

## РОЗДІЛ 8

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657:336.5.02

Андросенко О. О.

Гливенко В. В.

Чернігівський національний технологічний університет

#### ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИЧНИХ ОСНОВ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ

Досліджено аналіз стану, рівня та динаміки витрат виробництва підприємств кондитерської галузі. Встановлена необхідність розробки системи аналітичних показників економічного аналізу. Запропоновано методики для аналізу витрат виробництва продукції, що дозволить встановити причини неефективного використання економічних ресурсів підприємства, а отже, забезпечить ефективність управління витратами.

**Ключові слова:** економічний аналіз, витрати виробництва, виробнича програма, аналіз ритмічності, аналіз якості, факторний аналіз.

**Постановка проблеми.** В умовах нестабільного розвитку економіки головною метою суб'єктів господарювання, зокрема кондитерської галузі, є прагнення до отримання максимального прибутку, при цьому зниження собівартості продукції стає визначальним фактором його зростання. Собівартість кондитерської продукції – якісний показник, на підставі якого можна зробити висновок про ефективність використання підприємством економічних ресурсів, рівень організації праці на підприємстві. Зменшення витрат виробництва у собівартості кондитерської продукції також є важливим критерієм підвищення ефективності виробництва. Чим менші витрати виробництва продукції, тим вищий прибуток, що отримує підприємство.

Організація раціональної системи управління витратами виробництва підприємств кондитерської галузі є неможливою без якісного аналізу їхнього стану, рівня та динаміки. Тому актуальною є розробка якісно нових методичних підходів до аналізу витрат на виробництво кондитерської продукції в умовах ринкової трансформації економіки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні, організаційні та методологічні засади економічного аналізу знайшли відображення у працях відомих українських і зарубіжних учених-економістів: М. Баканова, М. Болюха, В. Бурчевського, Л. Кравченка, Т. Ковальчук, І. Лазарішиної, Г. Мисаки, Є. Мниха, С. Мошенського, А. Муравйова, В. Осмоловського, І. Парасій-Вергуненко, Н. Русак, П. Саблука, Г. Савицької, В. Самборського, О. Топоркової, Р. Федоровича, М. Чумаченка, А. Шеремета та інших.

Наявність значних наукових досліджень підтверджує актуальність питань формування аналітичного забезпечення управління підприємством щодо забезпечення їх стійкого розвитку господарювання. Однак питанням галузевих особливостей аналітичного забезпечення та аналізу господарської діяльності підприємств не приділяється достатньо уваги в наукових доробках.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Формування комплексного підґрунтя аналітичного забезпечення управління з огляду на галузеві особливості діяльності суб'єктів господарювання вимагає проведення більш ґрун-

товних досліджень та розробки системного підходу.

**Мета статті.** Головною метою статті є дослідження теоретико-методичних аспектів аналізу витрат виробництва продукції підприємств кондитерської галузі та розробка методичних основ їх удосконалення.

**Виклад основного матеріалу.** Провідну роль в управлінні витратами виробництва продукції підприємств кондитерської галузі відіграє прийняття рішень, ефективність яких є неодмінною умовою успішного функціонування підприємства. Ключовим інструментом перетворення економічної інформації у придатну для прийняття управлінських рішень є система економічного аналізу. Організація аналітичного процесу на підприємствах кондитерської галузі має базуватися на сучасних методиках з дотриманням наукових підходів та використанням системи прийомів і способів розрахунків економічних показників.

Результат узагальнення підходів фахівців для здійснення аналізу витрат на виробництво продукції систематизовано за такими напрямками (табл. 1).

Таблиця 1

**Систематизація етапів та напрямів аналізу витрат на виробництво продукції запропонованих різними авторами**

Основні етапи аналізу витрат на виробництво продукції	Автори
1. Аналіз за статтями калькуляції, елементами витрат; аналіз прямих та непрямих витрат	Г. Мисака, В. Лановенко [1]; О. Топоркова [2]; Л. Ющишина [3]; М. Болюх, В. Бурчевський [4]; К. Ковальчук [5]
2. Факторний аналіз собівартості продукції	Є. Мних [6]; М. Болюх, В. Бурчевський [7]
3. Вивчення динаміки та виконання виробничої програми валової і товарної продукції; аналіз виконання виробничої програми за асортиментом; аналіз за сегментами	С. Мошенський, О. Олійник [8]; Є. Мних [6]; Г. Савицька [9]
4. Аналіз якості продукції; аналіз ритмічності виробництва; аналіз резервів збільшення обсягу виробництва	С. Мошенський, О. Олійник [8]; Г. Савицька [9]; В. Пархоменко [10]

Таблиця 2

**Методичний підхід до аналізу витрат на виробництво продукції підприємств кондитерської галузі**

Вивчення напрямів аналізу витрат на виробництво продукції, аналітичних показників, запропонованих різними авторами, дозволило виявити такі недоліки існуючих методичних підходів:

1) відсутній детальний перелік зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на рівень собівартості продукції;

2) автори не використовують методи аналізу, які б дозволили визначити взаємозалежність між окремими факторами, чинниками та результативними показниками;

3) взагалі не досліджено питання використання кореляційно-регресійного аналізу в процесі аналітичного дослідження витрат на виробництво продукції.

Ураховуючи вищезазначене та з метою аналітичного забезпечення ефективної системи управління витратами на виробництво продукції підприємств кондитерської галузі пропонуємо здійснювати аналіз за такими етапами (табл. 2).

