними [139].² Таблиця складена за даними [138].

Звертають на себе увагу наступні явища: поряд із зниженням обсягів виробництва у промисловості України майже на 40% скоротилася чисельність працюючих, знизилася рентабельність продукції за період 1995-1996 рр. майже вдвічі, у 2,5 рази збільшилася кількість збиткових підприємств, тобто таких, в яких витрати виробництва перевищують доходи від виробничо-господарської діяльності. Наведена інформація свідчить про необхідність проведення поглибленого аналізу ефективності функціонування промислового комплексу України в умовах перехідного періоду до ринкової системи господарювання з метою обґрунтування можливих шляхів виходу його з кризи. При цьому основна увага в такому аналізі має звертатися на фактори, які характеризують ефективність формування витрат виробництва. Важливим моментом у дослідженні таких питань слід вважати вибір системи оцінювальних показників, на базі розрахунку яких можна досліджувати ефективність управління витратами виробництва на промислових підприємствах.

2.2. Обґрунтування системи показників, що характеризують ефективність управління витратами виробництва

В економічній теорії і практиці господарювання використовуються різні види витрат виробництва, кожен з яких дає певну інформацію про стан виробництва, його ефективність. Відповідно до поставлених завдань у сфері управління ефективністю виробництва формуються системи обліку витрат, їх класифікація за певними ознаками, вибираються методи обрахування. Саме різноманітність методичних підходів до визначення складу витрат, представлення їх повноти та точності розрахунків значною мірою ускладнює дослідження ефективності їх формування і вимагає певних обґрунтувань щодо вибору критеріїв і показників, на базі яких можна оцінювати ефективність управління витратами виробництва.

В даній роботі методологічну основу формування системи показників, які характеризують ефективність здійснення витрат на промисловому підприємстві, становлять принципи системного підходу згідно з яким підприємство має власну мету і завдання, може досліджуватися як відносно замкнена система, що має вхідні і вихідні параметри, ієрархічну організаційну структуру, тісно взаємодіє з іншими виробничо-господарськими системами, суб'єктами ринкового економічного простору. Вхідними параметрами прийнято вважати всі види виробничих ресурсів, які в процесі виробництва трансформуються у результати виробництва. Всі види ресурсів мають певну вартість і можуть бути представлені як витрати виробництва різних видів, але які мають єдину грошову форму вираження. Результати виробництва можуть бути представлені в формі грошових надходжень від реалізації продукції, послуг, робіт, прибутків підприємства, що також має грошову форму вираження. Таким чином забезпечується зіставність результатів і витрат за формою представлення у грошовому виразі.

Залежно від видів витрати виробництва можуть класифікуватися за різними ознаками, які вибираються відповідно до завдань управління виробництвом і витратами. Системний підхід дозволяє структурувати витрати за місцями їх виникнення і видами. Відповідно до поставлених завдань дослідження і прийнятих офіційно правил та вимог групування витрат виробництва виділено два підходи: диференціація витрат виробництва за видами ресурсів: матеріальні витрати, амортизаційні відрахування, заробітна плата основних працівників, витрати на соціальні потреби, інші витрати.

При аналізі і оцінці ефективності витрат за видами продукції використана їх диференціація за статтями калькуляції, яка використовується на підприємствах при плануванні собівартості продукції. Схема системного підходу до визначення витрат і результатів виробництва представлена на рис.2.2.

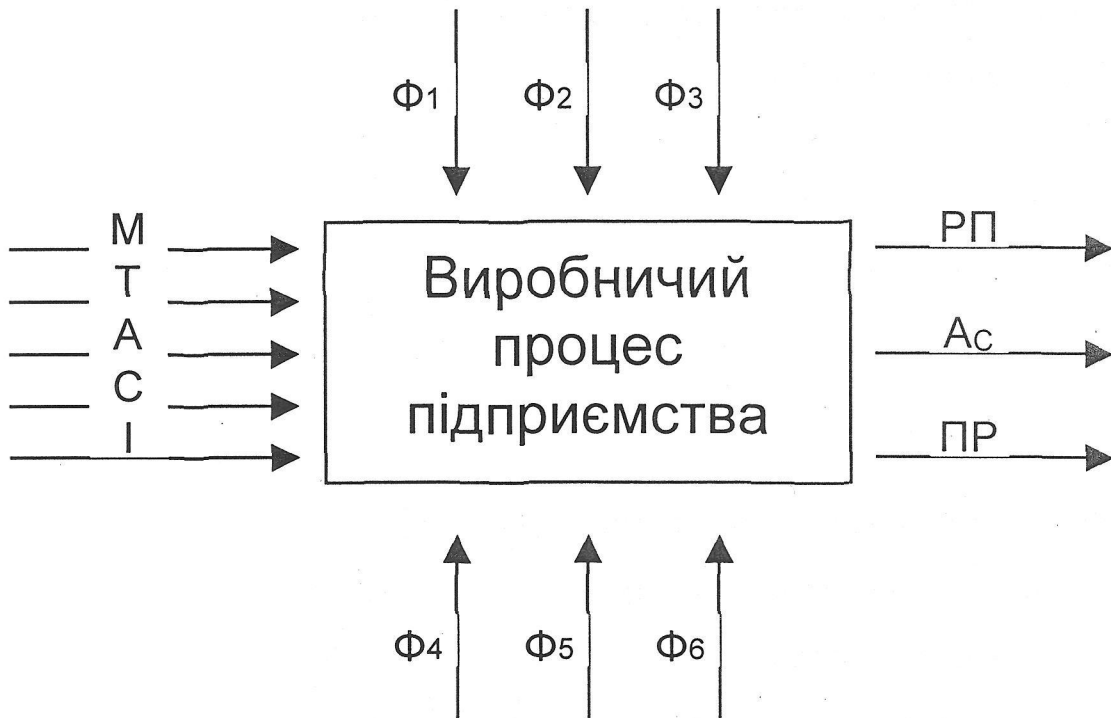


Рис. 2.2. Системний підхід до визначення взаємодії результату - витрати виробництва.

M - матеріальні витрати на випуск продукції;

T - заробітна плата основних працівників, зайнятих у процесі виробництва;

A - амортизаційні відрахування;

C - витрати на соціальні потреби;

I - інші витрати;

ПР - прибуток підприємства;

РП - виручка від реалізації продукції;

Між витратами і результатами виробництва мають місце наступні залежності:

$$M+T+A+C+I=ЗП; \quad (2.1)$$

$$ПР=РП-ЗП. \quad (2.2)$$

Залежності (2.1), (2.2) зберігаються при розрахунках результатів і витрат для підприємства в цілому, окремих його підрозділах, видах виробництва і видах продукції на всю програму або на одиницю конкретного виробу.

При цьому необхідно забезпечити умови зіставності результатів і витрат за обсягом, видом виробництва і витрат та часовим періодом, за який вони досліджуються і визначаються.

Визначення ефективності управління витратами виробництва на промислових підприємствах може здійснюватися на основі загальної моделі:

$$\frac{\text{Витрати виробництва}}{\text{Результати виробництва}} \quad (2.3)$$

Залежно від завдань дослідження модель (2.3) може набувати більш конкретної форми. При цьому економічна категорія «результати виробництва» може бути представлена сукупністю різних показників. Найбільш типовими і загально визнаними є такі, як обсяги виробництва товарної продукції, обсяги реалізації продукції або обсяги продажу, прибуток підприємства, якість, асортимент продукції та ін.

Витрати виробництва можуть бути диференційовані як матеріальні, трудові, амортизаційні та інші витрати.

Показники ефективності формування витрат за моделлю (2.3) можуть бути представлені у вигляді наступних залежностей:

$$VTB = \frac{VB}{OB}, \quad (2.4)$$

де VTB - витратоємність виробництва;

VB - витрати виробництва;

OB - обсяг виробництва.

Обсяг виробництва може бути представлений як обсяг товарної продукції (OT), обсяг реалізованої продукції (OP).

Ознакою ефективності управління витратами виробництва є умова, коли $VTB < 1$. Чим менша від одиниці витратоємність виробництва, тим вища його ефективність. Однак такий висновок дещо умовний, оскільки величина витратоємності зумовлюється галузевими особливостями. Тому у випадках, коли на основі визначення витратоємності необхідно дати оцінку ефективності роботи підприємства, необхідно провести порівняльний аналіз фактичної,

планової і нормативної величини цього показника. У випадках, коли $ВТВ_{\phi} < ВТВ_{ПЛ}$ або $ВТВ_{\phi} < ВТВ_{Н}$, можна констатувати ефективний рівень управління витратами виробництва.

Оцінка формування витрат виробництва може здійснюватися за їх окремими видами:

$$МТВ_1 = \frac{МВ}{ОВ}, \quad (2.5)$$

де $МТВ_1$ - матеріалоемність виробництва;

$МВ$ - матеріальні витрати виробництва продукції;

$ОВ$ - обсяг виробництва;

$$\text{або} \quad МТВ_2 = \frac{МВ}{ВВ}. \quad (2.6)$$

Показники (2.5) і (2.6) характеризують матеріалоемність виробництва. Останній показник характеризує частку витрат на матеріали, сировину (за мінусом відходів, які використовуються у виробництві або продаються на сторону) в загальних витратах виробництва.

Оцінювати ефективність здійснення матеріальних витрат на підприємстві доцільно на основі визначення відхилень фактичної величини матеріалоемності від планової або нормативної. Це означає, що рівень матеріалоемності повинен визначатися ще до початку виробничого процесу. Матеріалоемність може розраховуватися стосовно загального обсягу витрат виробництва на конкретні види продукції і на одиницю виробу.

Важливим видом витрат виробництва є витрати на заробітну плату працівників підприємства. Частка таких витрат у загальній величині може характеризувати рівень зарплатоемності. Такий показник може визначатися із відношення витрат на заробітну плату до обсягів виробництва:

$$ЗПВ_1 = \frac{ЗП}{ОВ}, \quad (2.7)$$

або

$$ЗПВ_2 = \frac{ЗП}{ВВ}, \quad (2.8)$$

де ZPB_1 - зарплатоємність виробництва, обчислена по відношенню до обсягів виробництва;

ZPB_2 - зарплатоємність виробництва, обчислена по відношенню до загальної суми витрат виробництва.

Ефективність формування витрат на заробітну плату може оцінюватися на основі знаходження відхилень фактичної величини зарплатоємності від планового або нормативного рівня.

Залежно від завдань дослідження витрати виробництва на заробітну плату можуть розподілятися на прямі витрати, що залежать від обсягів виробництва і безпосередньо відносяться на собівартість продукції, і такі, що не залежать від обсягів виробництва і відносяться на собівартість продукції опосередковано, тобто непрямі витрати.

В багатьох випадках, щоб оцінити ефективність витрат виробництва на заробітну плату недостатньо проаналізувати їх лише на базі порівняння фактичної, планової і нормативної зарплатоємності. Важливо виявити вплив зарплатоємності на результати виробництва, перш за все на такі показники як якість продукції, її конкурентоздатність на риках збуту, прибуток підприємства тощо. При цьому важливо враховувати заробітну плату всіх категорій працюючих. Процедура обліку витрат виробництва на оплату праці працівників підприємства схематично показана на рис.2.3.

У практиці господарювання використовуються різні методи обліку та визначення величини витрат на оплату праці працівникам. Зокрема, доцільно акцентувати увагу на наступних з них:

—витрати на оплату праці робітників, які безпосередньо зайняті в процесі виробництва продукції. Для цієї категорії працюючих застосовується оплата робіт за відрядною, погодинною або змішаною системами;

—витрати стимулюючого характеру;

—непродуктивні виплати, які викликані простоями устаткування не з вини працівників;

— доплати за відхилення від нормальних умов праці (згідно з чинним законодавством), доплати за роботу в нічний час та ін., передбачені законодавством України і статутами підприємств;

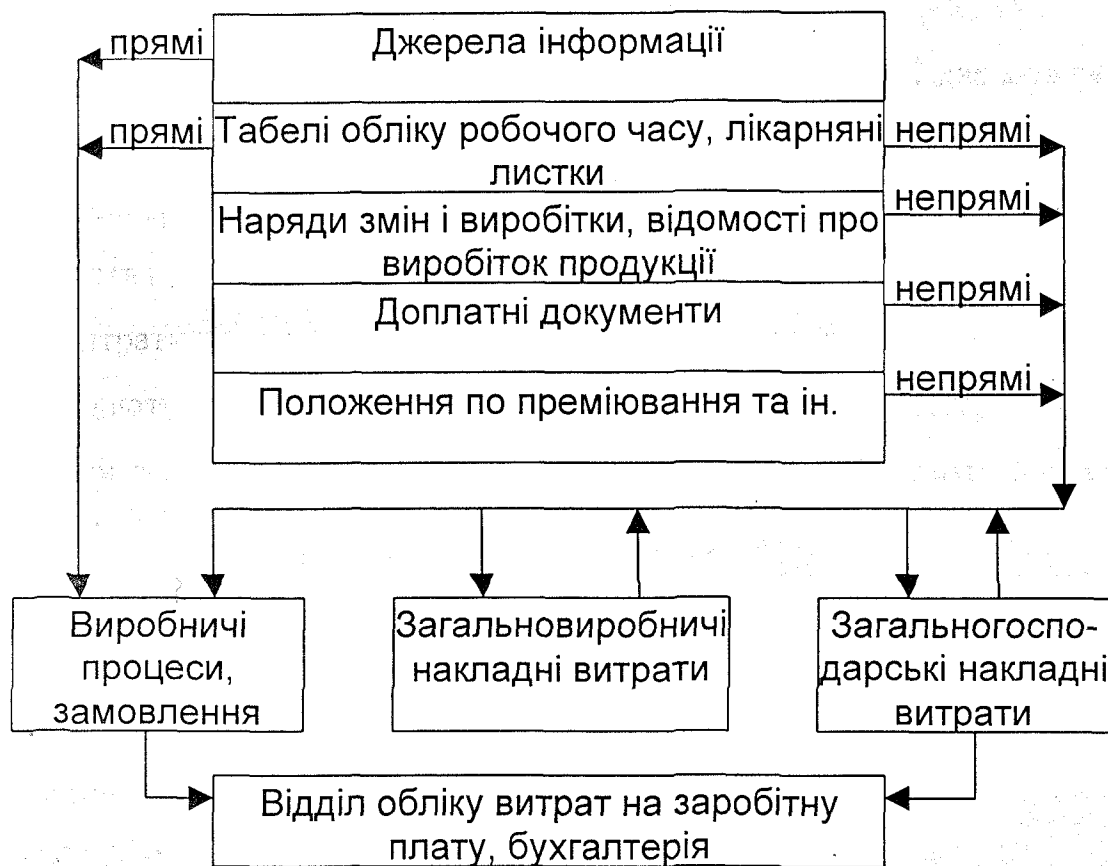


Рис. 2.3. Процедури обліку і формування витрат на оплату праці¹.

— витрати по найму і відбору робочої сили;

— витрати, пов'язані з нормуванням і плануванням чисельності працюючих і оплати праці;

— витрати на оплату праці працівників допоміжного виробництва. Такі витрати входять до складу загальновиробничих витрат і формуються на базі непрямих методів віднесення на собівартість продукції;

— витрати на оплату праці працівників, пов'язаних з управлінням виробничими процесами. Вони входять до складу загальновиробничих витрат;

Примітка.

¹ Рис.2.3 складений на основі [73, с.120].

—витрати на підготовку керівних кадрів;

—витрати на оплату праці спеціалістів, менеджерів, керівників, які займаються управлінням підприємством і входять до складу загальногосподарських витрат.

Запропонована диференціація витрат на оплату праці дає можливість оцінити ефективність таких витрат по кожній категорії працівників при умові, що є інформація про результати праці кожного виробничого підрозділу підприємства.

Витрати на матеріали і робочу силу по більшості промислової продукції складають основну частку витрат виробництва. Тому з метою контролю менеджери з питань управління витратами повинні налагодити оперативну інформацію про виконання кошторису витрат, наявність відхилень від запланованих обсягів витрат.

Загальна схема визначення показників, на базі яких можна оцінювати ефективність витрат, представлена на рис.2.4.

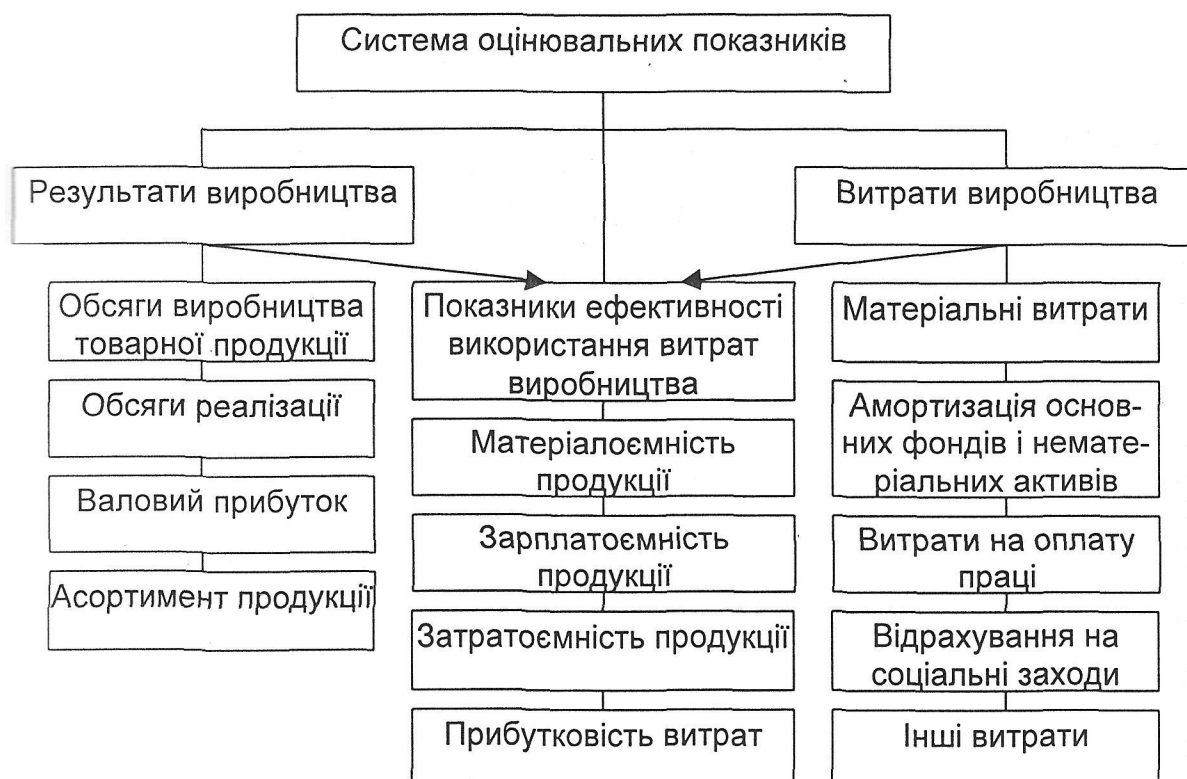


Рис. 2.4. Схема взаємозв'язків результатів і витрат виробництва.

Важливим критерієм оцінки ефективності витрат виробництва є величина прибутку, яка припадає на одиницю витрат виробництва. В практиці господарювання такий підхід має широке застосування при визначенні рентабельності продукції, яка визначається як відношення величини прибутку від реалізації продукції до її повної собівартості:

$$РП_i = \frac{ПР_i}{СП_i} 100, \quad (2.9)$$

де $РП_i$ - рентабельність i -го виду продукції, %;

$ПР_i$ - прибуток від реалізації i -го виду продукції;

$СП_i$ - собівартість i -го виду продукції.

Чим вищий рівень рентабельності, тим при рівних інших умовах вища віддача від витрачених коштів на виготовлення продукції. Аналогічним способом може визначатися рентабельність виробництва, рентабельність витрат на робочу силу та інші ресурси виробництва. Проблема полягає в тому, що показники ефективності витрат, визначені на основі відношення прибутку підприємства (балансового, чистого, по окремих видах продукції) до відповідних видів витрат не відбиває реальний стан процесів забезпечення ефективності господарювання. Високого рівня прибутку підприємство може досягнути, якщо займає монопольне становище на ринках збуту, продукція користується підвищеним попитом, а ринки ненасичені цією продукцією, в умовах високих темпів інфляції при можливості підвищувати ціни на продукцію. Однак, така ситуація, як показав зарубіжний і вітчизняний досвід, не може тривати довгий період. Тому для того, щоб дослідити фактори, що впливають на формування витрат виробництва, необхідно здійснювати аналіз структури витрат виробництва і показників, які характеризують ефективність їх здійснення протягом певного періоду часу і виявляти тенденції в характері змін результатів і витрат виробництва.

Досить оперативним і надійним методом оцінки ефективності управління витратами виробництва, з огляду на зарубіжний досвід, слід вважати

аналіз і оцінку їх фактичної величини з нормативною або плановою. Цей метод будується на визначенні відхилень фактичних величин витрат від їх нормативної величини. Ефективність цього методу залежить від правильності і прогресивності встановлених нормативів витрат. Якщо норми витрат по основних статтях і видах витрат встановлені з урахуванням певного рівня ефективності роботи підприємства, то вони являють собою ціль, до якої мають прямувати працівники підприємства, менеджери в процесі виробничої діяльності.

При виявленні відхилень фактичного рівня витрат від встановлених нормативів доцільно виявити причини, що їх спричинили, а також встановити, за рахунок яких факторів відбулося відхилення фактичних витрат: за рахунок зовнішніх факторів, дія яких не залежить від роботи конкретного підприємства, або за рахунок внутрішніх факторів, які можна ліквідувати, налагодивши облік витрат, або підвищивши виконавчу дисципліну, удосконаливши виробничий процес. Оскільки норми і нормативи витрат мають дві складові: норму витрат у натуральному та грошовому виразі, доцільно визначити причини відхилень по кожному з них. Розрахункові формули для визначення відхилень представлені в табл.2.6. Схема оцінки ефективності управління витратами на основі методу відхилень показана на рис.2.5.

