

УДК 657

DOI: 10.31359/2312-3427-2019-1-371

**О.К. Фокін, здобувач**

**Житомирський державний технологічний університет**

**СУБ'ЄКТНО-ОБ'ЄКТНИЙ СКЛАД СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОГО  
АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ВЕЛИКИХ  
ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*В процесі дослідження було проаналізовано праці вчених, які досліджували питання розвитку складових економічного аналізу. Було встановлено, що економічний аналіз складається з наступних елементів: об'єкт економічного аналізу, суб'єкт економічного аналізу, методологічна дія та зворотній зв'язок. В процесі дослідження було проілюстровано взаємозв'язок між елементами системи економічного аналізу в контексті об'єкту – виробничі витрати великих промислових підприємств. Зважаючи на об'єкт дослідження – виробничі витрати великих промислових підприємств, було визначено наступні особливості функціонування суб'єктів економічного аналізу за такими групами: суб'єкти-організації економічного аналізу господарської діяльності на великих промислових підприємствах; суб'єкти економічного аналізу, які здійснюють економічний аналіз виробничих витрат великих промислових підприємств; суб'єкти економічного аналізу, які є залученими керівництвом підприємства для виконання аналітичних функцій або надання інших інформаційно-консалтингових послуг. Визначено, що об'єктом економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств мають виступати не лише витрати, а власне бізнес-процеси, з якими пов'язано виникнення певних видів виробничих витрат. Даний підхід дозволив побудувати повну та достовірну інформаційну модель управління господарською діяльністю загалом та поведінкою виробничих витрат зокрема. Сформована модель є теоретичним підґрунтям розвитку організаційно-методичних положень економічного аналізу та проявляється на практиці в частинні формування внутрішніх регламентів системи управління господарською діяльністю великих промислових підприємств.*

**Ключові слова:** економічний аналіз, об'єкт аналізу, суб'єкт аналізу, промислове підприємство, виробничі витрати, бізнес-процес, управління.

**Постановка проблеми.** Економічний аналіз виступає інформаційною системою управління, яка генерує інформаційний ресурс, що дозволяє приймати відповідні управлінські рішення щодо господарської діяльності великих промислових підприємств. Об'єктом економічного аналізу та й власне усієї системи управління великими промисловими підприємствами, що не втрачає свою актуальність а ні для практики а ні для теорії є виробничі витрати.

Уся діяльність великих промислових підприємств націлена на отримання прибутку збільшення якого можливе за оптимізації виробничих витрат, що спричинить зменшення собівартості промислової продукції, а отже дозволить підвищити економічні вигоди для великого промислового підприємства. «Управління витратами є важливим і одним із найскладніших питань у діяльності керівників підприємств. Від рівня та динаміки витрат залежать прибутки або збитки як окремих суб'єктів господарювання, так і ефективність формування національного доходу держави. Для досягнення і збереження належного рівня конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємствам необхідно здійснювати ґрунтовний аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Дані цього аналізу використовуються у прогнозуванні собівартості продукції, пошуку можливостей зниження витрат, цін продукції» [4, с. 358].

Питання управління витратами особливо гостро стоїть для великих промислових підприємств в умовах гібридної війни та зниження інвестиційного клімату через бойові дії та Сході країни де зосереджено найбільшу частку промисловості країни. Великі промислові підприємства мають виходити на міжнародні європейські ринки, а отже повинні підвищити якість та зменшити собівартість для можливості конкурування з промисловими гігантами Заходу. «На сьогоднішній день економічна ситуація в Україні не направлена на оптимальне використання виробничих ресурсів, що сприяє збільшенню об'ємів їх споживання та негативно відображається на рентабельності виробництва, конкурентоспроможності української продукції. До того ж національна економіка знаходиться у досить важкому стані, тому дослідження шляхів зниження витрат на вітчизняних підприємствах та вивчення питань ефективного управління витратами набуває дуже важливого значення. Прибуток – результат діяльності підприємства, а величина прибутку безпосередньо залежить від рівня витрат. Для досягнення максимального прибутку підприємствам необхідно оптимально зменшувати витрати» [7, с. 206]. «Виняткове значення у сучасних умовах, особливо при виході на міжнародні ринки, мають підприємства, що суворо контролюють якість продукції, яку