Оцінка виконання виробничої програми продукції за звітний період відбувається шляхом порівняння фактичних даних з плановими в цілому по підприємству кондитерської галузі або в розрізі його структурних підрозділів. Результати аналізу виконання виробничої програми ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика» представлено у таблиці 3.

За даними таблиці 3, виробнича програма ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика» недовиконана на 210 тис. грн, що складає 0,12%. Це відбулося за рахунок: зниження обсягів виробництва бісквітного рулету «Вишня-крем» на 230 тис. грн, що становить 0,52% від запланованого обсягу, рулету «Шоколадний» – на 70 тис. грн, або на 0,15%; рулету «Згущене молоко» – на 120 тис. грн, або на 1,96%, бісквітних тістечок «Бісквіт ROSHEN» шоколадний – на 60 тис. грн, або на 1,1%. Порівняно з минулим періодом обсяги виробництва кондитерської продукції також зменшилися на 1099 тис. грн, що склало 0,64%.

Наступним етапом запропонованої методики економічного аналізу є здійснення аналізу динаміки собівартості кондитерської продукції. Результат обчислень розрахунку базисних та ланцюгових темпів зростання і приросту, а також середньорічних темпів зростання (приросту) для ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика» подано у таблиці 4.

За даними таблиці 4, найбільший базисний темп зростання собівартості кондитерської про-

№ з/п	Назва і зміст етапів
ЕТАП I. АНАЛІЗ ДИНАМІКИ СОБІВАРТОСТІ ТА СТРУКТУРНИХ ЗРУЩЕНЬ АСОРТИМЕНТУ КОНДИТЕРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	
1.1	Підготовка інформації про стан виконання виробничої програми виробництва продукції
1.2	Аналіз динаміки собівартості продукції
1.3	Аналіз виконання виробничої програми за асортиментом та складом продукції
1.4	Аналіз структури витрат на виробництво продукції
1.5	Аналіз продукції за сегментами
ЕТАП II. АНАЛІЗ ЯКОСТІ, РИТМІЧНОСТІ ВИРОБНИЦТВА КОНДИТЕРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ З МЕТОЮ ВИЗНАЧЕННЯ РЕЗЕРВІВ ЗБІЛЬШЕННЯ ОБСЯГІВ ВИПУСКУ	
2.1	Аналіз якості кондитерської продукції за показниками:
	а) питома вага браку у собівартості товарної кондитерської продукції; б) сума недовипущеної продукції в результаті допущеного браку; в) коефіцієнт окупності витрат від виправлення браку $n$ -го виду кондитерської продукції, $K_{об,n}$ : $K_{об,n} = \frac{B_{б,n}}{ВП_n}$ , де $B_{б,n}$ – витрати, понесені на виправлення браку продукції $n$ -го виду; $ВП_n$ – обсяг валової продукції $n$ -го виду; г) сумарний коефіцієнт покриття витрат з виправлення браку кондитерської продукції, $K_{сб,n}$ : $K_{сб,n} = \frac{\sum_n ВП_n}{\sum_n B_{б,n}}$ , де $ВП$ – загальна сума валової продукції в цілому по підприємству; $B_{б}$ – загальна сума витрат, понесених на виправлення браку в цілому по підприємству
2.2	Аналіз ритмічності виробництва кондитерської продукції
ЕТАП III. АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА КОНДИТЕРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ФАКТОРІВ ЗМІНИ ЇЇ РІВНЯ	
3.1	Факторний аналіз рентабельності виробництва
3.2	Кореляційно-регресійний аналіз впливу використання економічних ресурсів на рентабельність виробництва шляхом побудови лінійної моделі регресії: $P_e = a_0 + a_1 x_1 + a_2 x_2 + a_3 x_3$ , де $P_e$ – рентабельність виробництва підприємства кондитерської галузі; $a_0, a_1, a_2, a_3$ – параметри рівняння регресії; $x_1, x_2, x_3$ – відповідно, матеріаломісткість, трудомісткість та амортизаціємісткість кондитерської продукції

Таблиця 3

**Аналіз виконання виробничої програми кондитерської продукції ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика»**

Показники	Обсяги виробництва продукції, тис. грн			Відхилення фактичного випуску продукції за звітний період			
	Минулий період	Звітний період		від виробничої програми		від минулого періоду	
		виробнича програма	факт	абсолютне, тис. грн	відносне, %	абсолютне, тис. грн	відносне, %
Товарна продукція – бісквіти, у т. ч.:	170809	169920	169710	-210	-0,12	-1099	-0,64
бісквітний рулет «Вишня-крем»	48670	44580	44350	-230	-0,52	-4320	-8,87
бісквітний рулет «Шоколадний»	46008	46000	45930	-70	-0,15	-78	-0,17
бісквітний рулет «Полуниця-крем»	36450	37680	37800	120	0,32	1350	3,7
бісквітний рулет «Трюфельний»	29450	29800	29950	150	0,51	500	1,7
бісквітний рулет «Згущене молоко»	5000	6120	6000	-120	-1,96	1000	20
бісквітне тістечко «Бісквіт ROSHEN» шоколадний	5231	5740	5680	-60	-1,1	449	8,6

Таблиця 4  
Аналіз динаміки собівартості  
кондитерської продукції  
ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика»

Роки	Собівартість продукції, тис. грн	Абсолютні відхилення, тис. грн		Темпи зростання, %	
		базисні	ланцюгові	базисні	ланцюгові
2011	402356	–	–	–	–
2012	381344	-21012	-21012	94,8	94,8
2013	431343	28987	49999	107,2	113,1
2014	442569	40213	11226	109,9	103,6

дукції ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика» спостерігається у 2014 році й становить 109,9%, а відповідний найменший темп зростання – у 2012 році, коли мало місце її скорочення на 5,2%. Найбільше річне зростання собівартості спостерігалось у 2013 році – 113,1% порівняно з 2012 роком. Станом на 2014 рік спостерігається позитивна тенденція до зниження темпів зростання собівартості кондитерської продукції ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика» на 10% порівняно з 2013 роком. Це зумовлено зменшенням обсягів виробництва окремих видів продукції та обсягів її реалізації.

