

## ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ СТАНУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ВЕЛИКИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

(Представлено д.е.н., проф. Євдокимовим В.В.)

*Встановлено місце загальновиробничих витрат в структурі накладних витрат великих промислових підприємств. Визначено частку непрямих витрат в собівартості готової продукції підприємств машинобудування.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, загальновиробничі витрати, управління, калькулювання, економічний аналіз.

**Постановка проблеми.** Обґрунтування теоретичних положень бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах неможливе без застосування методів емпіричного дослідження, які дозволять встановити сучасний стан даного об'єкта на досліджуваних підприємствах.

Так, вагоме значення в науковому дослідженні займає обґрунтування складових загальновиробничих запасів та їх місця у структурі виробничих та накладних витрат великих промислових підприємств.

Зокрема, дослідження стану загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах машинобудівної галузі, шляхом застосування методів економічного аналізу повинно стосуватися:

- по-перше, визначення сучасного стану виробничих та накладних витрат великих промислових підприємств машинобудівної галузі шляхом обґрунтування їх динаміки та структури. Це дозволить визначити місце та обсяги загальновиробничих витрат у складі накладних витрат й відповідно собівартості машинобудівної продукції;

- по-друге, факторів, що впливають на побудову обліку та поведінку загальновиробничих витрат та їх поділ на постійні та змінні обсяги виробництва. У випадку з великими промисловими підприємствами обраної машинобудівної галузі – це обсяги виробництва та реалізації машинобудівної продукції;

- по-третє, обґрунтування найбільш вагомих статей витрат в розрізі елементів (матеріальні, витрати на оплату праці, соціальні заходи, амортизація, інші витрати) для визначення напрямів побудови аналітичного обліку загальновиробничих витрат та їх розподілу;

- по-четверте, структури собівартості машинобудівної продукції в розрізі елементів витрат.

**Аналіз останніх досліджень.** Питання економічного аналізу загальновиробничих витрат порушували в працях: І.А. Бланк, Глен А. Велш, Деніел Г. Шор, М.Г. Грешак, О.С. Коцюба, О.В. Крушельницька, К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв, В.Г. Лебедєв, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, С.В. Мочерний, П.В. Іванюта, З.М. Левченко, М.В. Реслер, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило, К. Шим Джей, М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина, О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинська, К.Д. Гордієнко, Н.П. Кондраков, В.Э. Керимов, В.В. Кулішов, Є.В. Мних, Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський, В.Б. Івашкевич, П.Я. Юцявичене, Виорел Цуркану, Л.И. Хоружий, Р.Ентоні, Дж.Рис, Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко, Т.Д. Костенко, С.О. Підгора, В.С. Рижигов, В.А. Панков, А.А. Герасимов, В.В. Ровенська, Н.Г. Шредером, В.И. Радачинским та Г.Шмаленом.

**Викладення основного матеріалу.** Для вивчення зазначених складових було обрано п'ять найбільших промислових підприємств машинобудівної галузі, обсяги діяльності яких складають понад 30 % машинобудівної промисловості України та більше ніж 70 % донецької області. Зокрема, дослідження проводилося на:

- ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» (виробництво прокатне обладнання, машини залізничні для ремонту та технічного обслуговування колії, металургійне обладнання);

- ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» (виробництво машин та устаткування для таткування підймальне, частини та елементи для механічних передач, машин та устаткування для металургійної промисловості);

- ПАТ «Енергомашспецсталь» (виробництво чавуну, сталі та феросплавів, виробництво двигунів та турбин, виробництво підшипників зубчастих передач, елементів механічних передач та приводів, виробництво верстатів, виробництво машин та устаткування для металургії);

- ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» (виробництво послуг з передачі електроенергії, води та газу, теплоенергії, стиснутого повітря, іншої продукції (тари, інструмента));

- ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» (виробництво механізованих кріплень, конвеєрів).

Таким чином, розглянемо кожен із окреслених вище напрямів аналізу місця загальновиробничих витрат у структурі собівартості машинобудівної продукції та накладних витрат великих промислових підприємств.

Першим напрямом є вивчення показників динаміки собівартості готової продукції та накладних витрат (витрати на збут, адміністративні витрати, інші операційні витрати).

Інформаційною базою аналізу стали дані фінансової звітності ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Енергомашспецсталь», ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» та ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» за період 2010–2012 р.

На ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» чистий дохід від реалізації продукції збільшився у 2012 році, порівняно 2011 роком, з 242948,00 тис. грн. до 371657,00 тис. грн. або на 128709,00 тис. грн., що становить 52,98 %.

Собівартість реалізації продукції збільшилася у 2012 році, порівняно з 2011 роком, з 324816,00 тис. грн. до 194224,00 тис. грн. на 130592,00 тис. грн. або 67,24 %.

Серед витрат, то адміністративні витрати збільшилися на 825 тис. грн. або 5,31 % та становлять у 2012 році 16361,00 тис. грн.

В свою чергу, витрати на збут зменшилися на 3710 тис. грн. та становлять у 2012 році 6078,00 тис. грн. Також у 2012 році порівняно з 2011 роком зменшилися інші операційні витрати з 127701,00 тис. грн. у 2011 році до 124478,00 тис. грн. у 2012 році, тобто на 3223,00 тис. грн. або 2,52 %.

Що стосується загальновиробничих витрат, то вони відображенні на показнику собівартості реалізації продукції та у відсотковому співвідношенні в 2010 році становили 28,789 % (132957,00 тис. грн.); 2011 р. – 27,456 % (53326,00 тис. грн.), 2012 р. – 31,560 % (102511,00 тис. грн.).

Порівнюючи показники загальновиробничих витрат з іншими накладними витратами, можна спостерігати їх переважання порівняно з витратами на збут та адміністративними витратами за всі досліджувані періоди.

Аналіз ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» показав, що чистий дохід від реалізації продукції зменшився у 2012 році, порівняно 2011 роком, з 2754777,00 тис. грн. до 2372735,00 тис. грн. або на 382042,00 тис. грн. тобто на 13,87 %.