випускають, реалізацію заходів, організацію збуту, здійснюють післяреалізаційне технічне обслуговування, надання технічних та інших послуг, проведення рекламних кампаній. Усі ці заходи належать до організації і техніки комерційних операцій, що мають за мету доведення аналітичної діяльності до логічного завершення – одержання кінцевого результату. Це свідчить і про те, наскільки продумані складена програма аналізу та план-бюджет на поточний рік і наскільки успішно вони реалізовані. Головний критерій оцінювання – досягнення визначеної мети: отримання максимального та стабільного прибутку, міцне закріплення на ринку або проникнення на нові ринки» [5].

В таких умовах інструментарій економічного аналізу має трансформуватися задля формування якісного інформаційного простору управління витратами великих промислових підприємств.

Економічний аналіз виступає динамічною та мінливою до зовнішнього та внутрішнього середовища системою генерування інформації для прийняття управлінських рішень. Так, трансформації підлягають усі складові системи економічного аналізу, що відповідно визначають параметри зміни організаційних положень та методологічного інструментарію аналітичного дослідження виробничих витрат великих промислових підприємств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання розвитку складових економічного аналізу досліджувалися в працях вчених: О.В. Олійник, О.М. Галенко, О.А. Зоріна, Т.М. Ковальчук, І.Д. Лазаришина, Л.В. Гнилицька, Л.О. Примостка, І.М. Парасій-Вергуненко, В.М. Реслер. Питання економічного аналізу витрат вивчали дослідники: В. Євдокимов, О. Іванюта, М. Самчик, К. Самчук, С. Свірко, Н. Піскунова, М. Федорець, К. Піскунова, І. Білоусова, Г. Савицька, В. Іваненко, Е. Мних, О. Мачулка, І. Панченко, П. Попович, Н. Черткова, М. Чумаченко, М. Грещак, З.-М. Задорожний, О. Кірдіна, Г. Колісник, Н. Костецька, С. Котляров, Ю. Кравчук, Ю. Мірошніченко, Г. Партин, В. Панасик, Г. Поляк, М. Пушкар, А. Турило, А. Турило, Ю. Цаль-Цалко, А. Череп та ін.

Зазначенні вчені внесли вагомий внесок в розвиток теорії та методології економічного аналізу в загалом та аналітичного забезпечення управління виробничими витратами великих промислових підприємств зокрема. Проте у зв'язку із динамічністю системи управління та економічного аналізу є потреба в її переоцінці та розвитку методологічного інструментарію для відповідності вимогам часу. У зв'язку із цим актуалізується проблема дослідження складових системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових

підприємств та її взаємозв'язку із іншими інформаційними підсистемами управління та зовнішнім середовищем. Це дозволить структурувати напрями розвитку організації та методики економічного аналізу виробничих витрат.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є дослідження суб'єктно-об'єктного складу системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств.

**Викладення основного матеріалу досліджень.** Розглядаючи економічний аналіз як інформаційну систему управління необхідним є обґрунтування змістовного наповнення його елементів та ідентифікацію взаємозв'язків між ними, що в подальшому дозволить визначити взаємодію з іншими інформаційними системами управління, що дозволяє формувати комплексне та повне інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень різними користувачами. «Аналіз витрат зумовлює потребу у відповідному інформаційному забезпеченні. Загалом система показників, необхідна для аналізу витрат, повинна бути інформаційною системою, яка характеризує витрати: систему методів, які використовують для їх розрахунку, форми документів, що містять самі показники чи забезпечують вихідні дані для їх розрахунку, періодичність нагромадження, методику аналізу та базу порівняння» [8, с. 442].

Так, економічний аналіз як і будь-яка інша інформаційна система управління господарською діяльністю складається з наступних елементів:

- об'єкт економічного аналізу. Тобто об'єкт управління щодо якого застосовуються аналітичні процедури. В цілому об'єктом економічного аналізу є господарська діяльність підприємства. В тому числі особливим об'єктом виступають витрати, які пов'язані із усіма бізнес-процесами, що відбуваються на підприємстві;

- суб'єкт економічного аналізу. Суб'єктом економічного аналізу може виступати будь-яка особа, що задіяна до аналітичних процедур щодо оцінки ефективності господарської діяльності загалом та виробничих витрат зокрема;

- методологічна дія – це сукупність методів економічного аналізу, які дозволяють сформулювати інформаційну модель об'єкту аналітичного дослідження для прийняття відповідних управлінських рішень.