Таблиця 2.6

Розрахункові формули для аналізу і оцінки ефективності управління витратами виробництва за відхиленнями від норм і нормативів

| Вид відхилень | Розрахункова формула | Умовні позначення | Напрями використання |
|---|--|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Відхилення в ціні на матеріали (B_{1j}) | $B_{1j} = (НЦ_i - ФЦ_i) K_{3i}$ (2.10) | $НЦ_i$ - нормативна ціна i -го виду матеріалів; $ФЦ_i$ - фактична ціна i -го матеріалу; K_{3i} - кількість закупленого матеріалу i -го виду | Для оцінки впливу динаміки цін на матеріали на ефективність їх використання |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|--|---|---|
| Відхилення по використанню матеріалів (B_{2i}) | $B_{2i} = (HK_i - \Phi K_i) HЦ_{ii}$ (2.11) | HK_i - нормативна кількість матеріалу i -го виду; ΦK_i - фактична кількість i -го матеріалу | Для оцінки правильності здійснення виробничих операцій |
| Сукупне відхилення по матеріалах (B_3) | $B_3 = NB - \Phi B$ (2.12) | NB - нормативні витрати на матеріали; ΦB - фактичні витрати на матеріали | Для оцінки фактичного стану формування витрат на підприємстві |
| Відхилення по ставці заробітної плати (B_4) | $B_4 = (HC - \Phi C) \Phi Г$ (2.13) | HC - нормативна ставка; ΦC - фактична ставка заробітної плати; $\Phi Г$ - фактична кількість відпрацьованих годин | Для аналізу і оцінки правильності нарахування зарплати, виявлення причин відхилень від нормативного рівня |
| Відхилення по продуктивності праці (B_5) | $B_5 = (HГ - \Phi Г) HC$ (2.14) | $HГ$ - норматив часу на фактичний випуск продукції; $\Phi Г$ - фактично затрачений час на випуск продукції; HC - нормативна погодинна ставка заробітної плати | Для аналізу і оцінки планування норм виробітку, виявлення причин відхилень |
| Сукупні відхилення по праці (B_6) | $B_6 = NB - \Phi B$ (2.15) | NB - нормативні витрати праці на фактичний випуск продукції; ΦB - фактичні витрати праці на фактичний випуск продукції | Для аналізу і оцінки ефективності здійснення витрат на оплату праці |
| Сукупні відхилення з постійних накладних витрат (B_7) | $B_7 = NP - \Phi P$ (2.16) | NP - нормативні постійні накладні витрати; ΦP - фактичні постійні накладні витрати | Для оцінки ефективності формування постійних накладних витрат |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|--|---|---|
| Відхилення по обсягах виробництва (B_8) | $B_8 = (\Phi B - CB)HC$ (2.17) | ΦB - фактичний випуск продукції; CB - випуск продукції за кошторисом; HC - нормативна ставка розподілу постійних накладних витрат | Для аналізу і оцінки відхилень в обсягах виробництва |
| Сукупне відхилення по змінних накладних витратах (B_9) | $B_9 = HP - \Phi P$ (2.18) | HP - нормативні змінні накладні витрат, віднесені на продукцію; ΦP - фактичні змінні накладні витрати | Для аналізу і оцінки ефективності здійснення змінних накладних витрат |
| Сукупне відхилення по валовому прибутку (B_{10}) | $B_{10} = \Phi П - СП$ (2.19) | $\Phi П$ - фактична величина прибутку; $СП$ - кошторисна величина прибутку | Для аналізу ефективності виробництва по прибутку |
| Відхилення по ціні реалізації (B_{11}) | $B_{11} = (\Phi П - НП)\Phi P$ (2.20) | $\Phi П$ - фактична величина прибутку; $НП$ - норматив прибутку; ΦP - фактичний випуск продукції | Для аналізу впливу зміни цін на прибуток підприємства |
| Відхилення по обсягах реалізації (B_{12}) | $B_{12} = (\Phi O - CO)НВП$ (2.21) | ΦO - фактичний обсяг реалізації продукції; CO - кошторисна величина реалізації; $НВП$ - нормативна величина валового прибутку | Для аналізу і оцінки ефективності виробництва |

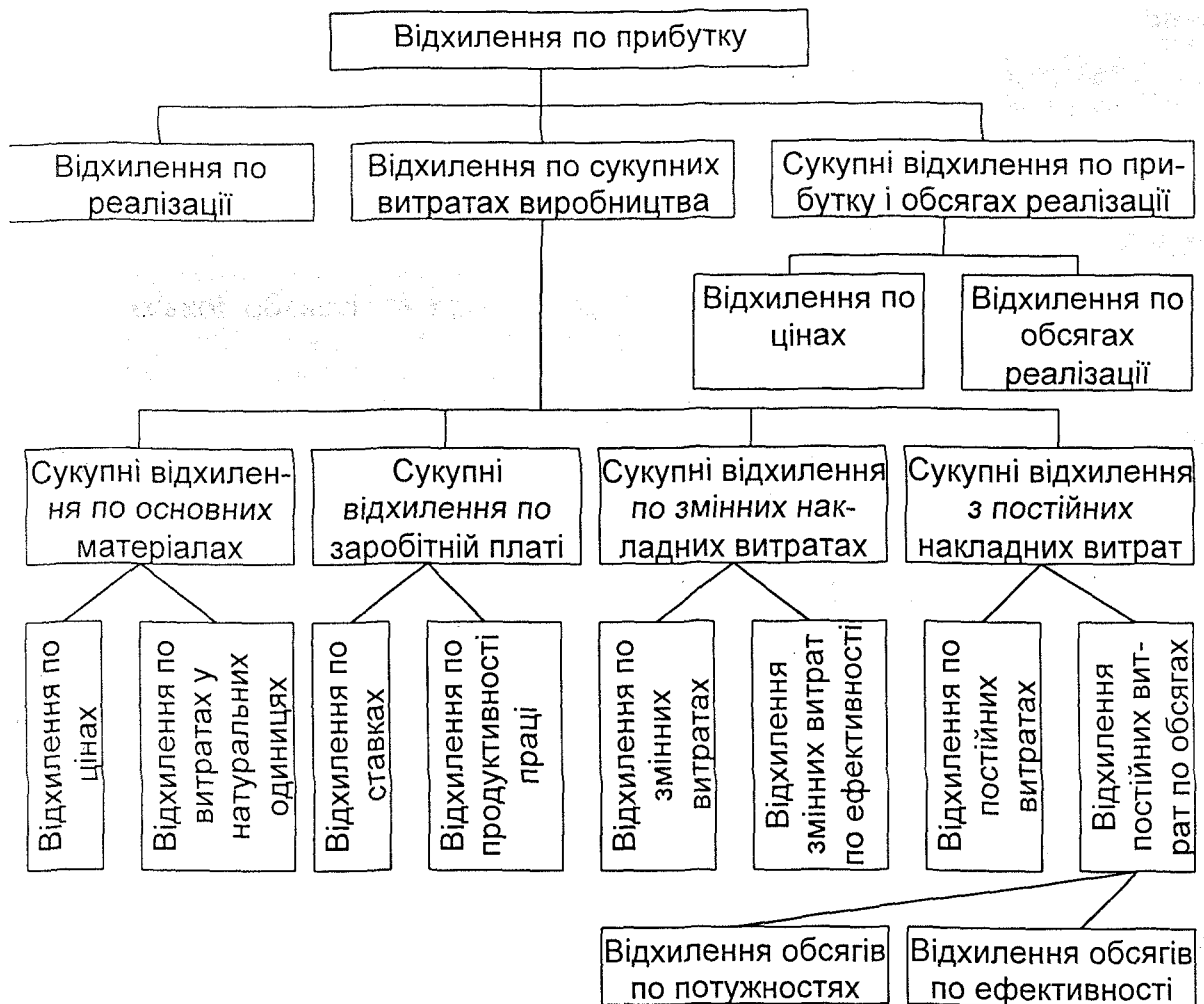


Рис. 2.5. Схема оцінки ефективності управління витратами виробництва на основі методу відхилень [49].

Аналіз і оцінка управління витратами за методом відхилень досить широко висвітлені в зарубіжній літературі. Використання його у вітчизняній практиці потребує впровадження нових форм обліку витрат виробництва за місцями їх виникнення і формування зон відповідальності за їх ефективним здійсненням. Обов'язковою умовою має бути чітко і з достатньою повнотою вироблена система норм і нормативів витрат виробництва за основними їх видами і роботами.

2.3. Аналіз структури витрат і основні тенденції в її змінах за період 1992-1996 рр.

Структура витрат у промисловості досліджувалася згідно з викладеними вище методичними підходами на трьох рівнях: промисловості України, Тернопільської області та промислових підприємствах м. Тернополя. При цьому до складу досліджуваних підприємств було включено три великі підприємства: ВАТ «Ватра», ВО «Оріон», ВАТ «Текстерно», які займають провідне місце в промисловості не тільки Тернопільської області, але і України в цілому. За досліджуваний період два з них на базі приватизації перетворилися у відкриті акціонерні товариства (ВАТ). Відкрите акціонерне товариство, сформоване на базі об'єднання державних підприємств. Чисельність працюючих на цьому підприємстві складає до 400 чол. Можна констатувати, що за цим критерієм ВАТ «Тернопільхліб» належить до середніх підприємств. До цієї категорії підприємств належить ВАТ «Тернопільська фармацевтична фабрика» з чисельністю працюючих 200 чол. Представником малих форм господарювання вибрано мале підприємство «Спецтехприлад», яке за досліджуваний період сформувалося як недержавна структура. Чисельність працюючих на цьому підприємстві становить 50-55 чол. Таким чином можна прослідкувати особливості змін в роботі підприємств в умовах перехідної економіки, які відбулися на великих, середніх і малих підприємствах, включаючи структуру витрат виробництва. Основні показники, що характеризують результати роботи досліджуваних підприємств за 1992-1996 рр. представлені в табл.2.7. Аналіз даних показників дає можливість визначити деякі особливості їх роботи в умовах перехідної економіки. Зокрема, великі підприємства ВАТ «Ватра», ВО «Оріон», ВАТ «Текстерно» скоротили чисельність працюючих за 1992-1996 рр. відповідно на 37, 43 і 28 відсотків. Обсяги реалізації продукції на цих підприємствах, обчислені у фактичних цінах, мають чітку тенденцію до збільшення, що викликано в основному лібералізацією цін. Витрати виробництва на цих підприємствах значно вищі від надходжень з ре-

лізації продукції, що при наявності балансового прибутку, свідчить про великий обсяг внутрівиробничого обігу. Аналіз показників ефективності виробництва показує їх чітку тенденцію до зниження. Зокрема, на ВАТ «ВАТРА» в 1992 р. рентабельність виробництва становила 63,8%, а в 1996 р. - 11,1%. Зміни продуктивності праці, обчислені у відсотках до попереднього року не мали чіткого спрямування до збільшення або зменшення, оскільки за період 1991-1993 рр. мали тенденцію до збільшення, в 1994 р. становили 83,1% від попереднього року, в 1995 р. збільшились на 119%, а в 1996 р. становили 87,2% від рівня попереднього року. При цьому слід визнати, що різкі коливання цін на продукцію вплинули і на рівень продуктивності праці.

Таблиця 2.7

Основні показники виробничо-господарської діяльності промислових підприємств Тернопільської області за 1992-1996 рр.

| Показники | Роки | | | | |
|---|------------|-------------|--------------|--------------|-------------------|
| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 тис. грн. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| ВАТ «Ватра» | | | | | |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 3198 | 53385 | 481525 | 2604362 | 42384 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | 673 | 25777 | 153022 | 326153 | 2406 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 4496 | 60905 | 528151 | 2694456 | 42592 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 2878 | 38936 | 348151 | 1639961 | 28752 |
| <i>на оплату праці</i> | <i>540</i> | <i>7758</i> | <i>58928</i> | <i>35823</i> | <i>4232</i> |
| амортизація | 45 | 584 | 1242 | 60 | 1304 |
| інші витрати | 1033 | 13627 | 119830 | 1018612 | 8304 |
| Зміни продуктивності праці, % | 110 | 113 | 83,1 | 119 | 87,2 |
| Чисельність працюючих, чол. | 6176 | 5672 | 5078 | 4584 | 3935 |
| Рентабельність, % | 63,8 | 71,9 | 27,0 | 6,9 | 11,1 |
| ВО «Оріон» | | | | | |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 335 | 5972 | 56131 | 216552 | 5924 |

Продовження табл. 2.7

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|-------|--------|---------|---------|-------|
| Балансовий прибуток, млн. крб. | -12 | -24 | 21243 | 33153 | 935 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 661 | 15907 | 88405 | 342087 | 7959 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 246 | 3382 | 39229 | 122356 | 3023 |
| на оплату праці | 188 | 4212 | 25667 | 98567 | 1731 |
| витрати на соціальне страхування | 76 | 1555 | 13289 | 49934 | 892 |
| амортизація | 29 | 346 | 943 | 26912 | 839 |
| інші витрати | 122 | 6412 | 9277 | 44318 | 1474 |
| Зміни продуктивності праці, % | 110,9 | 2,95 | 15,49 | 72,36 | 1,99 |
| Чисельність працюючих, чол. | 5223 | 4881 | 4367 | 3584 | 2990 |
| Рентабельність, % | -6,6 | 18,3 | 22,2 | 7,2 | 2,7 |
| СМП «Спецтехприлад» | | | | | |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 10,6 | 1999 | 5417 | 447577 | 5260 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | 3 | 170 | 13812 | 90420 | 810 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 97 | 2103 | 29483 | 329181 | 4480 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 40 | 401 | 9055 | 188471 | 1750 |
| на оплату праці | 33 | 903 | 12811 | 84115 | 1530 |
| амортизація | 7 | 97 | 36 | 11496 | 320 |
| інші витрати | 17 | 702 | 7531 | 45099 | 880 |
| Чисельність працюючих, чол. | 48 | 48 | 50 | 51 | 54 |
| ВАТ «Текстерно» | | | | | |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 12974 | 267670 | 2343683 | 4820890 | 40007 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | 2414 | 48305 | 388724 | 268595 | 331 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 9866 | 210141 | 2149980 | 4405490 | 45908 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 8687 | 183281 | 1857860 | 3520603 | 34850 |
| на оплату праці | 489 | 5301 | 36526 | 202451 | 3462 |
| амортизація | 60 | 986 | 2571 | 47539 | 1663 |
| інші витрати | 630 | 20573 | 253023 | 634897 | 5933 |
| Зміни продуктивності праці, % | 83,8 | 62,3 | 75,0 | 88,0 | 69,6 |
| Чисельність працюючих, чол. | 8078 | 7666 | 7045 | 6514 | 5888 |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|-------|--------|--------|---------|--------|
| Рентабельність, % | 24,4 | 22,9 | 18,1 | 6,1 | 0,07 |
| ВАТ «Тернопіль хліб» | | | | | |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 200,9 | 5237 | 60643 | 407365 | 7734 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | 17,2 | 736,8 | 8993 | 28147 | 457 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 164,1 | 4910,2 | 52460 | 375755 | 6201 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 102,1 | 4312,1 | 36091 | 307264 | 4071 |
| на оплату праці | 59,0 | 266,9 | 7441,0 | 50078,9 | 659 |
| амортизація | 1,9 | 22 | 81 | 4439,1 | 83 |
| інші витрати | 1,1 | 309,2 | 8847 | 13973 | 1388 |
| Зміни продуктивності праці, % | 487,1 | 14,7 | 49,8 | 462,5 | 14,2 |
| Чисельність працюючих, чол. | 375 | 387 | 355 | 366 | 419 |
| Рентабельність, % | 10,5 | 15,7 | 17,3 | 7,4 | 7,8 |
| ВАТ «Тернопільська фармацевтична фабрика» | | | | | |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 193,2 | 3913 | 57041 | 261151 | 3026,5 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | 40,1 | 702 | 13852 | 47951 | 534,7 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 130,2 | 2526,0 | 39319 | 204039 | 2038,6 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 97,3 | 1977 | 33248 | 175774 | 1343,3 |
| на оплату праці | 16,7 | 330,9 | 4071 | 15128 | 231,5 |
| амортизація | 0,7 | 3,1 | 9,7 | 523 | 25,2 |
| інші витрати | 15,5 | 215,0 | 1990,3 | 12614 | 438,8 |
| Зміни продуктивності праці, % | 86,3 | 84,6 | 95,4 | 83,4 | 89,7 |
| Чисельність працюючих, чол. | 232 | 220 | 200 | 200 | 197 |
| Рентабельність, % | 30,0 | 26,9 | 34,9 | 32,8 | 26,9 |

ВО «Оріон» мало від'ємний прибуток, тобто було збитковим протягом 1992-1993 рр. Рентабельність виробництва, починаючи з 1993 р., має чітку тенденцію до зниження. Така ж тенденція спостерігається і стосовно продуктивності праці. Аналогічні тенденції зниження показників ефективності виробництва спостерігаються і у ВАТ «Текстерно». Зокрема за п'ять ро-

ків продуктивність праці мала чітку тенденцію до зниження по відношенню до рівня попереднього року; рентабельність виробництва в 1992 р. становила 24,4%, а в 1996 р. - лише 0,07%.

Дещо інша ситуація сформувалась на середніх і малих підприємствах. Так, СМП «Спецтехприлад» за досліджуваний період збільшило чисельність працюючих на 13%, в ВАТ «Тернопіль хліб» - на 12%. Спостерігалось певне зростання прибутків, а рівень рентабельності виробництва на малих і середніх підприємствах є дещо вищий ніж на великих підприємствах, але при цьому зберігається чітка тенденція до його зниження.

Структура витрат промислових підприємств згідно статистичної звітності, представлена такими складовими: матеріальні витрати, амортизація основних засобів та нематеріальних активів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші витрати.

Аналіз структури витрат промисловості України та по промисловості Тернопільської області станом на 1996 р. (див. табл.2.2) показує, що по Тернопільській області є дещо нижчі матеріальні витрати, вища питома вага амортизаційних відрахувань, вищий рівень витрат на оплату праці.

Більш детальний аналіз структури витрат виробництва досліджуваних підприємств за 1992-1996 рр. (табл. 2.8) свідчить про наступне.

ВАТ «Ватра». За досліджуваний період дещо підвищився рівень матеріальних витрат, знизилась витрати на оплату праці. При цьому різке зниження витрат на оплату праці спостерігалось за період 1995 р., коли вони склали лише 2% від загального обсягу витрат на виробництво. Амортизація складає 1-3 відсотка у загальній величині витрат виробництва, при цьому зростання цього показника до 3% мало місце в 1996 р., що викликано переоцінкою основних фондів.

Звертає на себе увагу високий рівень групи витрат виробництва, об'єднаних в категорію інші. В 1992 р. група таких витрат складала 23% від загальної величини, в 1996 р. - 19%. Аналогічне становище спостерігається в

об'єднанні «Оріон», де група «інші витрати» складає до 18%, а в 1993 р. - 41% від загальної величини витрат виробництва.

Таблиця 2.8

Структура витрат виробництва підприємств Тернопільської області, %

| Показники | Роки | | | | |
|--|------|------|------|------|------|
| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
| ВАТ «Ватра» | | | | | |
| Витрати виробництва | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 64 | 64 | 66 | 61 | 68 |
| на оплату праці | 12 | 13 | 12 | 2 | 10 |
| амортизація | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 |
| інші витрати | 23 | 22 | 21 | 36 | 19 |
| ВО «Оріон» | | | | | |
| Витрати виробництва | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 37 | 21 | 44,4 | 36 | 38 |
| на оплату праці | 28 | 26,5 | 29 | 29 | 22 |
| витрати на соціальне страхування | 11,5 | 9,8 | 15 | 14,6 | 11,2 |
| амортизація | 4,5 | 2,2 | 1,1 | 8 | 11 |
| інші витрати | 19 | 40,5 | 10,5 | 12,4 | 17,8 |
| СМП «Спецтехприлад» | | | | | |
| Витрати виробництва | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 42 | 19 | 31 | 58 | 39 |
| на оплату праці | 34 | 43 | 44 | 24 | 35 |
| амортизація | 8 | 5 | 17 | 4 | 22 |
| інші витрати | 16 | 33 | 8 | 14 | 4 |
| ВАТ «Текстерно» | | | | | |
| Витрати виробництва | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 87 | 88 | 87 | 80 | 76 |
| на оплату праці | 5 | 3 | 2 | 5 | 8 |
| амортизація | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 |
| інші витрати | 7 | 8 | 10 | 14 | 12 |
| ВАТ «Тернопіль хліб» | | | | | |
| Витрати виробництва | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 63 | 88 | 69 | 82 | 66 |
| на оплату праці | 36 | 6 | 15 | 14 | 11 |
| амортизація | 0,5 | 1 | 1 | 2 | 2 |
| інші витрати | 0,5 | 5 | 15 | 2 | 21 |
| ВАТ «Тернопільська фармацевтична фабрика» | | | | | |
| Витрати виробництва | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 75 | 79 | 85 | 87 | 66 |
| на оплату праці | 13 | 13 | 11 | 8 | 12 |
| амортизація | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 |
| інші витрати | 11 | 7 | 3 | 4 | 20 |

ВАТ «Текстерно» має досить високий рівень матеріальних витрат і

низький на оплату праці. Найнижчий рівень витрат на оплату праці спостерігався в 1993-1994 рр. Починаючи з 1995 р., рівень витрат на оплату праці постійно збільшується. Привертає до себе увагу постійне збільшення частки інших витрат в загальному обсязі витрат виробництва. Так, за досліджуваний період їх частка в загальних витратах збільшилась вдвічі.

ВАТ «Тернопіль хліб» має досить великі коливання в частці матеріальних витрат: 1992 р. - 63%; 1993 р. - 88%; 1994 р. - 69%; 1995 р. - 82%; 1996 р. - 66%. Амортизаційні відрахування як і в інших досліджуваних підприємствах підвищились в 1996 р.

Витрати на оплату праці становили в 1992 р. - 36%, 1993 р. - 6,0%, 1994 р. - 15%, 1995 р. - 14%, 1996 р. - 11%. Такі різкі коливання в оплаті праці неможливо пояснити тільки макроекономічними змінами. Доцільно прослідкувати рівень оплати праці на підприємствах і порівняти його із показниками ефективності господарювання.

СМП «Спецтехприлад» має відносно інших підприємств низький рівень матеріальних витрат і високий рівень витрат на оплату праці.

ВАТ «Тернопільська фармацевтична фабрика» має чіткі тенденції до зниження витрат на матеріали, збільшення витрат на оплату праці. За 1996 р. різко збільшилась група витрат об'єднана в інші витрати. Такі витрати склали за цей період 20% від загальної величини витрат виробництва.

Аналіз виділених статей витрат на досліджуваних підприємствах, показує, що їх динаміка і різкі зміни викликані в основному змінами, які відбувались в макроекономіці і, зокрема, в сфері цін і ціноутворення. Лібералізація цін на сировину, матеріали, енергетичні ресурси, кінцеву продукцію промисловості відбувалась нерівномірно. Тому на різних підприємствах стрибки цін на матеріальні ресурси мали досить розтягнений часовий період 1993-1995 рр. З 1996 р. починається період стабілізації економіки. Різко знижується рівень інфляції і це знаходить відображення в динаміці матеріальних витрат. З огляду на розвиток ринкових відносин, насичення вітчизня-

них ринків товарами інших країн, можна прогнозувати, що в найближчу перспективу різких змін в напрямках зростання цін на вітчизняну промислову продукцію не передбачається. Отже шляхи підвищення прибутковості вітчизняних підприємств слід шукати в напрямках зниження витрат виробництва і, в першу чергу, за рахунок зниження матеріальних витрат, які складають більшу частину його загального обсягу.

Дещо інша ситуація сформувалась на досліджуваних підприємствах з питань витрат виробництва на оплату праці (табл.2.9). Порівняльний аналіз рівня оплати праці промисловості України, Тернопільської області і досліджуваних підприємств показав, що середньомісячна заробітна плата у промисловості Тернопільської області станом на 1996 р. становила лише 68% від досягнутого по промисловості України. По підприємствах області рівень оплати праці за виключенням ВАТ «Тернопіль хліб» є нижчим від досягнутого по промисловості України. По таких підприємствах як ВО «Оріон», ВАТ «Текстерно» середньомісячна заробітна плата одного працюючого є значно нижчою від досягнутого рівня по промисловості області.

Якщо взяти до уваги, що рівень оплати вітчизняних товаровиробників є незрівнянно нижчим, ніж у розвинутих країнах з ринковою економікою, питання пов'язані з визначенням оптимальних розмірів оплати праці, набувають особливої актуальності і потребують нових шляхів вирішення. В умовах, коли більшість підприємств належать вже до недержавної власності і адміністрація таких об'єктів має можливість самостійно вирішувати питання оплати праці, вирішення проблеми має здійснюватись на основі удосконалення законодавчої бази про оплату праці. Держава повинна взяти на себе контроль за своєчасністю оплати праці, забезпечення її основних функцій не тільки у відтворенні робочої сили, але і престижності праці, належної винагороди за високі досягнення та якісну, продуктивну працю.

Серед інших, розглянутих вище складових витрат виробництва, слід звернути увагу на високий рівень на промислових підприємствах групи «інші

зитрати». Якщо в цілому по промисловості України ця група витрат складає 10,6% (див. табл. 2.2), то по окремих досліджуваних підприємствах вона є набагато вищою. Зокрема, ВАТ «Ватра» - 19%, ВО «Оріон» - 17,8%, ВАТ «Тернопіль хліб» - 21%, ВАТ «Тернопільська фармацевтична фабрика» - 20%.

Таблиця 2.9

Середньомісячна заробітна плата одного працівника за 1996 р., грн.

| Господарські об'єкти | Середньомісячна заробітна плата одного працівника, грн. |
|---|---|
| По промисловості України | 153 |
| По промисловості Тернопільської області | 103 |
| % до України | 68 |
| ЗАТ «Ватра» | 110,2 |
| з % до рівня промисловості України | 72 |
| з % до рівня промисловості області | 107 |
| ВО «Оріон» | 48 |
| з % до рівня промисловості України | 32 |
| в % до рівня промисловості області | 47 |
| СМП «Спецтехприлад» | 130 |
| з % до рівня промисловості України | 85 |
| в % до рівня промисловості області | 127 |
| ЗАТ «Текстерно» | 73,02 |
| в % до рівня промисловості України | 48 |
| з % до рівня промисловості області | 71 |
| ВАТ «Тернопіль хліб» | 189,8 |
| з % до рівня промисловості України | 124 |
| в % до рівня промисловості області | 185 |
| ВАТ «Тернопільська фармацевтична фабрика» | 124,5 |
| з % до рівня промисловості України | 81 |
| в % до рівня промисловості області | 127 |

Фактично п'ята частина витрат на підприємствах групується в один вид «інші види». Це дає можливість адміністрації маніпулювати цією частиною витрат, списувати в цю групу непродуктивні витрати, викликані недоліками управління витратами.