Собівартість реалізації продукції зменшилася у 2012 році, порівняно з 2011 роком, з 2048410,00 тис. грн. до 1771509,00 тис. грн. на 276901,00 тис. грн. або 13,52 %.

Серед витрат, то адміністративні витрати збільшилися на 41931,00 тис. грн. або 12,15 % та становлять у 2012 році 386996,00 тис. грн. В свою чергу, витрати на збут зменшилися на 5126 тис. грн. та становлять у 2012 році 106053,00 тис. грн.

Також у 2012 році, порівняно з 2011 роком, зменшилися інші операційні витрати з 132353,00 тис. грн. у 2011 році до 117512,00 тис. грн. у 2012 році, тобто на 14841,00 тис. грн. або 11,21 %.

В свою чергу, загальновиробничі витрати в структурі собівартості реалізації займали: 34,876 % у 2010 р., 33,354 % у 2011 р. та 41,098 % у 2012 р., що у вартісному вимірі значно більше, ніж витрати на збут, адміністративних витрат в усі досліджувані періоди та інший операційних витрат в 2010 та 2011 роках.

Щодо ПАТ «Енергомашспецсталь», то чистий дохід від реалізації продукції зменшився у 2012 році, порівняно з 2011 роком, з 1298497,00 тис. грн. до 1205296,00 тис. грн. або на 93201,00 тис. грн., що становить 7,18 %. Собівартість реалізації продукції збільшилася у 2012 році, порівняно з 2011 роком, з 1050539,00 тис. грн. до 1099007,00 тис. грн. на 48468,00 тис. грн. або 4,61 %. Серед витрат, то адміністративні витрати зменшилися на 60521,00 тис. грн. або 53,93 % та становлять у 2012 році 51700,00 тис. грн.

В свою чергу, витрати на збут збільшилися на 1967,00 тис. грн. та становлять у 2012 році 61139,00 тис. грн. Також у 2012 році порівняно з 2011 роком зменшилися інші операційні витрати з 1214374,00 тис. грн. у 2011 році до 54089,00 тис. грн. у 2012 році, тобто на 3223,00 тис. грн. або 4,45 %. Аналізуючи регістри обліку (аналіз рахунку 91 «Загальновиробничі витрати») та порівнюючи їх з даними собівартості реалізації, встановлено, що загальновиробничі витрати становили 17,838 % собівартості реалізації в 2010 р., 15,993 % у 2011 р. та 23,909 % у 2012 р.

В свою чергу, на ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» чистий дохід від реалізації продукції збільшився у 2012 році, порівняно з 2011 роком, з 18812,00 тис. грн. до 91802,00 тис. грн. або на 72990,00 тис. грн. тобто на 388 %. Собівартість реалізації продукції збільшилася у 2012 році, порівняно з 2011 роком, з 17499,00 тис. грн. до 96909,00 тис. грн. на 79410,00 тис. грн. або на 453,8 %. Серед витрат, то адміністративні витрати зменшилися на 2643 тис. грн. або 47,61 % та становлять у 2012 році 2908,00 тис. грн. В свою чергу, витрати на збут зменшилися на 146,00 тис. грн. та становлять у 2012 році 16,00 тис. грн. Також у 2012 році, порівняно з 2011 роком, зменшилися інші операційні витрати з 122735,00 тис. грн. у 2011 році до 2291,00 тис. грн. у 2012 році, тобто на 120444,00 тис. грн. або 98,13 %. Щодо загальновиробничих запасів, то при дослідженні встановлено, що в структурі собівартості реалізації

продукції вони займали 30,373 % у 2010 р., що становить 3969,00 тис. грн., 37,102 % у 2011 р. – 6492,00 тис. грн. та 33,629 % у 2012 р. – 32589 тис. грн. Це вказує, що загальновиробничі витрати значно перевищують інші види накладних витрат, серед яких адміністративні та витрати на збут.

Аналіз ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» показав, що чистий дохід від реалізації продукції зменшився у 2012 році, порівняно з 2011, роком з 1008383,00 тис. грн. до 741390,00 тис. грн. або на 266993,00 тис. грн., тобто на 26,48 %. Собівартість реалізації продукції зменшилася у 2012 році, порівняно з 2011 роком, з 786244,00 тис. грн. до 560292,00 тис. грн. на 225952,00 тис. грн. або 28,74 %. Серед витрат, то адміністративні витрати зменшилися на 15393,00 тис. грн. або 23,32 % та становлять у 2012 році 50607,00 тис. грн. В свою чергу, витрати на збут збільшилися на 7073,00 тис. грн. та становлять у 2012 році 18240,00 тис. грн. Також у 2012 році порівняно з 2011 роком збільшилися інші операційні витрати з 132353,00 тис. грн. у 2011 році до 33305,00 тис. грн. у 2012 році, тобто на 2373,00 тис. грн. або на 7,67 %. В структурі собівартості реалізації загальновиробничі витрати становили 17,188 % у 2010 р. – 159302,00 тис. грн., 18,098 % у 2011 р. – 142294,00 тис. грн. та 17,672 % у 2012 р. – 99014 тис. грн.

В цілому аналізуючи місце загальновиробничих витрат у структурі собівартості реалізації продукції та інших накладних витрат, можна констатувати таке:

- по-перше, за аналізований період (2010–2012 рр.) загальновиробничі витрати займали значну частку в собівартості реалізації продукції. В цілому по заводам частка загальновиробничих витрат могла становити від 25 до 50 % або 10–25 %, що вказує на значну їх вартість та необхідність розробки управління їх поведінкою;

- по-друге, аналіз показав, що загальновиробничі витрати мають найбільшу питому вагу серед накладних витрат та значно перевищують такі види накладних витрат, як адміністративні витрати та витрати на збут.

Наступним етапом дослідження місця загальновиробничих витрат у системі управління витратами великих промислових підприємств машинобудівної галузі є аналіз динаміки витрат в розрізі елементів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація та інші витрати.