Середньорічний темп зростання розраховується за середньою геометричною або середньою арифметичною зваженою. Застосуємо для розрахунку формулу середньої геометричної:

$$\bar{t} = \sqrt[n]{t_1 \times t_2 \times t_3 \times t_n},$$

де  $\bar{t}$  – середньорічний темп зростання;  $n$  – кількість періодів;  $t$  – темп зростання [246, с. 239].

Використовуючи дані таблиці 4, обчислимо темпи зростання та приросту собівартості кондитерської продукції ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика», що становитиме:

$$t_{\bar{t}} = \sqrt[4]{1,0 \times 0,948 \times 1,131 \times 1,071} = 1,03 \text{ або } 103\%.$$

$$\bar{T} = 103 - 100 = 3\%.$$

Отже, середньорічний темп приросту собівартості кондитерської продукції ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика» склав 3%, що свідчить про загальну тенденцію до зниження витрат на виробництво продукції.

Аналіз виконання виробничої програми за асортиментом та складом продукції відіграє осо-

бливу роль для підприємств кондитерської галузі, які характеризуються частою зміною номенклатури продукції, її розширенням та зміною життєвого циклу, збільшенням масштабів виробництва. Дослідження діяльності ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика» дозволило проаналізувати виконання його виробничої програми за асортиментом карамельної продукції підприємства (табл. 5).

Виробнича програма в цілому виконана на 104,1%, що свідчить про покращання ситуації у ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла». Разом з тим рівень виконання виробничої програми за різними видами продукції відрізняється. Так, за виробництвом карамелі глазурованої з праліновим корпусом програма за асортиментом недовиконана на 4,4%, а за іншими видами карамелі – перевиконана (рівень перевиконання становить 0,8-19,3%). При цьому спостерігається збільшення структурної частини карамелі глазурованої з желейним корпусом у загальному обсязі виробництва на 2,4 пункти структури. Оцінюючи виконання виробничої програми за асортиментом карамелі ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» за способом найменшого відсотка можна зробити висновок, що загалом план карамелі виконано на 96,1%.

Особливістю підприємств кондитерської галузі є висока матеріаломісткість у структурі собівартості кондитерської продукції, що зумовлює актуальність щомісячного аналізу абсолютних показників та структури витрат на виробництво (табл. 6).

Аналіз наведених у таблиці 6 даних дає змогу стверджувати, що за перше півріччя 2014 року на ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» собівартість кондитерської продукції знизилася на 0,6%. Основним фактором впливу стало суттєве зниження інших операційних витрат у структурі собівартості – на 21,1%, або 7,8 п.с.

Для оперативного аналізу ефективності використання сировини та матеріалів у виробництві продукції розглянемо цукерки «Барбарис». Необхідну інформацію за сегментами пропонується отримувати з відповідних інтегрованих звітів. Складання цих звітів дасть можливість формувати й аналізувати інформацію про використання сировини, забезпечити оперативне виявлення відхилень від норм використання сировини та матеріалів, а також встановлення причин цих відхилень з метою прийняття рішень щодо їх уникнення (табл. 7).

Таблиця 5

Аналіз виконання виробничої програми за асортиментом карамелі  
ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла»

Асортимент кондитерської продукції	Обсяг виробництва, ис. грн		Структура, %		Виконання виробничої програми, %	Відхилення пунктів структури	Зараховується у виконання асортименту, тис. грн
	виробнича програма	факт	виробнича програма	факт			
Карамель глазурована з желейним корпусом	5698	6800	15,9	18,3	119,3	2,4	5698
Карамель глазурована зі збивним корпусом	4590	4760	12,8	12,7	103,7	-0,1	4590
Карамель глазурована з помадним корпусом	9670	9870	27,0	26,5	102,1	-0,5	9670
Карамель глазурована з грильжним корпусом з фруктами та горіхами	4300	4360	12,0	11,7	101,4	-0,3	4300
Карамель глазурована з праліновим корпусом	2986	2856	8,4	7,7	95,6	-0,7	2856
Карамель глазурована з кремо-збивним корпусом	8506	8576	23,9	23,1	100,8	-0,8	8506
<b>Разом</b>	<b>35750</b>	<b>37222</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>104,1</b>	<b>x</b>	<b>35620</b>

З таблиці 7 видно, що підприємством допущені перевитрати сировини (цукру-піску і ароматизатора ванільного) на 1 т продукції. Разом з тим економно витрачалися інші види матеріалів (ароматизатор барбарисовий), що заслуговує позитивної оцінки. Перевитрати сировини і матеріалів свідчать про нерациональне їх витрачання і потребують з'ясування конкретних причин і винних осіб. Економія досягається в результаті використання дешевших матеріалів, заміни одних матеріалів іншими, більш економними, впровадження нової техніки і передової технології тощо.