На необхідність більш рентабельного вивчення раціональності групи «інші витрати» звертають увагу вітчизняні і зарубіжні дослідники цих питань. Зокрема, одним із важливих критеріїв, на основі розрахунку якого можна характеризувати ефективність витрат виробництва, є величина прибутку на одиницю витрат. Розрахунок такого показника по досліджуваних підприємствах за 1992-1996 р. р. показав досить чітку тенденцію до зниження величини прибутку, яка припадає на одиницю витрат виробництва (табл.2.10-2.11). Так, по промисловості області він знизився більш ніж вдвічі. Зниження величини прибутку на одиницю витрат виробництва мало місце на таких підприємствах як ВАТ «Ватра», ВО «Оріон», СМП «Спецтехприлад», ВАТ «Текстерно», ВАТ «Тернопіль хліб».

Таблиця 2.10

Величина прибутку на одиницю витрат виробництва по промисловості Тернопільської області і підприємствах за 1992-1996 рр.

| Об'єкт дослідження | Роки | | | | |
|---|------|------|------|------|------|
| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
| Промисловість області | 0,22 | 0,24 | 0,22 | 0,46 | 0,09 |
| ВАТ «Ватра» | 0,15 | 0,43 | 0,29 | 0,13 | 0,06 |
| ВО «Оріон» | - | - | 0,24 | 0,10 | 0,12 |
| СМП «Спецтехприлад» | 0,03 | 0,08 | 0,46 | 0,28 | 0,18 |
| ВАТ «Текстерно» | 0,25 | 0,23 | 0,18 | 0,06 | 0,01 |
| ВАТ «Тернопіль хліб» | 0,11 | 0,15 | 0,18 | 0,18 | 0,08 |
| ВАТ «Тернопільська фармацевтична фабрика» | 0,31 | 0,28 | 0,36 | 0,24 | 0,27 |

Графічне представлення відносних коефіцієнтів рівня досліджуваного показника перелічених вище підприємств відносно рівня, який прийнято по

області і умовно прийняте за одиницю показує значні відхилення від рівня, прийнятого за базу (рис.2.6).

Це свідчить про відсутність стабільності в роботі підприємств, що цілком відповідає ситуації і умовам господарювання в перехідній економіці, коли руйнуються вимоги старої системи господарювання і формуються нові вимоги до роботи підприємств.

Більш глибокий аналіз структурних змін у витратах виробництва можна зробити, досліджуючи собівартість окремих виробів. З цих позицій досліджуваних підприємств були виділені типові види продукції і проаналізована структура витрат виробництва, використана на їх виготовлення і реалізацію. Досліджувались статті калькуляції повної собівартості продукції конкретного виду. Структура витрат за статтями калькуляції представлена в табл.2.12. Вихідні дані для визначення структури витрат по окремих видах виробів наведені в табл.Б.1.

Таблиця 2.11

Відносні коефіцієнти величини прибутку на одиницю витрат виробництва по підприємствах Тернопільської області

| Об'єкт дослідження | Роки | | | | |
|---|------|------|------|------|------|
| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
| Промисловість області | 1,0 | 1,0 | 1,0 | 1,0 | 1,0 |
| ВАТ «Ватра» | 0,69 | 1,8 | 1,32 | 0,29 | 0,67 |
| ВО «Оріон» | - | - | 1,09 | 0,22 | 1,34 |
| СМП «Спецтехприлад» | 0,14 | 0,34 | 2,09 | 0,61 | 2,00 |
| ВАТ «Текстерно» | 1,14 | 0,96 | 0,82 | 0,13 | 0,12 |
| ВАТ «Тернопіль хліб» | 0,50 | 0,63 | 0,82 | 0,40 | 0,89 |
| ВАТ «Тернопільська фармацевтична фабрика» | 1,41 | 1,17 | 1,64 | 0,53 | 3,00 |

Аналіз структури витрат за статтями калькуляції по типових видах продукції за 1995-1996 р. р. показав цілий ряд суттєвих зрушень. Зокрема, по світильнику 203 Ж, який виробляється ВАТ «Ватра» знизилась частка ви-

трат на сировину і матеріали, натомість збільшилась питома вага покупних матеріалів і напівфабрикатів. Це свідчить про те, що на підприємстві відбулась структурна перебудова організаційного характеру на основі кооперування напівфабрикатів, що знизило транспортні витрати, витрати на заробітну плату виробничих робітників. По об'єднанню «Оріон» значно знизилась матеріалоемність приладу РР-1 і значно збільшились витрати на оплату праці виробничих робітників. При цьому майже вдвічі знизилась цехові і загальнозаводські витрати. Можна констатувати, що на період 1996 р. структура витрат на виготовлення приладу РР-1 є більш раціональною, ніж вона була в попередньому році. У ВАТ «Текстерно» за досліджуваний період при виробництві ситцю арт.36 значно знизилась матеріальні витрати і зросли витрати на паливо і електроенергію, дещо збільшились витрати на оплату праці, цехові і загальнозаводські витрати.

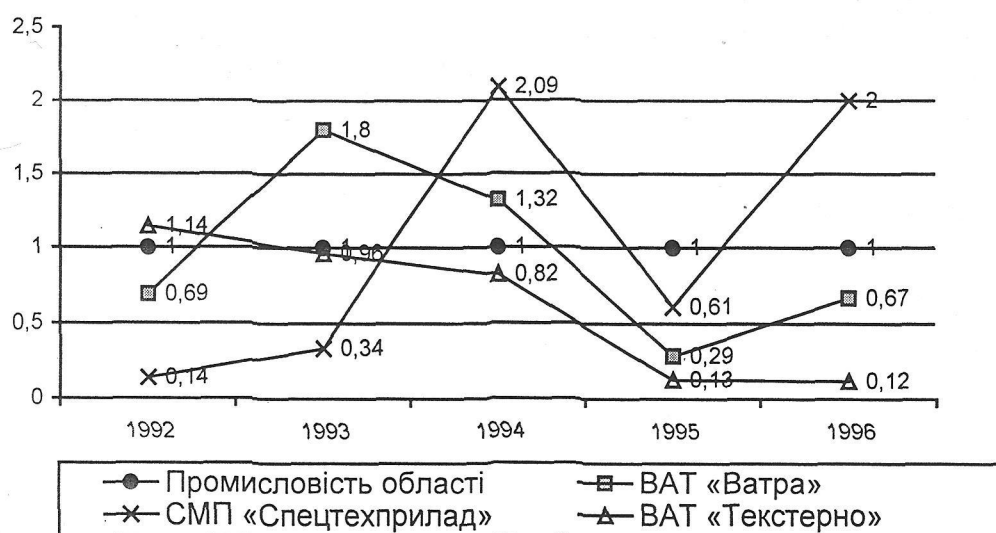


Рис. 2.6. Графічне зображення відносних коефіцієнтів величини прибутку на одиницю витрат виробництва.

ВАТ «Фармацевтична фабрика» при виготовленні таких ліків як настій пустирника майже в 10 разів за 1995-1996 рр. збільшила витрати на паливо і електроенергію, знизивши при цьому матеріальні витрати і загальногосподарські витрати.

На таких невеликих підприємствах як СМП «Спецтехприлад», ВАТ «Тернопіль хліб» спостерігались процеси зростання витрат на сировинно-матеріальні ресурси, паливо і електроенергію, зростання витрат на загально-господарські потреби (СМП «Спецтехприлад»), зростання витрат на експлуатацію обладнання (ВАТ «Тернопіль хліб»).

В цілому аналіз показує динамічні зміни у витратах на одиницю продукції саме в тих напрямках, в яких відбувались кардинальні зміни на рівні макроекономіки за цей період, а саме: за рахунок зростання цін на сировину і матеріали, паливо і електроенергію.

Пошук шляхів зниження собівартості виготовлення продукції в промисловості, як показують результати висвітлених вище досліджень, слід здійснювати в наступних напрямках:

1. Зниження матеріалоемності промислової продукції. Витрати на сировину, матеріали, покупні напівфабрикати, паливо і електроенергію складають понад дві третини від повної собівартості більшості промислової продукції. Зарубіжний досвід показує, що вітчизняна промислова продукція і процеси її виробництва є набагато матеріалоемнішими, ніж це досягнуто в цивілізованих країнах. Це стосується різних галузей промисловості. Звичайно, що обмежена кількість досліджуваних підприємств не дозволяє зробити глобальних висновків з цих питань і виходить за межі даної роботи. Однак необхідність зниження матеріалоемності вітчизняної продукції доведена багатьма спеціалістами і обгрунтована в публікаціях [27; 39; 106]. Проблема полягає в тому, що кардинальне зниження матеріалоемності продукції в багатьох випадках може бути досягнуто на основі впровадження нових ресурсозберігаючих технологій, що потребує не тільки додаткових капіталовкладень, але висококваліфікованих робітників, які мають їх використовувати. Це потребує переглянути важливі питання, пов'язані із оплатою таких працівників.

2. Статті калькуляції, що характеризують витрати на оплату праці ос-

новних виробничих робітників і відрахування на соцстрах, мають досить вагомі розходження у їх частці в собівартості, що викликано не тільки галузевими особливостями, але і фінансовим становищем конкретного підприємства. Дослідження, зокрема, показали, що найнижчий рівень заробітної плати в собівартості продукції за 1995-1996 рр. мав місце у ВАТ «Текстерно»: відповідно 1,3% і 2,7%. Аналіз роботи цього підприємства показав, що найбільш вузьким місцем в його роботі є забезпечення сировинно-матеріальними ресурсами. Розрив зв'язків централізованої системи матеріального постачання поставив ВАТ «Текстерно» в скрутне становище ще в перші роки економічного реформування. Весь технологічний процес і склад устаткування підприємства був розрахований на масовий випуск продукції, яка мала необмежений попит в межах і за межами колишнього Союзу. Великі і глобальні зміни, які відбулись на макрорівні змінили систему постачання підприємства матеріальними ресурсами і змусили керівництво самостійно вирішувати проблеми матеріального постачання. Такі проблеми виявилися надто складними і їх цивілізоване вирішення не під силу самим підприємствам. Тому були зроблені спроби роздрібнення підприємства, виділення окремих виробничих об'єктів в самостійні. Однак, устаткування запрограмоване на масовий випуск великих обсягів продукції завантажити на повну потужність поки, що не вдалось керівництву. Тому намагаючись зберегти фахівців до кращої ситуації, була прийнята стратегія виживання на основі надання можливості працювати неповний робочий день, затримки в заробітній платі, надання довготривалих безоплатних відпусток тощо. Тому на даному підприємстві є низький рівень оплати праці. Шляхи зниження собівартості продукції слід шукати за рахунок економії палива і електроенергії. За 1996 р. рівень таких витрат у собівартості досліджуваної продукції складав 20,7%. Водночас необхідно вирішувати проблему підвищення рівня витрат на оплату праці, доведення його до середньо-галузевого рівня та наближення до цивілізованих країн світу.

3. На багатьох підприємствах стаття калькуляції, що характеризує загальнозаводські витрати становить до 25-30% від повної собівартості виробів. Зокрема, ВАТ «Ватра» - 18,7 - 19,3%, ВО «Оріон» - 21,7-15,6%, ВАТ «Фармацевтична фабрика» - 32,7-31,0%. Доцільно на наш погляд, більш ретельно дослідити склад витрат цієї статті калькуляції на тих підприємствах, де вони складають значну частку в собівартості продукції і розробити заходи до їх зниженню.

Підсумовуючи вище викладене, слід зазначити, що в умовах перехідної економіки за відсутності стабільної економічної ситуації в країні, промислові підприємства не можуть досягнути стабільності в їх роботі. Оскільки витрати виробництва, є не тільки складовою ефективності господарювання, але і основним економічним елементом виробничо-господарської системи, вони змінюються разом із змінами в макроекономіці і, в першу чергу, у сфері цін і ціноутворення. Зокрема, зростання цін на сировину і матеріали, паливо і електроенергію автоматично підвищує їх частку в собівартості продукції. Тому при дослідженні таких питань необхідно визначити структурні зрушення у використанні матеріальних ресурсів не тільки у грошовому обчисленні, а і в натуральному виразі.

Дослідження також показали, що в умовах перехідної економіки не сформовані вимоги до використання промисловими підприємствами ресурсів з боку суспільства. Однак це не виключає того, що на кожному промисловому об'єкті, незалежно від форми власності і ситуації на макрорівні, повинні здійснюватись менеджерами роботи в напрямках визначення раціональної структури витрат виробництва, пошуку шляхів зниження витрат на виробництво та вироблення заходів з їх реалізації.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1. Обґрунтування раціональної структури витрат виробництва

Попередній аналіз формування витрат на промислових підприємствах показав їх динамічність у відповідності із змінами цін на всі види ресурсів. В умовах перехідної економіки динамічність витрат виробництва викликана змінами в макроекономіці. Однак це не виключає необхідності пошуку шляхів їх зниження на кожному конкретному підприємстві. Актуальність питань, пов'язаних із зниженням витратоємності продукції і виробничих процесів, значно зростає в умовах кризової ситуації, зниження можливостей підвищувати ціни на продукцію. Низький рівень платоспроможності вітчизняних споживачів продукції спонукає товаровиробників шукати можливості зниження цін на продукцію і на цій основі забезпечувати стабільне становище підприємства на ринках збуту. Зниження цін на вітчизняну промислову продукцію потребує перегляду структури витрат на виробництво, оцінки раціональності кожної складової частини їх з позицій ефективності виробництва.

В умовах ринкової економіки центр ваги в дослідженнях ефективності управління витратами виробництва повинен зміщуватись від системи їх обліку і оцінки за попередній період часу, до прогнозних оцінок їх можливої величини в перспективі та їх впливу на ефективність роботи підприємства. При цьому слід ув'язувати питання, пов'язані із динамікою виробничих витрат на перспективу із змінами, які можуть відбуватись в технологічних процесах. Оскільки певний обсяг продукції підприємство може виробити при різних режимах роботи, використанні різних факторів виробництва, виникає

необхідність визначення різних варіантів процесів виробництва з розрахунками результатів і витрат виробництва по кожному з них.

В реальній економічній ситуації, в якій опинились промислові підприємства України в процесі реформування економіки, роздержавлення і приватизації власності, важливими проблемами є вирішення наступних питань:

- визначення оптимальних обсягів виробництва, виходячи з їх попиту на продукцію в теперішній час і на найближчу перспективу;
- визначення величини витрат виробництва, яка може забезпечити ефективність роботи підприємства;
- ув'язка факторів виробництва і витрат виробництва, які сприяють їх взаємодії і забезпечують здійснення виробничих процесів;
- визначення раціональної структури витрат виробництва по основних їх видах і варіантах здійснення виробничих процесів тощо.

Вирішення таких питань носить техніко-економічний характер, потребує здійснення певних техніко-економічних розрахунків, пов'язаних з визначенням технологічних характеристик основних варіантів виробничих процесів, оцінкою виробничих витрат, необхідних для їх впровадження. При цьому менеджери-економісти на відміну від бухгалтерських служб мають розглядати витрати виробництва з позиції забезпечення ефективності роботи підприємства в перспективі, в той час, як бухгалтерська оцінка ґрунтується на результатах ретроспективного аналізу.

В зарубіжній економічній літературі вирішенню питань, пов'язаних із визначенням величини витрат виробництва на майбутній період роботи фірм, надається велика увага [44; 48; 49; 114]. Зокрема, відомі американські економісти Роберт С. Піндайк, Деніел Л. Рубінфелд [114], вважають, що економісти-менеджери повинні розглядати діяльність фірм у перспективі. Вони мають цікавитись тим, якими будуть витрати в майбутньому, а також перегрупувати свої ресурси з метою зменшення витрат та збільшення прибутків.

Вони повинні визначати вартості втрачених альтернатив, тобто відмови від можливості більш ефективно використовувати ресурси фірми. Це дає можливість аналізувати і оцінювати нереалізовані підприємствами можливості, давати їм не тільки економічну оцінку, але і визначати шляхи їх практичного використання.

Багато з перелічених вище питань, пов'язаних з оцінкою витрат виробництва майбутніх періодів роботи підприємств є новими для вітчизняної практики, оскільки вони не розглядались в межах старої системи господарювання на цьому рівні управління економікою. До промислових підприємств в директивному порядку доводився перелік показників, пов'язаних з обсягами виробництва на перспективу, цінами реалізації продукції та рівнем витрат на її виготовлення. При цьому щорічно доводилися завдання по зниженню витрат виробництва. Такі завдання носили формальний і загальний для всіх галузей виробництва характер. Питання зниження витрат виробництва не ув'язувались з реальною економічною ситуацією в країні і можливостями кожного конкретного підприємства. Відповідно поставленим завданням розроблялись і плани їх досягнення. При цьому для тих підприємств, які мали більший виробничий потенціал, виконання директивних завдань не складало проблеми і теж носило формальний характер. Для інших, тих, що не мали можливості щорічно знижувати витрати виробництва, більш підходила практика «приписок», тобто завищення звітних показників до фактично досягнутих результатів.

В усіх випадках формальний підхід з боку держави до раціональності використання ресурсів підприємств, в тому числі і витрат виробництва, формував відповідну поведінку керівництва підприємств, обмежуючи їх ініціативу у вирішенні проблеми ефективності господарювання.

Теперішня ситуація не тільки докорінно змінює роль і функції витрат в забезпеченні ефективності виробництва, але і вимагає нових форм і методів управління витратами, виходячи із перспектив розвитку підприємств.

Методологія управління витратами виробництва, виходячи із перспектив розвитку підприємства передбачає використання цілого ряду нових для вітчизняної практики понять, форм і методів розрахунку витрат виробництва. Найбільш типовий склад завдань на основі вирішення яких формується система управління витратами виробництва є наступні:

- визначення величини витрат виробництва в короткостроковому періоді;
- визначення величини витрат виробництва в довгостроковому періоді;
- визначення витрат виробництва залежно від обсягів виробництва;
- визначення зміни витрат виробництва в часі;
- прогнозування витрат виробництва з урахуванням змін попиту на продукцію та ситуації на ринках збуту;
- визначення впливу витрат на кредитну політику підприємства тощо.

Система управління витратами виробництва, виходячи із перспектив розвитку підприємства, передбачає введення наступних нових для вітчизняної практики понять і положень, пов'язаних із визначенням витрат.

Граничні витрати (ГВ) - іноді їх називають інкрементальними витратами - являють собою величину витрат виробництва на виготовлення додаткової одиниці продукції. Граничні витрати формують інформацію про те, скільки коштуватиме фірмі збільшення обсягу продукції на додаткову одиницю.

Визначення величини граничних витрат базується на класифікації за ознакою 3 (див. рис.1.2). При цьому виділяємо такі групи витрат: сумарні витрати, фіксовані (постійні і умовно-постійні), змінні витрати, середні витрати.

Сумарні витрати (СВ) складаються із двох компонентів: фіксованих (ФВ) і змінних витрат (ЗВ). Фіксовані витрати не залежать від обсягів вироб-

ництва, змінні витрати коливаються у відповідності із динамікою обсягів виробництва продукції. Сумарні витрати різняться від змінних витрат в разі зміни обсягів виробництва.

Середні витрати (СРВ) - це витрати на одиницю продукції і можуть класифікуватись як середні фіксовані, середні змінні та середні сумарні витрати. За своєю суттю середні сумарні витрати дають можливість визначити витрати на одиницю продукції. Порівняння середніх сумарних витрат на одиницю продукції з ціною її реалізації дає можливість оцінити ступінь її прибутковості.

Між визначеними вище категоріями витрат виробництва існують певні залежності, вивчення яких дає можливість дослідити їх динаміку у перспективі, обґрунтувати раціональні обсяги виробництва та співвідношення між величиною фіксованих і змінних витрат виробництва. В основу таких досліджень, з огляду на зарубіжний досвід, повинні покладатись теорії ринкової економіки, зокрема: закон спадної віддачі, закон попиту і пропозиції, граничних витрат тощо. На основі зіставлення змінних, постійних і сумарних витрат можна оцінювати рівень ефективності роботи підприємства, визначаючи точку беззбитковості виробництва. Вирішення таких питань в умовах вітчизняної економіки набуває особливої актуальності не тільки в теоретичних але і в практичних аспектах. Тому доцільно більш конкретно розглянути методичні підходи розв'язання таких задач на основі реальної інформації досліджуваних промислових підприємств. Зокрема, для ВАТ «Текстерно» вихідні дані для розрахунку витрат виробництва представлені в табл.А.6. В табл. 3.1 наведена інформація, яка необхідна для визначення залежностей між сумарними, фіксованими (постійними), змінними і граничними витратами та обсягами і ефективністю виробництва. При цьому для зручності розрахунків зроблено деякі спрощення та використано частину умовних даних. Зокрема, розрахунки зроблено для найбільш типового виду продукції - арт.36. Одиниця обсягу в натуральному визначенні - одна тисяча погонних

метрів. Вихідні дані для розрахунку граничних, середніх фіксованих і середніх змінних витрат прийнято за результатами діяльності ВАТ «Текстерно» у 1996 р. Згідно з розрахунками на даний період питома вага змінних витрат становила - 80% від їх загального обсягу на досліджуваний вид продукції, рентабельність - 0,07%, ціна реалізації - 594 грн. за 1000 м. п. тканини.

Таблиця 3.1

Вихідні дані для розрахунку точки беззбитковості (на прикладі ВАТ «Текстерно»)

| Показники | Одиниці виміру | Величина показника | |
|--|------------------|--------------------|----------------------|
| | | на весь випуск | на одиницю продукції |
| Фіксовані (постійні витрати виробництва) | грн. | 1564,4 | 1564,4 |
| Змінні витрати виробництва | грн. | 6116,4 | 442,5 |
| Сумарні витрати | грн. | 7680,8 | 2006,9 |
| Обсяг збуту | тис. м. п. | 13,8 | - |
| Ціна реалізації одиниці продукції | тис. м. п., грн. | 594,6 | 594,6 |
| Зиручка від реалізації | грн. | 8200 | - |
| Прибуток від реалізації, один. продукції | грн. | 38,9 | 38,9 |
| від обсягу реалізації | грн. | 536,8 | - |

Величина фіксованих витрат прийнята як стала величина за даними звітності підприємства. До складу фіксованих витрат віднесено: витрати на експлуатацію устаткування, цехові і загальнозаводські витрати. До складу змінних витрат віднесено: витрати на основні та допоміжні сировину і матеріали, паливо і електроенергію, заробітна плата основних працівників виробничого процесу і відрахування на соцстрах.

Сумарні витрати складаються із фіксованих і змінних витрат виробництва.

Досліджувалась динаміка витрат в діапазоні обсягів виробництва від 0 до 14 тис. м. п. тканини. Фактично за 1996 р. підприємство реалізувало та-

Граничні витрати визначались як:

$$ГВ_i = 3B_i - 3B_{i-1} \quad (3.1)$$

де $ГВ_i$ - граничні витрати, грн.

$3B_i$ - змінні витрати при i -ому обсязі виробництва, грн;

$3B_{i-1}$ - зміни витрат при $i-1$ обсязі виробництва.

В даному випадку за одиницю обсягу прийнято 1 тис. п. м. тканини. Так, при зміні обсягів виробництва від 3 до 4 тис. п. м. граничні витрати визначаються як різниця у величині змінних витрат при 4 тис. п. м. і 3 тис. п. м., тобто $ГВ_{4,3} = 1768,5 - 1326,0 = 442,5$ грн.

Оскільки величина фіксованих витрат не залежить від обсягів виробництва, а сумарні витрати складаються із суми фіксованих і змінних витрат, граничні витрати можна розрахувати і на основі дослідження динаміки сумарних витрат. В такому випадку величина граничних витрат може визначатись як:

$$ГВ_i = СВ_i - СВ_{i-1} \quad (3.2)$$

де $СВ_i$ та $СВ_{i-1}$ - відповідно сумарні витрати при i -ому обсязі виробництва продукції та обсязі на одиницю менше.

Середні змінні і середні фіксовані витрати розраховані як їх загальні величини поділені на обсяг виробництва продукції:

$$СФВ = \frac{ФВ}{ОВ}; \quad (3.3)$$

$$СЗВ = \frac{ЗВ}{ОВ}; \quad (3.4)$$

$$ССВ = \frac{СВ}{ОВ}, \quad (3.5)$$

де $СФВ$, $СЗВ$, $ССВ$ - відповідно середні фіксовані, середні змінні і середні сумарні витрати, грн;

$ОВ$ - обсяг виробництва продукції, тис. м. п.