Дане дослідження дозволить встановити найбільш вагомішу статтю витрат та визначити в ній частку загальновиробничих витрат. Інформаційною базою дослідження є фінансова звітність досліджуваних підприємств, зокрема звіт про фінансові результати (сукупний дохід). В подальшому зазначенні показники зіставлялися за даними аналітичного обліку підприємств за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати». Результати аналізу наведено в розрізі досліджуваних підприємств на рисунках 1, 2, 3, 4, 5. В свою чергу, в таблиці 1, наведено результати аналізу структури витрат за елементами.

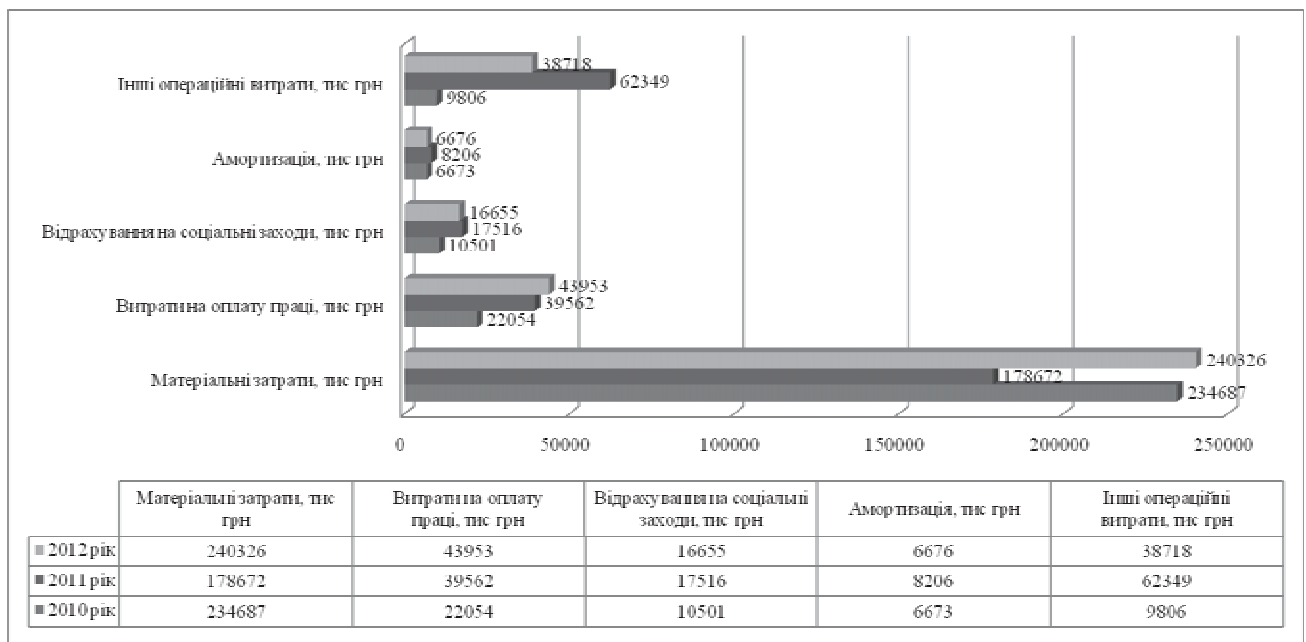


Рис. 1. Аналіз динаміки витрат за елементами на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» за період 2010–2012 рр.

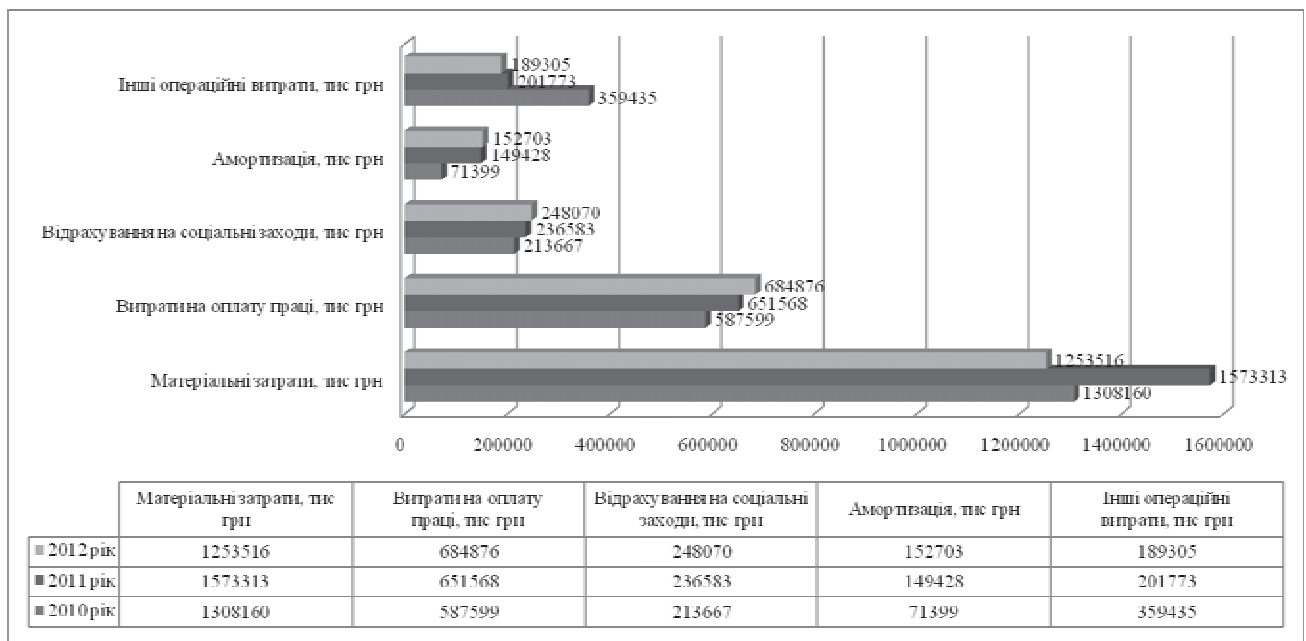


Рис. 2. Аналіз динаміки витрат за елементами на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» за період 2010–2012 рр.