- зворотній зв'язок. Сформована інформаційна модель об'єкту управління (економічного аналізу) є визначальним фактором та підґрунтям прийняття управлінського рішення щодо господарської діяльності великого промислового підприємства в цілому або її окремого об'єкту, відповідно управлінське рішення визначає параметри подальшого

функціонування об'єкту, який в наступні звітні періоду знову ж таки буде аналізуватися з позиції формування інформації.

Тобто відбувається нерозривний зв'язок в системі економічного аналізу господарської діяльності великих промислових підприємств. Це пов'язано із тим, що аналітичні процедури є безперервними та в окремих випадках дозволяють сформулювати різні варіанти рішення та визначити різні варіанти результатів таких управлінських рішень. Тобто економічний аналіз оцінюючи ефективність понесених витрат може визначити стратегічні напрями управління ними. «Аналіз витрат підприємства є основою для їх прогнозування. Особливо важливого значення набуває ретельний економічний аналіз в умовах самостійного прогнозування витрат підприємства. В сучасних умовах господарювання підприємства прагнуть максимізувати свої доходи, які забезпечують їх розвиток і надати соціальні гарантії працівникам. Зниження та оптимізація витрат підприємства сприяє як зростанню прибутку, так і найбільш раціональній організації трудового процесу» [1, с. 80].

В цілому взаємозв'язок між елементами системи економічного аналізу в контексті об'єкту – виробничі витрати представлено на рис. 1.

Розглянемо особливості вище зазначених складових системи економічного аналізу виробничих витрат великих виробничих підприємств.

*Суб'єкт економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств.*

Суб'єкт економічного аналізу є особливим елементом системи, адже економічний аналіз впливає на економічну дійсність через суб'єкта. «економічний аналіз як процес впливу на дійсність (як вид діяльності) є способом використання суб'єктом (управлінцем, аналітиком) властивостей об'єктів та взаємовідносин між ними при вирішенні завдань управління за допомогою взаємозв'язку відповідних методів, організаційних форм, технологій. У рамках цього підходу можемо розглядати і економічний аналіз як навчальний предмет, що за своїм змістовним наповненням є процесом впливу на дійсність (зокрема, через формування відповідних суб'єктів). Враховуючи особливості економічного аналізу, можна констатувати, що функціонування всієї його системи (насамперед, в практичному прояві) є можливим виключно за умови наявності відповідного суб'єкта, котрий і встановлює завдання перед системою економічного аналізу, які зумовлюють реалізацію її функціонально-цільового призначення» [3, с. 532].