Наступним етапом реалізації методичного підходу до аналізу витрат на виробництво кондитерської продукції є аналіз за сегментами. Класифікацію ринку кондитерських виробів за сегментами на макроекономічному рівні можна представити таким чином:

1) цукристі кондитерські вироби: драже; фруктові карамелі (у тому числі в шоколадній глазури); молочно-вершкові карамелі (у тому числі в шоколадній глазури); ірисы; східні солодоці;

2) борошняні кондитерські вироби: печиво; вафлі; пряники; крекери; рулетно-бісквітна продукція; тістечка; торти;

3) шоколадні кондитерські вироби: шоколад в брикетах, пластинах чи плитках; шоко-

лад фігурний; шоколадні цукерки; шоколадні батончики.

Ринок кондитерської продукції умовно поділяється на три основних сегменти: цукристі, борошняні і шоколадні вироби. Найзначніший сегмент – борошняні вироби (печива, вафлі, торти і крекери), він становить до 52% усього обсягу продукції. Сегмент цукристих кондитерських виробів (карамель, драже і цукерки) займає 20,05%, а сегмент шоколадних виробів – 27,95% [11].

У процесі прийняття рішень доцільно використовувати сегментарний аналіз у розрізі таких показників: аналіз звітної інформації у розрізі операційних сегментів (продуктовий, за видами продукції) та аналіз звітної інформації у розрізі географічних сегментів діяльності підприємства (за районами реалізації). Результати аналізу діяльності за видами продукції ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» представлено у таблиці 8.

Таким чином, протягом аналізованого періоду за трьома сегментами досліджуваного підприємства відбулося значне скорочення обсягів реалізації продукції на загальну суму 3334,5 тис. грн, що викликало зменшення фінансових результатів підприємства на суму 2977,68 тис. грн.

Таблиця 6

**Аналіз витрат на виробництво кондитерської продукції за економічними елементами ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» за перше півріччя 2014 року**

Елементи витрат	I квартал		II квартал рік		Абсолютне відхилення, тис. грн	Відносне відхилення, %	Відхилення пунктів структури
	тис. грн	Питома вага, %	тис. грн	Питома вага, %			
Матеріальні витрати	7031,4	48,7	8087,1	56,4	1055,7	15,1	7,7
Витрати на оплату праці	901,6	6,5	923,6	6,4	22,0	2,4	-0,1
Відрахування на соціальні заходи	332,3	2,3	340,4	2,4	8,1	2,5	0,1
Амортизація	596,2	4,1	601,2	4,2	5,0	0,8	0,1
Інші операційні витрати	5570,1	38,4	4396,9	30,6	-1173,2	-21,1	-7,8
<b>Разом</b>	<b>14431,6</b>	<b>100,0</b>	<b>14349,2</b>	<b>100,0</b>	<b>-82,4</b>	<b>-0,6</b>	<b>x</b>

Таблиця 7

**Оперативний аналіз ефективності використання сировини та матеріалів для виробництва 1 т цукерок «Барбарис» ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» за даними червня 2012 року**

Сировина і матеріали	Норма витрат на 1 т продукції, кг		Витрати на весь випуск продукції, кг		Відхилення від плану, (+,-), кг
	План	Факт	План	Факт	
Цукор-пісок	709,73	810,5	8516,76	97260,00	+88743,30
Патока	354,86	328,7	4258,32	3944,40	-313,92
Кислота лимонна	9,9	9,9	118,80	118,80	0
Ароматизатор барбарисовий	0,75	0,45	9	5,40	-3,60
Ароматизатор ванільний	0,5	0,8	6	9,60	+3,60
Барвник червоний	0,75	0,75	9	9	0

Таблиця 8

**Основні показники операційних сегментів ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла»**

Операційний сегмент (види продукції)	Виручка сегмента від продажу, тис. грн		Фінансовий результат сегмента, тис. грн		Абсолютна зміна, (+, -) 2013 р. до 2012 р.	
	2012 р.	2013 р.	виручки від продажу	фінансового результату	2013-2012 рр	2013-2012 рр
Цукристі кондитерські вироби	9520,60	12932,28	207,54	155,18	+341168	-52,36
Борошняні кондитерські вироби	24149,80	19398,40	876,63	510,17	-4751,40	-366,46
Шоколадні кондитерські вироби	12980,50	10776,90	308,93	160,57	-2203,60	-148,36
<b>Разом</b>	<b>46442,10</b>	<b>43107,60</b>	<b>3803,60</b>	<b>825,92</b>	<b>-3334,50</b>	<b>-2977,68</b>



Наступним кроком проаналізуємо у розрізі видів продукції такі показники діяльності підприємства: динаміку виручки від продажу сегмента; частку виручки сегмента в загальній величині виручки від реалізації по підприємству; динаміку фінансового результату сегмента; частку фінансового результату сегмента в загальній величині виручки від реалізації по підприємству; рентабельність сегмента (відношення фінансового результату сегмента до його виручки) та її динаміка; витрати сегмента на 1 грн виручки та їх зміна за сегментами.

Детальний аналіз за показниками окремих сегментів діяльності проведено на прикладі ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» (табл. 9).

За результатами проведеного аналізу встановлено, що на досліджуваному підприємстві рентабельність виробництва в цілому досить низька і не перевищує середньогалузеві показники. Упродовж 2013 р. рентабельність знизилася на 2,87% щодо попереднього року на фоні скорочення обсягів реалізації та збільшення витрат на 1 грн виручки від продажу продукції.