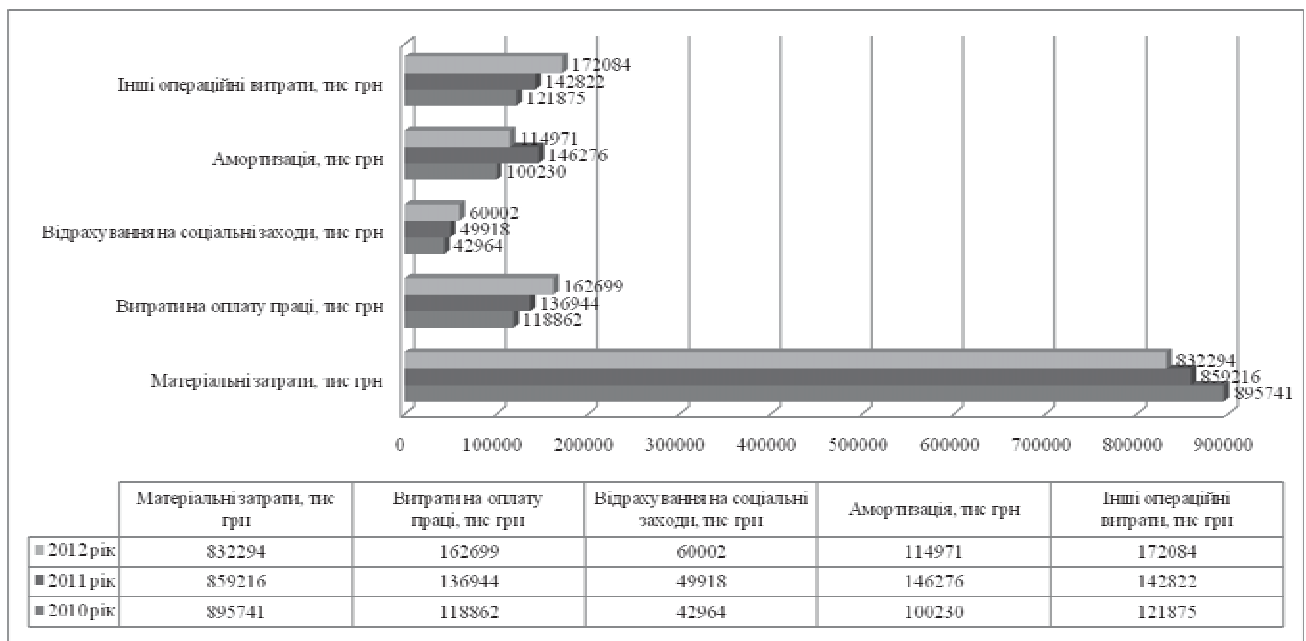


Рис. 3. Аналіз динаміки витрат за елементами на ПАТ «Енергомаш спецсталь» за період 2010–2012 рр.

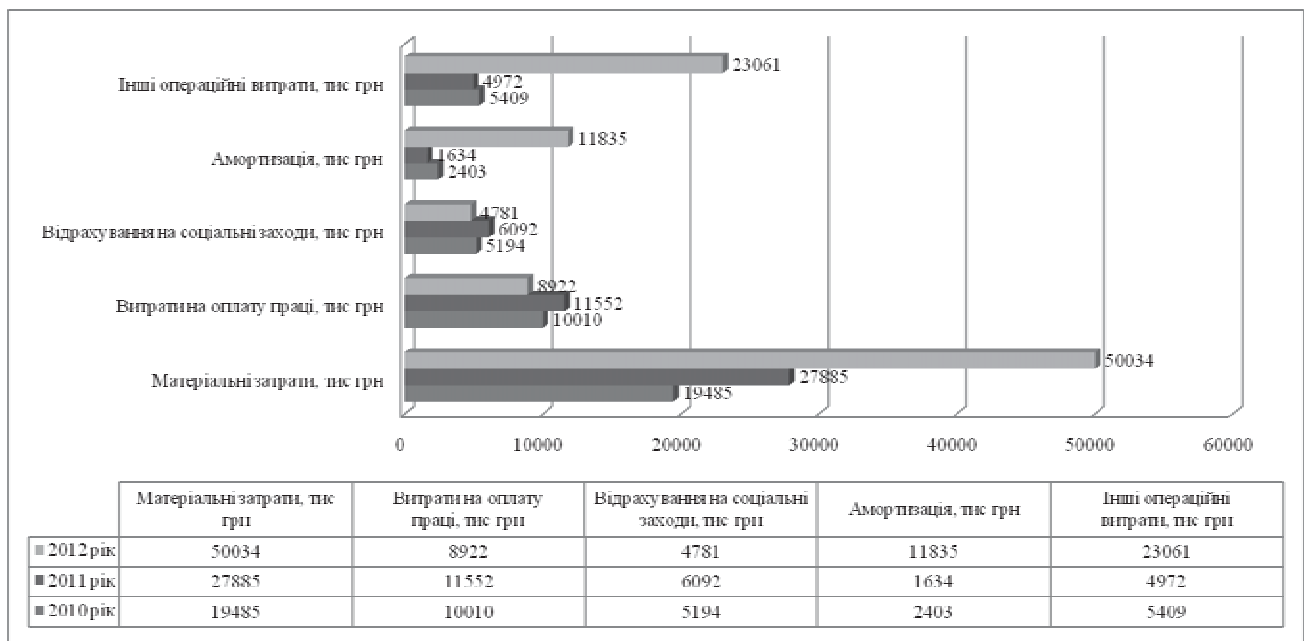


Рис. 4. Аналіз динаміки витрат за елементами на ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» за період 2010–2012 рр.