На основі порівняння середніх сумарних витрат на одиницю продукції і ціни її реалізації можна оцінювати ступінь прибутковості продукції. Розрахункові дані, що характеризують фіксовані, змінні, сумарні, граничні та

Розрахункові дані, що характеризують фіксовані, змінні, сумарні, граничні та середньофіксовані, середньозмінні і середньосумарні витрати наведені в табл.3.2.

Порівняння середньосумарних витрат з ціною реалізації продукції показує, що підприємство по даному виду продукції є збитковим при обсягах її виробництва в межах від 0 до 11 тис. п. м. Тільки збільшення обсягів її виробництва понад 10 тис. п. м. в рік забезпечується прибуток від реалізації продукції. При цьому величина прибутку буде зростати з обсягами виробництва при умові можливості її повної реалізації за даною ціною.

Таблиця 3.2

Динаміка витрат виробництва в залежності від обсягів виробництва продукції (на прикладі ВАТ «Текстерно»)

| Обсяг виробництва, тис. м. п. | Фіксовані (постійні) витрати (ФВ) | Змінні витрати (ЗВ) | Сумарні витрати (СВ) | Граничні витрати (ГВ) | Середні фіксовані витрати (СФВ) | Середні змінні витрати (СЗВ) | Середні сумарні витрати (ССВ) | Ціна реалізації одиниці продукції |
|-------------------------------|-----------------------------------|---------------------|----------------------|-----------------------|---------------------------------|------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------|
| 0 | 1564.4 | - | 1564.4 | - | - | - | - | 594 |
| 1 | 1564.4 | 442.5 | 2006.9 | 442.5 | 1564.4 | 442.5 | 2006.9 | |
| 2 | 1564.4 | 883.5 | 2447.9 | 442.5 | 782.2 | 441.7 | 1223.9 | |
| 3 | 1564.4 | 1326.0 | 2890.4 | 442.5 | 521.4 | 442.0 | 963.4 | |
| 4 | 1564.4 | 1768.5 | 3332.9 | 442.5 | 391.1 | 442.1 | 833.2 | |
| 5 | 1564.4 | 2210.0 | 3775.4 | 442.5 | 312.8 | 442.1 | 755.0 | |
| 6 | 1564.4 | 2655.0 | 4219.4 | 444.0 | 260.7 | 275.8 | 703.2 | |
| 7 | 1564.4 | 3097.5 | 4662.0 | 442.6 | 223.4 | 442.5 | 666.0 | |
| 8 | 1564.4 | 3400.0 | 4964.4 | 300.0 | 195.5 | 425.0 | 620.5 | |
| 9 | 1564.4 | 3750.0 | 5314.4 | 400.0 | 173.8 | 416.6 | 590.4 | |
| 10 | 1564.4 | 4250.0 | 5814.4 | 500.0 | 156.4 | 425.0 | 581.4 | |
| 11 | 1564.4 | 5018.0 | 6582.4 | 768.0 | 142.2 | 456.2 | 598.4 | |
| 12 | 1564.4 | 5657.2 | 7221.6 | 639.2 | 130.4 | 471.4 | 601.8 | |
| 13 | 1564.4 | 5924.8 | 7489.2 | 257.6 | 120.3 | 453.8 | 674.1 | |
| 14 | 1564.4 | 7257.0 | 8821.4 | 332.2 | 111.7 | 518.3 | 630.1 | |

Більш точно точку беззбитковості підприємства по випуску продукції

можна визначити графічно, знаючи дані, що наведені в таблиці 3.1. Точка беззбитковості роботи підприємства характеризує такий стан виробництва, при якому витрати виробництва дорівнюють ціні її реалізації, тобто прибуток дорівнює нулю. Дослідження таких процесів формує важливу інформацію для менеджерів і керівництва підприємства. Якщо підприємство працює в такому режимі, коли прибуток дорівнює нулю, воно знаходиться на межі банкрутства, тоді необхідно приймати рішення у сфері зниження витрат виробництва, підвищення якості і ціни на продукцію або здійснити перехід на інші види прибуткової продукції.

На рис 3.1 схематично визначена точка беззбитковості підприємства при випуску досліджуваної продукції ВАТ «Текстерно».

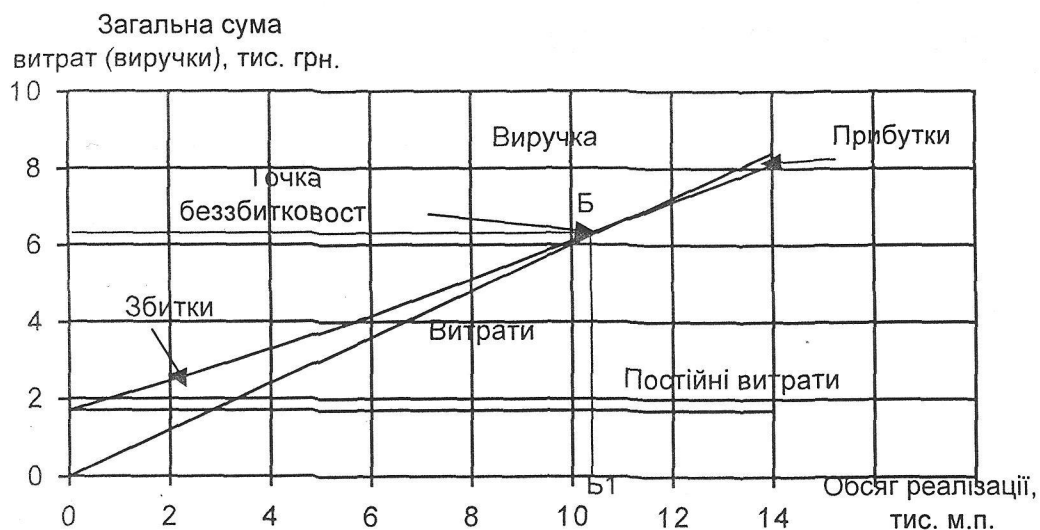


Рис. 3.1. Графік визначення точки беззбитковості.

Точка беззбитковості визначалась графічно у наступній послідовності.

а) визначається положення цієї точки на осі абсцис із наступної залежності:

$$T_{\text{ба}} = \frac{\sum \Phi B}{C_T - 3B} \quad (3.6)$$

де $\sum \Phi B$ - сума фіксованих витрат на обсяг продукції, який випускає підприємство (табл. 3.3);

C_T - ціна реалізації одиниці продукції;

ZB - змінні витрати на одиницю продукції.

Підставивши дані табл. 3.3, знаходимо положення точки беззбитковості на осі абсцис:

$$T_{ба} = \frac{1564,4}{594,6 - 442,5} = 10,2 \text{ тис. п. м.}$$

б) визначається положення точок беззбитковості відносно осі ординат за наступною залежністю:

$$Q_p = C_T \cdot T_{ба}; \quad (3.7)$$

$$Q_p = 594,6 \cdot 10,2 = 6115,4 \text{ грн.}$$

Таким чином точка Б, що характеризує беззбитковість роботи ВАТ «Текстерно» по випуску тканини арт.36 при ціні 594,6 грн. за одну тис. п. м. спостерігається при обсягах їх виробництва 10,2 тис. п. м. і виручки від реалізації 6,1 тис. грн.

в) відкладаємо на осі ординат величину фіксованих витрат виробництва 1564,4 грн. Оскільки такі витрати не залежать від обсягів виробництва, проводимо пряму, паралельну осі абсцис;

г) через дві точки (О) і (Б) проводимо пряму (1), яка характеризує сумарні витрати на виробництво одиниці продукції;

д) з точки (х) через точку (Б) проводимо пряму (2), яка характеризує змінні витрати на виробництво одиниці продукції;

е) між прямими (1) і (2) знаходимо зону збитковості (до точки Б) і зону прибутковості (після точки Б) роботи підприємства;

ж) з точки (О) через точку (Б1) проводимо пряму, яка характеризує долю покриття постійних витрат.

Аналіз графічних даних рис 3.1 дає можливість обґрунтувати стратегію підприємства стосовно формування витрат на випуск досліджуваної продукції на майбутній період.

Викладена вище методика досліджень динаміки витрат виробництва в

залежності від обсягів виробництва і реалізації допомагає аналітикам знайти відповідь на важливі запитання, пов'язані з перспективами розвитку підприємства, зокрема, на такі: скільки зусиль і капіталу потрібно підприємству, щоб досягти беззбитковості? Що потрібно зробити, щоб підвищити прибутки від реалізації продукції? Чи потрібно збільшувати обсяги виробництва конкретної продукції?

Аналіз дає змогу побачити, наприклад, що підприємство отримуючи високий рівень прибутку на одиницю продукції не підняло обсяг її реалізації до беззбиткового рівня, тобто до точки беззбитковості.

На варіюванні змінних і постійних витрат ґрунтується концепція граничного доходу (marginal income), котру часто називають концепцією сприяння маржі, тобто сприяння доходу [114, с.152].

Сприяння може бути визначене як величина, що залишилась після покриття змінних витрат, які сприяли оплаті постійних.

Використовуючи інформацію, наведену в табл.3.2 визначаємо величину витрат, яка сприяла покриттю постійних витрат:

$$C_m = Q_p - \sum ZB, \quad (3.8)$$

де C_m - величина витрат, яка сприяє маржі;

$\sum ZB$ - сума змінних витрат;

Q_p - обсяг реалізації продукції.

$$C_m = 8200 - 6116,4 = 2083,6 \text{ грн.}$$

В даному випадку на 8200 грн. продажі припадає 6116,4 грн. змінних витрат, сприяння маржі забезпечує величина витрат, що дорівнює 2083,6 грн., відповідно на 1 грн. продажів змінних витрат припадає $6116,4/8200=0,74$ грн. Таким чином, на 1 грн. продажів сприяння становить 0,26 грн.

Відношення величини постійних витрат до величини сприяння їх покриттю дає можливість визначити беззбитковість роботи підприємства:

$$B = \frac{PB}{C_v}, \quad (3.9)$$

Наприклад, при постійних витратах 1564,4 грн. і величині сприяння, що становить 0,26 грн. на 1 грн. продажів беззбитковість роботи підприємства досягається при обсягах валових витрат 6016,9 грн.

Аналіз критичних співвідношень між постійними і змінними витратами виробництва є досить поширеним в зарубіжній практиці при обґрунтуванні економічної і, зокрема, фінансової політики розвитку корпорацій, фірм і інших виробничо-господарських структур.

Для вітчизняних підприємств представляє інтерес, крім викладених вище позицій, факторний аналіз використання фіксованих і змінних витрат виробництва. Оскільки змінні витрати на промислових підприємствах складають до 70% і більше від сумарних витрат виробництва, доцільно дослідити більш детально цю групу витрат. При цьому основну частку в групі змінних витрат складають матеріальні витрати, які включають витрати на сировину, основні і допоміжні матеріали, покупні вироби, паливо і електроенергію, за мінусом вартості відходів які мають реалізацію, або використовуються на технологічні потреби і витрат на оплату праці робітників, які зайняті виготовленням продукції.

Із зниженням витрат виробництва на матеріальні ресурси, оплату праці величина змінних витрат, а значить і їх загальної (сумарної) величини знижується, що при незмінних цінах на реалізацію продукції має сприяти підвищенню ефективності виробництва. Досягнення такого становища потребує перегляду раціональності використання кожного з ресурсів. Зниження витрат на матеріальні ресурси може досягатись за рахунок дії наступних факторів:

— зниження норм витрат сировини і матеріалів на одиницю продукції на базі удосконалення технології виготовлення продукції, використання більш досконалої техніки, обладнання, інструментів;

- зниження цін на сировину і матеріали;
- підвищення кваліфікації і майстерності робітників;
- створення і використання ефективних мотиваційних механізмів,

які б сприяли зацікавленості робітників в ощадливому використанні ресурсів.

Стосовно такого важливого фактора, як оплата робочої сили, керівництво підприємства на основі аналізу структури витрат виробництва може прийняти декілька різних рішень. Вибір найбільш раціонального підходу залежить від наявності в конкретному регіоні надлишку робочої сили, можливості залучити додаткову робочу силу без збільшення витрат на оплату праці, підвищити її інтенсивність, і тим самим зменшувати змінні і сумарні витрати виробництва.

При вирішенні таких питань менеджери найчастіше досліджують зв'язки між граничними витратами (ГВ) і витратами додаткової робочої сили (ω) на одиницю продукції, використовуючи для цього залежність:

$$ГВ = \frac{\Delta ZB}{\Delta Q} = \frac{\omega \Delta L}{\Delta Q}, \quad (3.10)$$

де ΔL - кількість додаткової робочої сили на одиницю додаткової продукції;

ω - витрати додаткової робочої сили на одиницю продукції;

ΔQ - приріст обсягу продукції.

Зміна в обсязі продукції, яка виникає в результаті зміни трудового ресурсу на додаткову одиницю продукції визначає граничну величину продуктивності праці. Зв'язок між граничними витратами і граничною продуктивністю праці визначається з наступної залежності:

$$ГВ = \frac{\omega}{ГР_L}, \quad (3.11)$$

де $ГР_L$ - гранична продуктивність праці.

Із залежності (3.11) виходить, що в короткостроковому періоді роботи

підприємства граничні витрати дорівнюють ціні вихідного ресурсу, що змінюється, поділеному на його граничну продуктивність. Низька гранична продуктивність праці означає, що для збільшення обсягів виробництва необхідно прийняти рішення про набір додаткової робочої сили. При високій граничній продуктивності праці потреба в додатковій робочій силі незначна. При зростанні граничної продуктивності праці граничні витрати знижуються і навпаки [114, с.193].

В довгостроковому періоді підприємство може змінювати всі свої ресурси, впроваджувати нові технології і засоби виробництва, форми організації і оплати праці. Тому управління витратами передбачає рішення дещо інших задач. Найбільш типовою з них є мінімізація витрат виробництва при виборі виробничих процесів. Вирішення таких завдань базується на використанні економіко-математичних моделей і математичних методах, зокрема, на оптимізаційних моделях, які визначають мінімальний рівень витрат виробництва при обмеженні ресурсів і факторів виробництва. Вибір моделі, на базі якої здійснюються розрахунки витрат виробництва на перспективу, належить до складних завдань і залежить не тільки від особливостей виробничих процесів, але і кваліфікації та підготовленості менеджерів. В економічній теорії нагромаджено досить велику кількість методичних підходів, на базі яких здійснюються розрахунки витрат виробництва на перспективу з урахуванням напрямків розвитку підприємства. Серед них можна відзначити такі як механізація витрат при заданих обсягах виробництва і визначених видах ресурсів. Завдання у більшості випадків зводиться до комбінацій ресурсів, які характеризують витрати на капітал та працю і знаходження оптимальних для підприємства комбінацій між ними. Методичні підходи для вирішення таких задач викладені з достатньою повнотою [114]. В усіх випадках слід враховувати, що розрахунки витрат виробництва на перспективу носять прогнозований, вірогідний характер і потребують постійного дослідження та внесення змін у вибрані робочі моделі відповідно до змін, які відбуваються у зов-

нішньому щодо підприємства середовищі та внутрівиробничих процесах і впливають на ресурси і витрати виробництва.

Таким чином, обґрунтування величини і структури витрат на виробництво в сучасній ситуації є важлива функція менеджменту, яка носить постійний характер і її здійснення потребує висококваліфікованих фахівців.

3.2. Удосконалення методів обліку і контролю витрат виробництва

Управління витратами виробництва в умовах ринкової системи господарювання належить до складних і багатопланових завдань у вирішенні яких важливе місце належить системі обліку і контролю. Перш за все зростають вимоги до достовірності і повноти інформації, яка характеризує фактичні витрати виробництва, оперативності її надходження до основних користувачів. При цьому інформація про величину фактичних витрат виробництва цікавить не тільки менеджерів, які займаються питаннями управління, і керівництво, але і виробничий колектив у цілому, акціонерів і інвесторів, які вклали свій капітал у розвиток підприємства. Витратами виробництва конкретного підприємства цікавляться також конкуренти-товаровиробники, податкова адміністрація тощо.

Кожен з користувачів інформації про витрати виробництва, виходячи із власних інтересів, ставить свої вимоги до її повноти і достовірності. Тому на підприємствах зарубіжних країн використовується декілька систем обліку витрат виробництва.

Виходячи із сучасних завдань менеджменту у сфері управління витратами на вітчизняних підприємствах промисловості доцільно виділити три наступні напрями, згідно з якими мають формуватись системи обліку і контролю витрат.

Перший напрям - облік витрат (прямих і непрямих) з метою визначення собівартості продукції, робіт, послуг та розрахунку прибутків підпри-

ємства від їх реалізації. Цей напрям найбільш відомий у вітчизняній практиці господарювання і з достатньою повнотою висвітлений в економічній літературі [11; 26; 78; 101; 106].

Однак в умовах перехідної економіки виникло цілий ряд нових проблем у сфері визначення структури і обліку витрат виробництва за статтями і елементами витрат. Основні з проблем полягають у визначенні з боку суспільства, владних структур чітких вимог до повноти і достовірності інформації, яка характеризує собівартість продукції, послуг, витрати виробництва в цілому. Така інформація є важливою для податкових служб, акціонерів, інвесторів. В зарубіжній практиці результати виробничо-господарської діяльності, в тому числі і інформація про витрати виробництва, висвітлюється в друкованих виданнях: спеціальних бюлетенях, газетах, журналах. Крім того, звіти великих і середніх корпорацій, фірм проходять спеціальну аудиторську перевірку, в процесі якої визначається повнота і достовірність інформації про основні показники роботи господарських об'єктів. В першу чергу це стосується таких показників, як: витрати виробництва, прибуток підприємства, обсяг продажів. При цьому кожна країна формує власні вимоги до бухгалтерської звітності про результати виробничо-господарської діяльності промислових підприємств.

Слід зазначити, що за останній час відбулись процеси інтеграції різних країн у визначенні вимог до бухгалтерської звітності про витрати виробництва, зокрема, у Франції загальна бухгалтерія регламентується Правилами бухгалтерського обліку, які прийнято у 1982 р. і узгоджено з IV Європейською директивою [123, с.65]. Відповідно до загальних правил бухгалтерського обліку обов'язковими визнано шість документів: баланс, звіт про доходи, додаток і три документи, які характеризують ефективність формування акціонерного капіталу. Витрати виробництва найбільше висвітлення мають у звітах про доходи. При цьому кожна країна має свої особливості в системі звітності про витрати виробництва. Для висвітлення в пресі надається лише за-

гальна інформація про витрати, оскільки більш детальні дані є закритою інформацією для конкурентних фірм.

В Україні питання звітності про витрати виробництва промислових підприємств, більшість з яких вже є не державними, а акціонерними товариствами, набуває особливої актуальності.

Вдосконалення бухгалтерської звітності здійснюється відповідно до міжнародних вимог. При цьому поки-що питання, пов'язані з обліком та контролем за витратами виробництва підприємств з позицій інтересів акціонерів залишаються невирішеними. Зокрема, більшість вітчизняних акціонерів, це населення України, яке вклало власні сертифікати в розвиток підприємств. Більшість з них здійснило це через посередницькі фірми, так звані довірчі товариства. При договірні відносини між акціонерами і посередниками формувались таким чином, що останні ні за що практично не відповідали. Це стосується не тільки паперової приватизації, а і акумулювання грошових заощаджень населення. Більшість посередницьких структур збагатившись зникла, прихопивши і грошові заощадження населення, яке уклало угоди з довірчими товариствами і внесло гроші. Хоча це не має прямого відношення до системи обліку витрат на виробництво, але яскраво свідчить про невідпрацьованість юридичної бази і відсутність відповідальності за раціональне використання акціонерного капіталу. Більшість працівників акціонерних товариств закритого і відкритого типу є одночасно акціонерами. При цьому більшість працівників мають незначну кількість акцій і не можуть активно впливати на процеси контролю за ефективністю управління витратами. Саме це дозволяє керівництву АТ списувати втрати, які виникли з їх вини, на витрати виробництва, знижуючи тим самим доходи працівників і акціонерів. Вирішення цієї проблеми в умовах перехідної економіки, коли не відпрацьовані юридичні закони, які регламентують відносини власності, не сформовані внутрівиробничі відносини, відповідальності між працівниками - акціонерами, найманими працівниками, адміністрацією і менеджерами за ефективне

управління витратами виробництва держава повинна визначити чіткі вимоги до бухгалтерської звітності, в якій повинна надаватись повна інформація про виробничі витрати.

Другий напрям, який формує вимоги до обліку витрат в сучасних умовах господарювання, є посилення уваги менеджерів і власників підприємств до перспектив розвитку виробництва. При цьому витрати виробництва в багатьох випадках стають основним критерієм у виборі варіантів розвитку підприємств. З метою визначення прогнозних величин витрат необхідно користуватися такою системою їх обліку в теперішньому часі, яка забезпечує надійну і повну інформацію, охоплює всі основні місця виникнення витрат. Тоді прогноз майбутніх витрат можна розрахувати на основі налагодженого обліку в теперішньому часі з внесенням тих змін, які мають відбутись у виробництві в перспективі з врахуванням відхилень у витратах.

Реалізація цього напрямку в умовах перехідної економіки є актуальним і одночасно складним завданням, оскільки навіть в найближчу перспективу можуть відбуватись непередбачувані події, більшість з яких не залежить від роботи підприємства, але впливає на його результати. Саме така ситуація характерна для економіки України, тому, прогнозуючи витрати виробництва, необхідно врахувати можливість змін в цінах на ті складові частини витрат, які мають найбільшу питому вагу. В промисловості, як показали попередні дослідження витрати на сировину, матеріали, енергоресурси і заробітну плату становлять 70-80% від загальної суми витрат виробництва. Тому в багатьох випадках для вирішення таких завдань доцільно обмежитись обліком цих видів витрат і досліджувати зміни, які можуть відбуватись стосовно них у перспективі, включаючи зміни виробничого характеру та кон'юнктури ринку.

Третій напрям вдосконалення системи обліку витрат виробництва пов'язаний з необхідністю активного впливу на виробничі витрати методами регулювання, контролю, внесення своєчасних змін у процеси виробництва

або прийняття рішень про зміну асортименту продукції що виробляється. Цей напрям у зарубіжній практиці базується на методах обліку витрат по центрах їх виникнення і центрах відповідальності. Реалізація цього напрямку дає можливість забезпечувати своєчасний контроль за динамікою витрат виробництва. Більше того, організація контролю по основних місцях виникнення витрат дає можливість оперативно розраховувати майбутні прибутки від реалізації продукції та оцінювати становище підприємства в ринковій ситуації за рівнем прибутковості продукції, що виробляється.

Кожен з перелічених вище напрямів удосконалення обліку витрат зумовлений змінами у функціонуванні вітчизняних підприємств в умовах ринку і спрямований на вирішення певних цільових завдань, а саме:

— удосконалення бухгалтерського обліку витрат виробництва на надання достовірної і достатньою мірою повної інформації юридичним і фізичним особам, які мають юридичні стосунки з підприємствами, або мають намір їх мати у перспективі;

— податковим адміністраціям - для контролю за достовірністю перерахованих податків;

— адміністрації підприємств - для оцінки результатів господарювання, прийняття відповідних управлінських рішень;

— статистичним органам - для обліку результатів роботи вітчизняних підприємств, формування інформації для владних структур, інших користувачів інформації, які досліджують і оцінюють результати господарювання на різних рівнях національної економіки тощо;

— удосконалення обліку витрат виробництва згідно другого і третього напрямів більш тісно пов'язане з ефективністю господарювання кожного конкретного підприємства і передбачає оперативне виявлення факторів виробництва, які негативно впливають на рівень витрат та розробку заходів по їх ліквідації.

Ці напрями передбачають надання повної і достовірної інформації

про витрати виробництва для керівників і менеджерів підприємства. Тобто це внутрішня інформація підприємства, яка не підлягає широкому розголошенню, а використовується для оперативного управління витратами, вивчення і прогнозування їх величини на майбутні періоди.

Незважаючи на досить суттєві відмінності в напрямках, що викликають необхідність удосконалення системи обліку витрат виробництва на вітчизняних промислових підприємствах між ними є певні взаємозв'язки і загальна мета - підвищення ефективності управління витратами виробництва.

Загальна схема взаємозв'язків основних напрямів удосконалення системи обліку витрат на промислових підприємствах представлена на рис. 3.2.