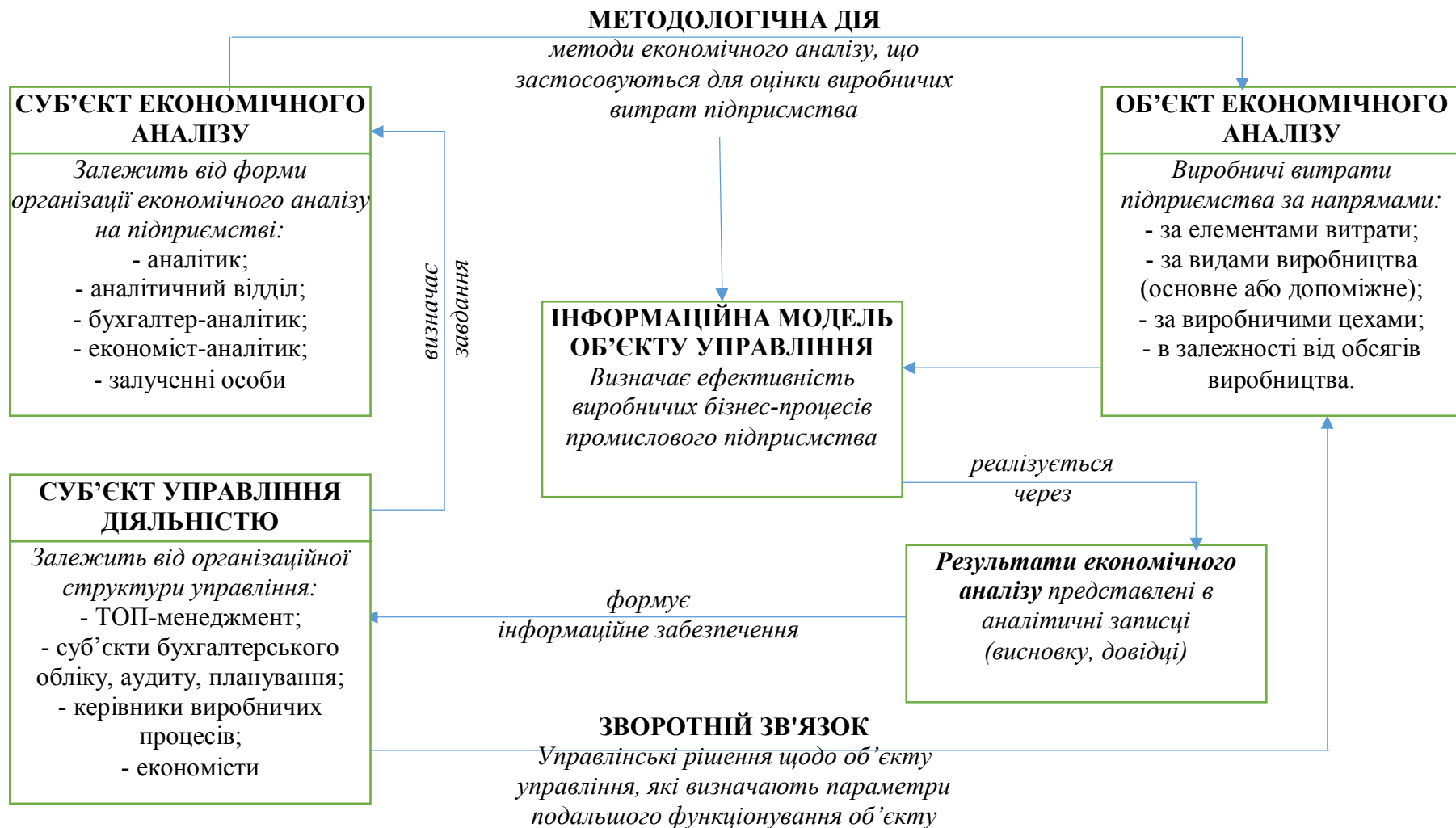


Рис. 1. Складові системи економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств

Таке важливе значення суб'єкта економічного аналізу пов'язано із тим, що для аналітичного дослідження господарської діяльності великого промислового підприємства в цілому або виробничих витрат зокрема, суб'єкт економічного аналізу:

- по-перше, обирає сукупність аналітичних процедур для оцінки сукупності об'єктів або окремого об'єкту. У зв'язку із тим, що методологія та методика економічного аналізу не стандартизована та не регулюється вітчизняним або міжнародним законодавством (виключення становлять стандартизовані методики Національного банку України, Комісії з регулювання фондового ринку та ринку цінних паперів та інших інститутів регулювання ринку фінансових послуг) суб'єкт економічного на власний розсуд та в залежності від мети економічного аналізу обирає сукупність аналітичних процедур для аналітичного дослідження виробничих витрат великих промислових підприємств. Вибір аналітичних процедур за лежатиме від кваліфікації суб'єкта економічного аналізу та завдань, які ставлять перед ним;

- в залежності від обраних аналітичних процедур та завдань економічного аналізу, суб'єкт визначає напрями формування інформаційного забезпечення. В залежності від кваліфікації суб'єкта економічного аналізу та його знань будуть визначатися якісні характеристики інформаційних джерел, якими виступають інші інформаційні підсистеми, а саме планування, внутрішній аудит (контроль), бухгалтерський облік та інші. Важливе значення у виборі та отриманні інформаційного забезпечення для застосування аналітичних процедур до оцінки виробничих витрат великих промислових підприємств має налагоджена систем інформаційно-комунікаційних зв'язків. Інформаційно-комунікаційні зв'язки є особливою складовою в формуванні аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень, вони пронизують як власне систему економічного аналізу так і систему управління великим промисловим підприємством в цілому. В свою чергу суб'єкт економічного аналізу в налагодженні таких зв'язків займає ключову роль, адже виступає як комутатор зв'язку так і його джерело та отримувач.