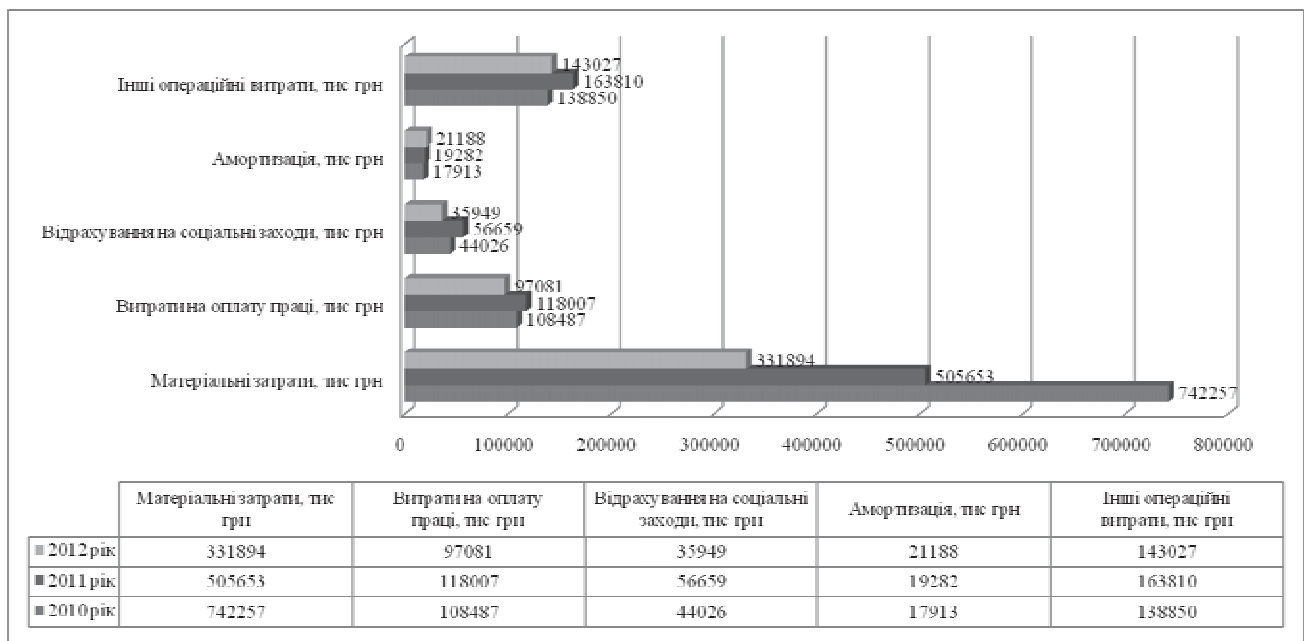


Рис. 5. Аналіз динаміки витрат за елементами на ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» за період 2010–2012 рр.



Наведені результати динаміки витрат за елементами на великих промислових підприємствах дають можливість сформулювати такі висновки:

- На ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» у 2012 році, порівняно з 2011 роком, збільшилися матеріальні витрати з 178672,00 тис. грн. до 240326,00 тис. грн., тобто на 61654,00 тис. грн. або на 34,51 %. Також збільшилися витрати на оплату праці на 4391,00 тис. грн. або на 11,10 % і становлять 43953,00 тис. грн. В свою чергу, відрахування на соціальні заходи зменшилися на 861,00 тис. грн. у 2012 році, порівняно з 2011 роком, та становлять 166555,00 тис. грн. Також зменшилася стаття амортизації на 1530,00 тис. грн. або на 18,64 % у 2012 році, порівняно з 2011 роком та становить у 2012 році – 6676,00 тис. грн. Зменшилися інші операційні витрати з 62349,00 тис. грн. у 2011 році до 38718,00 тис. грн. у 2012 році або на 37,9 %. В цілому витрати підприємства у 2012 році, порівняно з 2011 роком, збільшилися на 61654,00 тис. грн. або на 34,51 %.

- Аналіз витрат ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» показав, що у 2012 році, порівняно з 2011 роком, зменшилися матеріальні витрати на 319797,00 тис. грн. або на 20,33 % та становлять у 2012 році – 1253516,00 тис. грн. Однак збільшилися витрати на оплату праці на 33308,00 тис. грн. або на 5,11 % і становлять 684876,00 тис. грн. Також збільшилися відрахування на соціальні заходи на 11487,00 тис. грн. у 2012 році, порівняно з 2011 роком та становлять 248070,00 тис. грн. Збільшилася стаття амортизації на 3275,00 тис. грн. або на 2,19 % у 2012 році, порівняно з 2011 роком та становить у 2012 році – 152703,00 тис. грн. Однак, зменшилися інші операційні витрати з 201773,00 тис. грн. у 2011 році до 189305,00 тис. грн. у 2012 році або на 6,18 %. Взагалі витрати підприємства у 2012 році, порівняно з 2011 роком, зменшилися на 284195,00 тис. грн. або на 10,1 %.

- ПАТ «Енергомашспецсталь» у 2012 році, порівняно з 2011 роком, матеріальні витрати зменшилися з 859216,00 тис. грн. до 832294,00 тис. грн. тобто на 26922,00 тис. грн. або на 3,13 %. Однак, збільшилися витрати на оплату праці на 25755,00 тис. грн. або на 18,81 % і становлять 162699,00 тис. грн. Також збільшилися відрахування на соціальні заходи на 10084,00 тис. грн. у 2012 році, порівняно з 2011 роком, та становлять 60002,00 тис. грн. В свою чергу, амортизації зменшилися на 31305,00 тис. грн. або на 21,4 % у 2012 році, порівняно з 2011 роком та становить у 2012 році – 114971,00 тис. грн. Інші операційні витрати, навпаки, збільшилися з 142822,00 тис. грн. у 2011 році до 172084,00 тис. грн. у 2012 році, або на 20,49 %. Загалом витрати підприємства у 2012 році, порівнянні з 2011 роком, збільшилися несуттєво на 6874,00 тис. грн. або на 0,51 %.