Сегментарний аналіз дозволяє оцінити внесок кожного виду продукції в загальний результат діяльності підприємства (табл. 10). Найбільш рентабельним сегментом діяльності на підприємстві є борошняні кондитерські вироби, рентабельність якого складає 2,63-3,63%, а найменш рентабель-

ним – цукристі кондитерські вироби, рентабельність якого відповідно складає 1,2-2,18%.

Протягом аналізованого періоду абсолютне відхилення рентабельності та витрат на 1 грн реалізованої продукції за сегментами становить:

- за сегментом цукристих кондитерських виробів зниження рентабельності складало 44,9%, а збільшення витрат на 1 грн реалізованої продукції складало 6,75%. Це стало результатом зниження виручки від реалізації на 35,83%, витрат на 40,2%;

- за сегментом борошняних кондитерських виробів зниження рентабельності становило 27,5%, а збільшення витрат на 1 грн реалізованої продукції складало 0,73%. Це стало результатом зниження виручки від реалізації на 19,6%, витрат на 18,8%;

- за сегментом шоколадних кондитерських виробів зниження рентабельності становило 37,3%, а збільшення витрат на 1 грн. реалізованої продукції складало 0,92%. Це стало результатом зниження виручки від реалізації на 16,98%, витрат на 16,22%.

Отже, незважаючи на майже пропорційне зниження виручки та витрат на виробництво продукції, рентабельність виробництва знижується більш швидкими темпами, що свідчить про незадовільну структуру витрат підприємства та неефективне використання ресурсів.

Другим етапом аналізу витрат на виробництво кондитерської продукції є проведення аналізу

Таблиця 9

**Показники доходів, витрат і фінансових результатів операційних сегментів  
ПАТ «Чернігівської кондитерської фабрики «Стріла»**

Показники	Сегменти діяльності (види продукції)			Усього за видами продукції
	Цукристі кондитерські вироби	Борошняні кондитерські вироби	Шоколадні кондитерські вироби	
<b>2012 р.</b>				
Виручка від продажу, тис. грн	9520,60	24149,80	12980,50	46650,90
Витрати, тис. грн	9113,06	23273,17	12671,57	45057,80
Прибуток, тис. грн	207,54	876,63	308,93	1393,10
Рентабельність, %	2,18	3,63	2,38	8,19
Витрати на 1 грн виручки від продажу	0,918	0,963	0,976	0,966
<b>2013 р.</b>				
Виручка від продажу, тис. грн	12932,28	19398,40	10776,90	43107,60
Витрати, тис. грн	12777,10	18888,23	10616,33	42281,66
Прибуток, тис. грн	155,18	510,17	160,57	22933,20
Рентабельність, %	1,20	2,63	1,49	5,32
Витрати на 1 грн виручки від продажу	0,980	0,970	0,985	0,981

Таблиця 10

**Абсолютна та відносна зміна основних показників діяльності  
ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» за сегментами, 2012–2013 рр.**

Сегменти діяльності (види продукції)	Виручка від продажу		Витрати		Прибуток		Рентабельність		Витрати на 1 грн виручки від продажу	
	Абсолютна зміна, тис. грн	Відносна, %	Абсолютна зміна, тис. грн	Відносна, %	Абсолютна зміна, тис. грн	Відносна, %	Абсолютна зміна, тис. грн	Відносна, %	Абсолютна зміна, тис. грн	Відносна, %
Цукристі кондитерські вироби	3411,60	35,83	3664,00	40,21	-52,36	-25,23	-0,98	-44,90	0,062	6,75
Борошняні кондитерські вироби	-4751,40	-19,67	-4384,94	-18,84	-366,46	-41,80	-1,00	-27,50	0,007	0,73
Шоколадні кондитерські вироби	-2203,60	-16,98	-2055,24	-16,22	-148,36	-48,02	-0,89	-37,30	0,009	0,92

якості, ритмічності та резервів збільшення обсягів виробництва кондитерської продукції. Аналіз якості кондитерської продукції дозволяє оцінити її конкурентоспроможність та здатність задовольняти потреби споживачів. погоджуємося з В. Пархоменко, що основними завданнями аналізу якості продукції є «оцінка динаміки показників якості, вивчення причин, які вплинули на зміну якості продукції; визначення основних факторів виникнення дефектної й бракованої продукції та понесених витрат; оцінка впливу якості продукції на вартісні показники діяльності підприємства; надання пропозицій з прийняття оптимальних рішень щодо управління якістю продукції; виявлення резервів збільшення виробництва продукції» [10, с. 97].

При порушенні технології виробництва кондитерських виробів виникає виправний та невивправний брак. Основними видами браку кондитерських виробів є такі: важко видавлюється тісто з кондитерського мішка, що призводить до деформації кондитерської продукції; заготовки під час випікання деформуються; напівфабрикати мають колір, відмінний від затвердженого нормативом або стандартом; готовий напівфабрикат кондитерського виробу деформується; помада зацукрована або швидко відмокає на поверхні виробів; під час збивання масла виділилася волога.

Для проведення аналізу якості кондитерської продукції слід розглянути та систематизувати відповідні аналітичні показники. Пропонуємо використовувати такі групи показників: індивідуальні показники (колір еталона, який відповідає кольору борошна певного ґатунку; колір, форма, цілісність, кислотність та вологість кондитерської продукції); комплексні показники (наприклад, стан м'якушки бісквіту – комплексний показник, який характеризується через ряд одиничних: колір, пористість, еластичність та ін.); показники витрат на виправлення браку (коефіцієнт окупності витрат від виправлення браку n-го виду кондитерської продукції; сумарний коефіцієнт покриття витрат з виправлення браку кондитерської продукції).