Центральне місце у вирішенні проблеми займають питання, пов'язані із організацією обліку витрат, які відбуваються у процесі виготовлення продукції, впливають на її вартість, формують інформацію для майбутніх періодів роботи підприємств. В зарубіжній практиці такі питання вирішуються на основі розробки нормативів витрат виробництва по основних видах продукції, основних місцях їх виникнення (центрів витрат), акумуляції на рівні первинного обліку та формування інформації для вищих щаблів управління витратами - центрах відповідальності. Облік витрат по центрах відповідальності передбачає визначення індивідуальної відповідальності. Центри відповідальності передбачають ієрархічний розподіл зон відповідальності, коли конкретний менеджер або адміністратор несе персональну відповідальність за ефективність управління витратами на визначеній ділянці виробництва. Облікові дані по центрах відповідальності фіксують у звітах, які складаються через короткі періоди часу. Укрупнення - типова схема центрів відповідальності за витрати виробництва для вітчизняних промислових підприємств з цеховим розподілом виробничих процесів та види витрат за ієрархією відповідальності представлена на рис. 3.3.



Рис. 3.2. Схема взаємозв'язків основних напрямів удосконалення обліку витрат виробництва.

Визначення трьохрівневої структури в побудові центрів відповідальності за витрати виробництва по місцях їх виникнення найбільш підходить до підприємств з цеховою структурою організації виробництва для підприємств, які серійно випускають обмежений асортимент продукції. Для малих і середніх підприємств, які випускають продукцію за замовленнями, структура побудови центрів відповідальності за виробничі витрати може бути більш простою, з одно- або двоохріневим ступенем розподілу.



Рис. 3.3. Схема ієрархії центрів відповідальності за витрати виробництва промислового підприємства.

В усіх випадках головна мета цього напрямку організації обліку і контролю за ефективністю здійснення витрат виробництва має формуватись таким чином, щоб відхилення від встановлених в плановій або нормативній документації величин були віднесені на конкретну відповідальну особу. Наприклад, майстер, або бригадир виробничої ділянки несе відповідальність за ефективність здійснення матеріальних витрат, витрат на оплату праці, використання енергетичних ресурсів, витрат на експлуатацію устаткування; начальники цехів основного виробництва - за рівень витрат на цехові витрати; заступник директора по маркетингу - за витрати на реалізацію продукції тощо.

Слід зазначити, що формування системи обліку витрат виробництва

за місцями їх виникнення і контролю за центрами відповідальності є складним багатоплановим завданням, в основі вирішення якого мають бути чітко виділені вимоги до конкретних відповідальних осіб. Облік витрат по центрах відповідальності повинен формуватись на тому принципі, що кожна відповідальна особа несе відповідальність за ті види витрат, на які вона може активно впливати. Тобто система обліку витрат виробництва за центрами їх виникнення і відповідальності повинна формуватись не тільки з урахуванням особливостей виробничих процесів, але й обов'язків та посадових інструкцій відповідальних за витрати осіб. Практика показує, що не завжди вдається однозначно розподілити відповідальність за певні види витрат між центрами відповідальності та окремими відповідальними особами. Наприклад, відповідальність за використання матеріальних ресурсів в натуральній формі виміру в процесі виготовлення продукції несе майстер або начальник цеху, але за їх ціну, наявність відхилень від рівня цін - керівник служби матеріально-технічного постачання. Отже, важливим питанням, яке потребує вирішення в процесі обліку і контролю за витратами виробництва, є виявлення причин, що призвели до відхилень від встановлених вимог до ефективності їх використання. Вирішення таких питань має покладатись на аналітичний центр аналізу і оцінки ефективності управління витратами виробництва.

У функції аналітичного центру мають входити:

- збір і нагромадження звітної інформації про стан здійснення витрат на підприємстві з центрів відповідальності;
- аналіз виявлених відхилень від запланованих величин витрат по їх основних видах і центрах відповідальності;
- виявлення причин, які вплинули на відхилення витрат виробництва по центрах відповідальності;
- загальна оцінка ситуації у сфері формування витрат виробництва на підприємстві;
- представлення інформації адміністрації підприємства по ефектив-

ності здійснення витрат виробництва;

— розробка пропозицій і заходів по підвищенню ефективності управління витратами виробництва на підприємстві.

Ефективність роботи аналітичного центру аналізу і оцінки ефективності витрат виробництва промислових підприємств в значній мірі буде залежати від успішності вирішення наступних організаційно-технічних питань:

— забезпечення повноти, достовірності і оперативності поступлення звітності з центрів відповідальності в аналітичний центр про стан витрат виробництва у відповідності з тими параметрами, за які вони несуть персональну відповідальність;

— наявності в аналітичному центрі достатньої кількості обчислювальної техніки і висококваліфікованих фахівців, здатних у короткі часові терміни здійснювати аналіз і оцінку ефективності формування витрат, виявляти причини і фактори, які негативно вплинули (тобто підвищили) на рівень витрат виробництва;

— забезпечення достатніми повноваженнями керівництва аналітичного центру в напрямках прийняття самостійних рішень у сфері регулювання витрат виробництва.

Аналіз і оцінка зарубіжного досвіду, де методи обліку витрат за місцями їх виникнення і контролю по центрах відповідальності набули досить широкого використання [49; 101; 132], свідчать про те, що жодна з існуючих систем обліку витрат на виробництво, що використовується на промислових підприємствах не є ідеальною. Неможливо точно визначити, за які витрати має покладатись відповідальність на керівника центру відповідальності. Завжди знаходяться спірні питання, вирішення яких потребує прийняття певних компромісних рішень. В деяких країнах (США, наприклад [132] у вирішенні таких питань допомагають норми, які пропонують Комітет по принципах і нормах витрат (Committee of Cost Concepts and Standards). Зокрема, інтерес

викликають наступні правила визначення міри відповідальності за рівень витрат виробництва:

а) якщо менеджер може контролювати обсяг продукції та ціну реалізації продукції або обсяг і вартість наданих послуг, то він має нести відповідальність за рівень їх формування;

б) якщо менеджер може контролювати обсяг робіт, послуг, але не може впливати на їх ціну, то він відповідає лише за технічний і технологічний рівень використання, тобто за відхилення від встановлених технічних норм, які відбулися на конкретній ділянці виробничого процесу і є наслідком наданих послуг;

в) якщо менеджер не може контролювати ні обсяг робіт, послуг, ні їх оплату, то витрати є неконтрольованими і відповідальності за них менеджер нести не повинен.

Такі правила доцільно використовувати у вітчизняній практиці при проектуванні та впровадженні нових форм обліку витрат на виробництво й у формуванні центрів відповідальності за їх ефективне здійснення.

Важливим питанням є визначення ролі центрів відповідальності і аналітичного центру з аналізу та оцінки ефективності витрат на підприємствах. На думку західних фахівців [49, с.425] система управління витратами, якщо її використовувати лише для пошуку винних осіб у збільшенні витрат або їх нераціональному використанні, то це може мати негативні наслідки і негативно відбитись на системі управління виробничими процесами в цілому. Це може призводити до викривлення звітних даних в порівнянні із фактичним станом речей в сфері витрат. Тому при формуванні систем обліку, контролю і відповідальності за витрати виробництва потрібно керуватись наступними правилами:

— система обліку є інструментом, який допомагає керівництву підприємства ефективно управляти ними;

— система обліку витрат виробництва є підсистемою більш загальної

системи управління результатами виробництва.

Тому зміни у вартісних показниках витрат повинні зіставлятись з іншими показниками, які характеризують результати витрат виробництва і їх ефективність.

Слід відзначити, що питання удосконалення обліку, контролю, звітності про витрати виробництва в найближчій перспективі набудуть особливої актуальності для вітчизняних підприємств. Саме пошук шляхів зниження витрат виробництва буде спонукати їх до розробки і впровадження на підприємствах об'єктивних методів обліку і контролю, які в найкоротші проміжки часу забезпечуватимуть інформацією про стан здійснення витрат і дозволятимуть своєчасно приймати рішення управлінського характеру. Сучасна комп'ютерна техніка дозволяє успішно вирішувати питання обліку і нагромадження інформації про витрати виробництва, класифікуючи їх по заданих ознаках і видах та визначаючи відхилення від заданих в плановій або нормативній документації величин.

Разом з тим системи обліку і контролю витрат є лише частиною загальної системи управління ними. Важливими функціями в досягненні успіху у формуванні витрат на підприємствах слід вважати систему стимулювання працівників за економію витрат.

3.3. Мотиваційні аспекти зниження витрат виробництва на вітчизняних підприємствах

Нові умови господарювання вимагають розробки та впровадження адекватних систем і управління виробництвом мотиваційних механізмів, які б спонукали всіх учасників виробничих процесів до досягнення успіху і процвітання підприємства у ринковому середовищі. Основними показниками і критеріями успішності роботи підприємницьких структур є наявність прибутків, зростання обсягів виробництва, забезпечення конкурентоздатності продукції. Витрати виробництва є внутрішнім фактором досягнення успіху фун-

кціонування підприємств в ринковому середовищі. Від величини витрат виробництва залежить рівень ефективності господарювання будь-якої виробничо-господарської структури, а, в першу чергу, і повною мірою - підприємницьких організацій. Тому питанням зниження витрат виробництва в зарубіжній практиці господарювання надається велика увага. Розглянуті вище форми обліку витрат на виробництво, формування центрів обліку витрат, центрів відповідальності за витрати, центрів прибутковості зумовлені перш за все необхідністю контролю за ефективністю здійснення витрат виробництва. Чим вищий рівень ефективності витрат виробництва, тим, при рівних інших умовах і факторах, вищий рівень ефективності виробництва. Таким чином зниження витрат виробництва в умовах ринкової економіки слід розглядати як фактор і джерело підвищення ефективності виробництва. Залежно від стану кожного виробництва конкретного підприємства, наявності резервів в сфері зниження витрат і можливості та необхідності їх реалізації, має розроблятися система управління витратами виробництва, складовою частиною якої підсистема стимулювання працівників, усіх учасників виробничого процесу за зниження витрат виробництва. Така підсистема має формуватися на основі діючої системи обліку витрат виробництва і тісно пов'язуватися з плановими завданнями і нормативними вимогами до витрат.

Вихідною інформацією для підсистеми стимулювання працівників підприємств за економію, раціональне здійснення витрат виробництва є звітність центрів відповідальності та аналітичного центру аналізу і контролю за ефективністю управління витратами. При цьому первинною інформацією при розподілі матеріальної винагороди за зниження витрат виробництва мають служити звіти центрів відповідальності, узагальнюючою інформацією для прийняття рішень керівництвом підприємства про винагороду працівників - узагальнюючі дані аналітичного центру аналізу і ефективності управління витратами виробництва.

Рішення про винагороду працівників за економію витрат виробництва

приймається за певних умов і наявності успіхів в сфері зниження витрат виробництва в порівнянні з встановленими в плановій документації вимогами. При цьому винагорода формується за вже досягнуті результати і витрати, які вже здійснені в процесі виготовлення та реалізації продукції і величина яких є нижчою від запланованої. Тобто система стимулювання працівників за зниження витрат виробництва має носити дискретний характер. Часовий період, за який визначається винагорода і обліковуються витрати, має в кінцевій формі бути однаковим, але частота обліку і контролю витрат виробництва і нарахування величини винагороди можуть бути різними. Так, облік витрат виробництва за місцями їх виникнення і контроль за центрами відповідальності може здійснювати позмінно, тобто по закінченню зміни, а нарахування винагороди працівникам-по результатах роботи підприємства за місяць. При цьому для прийняття рішень про винагороду працівників за економію витрат виробництва самої інформації про рівень їх здійснення недостатньо. Необхідно показники, що характеризують рівень формування витрат, ув'язати з показниками, що характеризують кінцеві результати роботи підприємства і, в першу чергу, з показниками прибутковості та продуктивності праці.

Важливим питанням є оцінка доцільності зниження витрат виробництва. Проблема полягає в тому, що в умовах адміністративно-командної системи господарювання завдання по зниженню витрат виробництва носили директивний і формальний характер. На рівні уряду приймалися рішення по зниженню собівартості продукції. При цьому такі завдання не ув'язувались із конкретними умовами виробництва, наявністю резервів на конкретних підприємствах. За невиконання директивних рішень керівництво підприємства несло відповідальність в адміністративному порядку, а виробничий колектив лишався премії за результатами роботи незалежно від рівня виконання всіх інших показників. Постійні вимоги до зниження витрат виробництва з боку вищих органів влади сформувала певну форму поведінки керівництва під-

приємств, а відповідно і виробничих колективів, а саме подання у верхні щаблі управління нереальної інформації про рівень витрат виробництва. Більшість підприємств приховували реальні витрати виробництва і резерви їх зниження. Це дозволяло керівництву підприємств приймати ненапружені планові завдання, відстоювати завищені норми витрат матеріальних ресурсів. В результаті досягались планові завдання лише на "папері", а в реальних виробничих умовах були сховані резерви зниження витрат виробництва.

Такий підхід призвів до того, що за рівнем використання ресурсів на одиницю продукції вітчизняна економіка була відсталою від розвинутих країн з ринковою системою господарювання. Це в кінцевій формі можна вважати важливим фактором розвалу адміністративно-командної системи господарювання. Однак, слід звернути увагу, що із розвалом цієї системи господарювання ідеологія стосовно укріплення витрат виробництва від їх реального рівня використання до деякої міри залишилась. Зокрема, аналіз роботи вітчизняних промислових підприємств, висвітлений в попередньому розділі дисертації, показав, що рівень витрат виробництва вже в умовах перехідної економіки зростає більш високими темпами ніж продуктивність праці і прибуток. Рівень рентабельності виробництва по промисловості України, Тернопільської області, в тому числі і серед досліджуваних підприємств має чітку тенденцію до зниження. Значна частина малих підприємницьких структур функціонує в зоні точки беззбитковості, коли прибуток є мінімальним або відсутнім взагалі. Така ситуація сформувалась внаслідок дії макроекономічних факторів. Зокрема, під тиском податкової системи, недостатньою увагою владних структур до питань ефективності управління витратами виробництва на промислових підприємствах. Вирішення цієї проблеми потребує змін в макроекономічних процесах управління національною економікою. Одним із напрямів вирішення проблеми є формування мотиваційних механізмів, які спонукають власників і співвласників підприємств до раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів, а відтак і ви-

трат виробництва. Отже вирішення проблеми раціонального здійснення витрат виробництва на рівні промислових підприємств не залежно від форми їх власності потребує створення сприятливих для цього умов на мікроекономічному рівні. В умовах перехідної економіки необхідно забезпечити перехід до нової ідеології і управління витратами виробництва на базі таких мотиваційних механізмів, які відповідають принципам ринкової системи господарювання та вирішенню соціальних проблем суспільства в цілому. Це означає, що в умовах перехідної економіки, владні структури, які розробляють стратегію і тактику управління національною економікою, мають надавати більшу увагу питанням ефективності формування ресурсного потенціалу країни, створенню сприятливих умов для їх ефективного управління на рівні промислових підприємств.

Значною мірою має змінюватись ідеологія побудови стимулів за раціональне здійснення витрат виробництва на рівні підприємств. На перший погляд, - це в умовах ринкової економіки самостійне завдання кожного конкретного підприємства. Тому в залежності від мети і завдань розвитку підприємства, реального стану в сфері управління витратами, кожне підприємство самостійно має розробляти систему управління витратами, в тому числі і формувати стимули до раціонального їх здійснення. Разом з тим, узагальнення зарубіжного і вітчизняного досвіду з цих питань дозволяє сформулювати наступні вимоги до побудови системи винагороди працівників за зниження витрат виробництва. Основні з них такі:

1. Основою для прийняття рішень щодо винагороди працівників за раціональне управління витратами виробництва мають бути реальні результати роботи підприємства, основними показниками яких є наявність прибутку, зростання показників ефективності виробництва при заданому рівні витрат або їх зниження порівняно із запланованим рівнем.

2. Вихідною інформацією для визначення винагороди працівникам за економію витрат виробництва мають бути звіти центрів відповідальності і

загальний кошторис витрат, що характеризує фактичний їх рівень по місцях виникнення та відхилення від запланованого рівня за певний період часу.

3. Звіт про виконання кошторису витрат виробництва по підприємству складає аналітичний центр з зазначенням позитивних і негативних відхилень від запланованого рівня по центрах відповідальності.

4. По кожному відхиленню від запланованого рівня витрат виробництва має складатись звіт відповідального за витрати з поясненнями причин відхилення.

5. На рівні керівництва підприємством, куди поступає інформація, що характеризує відхилення від запланованого кошторису витрат і звіти, які пояснюють виявлені відхилення, приймається рішення про можливість надання додаткової винагороди за зниження витрат тим працівникам, які безпосередньо забезпечили їх. При цьому необхідними умовами мають бути наявність позитивних відхилень, які вказують на підвищення ефективності виробництва за рахунок зниження витрат.

6. Керівництво підприємством приймає рішення стосовно винагороди за зниження витрат виробництва по центрах відповідальності. Нижчий рівень розподілу винагороди приймається самостійно відповідальними особами центрів відповідальності. Це забезпечить більш тісний зв'язок з безпосередніми виконавцями, які забезпечили економію витрат. Так, на робочих місцях зниження витрат може бути досягнуте за рахунок високої кваліфікації працівника, його майстерності і сумлінного ставлення до роботи, застосування ним нових прийомів праці або більш досконалих інструментів і засобів виробництва, внесення раціоналізаторських пропозицій по удосконаленню технології виготовлення продукції, зміни її конструкції тощо. Результати таких заходів не обов'язково можуть вплинути на зниження витрат виробництва. Вони можуть забезпечити підвищення якості продукції при незмінних витрат виробництва, підвищити продуктивність праці, забезпечити конкурентоспроможність виробів при їх збуті. Тому мотиваційні механізми сти-

мулювання працівників за зниження витрат виробництва повинні тісно пов'язуватись із мотиваційними механізмами підвищення ефективності виробництва.

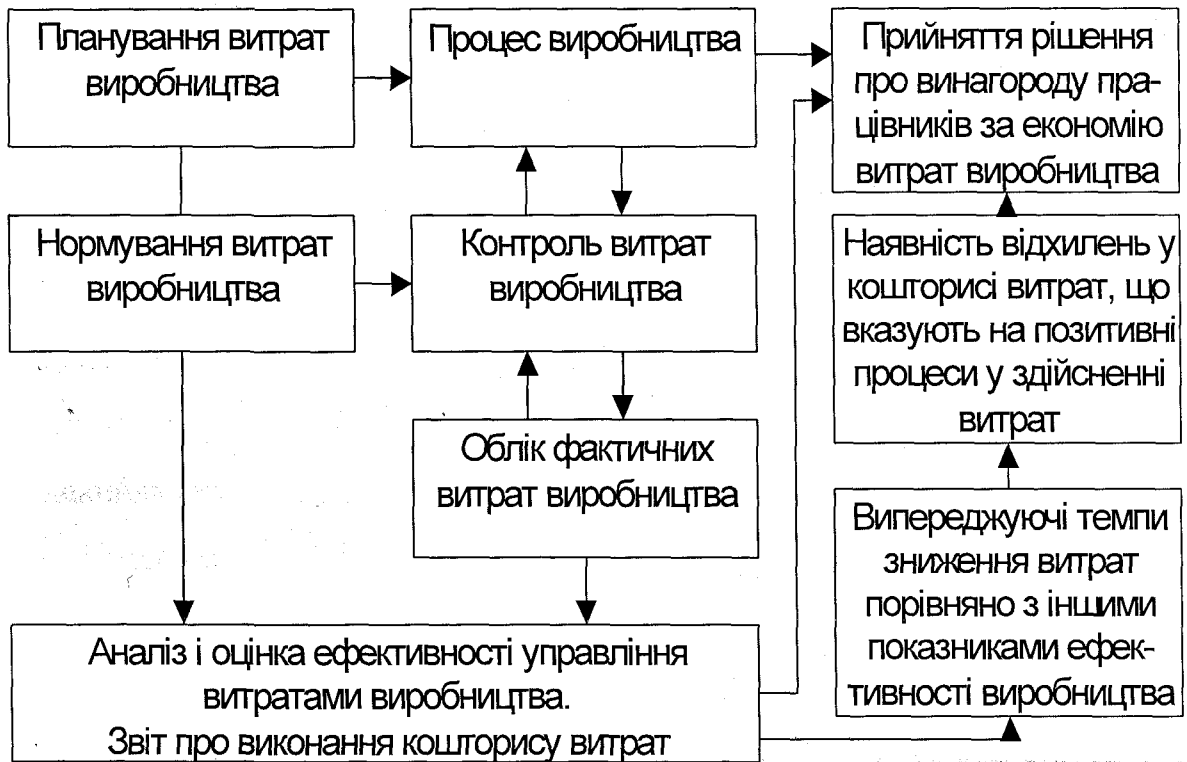


Рис. 3.4. Схема послідовності прийняття рішення про винагороду за зниження витрат виробництва.

7. Система обліку витрат виробництва при прийнятті рішення про винагороду працівників за зниження витрат виробництва не може забезпечити повної інформації про рівень ефективності їх використання на підприємстві. Тому вона має бути доповнена показниками, які характеризують інші фактори та результати трудових процесів працівників і виробничих ділянок, де відбуваються процеси виробництва. Зокрема на рівні цехів доцільно врахувати такі показники як: плинність кадрів, коефіцієнт завантаженості і коефіцієнт корисної дії устаткування, процент забракованих деталей, коефіцієнт ефективного використання робочого часу, простої устаткування з вини робочого, служб ремонту і обслуговування, адміністрації тощо. Без точних даних, які обліковують всі нюанси виробничих процесів і вклад конкретних працівників у їх здійснення неможливо з належною повнотою визначити їх вплив

на зміни витрат виробництва.

8. Важливим фактором ефективності системи стимулювання працівників за економію витрат виробництва є не тільки достовірність і повнота первинної інформації, що обліковує витрати виробництва і вклад конкретних працівників у їх зниження, але і гласність такої інформації, доведення її до відома і свідомості всіх працівників.

9. За оцінками зарубіжних досліджень підприємство (фірма, кампанія тощо) не здатна вижити в ринковому середовищі, якщо її цілі не будуть узгоджені з інтересами працівників. Це свідчить про необхідність розробки соціально справедливої системи винагороди працівників, яка б відповідала їх сподіванням на отримання певної винагороди у відповідності із затратами праці, інтелекту і робочого часу. Якщо витрати праці на досягнення певних результатів виробництва, в тому числі і в сфері зниження витрат виробництва, будуть більші від очікуваної винагороди за них, працівники не будуть зацікавлені в їх реалізації. Тоді треба вводити додаткові стимули або інші важелі управління, які спонукатимуть працівників до досягнення поставлених адміністрацією завдань в сфері економії витрат виробництва.

В усіх випадках для забезпечення ефективності управління витратами виробництва на промислових підприємствах повинні визначатись цілі і вимоги до кожного центра відповідальності по їх забезпеченню. Система винагороди за ефективне формування витрат виробництва повинна тісно ув'язуватись з показниками ефективності виробництва і вкладом кожного конкретного учасника виробничого процесу в забезпечення економії витрат.

Загальна модель визначення величини винагороди за зниження витрат виробництва на рівні центрів відповідальності може бути сформована на принципах зіставності виявлених відхилень від планових і фактичних кошторисів витрат в бік їх зменшення і оцінки впливу цих відхилень на підвищення прибутку.

Величина винагороди конкретного центра відповідальності за витрати

виробництва повинна знаходитись в межах:

$$-\Delta BB_{цвi} \leq \Delta ПР_{цвi}, \quad (3.12)$$

де $-\Delta BB_{цвi}$ - зниження витрат виробництва, досягнуте i -им центром відповідальності за звітний період, грн.

$\Delta ПР_{цвi}$ - величина приросту прибутку, досягнута підприємством за рахунок економії (зниження) витрат виробництва i -им центром витрат за аналогічний період, грн.

В тих випадках, коли зниження витрат виробництва пов'язане з удосконаленнями виробничих процесів, реалізація яких вимагала додаткових витрат, необхідно здійснити більш глибокі розрахунки ефективності заходів по їх реалізації. В усіх випадках кінцевим результатом і умовою для прийняття рішень стосовно винагороди працівників має бути наявність економії витрат і приросту прибутку. Зниження витрат може розглядатись як прямий фактор підвищення прибутку підприємства. У випадках, коли економії (зниження) витрат не досягається, але є зростання прибутків за рахунок підвищення ефективності їх використання, винагорода працівників повинна формуватись за показниками, які забезпечили підвищення ефективності виробництва: ріст продуктивності праці, підвищення якості продукції, економію ресурсів, удосконалення системи управління виробництвом тощо.