- На ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» у 2012 році, порівняно з 2011 роком, збільшилися матеріальні витрати з 27885,00 тис. грн. до 50034,00 тис. грн. тобто на 22149,00 тис. грн. або на 79,43 %. Однак, зменшилися витрати на оплату праці на 2630,00 тис. грн. або на 22,77 % і становлять 8922,00 тис. грн. В свою чергу, відрахування на соціальні заходи зменшилися на 1311,00 тис. грн. у 2012 році, порівняно з 2011 роком та становлять 4781,00 тис. грн. Проте, стаття амортизації збільшилася на 10201,00 тис. грн. або на 624,3 % у 2012 році, порівняно з 2011, роком та становить у 2012 році – 11835,00 тис. грн. проти 1634,00 тис. грн. у 2011 році. Інші операційні витрати збільшилися з 4972,00 тис. грн. у 2011 році до 23061,00 тис. грн. у 2012 році, або на 363,82 %. Взагалі витрати підприємства у 2012 році, порівняно з 2011 роком збільшилися на 46498,00 тис. грн. або на 89,19 %.

- На ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» аналіз витрат за елементами показав, що у 2012 році, порівняно з 2011 роком, матеріальні витрати зменшилися з 331894,00 тис. грн. до 505653,00 тис. грн. тобто на 17379,00 тис. грн. або на 34,36 %. Також зменшилися витрати на оплату праці на 20926,00 тис. грн. або на 17,73 % і становлять 97081,00 тис. грн.

Відповідно, відрахування на соціальні заходи також зменшилися, на 20710,00 тис. грн. у 2012 році, порівняно з 2011 роком та становлять 35949,00 тис. грн.

Натомість амортизація збільшилася на 1906,00 тис. грн. або на 9,88 % у 2012 році, порівняно з 2011 роком та становить у 2012 році – 143027,00 тис. грн. Зменшилися інші операційні витрати з 163810,00 тис. грн. у 2011 році до 143027,00 тис. грн. у 2012 році або на 12,69 %. Взагалі витрати підприємства у 2012 році, порівняно з 2011 роком, зменшилися на 234272,00 тис. грн. або на 27,13 %.

Аналіз витрат за елементами (за показниками структури) показав, що на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» найбільшу питому вагу в структурі витрат займають матеріальні витрати, у 2011 році – 58,33 %, 2012 році – 69,39 %. Даний показник збільшився на 11,06 пунктів структури у 2012 році, порівняно з 2011 роком. Найменшу частку в структурі витрат займає амортизація, яка у 2012 році, порівняно з 2011 роком, зменшилася з 2,68 % до 1,93 % або на 0,75 пунктів структури. Щодо аналізу витрат за елементами на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», то структурі витрат найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, які у 2012 році складають 1253516,00 тис. грн. і відповідно, 49,58 %.

## Аналіз структури витрат за елементами на великих промислових підприємствах України

Елемент витрат	2010 р.	Питома вага	2011 р.	Питома вага	Пунктів структури	2012 р.	Питома вага	Покутів структури	
								до 2010 р.	до 2011 р.
ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод»									
Матеріальні затрати	234687	82,72	178672	58,33	-24,39	240326	69,39	-13,32	11,06
Витрати на оплату праці	22054	7,77	39562	12,92	5,14	43953	12,69	4,92	-0,22
Відрахування на соціальні заходи	10501	3,70	17516	5,72	2,02	16655	4,81	1,11	-0,91
Амортизація	6673	2,35	8206	2,68	0,33	6676	1,93	-0,42	-0,75
Інші операційні витрати	9806	3,46	62349	20,36	16,90	38718	11,18	7,72	-9,18
Разом	283721	100	306305	100		346328	100		
ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»									
Матеріальні затрати	1308160	51,50	1573313	55,94	4,44	1253516	49,58	-1,92	-6,36
Витрати на оплату праці	587599	23,13	651568	23,17	0,03	684876	27,09	3,96	3,92
Відрахування на соціальні заходи	213667	8,41	236583	8,41	0,00	248070	9,81	1,40	1,40
Амортизація	71399	2,81	149428	5,31	2,50	152703	6,04	3,23	0,73
Інші операційні витрати	359435	14,15	201773	7,17	-6,98	189305	7,49	-6,66	0,31
Разом	2540260	100	2812665	100		2528470	100		0,00
ПАТ «Енергомашспецсталь»									
Матеріальні затрати	895741	70,00	859216	64,35	-5,65	832294	62,02	-7,98	-2,34
Витрати на оплату праці	118862	9,29	136944	10,26	0,97	162699	12,12	2,83	1,87
Відрахування на соціальні заходи	42964	3,36	49918	3,74	0,38	60002	4,47	1,11	0,73
Амортизація	100230	7,83	146276	10,96	3,12	114971	8,57	0,73	-2,39
Інші операційні витрати	121875	9,52	142822	10,70	1,17	172084	12,82	3,30	2,13
Разом	1279672	100	1335176	100		1342050	100		
ПАТ «Горлівський машинобудівний завод»									
Матеріальні затрати	19485	45,85	27885	53,49	7,64	50034	50,73	4,88	-2,76
Витрати на оплату праці	10010	23,55	11552	22,16	-1,39	8922	9,05	-14,51	-13,11
Відрахування на соціальні заходи	5194	12,22	6092	11,69	-0,54	4781	4,85	-7,37	-6,84
Амортизація	2403	5,65	1634	3,13	-2,52	11835	12,00	6,35	8,86
Інші операційні витрати	5409	12,73	4972	9,54	-3,19	23061	23,38	10,65	13,84
Разом	42501	100,00	52135	100,00		98633	100,00		
ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»									
Матеріальні затрати	742257	70,59	505653	58,56	-12,02	331894	52,75	-17,83	-5,81
Витрати на оплату праці	108487	10,32	118007	13,67	3,35	97081	15,43	5,11	1,76
Відрахування на соціальні заходи	44026	4,19	56659	6,56	2,38	35949	5,71	1,53	-0,85
Амортизація	17913	1,70	19282	2,23	0,53	21188	3,37	1,66	1,13
Інші операційні витрати	138850	13,20	163810	18,97	5,77	143027	22,73	9,53	3,76
Разом	1051533	100,00	863411	100,00		629139	100,00		

Найменшу питому вагу займає амортизація – 6,04 % у 2012 році, та 5,31 % у 2011 році, тобто збільшилася на 0,73 пунктів структури.