Для розрахунку показників аналізу витрат на виправлення браку необхідно сформувати відповідну інформаційну базу на основі фінансової звітності, первинних документів та внутрішніх управлінських відомостей понесених виробничих витрат. До складу витрат на виправлення браку належать, зокрема, матеріальні витрати (додаткове списання масла, вершків, цукру, сиропів, какао-порошку, патоки ванільної тощо), витрати на оплату праці працівників, які займалися виправленням браку, та соціальні відрахування із заробітної плати, інші витрати (використання додаткових кондитерських мішків, додаткове споживання електроенергії, води, напівфабрикатів). Аналіз якості продукції підприємств кондитерської промисловості розраховуватимемо за такими показниками (табл. 11).

Результати розрахунку показників діяльності, а також узагальнюючих та спеціальних показників аналізу якості кондитерської продукції (тортів) підприємств України представлено у таблиці 12.

Проаналізувавши показники якості продукції кондитерських підприємств України, можна стверджувати, що в результаті понесених витрат на виправлення браку спостерігаються незначні обсяги недовипущеної продукції в результаті допущеного браку. Розрахований коефіцієнт окупності витрат від виправлення браку за тортами свідчить про незначні витрати на виправлення браку для отримання 1 гривні валової продукції, зокрема тортів.

Надалі на підприємствах кондитерської галузі має аналізуватися ритмічність виробництва продукції для визначення ключових факторів, що зумовлюють її порушення.

«Ритмічність виробництва – це насамперед чітка, стійка і збалансована діяльність підприємства, яка дає змогу рівномірно випускати продукцію і виконувати свої зобов'язання перед споживачами. Не ритмічний випуск продукції протягом місяця здебільшого зумовлюється не рівномірним постачанням сировини, інших матеріальних цінностей, простоями робітників і обладнання» [12, с. 211]. Показники

Таблиця 11

**Запропоновані показники для аналізу якості кондитерської продукції**

Назва показника	Методика розрахунку	Характеристика
<b>Узагальнюючі показники</b>		
Питома вага браку у собівартості товарної кондитерської продукції, Пвб	$Пвб = \frac{Бр}{Стп} \cdot 100\%$ , де <i>Бр</i> – сума браку, виявленого при виробництві кондитерської продукції; <i>Стп</i> – собівартість товарної кондитерської продукції	Показує частку браку, виявленого при виробництві продукції в загальній сумі собівартості товарної продукції
Сума недовипущеної продукції в результаті допущеного браку, Снп	$Снп = \frac{ВП \cdot Пвб}{100\%}$ , де <i>ВП</i> – обсяг виготовленої кондитерської продукції звітного року	Дозволяє визначити вплив зміни витрат від браку на обсяг випуску продукції
<b>Спеціальні показники</b>		
Коефіцієнт окупності витрат від виправлення браку n-го виду кондитерської продукції, Коб	$К_{об,n} = \frac{\sum B\delta_n}{ВП_n}$ , де <i>Bδ<sub>n</sub></i> – витрати понесені на виправлення браку продукції n-го виду; <i>ВП<sub>n</sub></i> – обсяг валової продукції n-го виду	Обсяг понесених витрат на виправлення браку для виробництва 1 гривні валової кондитерської продукції певного виду
Сумарний коефіцієнт покриття витрат з виправлення браку кондитерської продукції, Кспб	$К_{спб,n} = \frac{\sum ВП_n}{\sum B\delta_n}$ , де <i>Bδ</i> – загальна сума витрат понесених на виправлення браку в цілому по підприємству	Обсяг валової продукції на 1 гривню витрат від виправлення браку продукції в цілому по підприємству

аналізу ритмічності виробництва кондитерської продукції на ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» у 2013 році наведено у таблиці 13.

Для оцінки ритмічності виробництва кондитерської продукції на ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» необхідно також

розрахувати коефіцієнт ритмічності, коефіцієнт аритмічності та коефіцієнт варіації (табл. 14).

Аналізуючи ритмічність виробництва кондитерської продукції ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла», варто зазначити, що недовиконання виробничої програми зумовлене

Таблиця 12  
Показники для аналізу якості продукції кондитерських підприємств України за 2013 рік

Показник	ПАТ «АВК»	ПАТ «Полтавакондитер»	ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика»	ПАТ «Кондитерська фабрика «Харків'янка»	ПАТ «Кременчуцька кондитерська фабрика» «Рошен»	ПАТ «Продовольча компанія «Ясен»	ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «СТРІЛА»
Валова продукція в цілому по підприємству, тис. грн	3041509	313259	640956	167858	157180	111950	37962
Собівартість товарної кондитерської продукції, тис. грн	2316612	259906	431343	152314	140838	80914	31695
Витрати понесені на виправлення браку в цілому по підприємству, тис. грн	896	546	230	640	168	341	26
Загальна сума браку в собівартості товарної продукції, тис. грн	4084	983	856	5240	450	6900	89
Витрати понесені на виправлення браку тортів, тис. грн	320	63	48	90	20	98	10
Обсяг валової продукції – тортів, тис. грн	280688	200131	236900	69450	69680	49611	19580
<b>Узагальнюючі показники</b>							
Питома вага браку у собівартості товарної кондитерської продукції, %	0,18	0,38	0,19	3,4	0,32	8,52	0,29
Обсяг недовипущеної продукції в результаті допущеного браку, тис. грн	5475	1191	1218	5708	503	9538	110
<b>Спеціальні показники</b>							
Коефіцієнт окупності витрат від виправлення браку n-го виду кондитерської продукції (тортів)	0,0011	0,0003	0,0002	0,0012	0,0003	0,0019	0,0005
Сумарний коефіцієнт покриття витрат з виправлення браку кондитерської продукції	3395	592	2787	263	936	328	1460