Стимулювання окремих працівників за економію витрат виробництва повинно здійснюватися на принципах розподілу загальної величини винагороди, яка встановлена керівництвом на рівні центрів відповідальності за витрати, та здобутків кожного з них у досягненні результатів в сфері економії витрат. При цьому повинні враховуватись і показники якості праці, зокрема, такі як частка бракованої продукції (деталей, збірних одиниць тощо), втрати від браку (їх частка у витратах виробництва), продуктивність праці, рівень виконання норм виробітку та інші показники, які характеризують роботу працівника і зафіксовані у вимогах до його діяльності.

В тих випадках, коли економія витрат виробництва на рівні центрів відповідальності і по підприємству в цілому досягається за рахунок впровадження раціоналізаторських пропозицій конкретних працівників, вони можуть стимулюватись одноразово за використання новацій згідно положень, які розроблені і прийняті на підприємствах. Це, однак, не має позбавляти раціоналізаторів винагороди за результати діяльності підприємства, в тому числі і за економію витрат виробництва.

Таким чином, система стимулювання працівників за зниження витрат виробництва повинна тісно пов'язуватись і узгоджуватись із загальною системою винагороди за результати роботи підприємства. Загальна схема стимулювання працівників за економію, підвищення ефективності управління витратами виробництва представлена на рис.3.5.

Вироблення положення про стимулювання працівників за економію, підвищення ефективності управління витратами виробництва повинна здійснюватись з врахуванням таких позицій:

— визначення критеріїв стимулювання, тобто таких показників, за досягнення яких працівники можуть претендувати на винагороду,

визначення умов стимулювання, тобто обмежень або встановлення конкретних вимог, які доповнюють критерії стимулювання, обґрунтування факторів, які вплинули на зниження витрат виробництва.

Виходячи із структури витрат виробництва промислових підприємств, а також центрів відповідальності і контролю за витратами виробництва в положенні стимулювання працівників доцільно виділити три групи витрат: матеріальні, енергетичні, накладні. Саме такі групи формують основний склад витрат виробництва, підлягають контролю, а також є предметом управління з боку адміністрації, центрів відповідальності.

— Фактори, що визначають характер впливу на зміни у витратах виробництва можна об'єднати в чотири групи: зниження цін на сировину, матеріальні, енергетичні ресурси, економія ресурсів виробництва на основі

вдосконалення виробничих процесів, включаючи впровадження ресурсозберігаючих і енергозберігаючих технологій, прогресивних форм організації праці тощо, підвищення продуктивності праці, підвищення цін на продукцію та послуги підприємства.



Рис. 3.5. Загальна схема побудови положення про стимулювання працівників підприємств за економію, підвищення ефективності управління витратами.

Підвищення продуктивності праці може досягатись, як відомо, за рахунок багатьох факторів, в тому числі і таких які не впливають на зміну витрат виробництва. Тому при розробці положення про преміювання працівників доцільно досліджувати більш конкретно дію факторів, що вплинули на підвищення продуктивності праці та їх взаємозв'язки із динамікою витрат виробництва.

Наступним кроком в розробці положення про преміювання працівників є визначення основних категорій працюючих за їх впливом на формування витрат виробництва та управління ними.

На промислових підприємствах різних форм власності для вирішення таких питань доцільно використовувати існуючу систему обліку витрат по місцях її виникнення і структуру формування центрів відповідальності за витрати. Так, робітники основних технологічних процесів несуть відповідальність за дотримання встановлених вимог до використання матеріальних ресурсів: сировинно-матеріальні ресурси, енергетичні. Ця категорія працівників не має прямого впливу на формування цін на сировинно-матеріальні ресурси. Тому винагорода їх за економію витрат виробництва може здійснюватись при умові, що вона досягнута за рахунок зниження браку, високої майстерності робітників, використання ними прогресивних прийомів праці, творчого підходу до поставлених перед ними виробничих завдань. В той же час від майстерності менеджерів, які займаються питаннями матеріально-технічного забезпечення виробничих процесів, в значній мірі залежить рівень цін на сировину, матеріали, засоби виробництва. Тому працівники служби матеріально-технічного забезпечення, маркетингу повинні стимулюватись за економію витрат виробництва в тих випадках, коли вони її забезпечили на основі глибокого вивчення кон'юнктури ринку, вибору найбільш ефективних постачальників сировинно-матеріальних ресурсів, використання ситуації, що сформувалась на ринках збуту продукції на користь підприємства.

Адміністративні працівники підприємств повинні стимулюватись за економію витрат виробництва за досягнення поставленої мети в межах тих показників, за які вони несуть персональну відповідальність.

Таким чином, система стимулювання працівників підприємств за зниження витрат виробництва, як складова частина системи управління витратами, повинна тісно пов'язуватись із підсистемами обліку витрат, контролю і відповідальності за їх раціональним використанням, планування рівня витрат по видах продукції, ділянках виробничих процесів тощо. Крім того доцільність зниження витрат виробництва потребує обґрунтування. Знижувати витрати на виробництво постійно неможливо, оскільки це призведе до зниження якості продукції і ефективності виробництва в цілому, а як наслідок, до втрати ринків збуту продукції і банкрутства. Тому система управління витратами виробництва на вітчизняних підприємствах повинна передбачати операції з оцінки ефективності зниження витрат на виробництво та визначення впливу таких процесів на основні техніко-економічні параметри продукції і виробництва. Стимулювання працівників підприємств всіх категорій за зниження витрат виробництва повинно здійснюватись після результатів оцінки діяльності таких процесів.

В умовах кризової ситуації і недосконалої законодавчої бази, яка має захищати права працівників, адміністрація вітчизняних підприємств намагається вирішити проблему зниження витрат виробництва не за рахунок впровадження прогресивної техніки і технології, а за рахунок скорочення чисельності працюючих, зниження заробітної плати, заборгованості по зарплаті, надання довготривалих безоплачуваних відпусток тощо. Тобто за рахунок людського фактору, використовуючи несприятливу для працівників виробничої сфери ситуацію на ринках праці. Однак таку політику адміністрації не можна вважати правильною та далекоглядною. Вже вітчизняний досвід показує, що економія витрат виробництва за рахунок зниження витрат на оплату праці призвів до того, що з промислових підприємств звільнились в першу

чергу висококваліфіковані фахівці і робітники, більшість з яких перейшла в сферу бізнесу або виїхала за межі держави. Контингент працівників, який залишився на підприємствах в процесі їх приватизації, структурної перебудови, в багатьох випадках неспроможний вирішувати складні завдання науково-технічної переструктуризації виробничих процесів, забезпечення їх конкурентоздатності. Тому питання, пов'язані із зниженням витрат виробництва за рахунок оплати праці працівників підприємств, потребують не тільки глибокого вивчення в кожному конкретному випадку, але і оцінки можливих наслідків для перспективи розвитку підприємств в умовах ринкової економіки, посилення конкуренції не тільки вітчизняних, але і зарубіжних товаровиробників.

3.4. Етапи розвитку і впровадження систем управління витратами виробництва на промислових підприємствах

Посилення ролі витрат виробництва в забезпеченні ефективності функціонування вітчизняних підприємств зумовлює до необхідності реструктуризації функціональних підрозділів фінансово-економічного, бухгалтерського спрямування з метою виділення окремого підрозділу, який би займався управлінням витратами. Однак прийняттю такого рішення мають передувати певні дослідження, в процесі яких слід визначити відповідність діючої системи управління витратами новим завданням і умовами функціонування підприємств в реальному економічному оточенні. Якщо такої системи немає в повному обсязі її функцій: облік; оцінка ефективності формування витрат; контроль і відповідальність за здійснення витрат; нормування, планування прогнозування витрат виробництва за видами продукції, структурними підрозділами виробничих процесів; стимулювання працівників за економію витрат, то необхідно провести дослідження не тільки за окремими елементами системи, а і визначити якими функціями та підсистемами вона повинна бути доповнена у відповідності до завдань і перспектив розвитку підприємства.

Оскільки в сучасних умовах лише визначається необхідність удосконалення систем управління витратами виробництва, а методичні підходи практичного вирішення таких питань є нерозробленими, доцільно більш докладно зупинитись на їх висвітленні. Враховуючи багатоплановість управлінських функцій, які приймаються і вирішуються з врахуванням витрат виробництва, а також складність суто облікових і оцінюючих операцій, пов'язаних з визначенням ефективності управління витратами, розробку і впровадження системи управління витратами слід вважати досить складним завданням, вирішення якого потребує певного часу і висококваліфікованих фахівців. Залежно від фінансового стану і фінансових можливостей підприємства, а також зацікавленості його власників у розробці та впровадженні системи управління витратами виробництва, або в удосконаленні існуючої, може бути запропоновано декілька методичних підходів, які обираються в залежності від конкретної ситуації, що сформувалась на підприємствах.

Перша ситуація. На підприємстві впроваджені системи обліку, оцінки ефективності витрат виробництва. Однак в порівнянні з іншими підприємствами, які випускають аналогічну за призначенням продукцію, на підприємстві є більш високі витрати на матеріальні ресурси, значні втрати від бракованої продукції, напівфабрикатів тощо.

Керівництво підприємства ставить завдання знизити рівень матеріальних витрат, довести його до рівня конкурентних підприємств, знизити втрати від браку. В такій ситуації у відповідності до поставлених завдань нецільно змінювати всю систему управління витратами, а достатньо лише посилити функції контролю за ефективністю здійснення витрат за місцями їх виникнення, проаналізувати причини, що призводять до наявності бракованих виробів та розробити заходи по їх ліквідації.

Друга ситуація. На підприємстві використовуються неефективні форми оплати праці. Витрати на оплату праці в загальній величині витрат виробництва займають незначну частку і є значно нижчими, ніж на інших

підприємствах аналогічних за профілем. В результаті на підприємстві спостерігається високий рівень плинності кадрів, високий рівень витрат від бракованої продукції, низький рівень продуктивності парці.

В такій ситуації керівництво підприємства має прийняти рішення в напрямках удосконалення оплати праці, підвищення ефективності здійснення витрат на оплату парці. Доцільно здійснити дослідження в напрямках визначення впливу витрат по оплаті праці на ефективність роботи підприємства. В залежності від результатів дослідження можна визначити напрями удосконалення системи управління витратами виробництва.

Ситуація третя. Підприємство розробляє стратегію переходу на інший вид продукції. Необхідно визначити витрати виробництва, критерії, за якими підприємство повинно нормально функціонувати, забезпечуючи необхідний рівень прибутковості. В такій ситуації, в першу чергу, потрібно звернути увагу на посилення функцій нормування, планування, прогнозування витрат виробництва. В даному випадку формувати систему управління витратами доцільно починати із створення аналітичного центра, в функції якого має входити аналіз, оцінка ефективності формування витрат при різних варіантах організації виробничих процесів. На основі вибору найбільш доцільних з них, мають формуватись вимоги до системи обліку витрат, оцінки і контролю за їх ефективним здійсненням.

Ситуації можуть бути іншими. В сучасних умовах практично кожне підприємство повинно самостійно вирішувати питання стосовно управління витратами виробництва, визначати вимоги до ефективності їх здійснення тощо. Однак в усіх випадках має ставитись мета управління витратами виробництва і розробляти завдання та заходи її реалізації. Пропонується наступна послідовність організації робіт, пов'язаних з формуванням вимог до управління витратами виробництва, розробкою і впровадженням системи управління витратами на промислових підприємствах.

Етап перший - здійснення передпроектного дослідження і визначення

основної мети підприємства в сфері управління витратами виробництва. На цьому етапі необхідно проаналізувати реальний стан здійснення витрат виробництва на основних ділянках і підрозділах виробничих процесів, оцінити ефективність їх формування і обґрунтувати напрями підвищення ефективності управління ними. Реальний стан здійснення витрат доцільно визначити на базі інформації, яка надходить з центрів відповідальності за витрати виробництва. В таких випадках, коли на підприємствах не впроваджені методи обліку витрат за місцями їх виникнення і несформовані центри відповідальності за витратами виробництва, доцільно здійснити аналіз формування витрат на основі бухгалтерської звітності, планових кошторисів і калькуляцій. При виявленні значних відхилень у показниках, що характеризують фактичний і плановий рівень витрат, доцільно здійснити спеціальні дослідження з виявленням причин, які призвели до зниження ефективності управління витратами. Основними показниками, на основі яких аналізується стан формування витрат є калькуляційні статті по видах продукції, кошториси витрат на виконання окремих робіт, послуг, витрати підприємства в наслідок бракованої продукції, непродуктивної праці тощо.

На рівні робочих місць доцільно провести аналіз витрат виробництва, продуктивності праці в наслідок використання неякісних сировини і матеріалів, устаткування, робота якого не відповідає вимогам точності і якості до здійснення технологічних операцій. На рівні робочих місць доцільно виявити втрати, які несе підприємство в результаті недосконалих форм організації виробничих процесів, і їх вплив на рівень витрат виробництва.

На рівні цехів, структурних підрозділів доцільно здійснити аналіз цехових витрат (загальновиробничих), витрат на утримання цехового персоналу. Важливо також проаналізувати ефективність управлінських рішень, прийнятих цеховим персоналом, працівниками функціональних підрозділів і їх вплив на рівень витрат виробництва.

Основними показниками, на основі яких може здійснюватись аналіз

ефективності роботи управлінського персоналу і визначатись його вплив на рівень витрат виробництва, повинні фіксуватись в планах роботи функціональних підрозділів і індивідуальних планах виконавців. Зокрема, такі як: кількість запланованих заходів спрямованих на удосконалення управління витратами виробництва, з них практично реалізованих; оцінка впливу реалізованих заходів на зниження витрат виробництва, підвищення якості та конкурентоспроможності продукції.

На основі узагальнення результатів аналізу управління витрат виробництва різними виробничими і функціональними підрозділами підприємства формуються вимоги до удосконалення управління витратами визначається загальна мета підприємства в сфері підвищення ефективності управління витратами, яка конкретизується і доводиться до центрів відповідальності за витратами виробництва.

Для крупних і середніх підприємств, які адаптуються до умов ринкової економіки, доцільно переглянути існуючі системи управління витратами з метою визначення їх відповідності новим умовам господарювання. При цьому важливо звернути увагу на посилення функцій і ролі витрат у визначенні перспектив розвитку підприємства. Реалізація цього напрямку зумовлює необхідність виділення другого етапу у розробці системи управління витратами, а саме визначення комплексу завдань пов'язаних з розрахунками прогнозних величин витрат виробництва, необхідних для здійснення різних варіантів розвитку підприємства та вибором найбільш доцільних з них. При виборі організаційно-технічних і економічних напрямів розвитку підприємств рівень витрат виробництва має розглядатись як один із критеріїв, на основі якого приймаються управлінські рішення. Управління розвитком підприємств за критерієм витрат виробництва може формуватись на основі їх мінімізації при забезпеченні визначених обсягів виробництва, якості продукції, що виробляється на підприємствах. При цьому слід враховувати період часу, на який розробляється стратегія розвитку. При розробці середньо-

строкових і довгострокових програм розвитку необхідно враховувати зміни, які можуть відбуватись в зовнішньоекономічному середовищі і вплинути на ціновий фактор, тобто на вартість сировини, матеріалів, енергоресурсів, а відтак і на рівень витрат виробництва. Таким чином, витрати виробництва, що являються одним із критеріїв розвитку підприємств слід розглядати як відносну змінну величину, динаміка якої в часі залежить від сукупності зовнішньо-економічних і внутрівиробничих факторів. Врахування цього в побудові системи управління витратами виробництва має принципове значення і набуває особливої актуальності в умовах перехідної економіки, коли ринки збуту продукції сировинно-матеріальних ресурсів знаходяться в стадії становлення, а ціни на них постійно змінюються. За такої ситуації величину витрат виробництва, яка має забезпечувати розвиток підприємства, слід визначати з врахуванням фінансового ризику, що дасть можливість знизити вплив фактору невизначеності та підвищить рівень достовірності розрахунків.

Ринкова економіка, як відомо, на відміну від адміністративно-командної є динамічною та мінливою, а отже визначення фінансового ризику та його врахування при розрахунках прогностичних величин витрат виробництва слід вважати важливою функцією системи управління витратами. Методи визначення фінансового ризику у виробничо-господарській діяльності підприємств з достатньою повнотою висвітлені в зарубіжній літературі [47; 114; 123; 140].

В сучасній економічній теорії розроблені не тільки різні методологічні і концептуальні підходи до визначення ризику, але і певні моделі його розрахунку. Отже, проблема може зводитись до вибору найбільш доцільних моделей розрахунку фінансового ризику підприємств. Для того, щоб знизити ступінь невизначеності при прогнозуванні рівня витрат виробництва необхідних для реалізації стратегічних цілей розвитку підприємства, доцільно виділити два види ризику: систематичний і несистематичний [47]. Систематичний ризик зумовлюється загальним станом економіки. Зокрема, впливом

макроекономічних факторів, включаючи зміни в податковій політиці держави, цін на сировинно-матеріальні ресурси, послуги, умови зовнішньої торгівлі тощо. Кожне конкретне підприємство не може впливати на цей вид ризику і не може його позбутись, але його вплив на витрати виробництва потрібно передбачати і враховувати. В економічній літературі цей вид ризику прийнято також називати ринковим ризиком. Стосовно витрат виробництва ринковий ризик може вимірюватись і враховуватись на основі врахування рівня інфляції в теперішній час та прогнозування його на перспективу. Відповідно прогнозна величина витрат виробництва повинна визначатись з врахуванням майбутньої інфляції. Якщо рівень фінансового ризику, пов'язаного з перспективами розвитку підприємства є високим, доцільно передбачати заходи по його зниженню. В економічній практиці використовуються різні форми і методи, спрямовані на зниження ризику.

Зниження ризику стосовно невизначеності витрат виробництва до певної міри можна забезпечити на основі використання деяких прийомів та розробки цілеспрямованих заходів. Зокрема, в економічній практиці використовують найчастіше методи диверсифікації, розподілу ризику між партнерами, більш глибокого вивчення кон'юнктури ринку та можливих змін в майбутньому.

Якщо підприємство випускає одночасно декілька видів продукції, яка має різний попит у споживача або збирається налагоджувати виробництво нових виробів, які можуть зумовити проблеми в їх реалізації, доцільно розподілити ризик з реалізацією такої продукції між всіма її видами. В такому випадку підвищений ризик пов'язаний із випуском одного виду продукції розподіляється між усіма видами, а загальний рівень його знижується. Такий метод зниження ризику відомий як диверсифікація. Він широко використовується в зарубіжній практиці, тому більшість західних фірм випускає досить широкий асортимент продукції і послуг, більшість з яких носять міжгалузевий характер. Тим самим підприємці страхують себе від дії негативних фак-

торів, яка може проявлятися в окремих галузях, або від невдалих управлінських рішень стосовно розробки і впровадження новацій у виробництво. В країнах з ринковою економікою цей метод зниження ризику досить широко використовується інвесторами, які вкладають фінанси не в один, а в кілька видів цінних паперів. Диверсифікація не знижує повністю ризик, а лише сприяє його зниженню. Стосовно зниження ризику при прогнозуванні витрат виробництва на перспективу використання методів диверсифікації базується на виборі оптимального асортименту продукції і послуг, орієнтуючись на динамічні зміни попиту на ринках її збуту.

Залежно від конкретної ситуації, що сформувалась на підприємствах, можуть бути використані і інші методи зниження ризику. Більшість вітчизняних підприємств в умовах перехідної економіки не має достатньої інформації, яка б характеризувала перспективи розвитку промисловості, можливі зміни в цінах на сировину, матеріали, енергоресурси, трудові ресурси. Тому використання такого методу зниження ризику в роботі підприємств як пошук інформації може дати позитивні результати. При цьому слід враховувати, що пошук інформації потребує додаткових витрат. Тому важливо визначати вартість інформаційних послуг, їх корисність у вирішенні поставлених питань. Зіставлення можливих результатів, які може досягнути підприємство в результаті використання додаткової інформації і витрат на її отримання дає можливість прийняти обгрунтоване рішення щодо доцільності таких робіт.

Слід зазначити, що в умовах перехідної економіки визначення ризику у виробничо-господарській діяльності промислових підприємств набуває особливої актуальності, а визначення його рівня належить до складних завдань, зумовлених нестабільною економічною ситуацією в країні та недосконалістю ринкових інституцій. Вирішення питань, пов'язаних із зниженням ризику у прогнозуванні витрат виробництва, мають базуватись на маркетингових дослідженнях кон'юнктури ринку та розробці заходів внутрівиробничого характеру, спрямованих на підвищення ефективності управління

витратами на основних виробничих ділянках. Таким чином для вирішення таких питань доцільно вирішити два аспекти:

зниження систематичного ризику, тобто ризику який формується у зовнішньо-економічному для підприємства середовищі;

зниження ризику за рахунок удосконалення системи управління витратами на підприємстві, включаючи їх облік, оцінку ефективності формування витрат, планування, стимулювання працівників за їх зниження тощо.

На основі здійснення досліджень другого етапу на підприємстві повинна сформуватись повна інформація щодо реалізації напрямів удосконалення системи управління витратами виробництва, підвищення ефективності управління ними. Кінцевими матеріалами цього етапу мають бути визначення основних функцій управління витратами та їх завдань у підвищенні ефективності діючої системи управління витратами або забезпечення ефективності функціонування нової, спроектованої системи. В останньому випадку доцільно розробити проект такої системи і прийняти його на технічній раді менеджерів та власників підприємства.

Третій етап - заключний, пов'язаний із впровадженням нової або удосконаленої системи управління витратами виробництва. На цьому етапі має розроблятись план впровадження системи, в якому визначаються строки виконання основних заходів і відповідальні особи. На цьому етапі доцільно створити робочу групу менеджерів, яка б відслідковувала процес впровадження системи управління витратами виробництва, оцінювала ефективність їх функціонування на етапі впровадження нових або модернізованих функціональних підсистем системи управління витратами виробництва.

В табл.3.3 показана послідовність і основні види інформації, які мають формуватись на різних етапах розробки і впровадження системи управління витратами на промислових підприємствах різних форм власності.

Слід відзначити, що розробка документації, яка вже на етапі проектування визначає основні вимоги до системи управління витратами виробниц-

тва, в значній мірі забезпечує ефективність її функціонування в практиці господарювання, знижує можливість негативного впливу випадкових явищ, дозволяє вчасно передбачити дію негативних заходів та розробляти упереджуючі заходи по зниженню їх впливу на витрати виробництва.

Таблиця 3.3

Послідовність розробки і впровадження системи управління витратами виробництва

| Етап розробки і впровадження | Завдання етапів | Форма представлення результатів розробки |
|---|---|--|
| Перший етап передпроектного дослідження | 1.1. Аналіз стану управління витратами виробництва на різних ділянках виробничих процесів. 1.2. Визначення факторів, які знижують ефективність управління витратами, та причин, які спонукають до цього | Завдання на модернізацію існуючої системи управління витратами; Завдання на проектування нової системи управління витратами |
| Другий етап - проектно-розрахунковий | 2.1 Визначення функцій і завдань системи управління витратами і відповідно із завданням на проектування нової системи або на модернізацію існуючої | Технічний проект на систему управління витратами; технічний проект (або завдання) на модернізацію існуючої системи управління витратами |
| Третій етап - впровадження системи управління витратами виробництва | 3.1. Прийняття рішення про впровадження нової або модернізацію існуючої системи управління витратами 3.2. Розробка плану впровадження 3.3. Створення робочої групи, яка контролює виконання плану впровадження та відслідковує ефективність роботи системи на етапі її впровадження | План впровадження системи управління витратами |

Блок завдань, пов'язаних з прогнозуванням змін витратах виробництва в перспективі, розроблений у відповідності із напрямками розвитку підприємств в значній мірі спрямований на зниження фінансового ризику підприємств. В умовах ринкової системи господарювання вирішення таких завдань набуває особливої актуальності. Отже включення їх у систему управління витратами виробництва слід вважати важливим напрямом її удосконалення та розвитку.

ВИСНОВКИ

Здійснені дослідження з питань оцінки і ефективного управління витратами виробництва на промислових підприємствах дозволяють зробити наступні висновки:

1. В умовах ринкової економіки значно підвищується роль витрат виробництва в забезпеченні ефективності роботи підприємств будь-якої форми власності і збільшуються можливості менеджерів в управлінні витратами, включаючи вирішення таких питань як визначення прибутків, прибутковості роботи підприємств, граничних витрат при яких забезпечується ефективність роботи підприємств тощо.