На ПАТ «Енергомашспецсталь» найбільшу питому вагу займають матеріальні затрати, у 2010 році – 70 % у загальній структурі витрат, у 2011 та 2012 роках 64,35 % та 62,02 % відповідно, тобто у 2012 році, порівняно з 2011 роком питома вага матеріальних затрат зменшилася на 2,34 пункти структури порівняно з 2010 роком на 7,98 пунктів структури.

Найменшу частку у структурі витрат у 2010, 2011 та 2012 роках займають відрахування на соціальні заходи – 3,36 %, 3,74 % та 4,47 % відповідно. Таким чином, питома вага відрахувань на соціальні заходи на даному підприємстві збільшилася у 2012 році на 0,73 пункти структури порівняно з 2011 роком, та 1,11 пунктів структури, порівняно з 2010 роком.

Що стосується структури витрат на ПАТ «Горлівський машинобудівний завод», то найбільшу питому вагу на даному підприємстві в загальній сукупності витрат займають також матеріальні затрати, у 2010 році – 45,85 %, у 2011 та 2012 роках 53,49 % та 50,73 % відповідно, тобто у 2012 році, порівняно з 2011 роком питома вага матеріальних затрат зменшилася на 2,76 пункти структури, однак, порівняно з 2010 роком, збільшилася на 4,88 пунктів структури.

Найменшу частку у структурі витрат у 2010, 2011 роках займає амортизація – 5,56 % та 3,13 % відповідно. Однак, у 2012 році найменшу питому вагу займають відрахування на соціальні заходи, а саме 4,85 %. Таким чином, питома вага відрахувань на соціальні заходи на даному підприємстві зменшилася у 2012 році на 6,84 пункти структури, порівняно з 2011 роком та 7,37 пунктів структури, порівняно з 2010 роком. В свою чергу, стаття амортизації збільшилася у 2012 році на 8,86 пунктів структури, порівняно з 2011 роком.

Аналіз структури витрат на ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» показав, що найбільшу питому вагу на даному підприємстві в загальній сукупності витрат також займають матеріальні затрати, у 2010 році – 70,59 %, у 2011 та 2012 роках 58,56 % та 52,75 % відповідно, тобто у 2012 році, порівняно з 2011 роком, питома вага матеріальних затрат зменшилася на 5,81 пункти структури, а порівняно з 2010 роком – на 17,83 пункти структури.

Найменшу частку у структурі витрат у 2010, 2011 та 2012 роках займає амортизація – 1,7 % та 2,23 % та 3,37 % відповідно. Таким чином, питома вага амортизації в структурі витрат даного підприємства збільшилася у 2012 році на 1,13 пункти структури, порівняно з 2011 роком та 1,66 пунктів структури, порівняно з 2010 роком.

На основі проведеного аналізу витрат великих промислових підприємств машинобудівної галузі в розрізі елементів методу, встановлено, що найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, які зросли в 2012 році на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Горлівський машинобудівний завод», на що вказують показники динаміки (абсолютний приріст).

Падіння матеріальних витрат спостерігалось на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Енергомашспецсталь», ПАТ «Дружківський машинобудівний завод». Що стосується загальновиробничих витрат у проаналізованому напрямі, то за даними аналітичного обліку за 2012 р. дані витрати в структурі матеріальних витрат, займали: 26,903т % на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», 28,367 % на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», 16,093 % на ПАТ «Енергомашспецсталь», 32,478 % на ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» та 25,398 % на ПАТ «Дружківський машинобудівний завод».

Щодо інших елементів витрат, то друге місце за вартістю займають інші витрати на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Енергомашспецсталь», ПАТ «Горлівський машинобудівний завод», ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» та витрати на оплату праці на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод».

Аналізуючи місце загальновиробничих витрат у структурі інших витрат, то варто зазначити, що за проаналізований період дані витрати коливалися від 21 % до 23 % на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», 21 % до 22 % на ПАТ «Енергомашспецсталь», 19 % до 24 % на ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» та 22 % до 26 % на ПАТ «Дружківський машинобудівний завод». Щодо ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» в частині витрат на оплату праці на загальновиробничі витрати припадало від 24 % до 27 % витрат.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, найбільша сума загальновиробничих витрат припадає на матеріальні витрати, витрати на оплату праці та інші витрати. Це обумовлює необхідність пошуку організації бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат в розрізі елементів й, відповідно, розробку механізму їх розподілу за зазначеними видами. Адже повна собівартість готової продукції також має бути наведена в розрізі елементів витрат. Так, говорячи про собівартість готової продукції великих промислових підприємств машинобудівної галузі, то найбільша частка загальновиробничих витрат припадає на матеріальні витрати та амортизацію. Аналіз структури собівартості машинобудівної продукції досліджуваних підприємств за період з 2010 по 2012 рр., на основі чого можна зробити такі висновки:

- на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» найбільшу питому вагу в структурі собівартості готової продукції займають матеріали – 76,1 % та 88,1 % у 2011, 2012 роках відповідно. Питома вага матеріальних витрат в структурі собівартості готової продукції у 2012 році збільшилася на 12 пунктів структури, в свою чергу, такий елемент витрат як заробітна плата та соціальні відрахування, що в структурі витрат займають 19,7 % та 6,9 % (2011 та 2012 роки відповідно) зменшилася на 12,8 пунктів структури.