Таблиця 13

Аналіз ритмічності виробництва кондитерської продукції на ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла»

Декади місяця	Обсяг виробництва, тис. грн		Питома вага, %		Виконання виробничої програми, %	Зараховується у виконання виробничої програми за ритмічністю	
	виробнича програма	факт	виробнича програма	факт		Сума, грн.	Питома вага, %
1	35750	37222	34,8	36,1	36,3	35750	35,6
2	30280	31340	29,5	30,4	30,6	30280	30,1
3	36450	34490	35,7	33,5	36,6	34490	34,3
Разом	102480	103052	100,0	100,0	103,5	100520	100

Таблиця 14

Основні показники ритмічності виробництва кондитерської продукції ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла»

Показник	Формула розрахунку	Розраховане значення	Висновки щодо розрахованих коефіцієнтів
Коефіцієнт ритмічності ( $K_p$ )	$K_p = \frac{O_{Per}}{B_{Пn}}$ , де $O_{Per}$ – обсяг продукції, зарахований у виконання ритмічності; $B_{Пn}$ – випуск продукції відповідно до виробничої програми	0,98	Свідчить про те, що 98% продукції випущено в строки, встановлені графіком
Коефіцієнт аритмічності ( $K_{ap}$ )	$K_{ap} = 1 - K_p$ де $K_p$ – розраховане значення коефіцієнта ритмічності	0,02	Відхилення від виконання виробничої програми в середньому становить 2%
Коефіцієнт варіації ( $K_v$ )	$K_v = \frac{\sqrt{\sum (B_{Пi} - \overline{B_{П0}})^2 / n}}{\overline{B_{П0}}}$ , де $(B_{Пi} - \overline{B_{П0}})^2$ – квадратичне відхилення від середнього місячного завдання; $n$ – кількість завдань виробничої програми; $\overline{B_{П0}}$ – середнє місячне завдання за графіком	0,07	Випуск продукції за декадами відхиляється від графіку в середньому на 7%

Таблиця 15

**Факторний аналіз показника рентабельності виробництва  
ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла»**

Показник	Умовні позначення	2012 рік	2013 рік	Відхилення	
				абсолютне, тис. грн.	відносне, %
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	ЧД	43807	37962	-5845,0	-13,35
Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн	ВОЗ	29665,0	28351,5	-1313,5	-4,42
Середньорічні залишки оборотних активів, тис. грн	ОА	13335,0	15503,5	2168,5	16,26
Рентабельність виробничого капіталу, %	Рв	101,87	86,56	-15,31	-
<p align="center">Оцінка впливу факторів способом ланцюгових підстановок</p> $P_{e_{ум1}} = \frac{37962}{29665 + 13335} \cdot 100\% = 88,28\% \quad P_{e_{ум2}} = \frac{37962}{28351,5 + 13335} \cdot 100\% = 91,07\%$ <p align="center">Оцінка впливу факторів на зміну рентабельності виробництва</p> $\Delta P_{чд} = 88,28 - 101,87 = -13,59 \quad \Delta P_{воз} = 91,07 - 88,28 = 2,79$ $\Delta P_{оа} = 86,56 - 91,07 = -4,51$ <p align="center">Баланс відхилень: - 15,31 = -15,31</p>					

несвоєчасними поставками імпортованих какао-бобів, наявністю застарілих технологічних ліній, недосконалістю організації праці на підприємстві.

Третім етапом економічного аналізу витрат на виробництво продукції є оцінка їх ефективності шляхом проведення факторного аналізу рентабельності виробництва. Цей показник залежить від співвідношення обсягів отриманого прибутку та характеристики використання необоротних активів і швидкості оборотності оборотних активів. Результат факторного аналізу рентабельності виробництва ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» зведено у таблиці 15.

Факторний аналіз рентабельності виробництва кондитерської продукції ПАТ «Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» дозволяє зробити висновок, що на зменшення економічної ефективності процесу виробництва найбільш негативно вплинуло зниження обсягів чистого доходу у 2013 році порівняно

з 2012 роком, зумовлено падінням обсягів реалізації печива «Мереживо» та печива «Кокетка з горіхом».

Результати кореляційно-регресійного аналізу будуть представлені у наступних публікаціях.

**Висновки і пропозиції.** Аналіз практики господарювання діючих підприємств кондитерської галузі свідчить про відсутність єдиних методичних підходів до аналізу витрат на виробництво продукції, що зумовило потребу у розробці взаємопов'язаних етапів економічного аналізу витрат на виробництво продукції. Реалізація цієї пропозиції забезпечить вирішення практичних завдань шляхом опрацювання системи відповідних показників, методики їх розрахунку, формування макетів аналітичних таблиць і графіків, виявлення причинно-наслідкових зв'язків між елементами витрат на виробництво кондитерської продукції та надання інформації для управління виробничим процесом.