2. Аналіз економічної ситуації в країні, яка сформувалася в процесі переходу до ринкової системи господарювання, та досвід зарубіжних країн свідчить про те, що вихід із скрутного становища вітчизняних товаровиробників має базуватись на наведенні на підприємствах всіх форм власності чіткого обліку витрат виробництва та розробки і впровадження в практику господарювання системи управління витратами, включаючи функції прогнозування, планування та нормування витрат та контролю за місцями їх виникнення.

3. Важливим етапом дослідження ефективності управління витратами виробництва на промислових підприємствах є обґрунтування класифікації їх видів та методів визначення. В дисертації, на основі огляду вітчизняного та зарубіжного досвіду, визначені класифікаційні ознаки витрат, запропоновані класифікації витрат виробництва та групування витрат залежно від мети і завдань управління ними. Автор звертає увагу на те, що на вітчизняних промислових підприємствах в умовах перехідної економіки необхідно впроваджувати методи активного впливу на рівень витрат, які дають можливість оперативно змінювати, регулювати витрати у відповідності зі змінами на ринках збуту продукції або іншими факторами виробництва.

4. Витрати виробництва як фактор забезпечення ефективності господарювання повинні досліджуватись з позицій активного і своєчасного впливу на них з метою зниження рівня непродуктивних витрат, уникнення витрат виробництва, зниження впливу факторів, які негативно впливають на ефективність роботи підприємств.

5. Основними завданнями системи управління витратами мають бути наступні:

— оперативне забезпечення адміністрації і менеджерів, які займаються питаннями ефективності виробництва, інформацією про фактичний рівень витрат і наявність відхилень від запланованого рівня для прийняття ними управлінських рішень;

— спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат;

— виявлення відхилень основних видів витрат виробництва від запланованого рівня за основними місцями їх виникнення та по підприємству в цілому;

— систематизація інформації управлінського обліку витрат;

— розробка заходів по зниженню витрат виробництва при забезпеченні заданих параметрів ефективності, рентабельності і якості продукції. Запропонована в дисертації схема управління витратами виробництва враховує специфіку роботи вітчизняних промислових підприємств в умовах переходу до ринку.

6. Визначення ефективності управління витратами виробництва на промислових підприємствах має визначатись на основі загальної моделі, яка характеризує результат зіставлення величини витрат виробництва до результатів виробництва, які досягнуті за рахунок формування цих витрат. Залежно від мети і завдань оцінки та управління загальна модель може набувати більш конкретного вигляду і формувати такі показники ефективності управління витратами, як: витратоємність виробництва; матеріалоємність виробництва, продукції, окремих виробів; зарплатоємність продукції тощо. Наве-

дені в дисертації розрахункові формули для аналізу і оцінки ефективності управління витратами виробництва можуть бути використані менеджерами вітчизняних підприємств, які займаються питаннями управління витратами та пошуком шляхів їх зниження.

7. Аналіз і оцінка ефективності витрат виробництва на промислових підприємствах Тернопільської області за 1991-1996 рр. показав наступне. На промислових підприємствах витрати на сировину, матеріали, напівфабрикати, паливо і електроенергію складають понад 75% від загальної їх величини, тому шукати шляхи зниження витрат виробництва вітчизняними підприємцями, менеджерами потрібно перш за все у сфері зниження матеріалоемності продукції. Зарубіжний досвід показує, що вітчизняна промислова продукція є набагато матеріалоемніша, ніж аналогічна за призначенням, що виробляється в розвинутих країнах світу. Витрати на оплату праці основних працівників є низькими, тому навіть в умовах загальної кризи підприємства повинні розробляти заходи, що передбачають підвищення питомої ваги витрат на оплату праці в собівартості продукції. На підприємствах Тернопільської області середній рівень оплати праці по промисловості є нижчим, ніж по Україні, а на окремих підприємствах - нижчий, ніж по області. Тому для Тернопільських підприємств необхідно вирішувати проблему підвищення витрат виробництва на оплату праці, доведення його до рівня середньогалузевих та наближення до цивілізованих країн світу. Важливим резервом зниження витрат виробництва на вітчизняних підприємствах є стаття калькуляції, що характеризує загальногосподарські витрати. На досліджуваних підприємствах такі витрати становлять до 25 - 30% від повної собівартості продукції. Дослідження показали, що в умовах перехідної економіки за відсутності стабільної економічної ситуації в країні, промислові підприємства не спроможні досягнути стабільного рівня ефективності виробництва. В умовах нестабільності витрати виробництва змінюються разом із змінами у макроекономіці і, в першу чергу, у сфері цін та ціноутворення. Дослідження також

показали, що в умовах перехідної економіки на підприємствах не сформовані вимоги до ефективності використання ними ресурсів з боку суспільства. Отже, важливими завданнями подальшого реформування національної економіки слід вважати обґрунтування вимог з боку держави до ефективності використання ресурсного потенціалу виробничо-господарськими об'єктами різних форм власності.

8. Виходячи із сучасних завдань менеджменту в сфері управління витратами на вітчизняних підприємствах промисловості доцільно виділити три напрями, згідно яких має формуватись система обліку витрат виробництва. Перший напрям - облік витрат (прямих і непрямих) з метою визначення собівартості продукції, робіт, послуг та розрахунку прибутків підприємства від їх реалізації. Другий напрям - посилена увага менеджерів і власників підприємств до перспектив розвитку виробництва, тобто визначення прогнозованих величин витрат виробництва, що вимагають забезпечення надійної інформації про рівень витрат в теперішньому часі і можливих їх змін в майбутньому. Третій напрям, пов'язаний з необхідністю впровадження активних форм управління витратами, передбачає посилення контролю за рівнем їх здійснення за місцем виникнення. В дисертації обґрунтовані методичні підходи до реалізації цих напрямів обліку витрат виробництва на вітчизняних промислових підприємствах.

9. Складовою системи управління ефективністю здійснення витрат виробництва є підсистема матеріального заохочення працівників підприємств за зниження витрат, підвищення ефективності їх використання. З цих позицій в дисертації запропоновані принципи побудови системи стимулювання працівників. Рішення про винагороду працівників за економію витрат виробництва пропонується приймати за певних умов і наявності успіхів у сфері управління витратами виробництва, тобто, наявність економії витрат порівняно з встановленими вимогами, зростання прибутків, забезпечення якості продукції. Вихідною інформацією для визначення винагороди праців-

ників за економію витрат виробництва мають бути звіти центрів відповідальності, загальна схема витрат, що характеризує їх фактичний рівень по місцях виникнення та відхилення від запланованого рівня за певний період часу. В дисертації запропоновані принципи побудови системи матеріального заохочення різних категорій працівників промислових підприємств.

10. Основні положення дисертації з питань організації обліку і управління витратами пройшли апробацію на вітчизняних підприємствах Тернопільської області і підтвердили доцільність їх більш широкого використання в інших регіонах України.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1.Абрамов В., Раданисельский М. Підприємства, малий бізнес і ринкова конкуренція/ Ж-л «Економіка України», 1995 №11. – 67 с.
- 2.Акунич И.Л. Маркетинг – философия предпринимательства, ориентированного на рынок. – Рига, 1995.-112 с.
- 3.Аналіз і оцінка ефективного функціонування підприємницьких структур (методичні вказівки). Під ред. Козоріз М.А. Львів. 1997, -32 с.
- 4.Андреева О.Д. Технология бизнеса: Маркетинг. Учебное пособие. – М.: Издательская группа ИНФРА-М-Норма, 1997.–224 с.
- 5.Ансофф И. Стратегическое управление: Пер. с англ. – М.: Экономика. 1989. – 212 с.
- 6.Баранов Ю.Н. Маркетинг в внешнеэкономических связях: Конспект лекций. – Рига: Рижский политехнический институт, 1989. – 103 с.
- 7.Баркан Д.И. Практический маркетинг. Выл. 1: Управляем фирмой в условиях рынка: маркетинг – ключ к успеху. – М.: Аквилон, 1991.- 48 с.
- 8.Бизнес план: Методические материалы / Под ред. проф. Р.Г. Маниловского. – М.: Финансы и статистика, 1994.-80 с.
- 9.Бовыкин В.И. Новый менеджмент: (Управление предприятиями на уровне высших стандартов: теория и практика эффективного управления). – М.: ОАО «Издательство Экономика», 1997.–368 с.
- 10.Болт Г.Дж. Практическое руководство по управлению сбытом: Пер. с англ. – М.: Экономика, 1991. – 271 с.
- 11.Бухгалтерский учёт, контроль и аудит в условиях рынка. – К.: Фирма «Ди-кси», 1997. – 321 с.
- 12.Вайсман А. Стратегия маркетинга: 10 шагов к успеху; Стратегия менеджмента: 5 факторов успеха: Пер. с нем. – М.: АО «Интер-эксперт», Экономика.-1995. – 344 с.
- 13.Василик О.Д.; Буковинський С.А., Павлюк К.В. Баланс фінансових результатів і витрат держави// Фінанси України, 1996 - №1. – С. 23-32.

- 14.Василик О.Д., Буковинський С.А., Павлюк К.В. Фінансова стабілізація: суть, заходи проблеми// Фінанси України, 1996 - №3-4. – С.5-29.
- 15.Вачевський М.В., Долішний М.І., Скотний В.Г. Маркетинг для менеджера. Стрий: Просвіта. – 1993. – 140 с.
- 16.Вейцман Н.Р. Балансы капиталистических предприятий и их анализ. М.: Внешторгиздат. – 1962. – 186 с.
- 17.Веснин В.Р. Основы менеджмента. Курс лекций для студентов высших учебных заведений. – М.: Общество «Знание России». Центральный институт непрерывного образования, 1996. – 472 с.
- 18.Витвицкая Н.С., Кисилёв А.П. Методические рекомендации по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ и услуг на предприятиях, фирмах и др. структурах. – К., 1993.-98 с.
- 19.Виханский О.С., Наумов А.И. Менеджмент: Учебник для экон. спец. вузов. – М.: Высшая школа, 1994. – 224 с.; ил.
- 20.Вихрущ В.П. Бізнес-план – основи успіху. Тернопіль: Лілея, 1996.– 83 с.
- 21.Вихрущ В.П. Основи бізнесу. – Т.1. – Тернопіль: Збруч, 1998. – 193 с.
- 22.Вихрущ В.П., Тирпак І.В. Економіка нових форм господарювання. – Бучач, 1994. – 120 с.
- 23.Воеводин С.А. Экономический механизм управления промышленным производством. – К.: Выща школа, 1991. – 166 с.
- 24.Волчин А.П. , Матирко В.П. , Модин А.А. Управление персоналом в условиях рыночной экономики: опыт ФРГ. –М.: Дело, 1992.-№4.-С.2-3.
- 25.Гаврилишин О. Основні елементи теорії ринкової системи. –К.: Наукова думка, 1992. – 123 с.
- 26.Гаврилова Г.Н. Совершенствование форм бухгалтерского учёта на предприятии// Вестник Санкт-Петербургского университета.–1993.–№1.– С.26-36.

27. Гаець В. Структура економіки і структурна політика її стабілізації// Економіка України. - 1995. - №4.-С.15.
28. Гамільтон Д. Методичний посібник до «Мікроекономіки» Роберта С. Піднайка та Даніела Л. Рубінфелда/ Пер. з англ. – К.: Основи, 1996.-223 с.
29. Гаркавенко С.С. Маркетинг, - К.: Лібра, 1996. – 384 с.
30. Генрі Геліт. Економіка в одній лекції. Пер. з англ. – Львів.: Сейбр - Світло, 1995.
31. Герасимчук В.Г. Маркетинг: теорія і практика: Навч. Посібник. – К. Вища школа., 1994 – 327 с.
32. Глуков В.В. Основи менеджмента. –С-Пб.: Спеціальна література, 1995.-325 с.
33. Глущенко В.В. Конфликт «оценки значимости» в организационно-производственных системах. М.: рук. деп. в ВИНТИ, №2776 – В-96 от 05.09.96.
34. Глущенко В.В. Менеджмент: Системные основы. – 2-е изд., доп. и испр. – Железнодорожный, Моск. обл.: ТОО НЦП «Крылья», 1998. – 224 с.
35. Глущенко В.В. Один тип менеджмента. – М.: рук. деп. в ВИНТИ, 20.03.96, №873-В-96, 13 с.
36. Глущенко В.В. Прогнозирование, планирование, успех или прогнозирование и планирование в условиях рынка. – М.: рук. деп. в ВИНТИ №1581-В-96 от 17.05.96.-272 с.
37. Глущенко В.В. Социально-этический менеджмент конверсии и структурной перестройки в авиационной промышленности. М.: Авиационная промышленность, №7-8.-1996.-68 с.
38. Глущенко В.В. Стабилизационный менеджмент.– М.: рук. деп. в ВИНТИ №2677-В-96, от 16.08.96.-14 с.
39. Голиков В. Приватизація як фактор переходу України до ринкової економіки// Економіка України. – 1996. - №8.-С.13.
40. Гончаров В.В. В поисках совершенства управления: Руководство

для высшего управленческого персонала. – М.: МП «Сувенир», 1993. – 148 с.

41. Гончарова Н. Адаптація підприємств до ринкових умов // Економіка України, 1994.-№12.- 83 с.

42. Д'яконова І.І. Податки та податкова політика України. -К.: Наукова думка, 1997. – 122 с.

43. Дараховський І.С., Черноиванов І.П. Как создать службу маркетинга на предприятии: Практическое пособие. – Кишинев: «Штиинца», 1992. – 147 с.

44. Девид Дж. Речмен, Майк Х. Мексон и др. Современный бизнес. I и II том. – М.: Республика, 1995.-349 с.

45. Державна власність в економічній системі суспільства: деякі теоретичні аспекти // Економіка України.-1996.-№2.-С.33.

46. Долан Э., Линдсей Д. Рынок: макроэкономическая модель: Пер. с англ. – С.Пб., 1992.-496 с.

47. Долишній М., Козоріз М., Мікловда В., Даниленко А. Підприємництво в Україні: Проблеми становлення і розвитку. – Ужгород: Карпати, 1997. – 363 с.

48. Дракер П.Ф. Управление, нацеленное на результаты: Пер. с англ. – М.: Техн. шк. Бизнеса. 1993. – 182 с.

49. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт. М: Аудит, 1994. – 557 с.

50. Дудорович А.П. Маркетинг в предпринимательской деятельности. – Мн.: НПЖ «Финансы, учёт, аудит», 1997. – 464 с.

51. Економіка підприємства/ Підручник. – В 2 т. Т. II/ за ред. С.Ф. Покропивного. – К.: «Хвиля-Прес», Донецьк: МП «Поиск», Т-во книголюбів, 1995. – 280 с.

52. Енглестер П. Ринкова економіка для бізнесменів-початківців. – Пер. з нім. – К.: Вік, 1992.

53. Жук О. Міжнародні стандарти та їх застосування в галузі обліку і

статистики України// Економіка України, 1993.-№9.-С.3-10.-143 с.

54.Жуков Е.Ф. Самофинансирование при капитализме: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1990.–240 с.

55.Загородній А. Фінансове планування діяльності// Діло, 1993.-№38.–С.2.

56.Задольський А. Оцінка ефективності діяльності підприємств// Економіка України, 1994.-№12.–С.79.

57.Зайдель Х., Теммен Р. Основы учения об экономике/ Пер. с нем. – М.: «Дело ЛТД», 1994. – 400 с.

58.Закон України «Про банкрутство»// Галицькі контракти. – 1996. - №42. – С.58-60.

59.Закон України «Про Власність»// Галицькі контракти.–1996.-№42.–С.22-28.

60.Закон України «Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності»// Відомості Верховної Ради України. – 1992. - №21.–С.11.

61.Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»/ із змінами, внесеними законами України №607/97-ВР від 04.11.97р. та №639/97-ВР від 18.11.97р.//Галицькі контракти. – 1998.-№1-2.-С.112-140.

62.Закон України «Про підприємництво»// Галицькі контракти. – 1996. - №42. – С. 28-32.

63.Закон України «Про підприємства в Україні»// Галицькі контракти. – 1996. - №42. – С. 32-40.

64.Закон України «Про поставки продукції до державних потреб»// Відомості Верховної Ради України. – 1996. -№3. – С. 9.

65.Закон України «Про приватизацію майна державних підприємств» / Урядовий кур'єр. – 1997. -№83-84.-С.4-5.

66.Закон України «Про промислово-фінансові групи в Україні»// Відомості Верховної Ради України. – 1996.- №23.-С.6-7.

- 67.Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран. М.: Институт дружбы народов, 1986.-121с.
- 68.История менеджмента : Учеб. пособие / Под. ред. Д. В. Валового. – М.: Инфра – М., 1997. –256 с.
- 69.Іванов Ю.Б., Кравченко Ю.Г., Хоменко М.М. Вступ до бізнесу. – К.: Лівра, 1995.-179 с.
- 70.Іщенко І., Терещенко С. Оцінка економічної ефективності виробництва і затрат. - К.: Вища школа, 1991.-172 с.
- 71.Карлоф Б. Деловая стратегия. М.: Экономика, 1991. – 239 с.
- 72.Карпик Я. Аналіз господарської діяльності. Посібник для бізнесменів. Тернопіль, 1993. – 79 с.
- 73.Карпова Т.П. Основы управленческого учёта. М.: «Инфра-М» – 1997. – 390 с.
- 74.Кім М., Хмель С. Аналіз продуктивності праці на підприємстві// Економіка України, 1995.- №11. – С. 82.
- 75.Ковалёв В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчётности. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 432 с.
- 76.Ковалёв В.В., Евстигнеев Е.Н., Соколов В.Я. Организация бухгалтерского учёта на СП. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 126 с.
- 77.Котлер Ф. Основы маркетинга. С.-Пб.: АО «Коруна», АОЗТ «Литература плюс», 1994. - 698 с.
- 78.Кравець В. Реформа бухгалтерського обліку в Україні// Схід, 1997. - №6 (13). – С.7-12.
- 79.Кретов И.И. Маркетинг на предприятии. М.: Финстатинформ, 1994. – 143 с.
- 80.Курс рыночной экономики. Под ред. Рузавина Г.И. – М.: Банки и биржи, 1994.-138 с.
- 81.Ларионов А.И., Юрченко Т.И. Экономико-математические методы

в планировании. – М.: Высш. шк., 1984. – 224 с., ил.

82.Литвинов В. Розробка фінансового балансу в ув'язці з системою національних рахунків// Економіка України, 1992. - №6. – С. 22-30.

83.Львов Ю.А. Основы экономики и организации бизнеса. – С.-Пб.: ГМК «Форника». – 383 с.

84.Майкл Е. Портер. Стратегія конкуренції. Методика аналізу галузей і діяльності конкурентів/ Перекл.з англ. А. Олійника, Р. Скільського – К.: Основи. – 1997. - 390 с.

85.Майтиль М. Экономика для менеджеров: десять важных инструментов для руководителей. Пер. с англ. – М.: Дело, 1996. – 416 с.

86.Макконел К., Брю С. Экономикс. В 2 т.: Пер. с англ. – М.: Республика, 1992.-163 с.

87.Максимова В.Ф. Микроэкономика. Учебник. – М.: «Соминтек», 1996. – 328 с.

88.Маркетинг / Учебник. А.Н. Романов, Ю.Ю. Корлюгов, С.А. Красильников и др.; Под ред. А.Н. Романова. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1996. – 560 с.; ил.

89.Маршалл А. Принципы экономической науки: В 3 т.: Пер. с англ. – М.: Изд. группа «Прогресс», 1993. – 309 с.

90.Махненко М. Матеріальне стимулювання працівників в умовах переходу до ринку// Україна: аспекти праці. – 1995. - №3-4. – С. 8-13.

91.Мельник А.Ф. Державне регулювання економіки перехідного періоду. – Тернопіль: Збруч, 1996. – 176 с.

92.Мельник О. Вплив інфляції на економічне становище підприємства// Економіка України, 1997. - №11. – С. 30-37.

93.Менеджмент организации. Учебное пособие. Румянцева З.П., Саломатин Н.А., Акбердин Р.З. и др. – М., 1996. – 432 с.

94.Менеджмент организации/ Под. ред. Э.П. Румянцевой. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 478 с.

95. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: «Дело», 1993. – 702 с.
96. Микроэкономика/ Под ред. Е.Б. Яковлевой. – М.: АКАЛИС, 1997. – 241 с.
97. Мікроекономіка. Навч. посібник/ Під ред. В.П. Вихруща. – Бучач, 1994. – 124 с.
98. Монден Я. «Тоета». Методы эффективного управления. – М.: 1989. – 112 с.
99. Моррис Р. Маркетинг: ситуации и примеры: Пер. с англ. – М.: Банки и биржи. ЮНИТИ, 1996. – 192 с.
100. Москвін О. Розиток методики аналізу і прогнозування зведених показників виробництва // Економіка України, 1992. - №6. – С. 51-56.
101. Мюллендорф Р., Карренбауер М. Производственный учёт. М.: ЗАО «ФБК-Пресс», 1996. – 155 с.
102. Народне господарство України в 1993 році. Стат. щорічник/ Міністерство статистики України, К.: Техніка, 1994. – 494 с.
103. Нікбахт І., Гропеллі А. Фінанси. К.: Основи, 1993. – 348 с.
104. Овчинников Г.П. Микроэкономика. – С.-Пб., 1992. – 128 с.
105. Огоньян Г. Про деякі економічні категорії// Економіка України, 1995.-№4. – С. 73.
106. Олійник С.О., Мулик Т.О., Гуцаленко Л.В. Обґрунтування вибору системи обліку витрат на виробництво і результатів фінансової діяльності// Фінанси України. – 1997.- №6. – С. 36-38.
107. Организация, планирование и управление деятельностью промышленных предприятий. Учебник для вузов. Под ред. С.Е. Каменицера. М.: Высшая школа, 1976.-412 с.
108. Организация, планирование и управление деятельностью промышленных предприятий. Учебник для вузов. Под ред. С.М. Бухало. – К.: Выща школа, 1989. – 472 с.

109. Основы предпринимательской деятельности/ Под. ред. В.М. Власовой. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
110. Основы успешного предпринимательства. Практическое руководство. – Таллин – Ленинград: Совместное эстонско-финско-шведское предприятие «Майерэндо», Малое государственное предприятие «Учебный центр – Антарес», 1991.- 171 с.
111. Оцінка економічної ефективності виробництва і затрат. К.: Вища школа, 1991. – 171 с.
112. Панасюк В. Криза платежів: шляхи її подолання// Економіка України, №11. – 1997.- С. 4-15.
113. Питерс Т., Уотермен Р.В. В поисках эффективного управления опыт лучших компаний. Пер. с англ./ Общ. ред. и вступ. ст. Л.И. Эвейко. – М.: «Прогресс», 1986. - 418 с.
114. Піндайк Р.С., Рубінфелц Д.Л. Мікроекономіка/ Пер. з англ. – К.: Основи, 1996. – 646 с.
115. Плоткін Я., Стальковська І. Якість виробів як засіб задоволення потреб споживача і забезпечення конкурентно-спроможності продукції// Ж-л «Економіка України», 1994.-№6. – С.91.
116. Праця в народном господарстві України за 1994 рік. – К.: 1994. – 144 с.
117. Прусова Л.Г. Основы рыночной экономики. К.: РПО «Полиграф», 1993. – 304 с.
118. Пушкар М.С. Планування і організація підприємств, об'єднань і комплексів. Навчальний посібник. – К.: НМК, 1992. – 414 с.
119. Пушкар М.С. Управлінський облік. Тернопіль: Поліграфіст ЛТД, 1995. – 164 с.
120. Растрингин Л.А., Пономарёв Ю.П. Экстраполяционные методы проектирования и управления. – М.: Машиностроение, 1986. – 120 с., ил.
121. Роджерс Л. Маркетинг в малом бизнесе. Пер. с англ. – М.:

ЮНИТИ, Аудит, 1995. – 103 с.

122.Рокоча В.В. Вдосконалення вітчизняної статистики// Фінанси України, 1996. - №3-4. – С. 29-37.

123.Ру Д., Суль Д. Управління/ Пер. з фр. - К.: Основи, 1995.-195 с.

124.Рубин Ю.В. Бизнес и экономика. – М., 1991.-83 с.

125.Рудык Э. Труд и реформа предприятий// Вопросы экономики, 1993. - №4. – С. 57-64.