Амортизація та інші витрати займають найменшу питому вагу – 4,2 % у 2012 році та 5 % у 2011 році та зменшилися на 0,8 пунктів структури;

- на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» аналіз складових собівартості готової продукції показав, що найбільшу питому вагу в структурі собівартості займають матеріальні витрати. Так, зокрема, сума матеріальних витрат зменшилася в структурі собівартості з 67,66 % до 63,15 % або на 4,51 пункти структури. Найменшу питому вагу займає амортизація, однак у структурі, порівнюючи 2012 рік та 2011 рік збільшилася на 1,16 пунктів структури з 6,26 % до 7,42 %;

- аналіз складових собівартості готової продукції ПАТ «Енергомашспецталь» показав, що найбільшу питому вагу в структурі собівартості займають матеріальні витрати (за вирахуванням зворотних відходів). Так, зокрема, сума матеріальних витрат зменшилася в структурі собівартості з 55,2 % до 46,4 % або на 8,8 пункти структури. Найменшу питому вагу займає заробітна плата та соціальні відрахування у 2011 році – 8,7 %, однак в структурі 2012 року найменшу питому вагу займає амортизація – 10 %.

- на ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» аналіз складових собівартості готової продукції показав, що найбільшу питому вагу в структурі собівартості займають матеріальні витрати. Так, зокрема, сума матеріальних витрат зменшилася в структурі собівартості з 53,49 % до 50,72% або на 2,77 пункти структури. Найменшу питому вагу займає амортизація 3,14 % в 2011 році, однак в 2012 році даний показник збільшився до 12 % або на 8,86 пунктів структури. Натомість у 2012 році найменшу питому вагу в структурі собівартості готової продукції займають витрати на оплату праці та складають 9,05 %, що на 24,78 пунктів структури менше, ніж в 2011 році.

- аналіз складових собівартості готової продукції ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» показав, що найбільшу питому вагу в структурі собівартості займають матеріальні витрати. Так, зокрема, сума матеріальних витрат зменшилася в структурі собівартості з 70 % до 65 % або на 5 пунктів структури. Найменшу питому вагу займає амортизація у 2012 та 2011 роках та складає 6 % від загальної суми собівартості готової продукції.

Таким чином, застосування статичних методів дослідження під час вивчення стану загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах машинобудівної галузі дало можливість визначити їх місце в структурі собівартості машинобудівної продукції, накладних витратах, а також витратах за елементами. На основі даного дослідження встановлено, що дані витрати займають від 15 % до 50 % собівартості готової продукції та їх вартість є найвищою серед накладних витрат (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати). Крім того, найбільша частка загальновиробничих витрат припадає на матеріальні витрати. Це вказує на необхідність розробки системи облікового відображення та механізму розподілу загальновиробничих витрат в розрізі елементів витрат та організації економічного аналізу у співвідношенні з іншими накладними витратами.

#### Список використаної літератури:

1. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. — К. : Ника– Центр, 1998. — 480 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов. — М. : ЗАС «Финстатинформ», 2000. — 533 с.
3. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік в менеджменті: зміст та методика навчання : підручник / О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинська ; за ред. проф. О.Ф. Вербило. — Ч. 3. Управлінський облік. — К. : НАУ, 2006. — 328 с.
4. Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятиях : учеб. пособие / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. — М. : ТК Велби, Проспект, 2006. — 248 с.
5. Глен А. Основы финансового обліку / А.Глен, Деніел Г. Шор ; пер. З англ. О.Мінін, О.Ткач. — К. : Основи, 1997. — 943 с.
6. Грещак М.Г. Управління витратами : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. — КНЕУ, 2002. — 131 с.
7. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : навч. посібник / Т.Д. Костенко, С.О. Підгора, В.С. Рижиков та ін. — К. : Центр навчальної літератури, 2005. — 400 с.
8. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. — 2000. — № 5. — С. 15–18.
9. Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів : навч. посібник / П.В. Іванюта, З.М. Левченко. — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — 368 с.
10. Калькулирование себестоимости : учеб. пособие / Виорел Цуркану ; Молд. экон. акад. — СН. : АСАР, 2002. — 128 с.
11. Керимов В.Э. Управленческий учет : ученик / В.Э. Керимов. — М. : Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. — 268 с.
12. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учеб. — М. : ТК. Вебли, «Проспект», 2006. — 448 с.

13. Крушельницька О.В. Управління витратами : навч. посібник для студентів економічних спеціальностей / О.В. Крушельницька. — Житомир : ЖДТУ, 2005. — 196 с.
14. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика : навч. посібник / В.В. Кулішов. — К. : Ніка-Центр, Ельга, 2004. — 216 с.
15. Управление затратами на предприятии : учеб. пособие / В.Г. Лебедев и др. / под ред. проф. Краюхина Г.А. — СПб. : Бизнес-пресса, 2004. — 256 с.
16. Мних Є.В. Економічний аналіз : підруч. для студентів вищих навчальних закладів / Є.В. Мних. — К. : Центр навчальної літератури, 2003. — 412 с.
17. Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності : монографія / Реслер М.В. — Мукачево : Карпатська вежа, 2009. — 208 с.
18. Рибаківська О.В. Бухгалтерський облік та управлінське планування : навч. посібник. — М. : Фінанси і статистика, 2005. — 464 с.
19. Сухарева Л.А. Контроллінг – основа управління бізнесом / Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко. — К. : Ольга; Ника-центр, 2002. — 208 с.
20. Турило А.М. Управління витратами підприємства : навч. посібник / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — 120 с.
21. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. — М. : Финансы и статистика, 2004.
22. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / К. Шим Джей, Г. Сигел Джоэл ; пер. А.П. Калужный. — М. : Филинь, 1996. — 344 с.
23. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р.Энтони, Дж.Рис ; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. — М. : Финансы и статистика, 1993. — 557 с.

ІВАНЮТА Олексій Володимирович – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– економічний аналіз промислових підприємств.

Стаття надійшла до редакції 04.08.2014