#### Список літератури:

1. Мисака Г.В. Особливості факторного аналізу собівартості продукції / Г.В. Мисака, В.М. Лановенко // Комунальне господарство міст : Науково-технічний збірник. – 2013. – № 108. – С. 318-324.
2. Топоркова О.А. Основні аспекти аналізу й оцінки рівня витрат / О.А. Топоркова // Проблеми економіки транспорту : збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. – 2012. – № 3. – С. 91-96.
3. Юцишина Л.О. Особливості методики аналізу витрат бізнес-процесів у рослинництві / Л.О. Юцишина // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2008. – № 628 : Проблеми економіки та управління. – С. 365-369.
4. Економічний аналіз : навч. посіб. / [М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатюк та ін. ; за ред. акад. НАН України, проф. М.Г. Чумаченка]. – [вид. 2-ге, переробл. та доповн.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
5. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності : теорія, методика, розбір конкретних ситуацій : навчальний посібник [Текст] / К.Ф. Ковальчук. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 326 с.
6. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підручник. – К., 2008. – 513 с.
7. Економічний аналіз : навч. посіб. / [М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатюк та ін. ; за ред. акад. НАН України, проф. М.Г. Чумаченка.]. – [вид. 2-ге, переробл. та доповн.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
8. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз : підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2007. – 704 с.
9. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учеб. пособие / Г.В. Савицкая. – 7-е изд., испр. – Мн. : Новое знание, 2002. – 704 с.
10. Пархоменко В.М. Економічний аналіз якості продукції : компоненти методики / В.М. Пархоменко // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 2(48). – С. 96-104.
11. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper\\_new.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper_new.html).
12. Аналіз господарської діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 384 с.



**Андросенко Е. А.**

**Гливенко В. В.**

Черниговский национальный технологический университет

## ОСОБЕННОСТИ МЕТОДИЧЕСКИХ ОСНОВ АНАЛИЗА ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ

### Резюме

Исследован анализ состояния, уровня и динамики издержек производства предприятий кондитерской отрасли. Установлена необходимость разработки системы аналитических показателей экономического анализа. Предложены методики для анализа издержек производства продукции, что позволит установить причины неэффективного использования экономических ресурсов предприятия, а, следовательно, обеспечит эффективность управления затратами.

**Ключевые слова:** экономический анализ, издержки производства, производственная программа, анализ ритмичности, анализ качества, факторный анализ.

**Androsenko O. O.**

**Glivenko V. V.**

Chernihiv National Technological University

## FEATURES OF METHODOICAL BASES IN ANALYSIS OF PRODUCTION COSTS

### Summary

It's investigated the analysis of the condition, level and dynamics of production costs of enterprises of the confectionery industry. It's established the necessity of the development of the system of analytical indicators of the economic analysis. The proposed method for the analysis of costs of production that will allow establishing the causes of inefficient use of economic resources of the enterprise, and, therefore, will ensure the effectiveness of cost management.

**Keywords:** economic analysis, production costs, production program, analysis of the rhythm, quality analysis, factor analysis.

---

УДК 338.1

**Кравченко М. А.**

Национальный университет государственной налоговой службы Украины

## УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АНАЛИЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БАСКЕТБОЛЬНЫХ КОМАНД

Проанализированы особенности деятельности профессиональных баскетбольных команд как объекта экономического анализа. Установлена взаимосвязь между специфическими отраслевыми факторами и финансовыми результатами профессиональных баскетбольных клубов. Обоснован методический подход, предполагающий проведение анализа финансовых результатов профессионального баскетбольного клуба с учетом спортивных и «околоспортивных» факторов.

**Ключевые слова:** профессиональные баскетбольные клубы, спортивные факторы, околоспортивные факторы.

**Постановка проблемы.** Спорт в наши дни не просто соревновательный процесс. «Это сложное многоуровневое явление, которое включает в себя политические, правовые, международные и экономические аспекты», как феномен весьма ценен для политиков, которые используют его как инструмент воздействия на электорат. Он играет роль объединяющего аспекта, фактора гордости за свою страну. Уместно высказывание профессора истории Кристофера Лэша (США): «Спорт быстро вырождается, если его используют не по назначению...» [5]. В современном обществе спорту принадлежит особая роль, он становится важным социальным явлением, неотъемлемым инструментом мировой политики, значимой отраслью мировой экономики. Наиболее популярными видами спорта являются игровые виды (футбол, хоккей, баскетбол, волейбол и пр.), собирающие наибольшее количество болельщиков на стадионах и соревнования по которым пользуются серьезным спросом у телевизионных каналов. В связи с этим

исследование актуальных как с точки зрения теории, так и практики проблем профессиональных спортивных клубов проводится на примере баскетбольной команды, а результаты исследования могут быть применимы к другим игровым видам спорта.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Рассматривали вопросы экономики спорта, деятельности организаций спорта, и это существенный вклад, группа ученых: М.С. Абрютин, В.В. Алешина, В. Андрефт, Дж. Боург, М. Брукс, П.Ю. Бутова, С.И. Гуськов, В.И. Жолдак, М.Я. Иоффе, В.В. Кузин, М.Е. Кутепов, В.А. Леднева, И.А. Мищенко, Б. Муллина, И.И. Переверзин, С. Райс, Б. Рейдер, С.Г. Сейранов, М. Томич, Х. Фишер, К. Хемпек, Ф. Шааф.

Вопросы учета и анализа деятельности спортивных организаций рассмотрены в работах А. Вилки, Д. Дайте, Д. Джонса, А. Дресси, С. Кларка, Г. Леонарда, К. Льюиса, Р. Маккормика, М. Меллуна, Ч. Мотли, В. Нила, М. Райта,