126.Савельев Є.В. Загальна концепція Маркетингу. – Київ: НМК ВО, 1993. – 124 с.

127.Савельев Є.В. Маркетинг нового продукту: Навч. посібник. – К. 1994. – 116 с.

128.Савельев Є.В., Дяченко В.П., Куриляк В.Є. та ін. Маркетинг та стратегія конкуренції: - Київ: НМК ВО, 1993. – 137 с.

129.Сакс Дж. Пивоварський О. Економіка перехідного періоду: Уроки для України. – Київ: Основи, 1996. – 345 с.

130.Сакс Джефрі, Пивоварський О. Економіка перехідного періоду: Уроки для України/ Пер. з англ. О. Пивоварський. - К.: Основи, 1996. - 345 с.

131.Самуельсон П. Економіка: Підручник. – Львів: Світ. 1993. – 496 с.

132.Сатубалдин С.С. Учёт затрат на производство в промышленности США. М.: Финансы, 1980. – 125 с.

133.Сауков Н.Я. Методы и приёмы деятельности менеджеров и бизнесменов. Институт праксеологии, 1993. – 398 с.

134.Скворцов Н.Н. Хозяйственный механизм предприятий. – К.: Выща школа, 1990. – 95 с.

135.Сопко В.В., Пархоменко А.М. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. – К.: Техніка, 1993. – 222 с.

136.Статистичний бюлетень про діяльність підприємств, які змінили форму власності за I півріччя 1997 року. - К.: Держстат України, 1997. - 88 с.

137.Статистичний щорічник України за 1995 рік/ Мін. Статистики

України. К.: Техніка, 1996. – 576 с.

138. Статистичний щорічник України за 1996 рік/ Державний комітет статистики України: Відп. за вип. О.С. Осауленко. – К.: Українська енциклопедія, 1997. – 618 с.

139. Статистичний щорічник. Тернопільщина у цифрах – 1996 рік. Тернопіль, 1997. – 380 с.

140. Суторміна В.М., Федосов В.М., Рязаова Н.С. Фінанси зарубіжних корпорацій. К.: Либідь, 1993. – 247 с.

141. Типове положення по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт і послуг) // Галицькі контракти.-1996.-№36.

142. Управление хозяйственными системами в условиях перехода к рынку. – СПб., 1993. – 83 с.

143. Фатхундигов Р.А. Системы менеджмента. – М.: АО «Бизнес школа» Интел-Синтес, 1996.-368 с.

144. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика: Пер. с англ. – М.: «Дело ЛТД», 1993. – 864 с.

145. Флейшмен Б.С. Основы систематизации. – М.: Сов. радио, 1980. – 469 с.

146. Хайман Д.Н. Современная микроэкономика: анализ и применение: в 2 т.: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1992.-393 с.

147. Хикс Дж. Стоимость и капитал: Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1993. – 488 с.

148. Хопчан М.І., Харів П.С., Бойчик І.М., Лотиш О.Х. Організація і планування виробництва: теорія і практика: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАНГ, 1996. – 193 с.

149. Хруцкий В.Е. Современный маркетинг. М.: Финансы и статистика, 1991. – 256 с.

150. Царьков Н. На первом плане – снижение издержек// Экономист, 1995. – №5. – С. 71-79.

151.Чебинова Н.В. Котенко А.Н. Бухгалтерский учёт (учёбно-практическое пособие). – Киев: ИМСО МО Украины, НВФ «Студцентр», 1997. – 240 с.

152.Чемберлин Н. Теория монополистической конкуренции/ Пер. с англ. – М.: Экономика, 1996. – 351 с.

153.Червяк Л. Основы финансового учёта/ Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 252 с.

154.Чумаченко Н.Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США – М.: Финансы, 1971. – 186 с.

155.Чухно А.А. Ринок/ Т-во «Знання», Київ, 1991. – 48 с.

156.Штефанич Д.А., Вашків П.Г., Гопіна С.Ю. Підприємницький ризик: суть, оцінка та шляхи попередження. – Тернопіль: СМП «Астон», 1995. – 129 с.

157.Шумпетер И. Капитализм. социализм и демократия. К.: Основы, 1995. – 524 с.

158.Эванс Дж. Р., Бернман. Маркетинг/ Сокр. пер. с англ./ Авт. Предисл. и науч. ред. Н.А. Горячев – М.: Экономика, 1990. – 350 с.

159.Эдвин Дж. Долан, Дейвид Е. Линдсей. Рынок: Микроэкономическая модель. – С.-Пб., 1992.-129 с.

160.Экономическая стратегия фирмы/ Под. ред. А.П. Градова. – С.Пб., 1995. – 286 с.

161.Ярошенко Г. Заробітній платі – ринковий механізм регулювання// Україна: аспекти праці – 1995. - №3-4. – С. 3-6.

Додаток А

Таблиця А.1

Результати господарювання ВАТ «Ватра» за 1992-1996 рр.

| Показники | Роки | | | | |
|---|------|--------|---------|---------|-----------|
| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
| | | | | | тис. грн. |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 3198 | 53385 | 481525 | 2604362 | 42384 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | 673 | 25777 | 153022 | 326153 | 2406 |
| Чисельність працюючих, чол. | 6176 | 5672 | 5078 | 4584 | 3935 |
| Основні фонди | 1181 | 31519 | 1602611 | 1612941 | 126382 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 4494 | 60905 | 528151 | 2694456 | 42592 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 2878 | 38936 | 348151 | 1639961 | 28752 |
| на оплату праці | 540 | 7758 | 58928 | 35823 | 4232 |
| амортизація | 45 | 584 | 1242 | - | 1304 |
| інші витрати | 1033 | 13627 | 119830 | 1018612 | 8304 |
| Статутний фонд | 1981 | 20472 | 74197 | 74197 | 742 |
| Чистий прибуток | 536 | 20666 | 114039 | 230735 | 2146 |
| Фонд оплати праці | 403 | 8118 | 72619 | 277130 | 4176 |
| Середньомісячна заробітна плата, крб. | 8213 | 119186 | 1156232 | 5328402 | 110,2 |
| Вартість товарної продукції | 5237 | 92053 | 635792 | 2673885 | 43544 |
| Середньорічна вартість основних фондів | 1171 | 12594 | 1327970 | 1509501 | 32238 |
| Прибуток від реалізації | 589 | 23548 | 87236 | 278397 | 1950 |
| Підсумок I і II розділу активу балансу | 2946 | 54438 | 326571 | 2341806 | 86200 |
| Підсумок I розділу пасиву балансу | 2362 | 42749 | 272568 | 1919795 | 81934 |
| Зміни продуктивності праці, % | 110 | 113 | 83,1 | 119 | 87,2 |
| Рентабельність, % | 63,8 | 71,9 | 27,0 | 6,9 | 11,1 |

Додаток А

Таблиця А.2

Результати господарювання ВО «Оріон» за 1992-1996 рр.

| Показники | Роки | | | | |
|---|-------|-------|--------|---------|-------------------|
| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 тис. грн. |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 335 | 5972 | 56131 | 216552 | 5924 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | -12 | -24 | 21243 | 33153 | 935 |
| Чисельність працюючих, чол. | 5223 | 4881 | 4367 | 3584 | 2990 |
| Основні фонди | 1027 | 24884 | 27648 | 1365644 | 107243 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 661 | 15907 | 88405 | 342087 | 7959 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 246 | 3382 | 39229 | 122356 | 3023 |
| на оплату праці | 188 | 4212 | 25667 | 98567 | 1731 |
| витрати на соціальне страхування | 76 | 1555 | 13289 | 49934 | 892 |
| амортизація | 29 | 346 | 943 | 26912 | 839 |
| інші витрати | 122 | 6412 | 9277 | 44318 | 1474 |
| Собівартість виробленої продукції | 580 | 14446 | 67683 | 259336 | 5960 |
| Позавиробничі витрати | 19 | 33 | 228 | 1929 | 37 |
| Повна собівартість продукції | 599 | 14479 | 67911 | 261265 | 5997 |
| Чистий прибуток | - | - | 13915 | 21963 | 669 |
| Статутний фонд | 825 | 16338 | 896153 | 1774100 | 72571 |
| Фонд оплати праці | 227 | 4527 | 28256 | 102512 | 1754,4 |
| Товарна продукція | 541 | 17090 | 82776 | 271632 | 5707 |
| Середньорічна вартість основних фондів | 670 | 24884 | 25852 | 1243089 | 95809 |
| Середньомісячна заробітна плата одного працівника, крб. | 3587 | 77206 | 552303 | 2384000 | 48 |
| Прибуток від реалізації (збиток) | -1212 | -333 | 14495 | 24196 | 724 |
| Підсумок I і II розділу активу балансу | 1748 | 38156 | 85921 | 1673695 | 120304 |
| Підсумок I розділу пасиву балансу | 884 | 19699 | 26972 | 1035849 | 81347 |
| Зміни продуктивності праці, % | 110,9 | 2,95 | 15,49 | 72,36 | 1,99 |
| Рентабельність, % | -6,6 | 18,3 | 22,2 | 7,2 | 2,7 |
| Прибутковість статутного фонду | - | - | 0,02 | 0,002 | 0,01 |

Додаток А

Таблиця А.3

Результати господарювання СМП «Спецтехприлад» за 1992-1996 рр.

| Показники | Роки | | | | |
|---|------|--------|---------|---------|-------------------|
| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 тис. грн. |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 10,6 | 1999 | 5417 | 447577 | 5260 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | 3 | 170 | 13812 | 90420 | 810 |
| Чисельність працюючих, чол. | 48 | 48 | 50 | 51 | 54 |
| Основні фонди | 2,6 | 879 | 8790 | 41056 | 3257 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 97 | 2103 | 29483 | 329181 | 4480 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 40 | 401 | 9055 | 188471 | 1750 |
| на оплату праці | 33 | 903 | 12811 | 84115 | 1530 |
| амортизація | 7 | 97 | 36 | 11496 | 320 |
| інші витрати | 17 | 702 | 7531 | 45099 | 880 |
| Статутний фонд | 2,6 | 255,8 | 260 | 260 | 1000 |
| Середньомісячна заробітна плата одного працівника, крб. | 8230 | 145412 | 1726150 | 7301120 | 130 |
| Вартість товарної продукції | 11 | 2108 | 43038 | 391456 | 5980 |
| Прибуток від реалізації (збиток) | 1,4 | 31,6 | 12819 | 42192 | 781 |
| Підсумок I і II розділу активу балансу | 274 | 1056,3 | 17905 | 443405 | 2851 |
| Підсумок I розділу пасиву балансу | 31,2 | 838,8 | 17650 | 43632 | 2860 |
| Чистий прибуток | 2,0 | - | 12090 | 52841 | 350 |
| Прибутковість статутного фонду | 1,18 | 0,66 | 53,1 | 347,76 | 0,81 |

Додаток А

Таблиця А.4

Результати господарювання ВАТ «Тернопіль хліб» за 1992-1996 рр.

| Показники | Роки | | | | |
|---|-------|--------|---------|---------|-------------------|
| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 тис. грн. |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 200,9 | 5237 | 60643 | 407365 | 7734 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | 17,2 | 736,8 | 8993 | 28147 | 457 |
| Чисельність працюючих, чол. | 375 | 387 | 355 | 366 | 419 |
| Основні фонди | 60,9 | 1113,9 | 2785,8 | 89557 | 4116,7 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 164,1 | 4910,2 | 52460 | 375755 | 6201 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 102,1 | 4312,1 | 36091 | 307264 | 4071 |
| на оплату праці | 59,0 | 266,9 | 7441,0 | 50078,9 | 659 |
| амортизація | 1,9 | 22 | 81 | 4439,1 | 83 |
| інші витрати | 1,1 | 309,2 | 8847 | 13973 | 1388 |
| Чистий прибуток | 17,0 | 709,6 | 8722 | 26952 | 450,9 |
| Статутний фонд | 54,1 | 1132 | 30352 | 61743 | 665,1 |
| Фонд оплати праці | 20,8 | 861,4 | 10665,2 | 58705 | 987,9 |
| Рентабельність виробництва, % | 10,5 | 15,7 | 17,3 | 7,4 | 7,8 |
| Рентабельність основного капіталу | 8,4 | 13,2 | 15,4 | 8,4 | 6,9 |
| Прибутковість статутного фонду | 0,32 | 0,65 | 2,9 | 0,45 | 0,68 |
| Середньомісячна заробітна плата одного працівника | 7,6 | 150 | 1687 | 11200 | 189,87 |
| Рентабельність власного капіталу | 22,1 | 56,0 | 258,78 | 44,2 | 11,1 |
| Вартість товарної продукції | 182,6 | 5706 | 17697,3 | 169269 | 6468 |
| Зміни продуктивності праці, % | 487,1 | 14,7 | 49,8 | 462,5 | 14,2 |

Додаток А

Таблиця А.5

Результати господарювання ВАТ «Тернопільська фармацевтична фабрика» за 1992-1996 рр.

| Показники | Роки | | | | |
|---|--------|--------|---------|---------|-------------------|
| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 тис. грн. |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 193,2 | 3913 | 57041 | 261151 | 3026,5 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | 40,1 | 702 | 13852 | 47951 | 534,7 |
| Чисельність працюючих, чол. | 235 | 220 | 200 | 200 | 197 |
| Основні фонди | 22,7 | 663,8 | 1062 | 29606 | 2383,4 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 130,2 | 2526,0 | 39319 | 204039 | 2038,6 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 97,3 | 1977 | 33248 | 175774 | 1343,2 |
| на оплату праці | 16,7 | 330,9 | 4071 | 15128 | 231,3 |
| амортизація | 0,7 | 3,1 | 9,7 | 523 | 25,2 |
| інші витрати | 15,5 | 215,0 | 1990,3 | 12614 | 438,8 |
| Чистий прибуток | 26,3 | 510,9 | 9909 | 33646 | 375,6 |
| Статутний фонд | 21,6 | 549,5 | 950 | 16715 | 1156,3 |
| Фонд оплати праці | 15,7 | 361,3 | 4071 | 16386 | 294,3 |
| Середньомісячна заробітна плата одного працюючого | 7,8 | 123826 | 1696250 | 6304250 | 124,5 |
| Вартість товарної продукції | 176,6 | 3794,6 | 55039 | 254117 | 2952 |
| Середньомісячна вартість основних фондів | 13,4 | 343,6 | 863 | 29749 | 1449,2 |
| Прибуток від реалізації продукції | 37 | 704,4 | 13721 | 47498 | 524,1 |
| Кількість продукції в натуральному виразі, тн. | 1453,4 | 1151 | 998 | 831 | 734 |
| Підсумок 1 і 2 розділу активу балансу | 685,8 | 1522,4 | 16294 | 84068 | 2184,5 |
| Кількість відпрацьованих людино-годин, тис. год. | 302 | 291 | 250 | 266 | 237 |
| Рентабельність, % | 30,0 | 26,9 | 34,9 | 32,8 | 26,9 |
| Продуктивність праці, т. | 6,18 | 5,23 | 4,99 | 4,16 | 3,73 |
| на одного ПВП, % | 86,3 | 84,6 | 95,4 | 83,4 | 89,7 |
| Продуктивність праці, крб. | 54,4 | 37141 | 173775 | 756480 | 10685 |
| на одного ПВП, % | 100,2 | 68,2 | 467,9 | 435,3 | 64,9 |
| Собівартість виробленої продукції | 130,2 | 2526,6 | 39319 | 204039 | 2038,6 |
| Прибутковість статутного фонду | 0,19 | 1,2 | 14,6 | 2,9 | 0,46 |

Додаток А

Таблиця А.6

Результати господарювання ВАТ «Текстерно» за 1992-1996 рр.

| Показники | Роки | | | | |
|---|--------|--------|---------|---------|-----------|
| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
| | | | | | тис. грн. |
| Обсяг реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. крб. | 12974 | 267670 | 2343683 | 4820890 | 40007,1 |
| Балансовий прибуток, млн. крб. | 2414 | 48305 | 388724 | 268595 | 330,8 |
| Чисельність працюючих, чол. | 8078 | 7666 | 7045 | 6514 | 5888 |
| Основні фонди | 2132 | 59495 | 69565 | 2894694 | 229911 |
| Витрати виробництва, млн. крб. | 9866 | 210141 | 2149980 | 4405490 | 45908 |
| в т.ч.: матеріальні витрати | 8687 | 183281 | 1857860 | 3520603 | 34850 |
| на оплату праці | 489 | 5301 | 36526 | 202451 | 3462 |
| амортизація | 60 | 986 | 2571 | 47539 | 1663 |
| інші витрати | 630 | 20573 | 253023 | 634897 | 5933 |
| Чистий прибуток | 1812 | 36779 | 296314 | 190649 | 151,4 |
| Статутний фонд | 848 | 47084 | 128105 | 161164 | 59074,4 |
| Фонд оплати праці | 782 | 13602 | 120795 | 3671 | 5166,5 |
| Середньомісячна заробітна плата одного працюючого | 7046 | 122286 | 1200 | 42 | 73,02 |
| Вартість товарної продукції | 11617 | 248253 | 2354248 | 4360659 | 39008,1 |
| Середньорічна вартість основних фондів | 1935 | 59300 | 60616 | 2485419 | 198666 |
| Прибуток від реалізації продукції | 2358 | 52568 | 379395 | 2043 | 96,5 |
| Кількість продукції в натуральному виразі, тис. м. п. | 133695 | 79068 | 54424 | 44324 | 27861 |
| Підсумок 1 і 2 розділу активу балансу | 4216 | 115841 | 770630 | 5282761 | 358469 |
| Підсумок 1 розділу пасиву балансу | 3688 | 64343 | 506983 | 2505806 | 148303 |
| Кількість відпрацьованих людино-годин, тис. год. | 9568 | 6376 | 4568 | 3610 | 2918 |
| Продуктивність праці, тис. м.п. | 16,55 | 10,31 | 7,73 | 6,8 | 4,73 |
| Прибутковість статутного фонду | 83,8 | 62,3 | 75,0 | 88,0 | 69,6 |

Додаток Б

Таблиця Б.1

Собівартість товарної продукції і окремого виду продукції (світильник промисловий 203 Ж) ВАТ «Ватра»

| Статті калькуляції | Всього | | Окремого виду | |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. |
| Матеріали і сировина | 655984,4 | 11500,8 | 3878,68 | 38,81 |
| Покупні матеріали | 483882,3 | 5750,4 | 42,49 | 27,21 |
| Відходи | 462311 | 4210,2 | 18,43 | 1,25 |
| Транспортні витрати | - | 5750,4 | 371,77 | 4,70 |
| Паливо і електроенергія | 491988,3 | 8625,6 | 83,01 | 1,55 |
| Основна заробітна плата виробничих робітників | 35823 | 4232 | 111,36 | 1,36 |
| Відрахування на соціальне страхування | 2206 | 2065 | 58,03 | 0,76 |
| Витрати на експлуатацію обладнання | 148302,3 | 1559,75 | 583,42 | 7,64 |
| Загальновиробничі витрати | 88981,4 | 935,85 | 251,40 | 3,29 |
| Загальногосподарські витрати | 296604,5 | 3119,5 | 1608,79 | 21,08 |
| Інші витрати | 59320,9 | 623,9 | 1300 | - |
| Виробнича собівартість | 1800782,1 | 39953 | 8270,52 | 105,15 |
| Позавиробничі витрати | 102751 | 3199 | 323,89 | 4,12 |
| Повна собівартість | 1903533,1 | 43152 | 8594,41 | 109,27 |

Додаток Б

Таблиця Б.2

Собівартість товарної продукції і окремого виду продукції (РР-1) ВО
«Оріон»

| Статті калькуляції | Всього | | Окремого виду | |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. |
| Матеріали і сировина | 18353,4 | 453,45 | 205,47 | 34,2 |
| Покупні матеріали | 101555,48 | 2509,09 | 1175,77 | 120,1 |
| Транспортні витрати | 2447,12 | 60,46 | 34,55 | 2,2 |
| Основна заробітна плата виробничих робітників | 98567 | 1731 | 188,71 | 98 |
| Відрахування на соціальне страхування | 49934 | 866 | 69,82 | 49,98 |
| Витрати на експлуатацію обладнання | 11079,5 | 368,5 | 283,07 | 31,3 |
| Загальновиробничі витра- ти | 6647,7 | 221,1 | 242,13 | 22,4 |
| Загальногосподарські ви- трати | 22159 | 737 | 625,98 | 69,1 |
| Інші витрати | 4431,8 | 147,4 | 15,10 | 13,1 |
| Виробнича собівартість | 315175 | 7094 | 2840,60 | 440,38 |
| Позавиробничі витрати | 1929 | 37 | 42,62 | 3,1 |
| Повна собівартість | 317104 | 7131 | 2883,22 | 443,48 |

Додаток Б

Таблиця Б.3

Собівартість товарної продукції і окремого виду продукції (настойка пустирника, флакон 20 мл) ВАТ «Тернопільська фармацевтична фабрика»

| Статті калькуляції | Всього | | Окремого виду | |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. |
| Матеріали і сировина | 86377 | 956 | 495,7 | 5,1 |
| Транспортні витрати | 5743,2 | 20,4 | 2,3 | 0,09 |
| Паливо і електроенергія | 83653,8 | 336,8 | 23,8 | 1,9 |
| Основна заробітна плата виробничих робітників | 15128 | 231,5 | 137,3 | 1,5 |
| Відрахування на соцстра- хування | 5597,4 | 85,7 | 55,6 | 0,56 |
| Витрати на експлуатацію обладнання | 109601,1 | 139,8 | 115,9 | 1,2 |
| Загальновиробничі витра- ти | 41049,6 | 71,6 | 92,6 | 0,76 |
| Загальногосподарські ви- трати | 500699,2 | 397,5 | 449,5 | 5,0 |
| Виробнича собівартість | 847849,3 | 2239,3 | 1372,7 | 16,11 |
| Позавиробничі витрати | - | 32,6 | - | - |
| Повна собівартість | 847849,3 | 2271,9 | 1372,7 | 16,11 |

Додаток Б

Таблиця Б.4

Собівартість товарної продукції і окремого виду продукції (траверза низьковольтна п'ятирожкова) СМП «Спецтехприлад»

| Статті калькуляції | Всього | | Окремого виду | |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. |
| Матеріали і сировина | 90307 | 1608 | 18061,4 | 321,6 |
| Транспортні витрати | 12831 | 61 | 2566,2 | 12,2 |
| Паливо і електроенергія | 85333 | 81 | 17066,6 | 16,2 |
| Основна заробітна плата виробничих робітників | 84115 | 1530 | 16823 | 306 |
| Відрахування на соціальне страхування | 31122,5 | 660 | 6224,5 | 132 |
| Загальногосподарські ви- трати | 11496 | 896 | 2299,2 | 179,2 |
| Інші витрати | 13976,5 | 220 | 2795,3 | 44 |
| Виробнича собівартість | 329181 | 5056 | 65836,2 | 1011,2 |
| Повна собівартість | 329181 | 5056 | 65836,2 | 1011,2 |

Додаток Б

Таблиця Б.5

Собівартість товарної продукції і окремого виду продукції (батон Тернопільський новий вищий сорт) ВАТ «Тернопіль хліб»

| Статті калькуляції | Всього | | Окремого виду | |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. | 1995, млн. крб. | 1996, тис. грн. |
| Основні матеріали і сировина | 193664,7 | 3055,7 | 23376,1 | 273,0 |
| Допоміжні матеріали | 17993,7 | 249,3 | 7226,2 | 50,8 |
| Транспортні витрати | 3700,6 | 74,5 | 565,7 | 6,0 |
| Паливо і електроенергія | 25805,8 | 322,0 | 4822,4 | 34,3 |
| Втрати від браку | 1045,2 | 13,3 | 131,8 | 1,5 |
| Основна заробітна плата виробничих робітників | 17736,3 | 251,3 | 2328,9 | 24,6 |
| Відрахування на соцстрахування | 7104,2 | 101,6 | 937,6 | 9,8 |
| Витрати на експлуатацію обладнання | 13886,4 | 233,5 | 1599,4 | 21,0 |
| Загальногосподарські витрати | 82553 | 1493,0 | 9526,1 | 125,0 |
| Виробнича собівартість | 363489,9 | 5794,4 | 50514,2 | 546,0 |
| Позавиробничі витрати | 7378,4 | 101,9 | 1029,3 | 10,5 |
| Повна собівартість | 370868,3 | 5896,3 | 51543,5 | 556,5 |