Суб'єктом економічного аналізу може бути як відповідна особа або відділ так і залучена фізична або юридична особа, що здійснює аналітичні процедури. Функціонування суб'єкту економічного аналізу залежить від форми організації економічного аналізу на великому промисловому підприємстві, що в свою чергу визначає організаційну специфіку аналітичного дослідження виробничих витрат. В свою чергу змістовне наповнення роботи суб'єкту економічного аналізу залежить від виду економічного аналізу. Вперше серед українських вчених структурування

суб'єктів економічного аналізу було представлено в докторській дисертації О.В. Олійник[3, с. 399]:

- за функціональною спрямованістю дій: виконавці (ті, хто безпосередньо організують та здійснюють аналітичну роботу, тобто продукують (створюють) аналітичну інформацію), користувачі (ті, хто використовує результати економічного аналізу);

- за змістовним наповненням діяльності суб'єкта на об'єкт на який направлено його дію: науковець (здійснює наукові дослідження в сфері економічного аналізу, розвиваючи теорію та методологію аналітичної науки); практик (основна функціональна спрямованість на продукування нового знання на основі переробки існуючої інформації з метою оптимізації обґрунтування і прийняття рішень, зменшення рівня невизначеності та ризику); викладач (розповсюджує професійні знання в системі освіти);

- за відношенням до економічного суб'єкта: внутрішні (власники, керівники і спеціалісти різних ієрархічних рівнів економічного суб'єкта, трудовий колектив); зовнішні (1. безпосередньо зацікавлені у діяльності економічного суб'єкта – потенційні інвестори, кредитори, контрагенти, потенційні працівники; 2. непрямо зацікавлені у діяльності економічного суб'єкта і захищають інтереси першої групи – державні органи законодавчої та виконавчої влади);

- за рівнем: на макрорівні (субрівні, мезорівні) (фахівці-аналітики (інформаційно-аналітичні служби) органів державної влади) на мікрорівні (фахівці-аналітики окремих економічних суб'єктів (працівники підприємств, консалтингових та аудиторських фірм, кредитно-фінансових установ, контролюючих органів тощо)).

Представлена в докторській дисертації О.В. Олійник структура суб'єктів економічного аналізу є найбільш повною та в цілому може бути адаптована до аналітичного дослідження виробничих витрат, зокрема:

- в частинні виконавців економічного аналізу важливим є обґрунтування кваліфікації аналітика ділянка аналітичної роботи, якого пов'язана із вивченням виробничих витрат великих промислових підприємств. Крім того, аналітик має володіти знаннями не лише в частинні аналітичної роботи, але й організації виробництва та специфіки управління бізнес-процесами основного та допоміжного виробництв. Для підбору інформаційного забезпечення, суб'єкт-виконавець економічного аналізу виробничих витрат, має володіти знаннями з бухгалтерського обліку, управлінського обліку та калькулювання собівартості готової продукції великого промислового підприємства;

- щодо користувачів результатів економічного аналізу, то їх склад, виходячи із специфіки об'єкту дослідження (виробничі витрати великих



промислових підприємств) залежатиме від організації системи управління на підприємстві. Зважаючи на складність системи управління великими промисловими підприємствами, користувачі аналітичної інформації про виробничі витрати можуть бути різноманітними та на усіх рівнях управлінської структури. Вітчизняна дослідниця з проблем економічного аналізу господарської діяльності І.Т. Райковська вказує що «кожен суб'єкт аналізу вивчає інформацію виходячи із своїх інтересів. Так, власникам необхідно визначити збільшення або зменшення частки власного капіталу та оцінити ефективність використання ресурсів адміністрацією підприємства; акціонерам – вигідність зроблених інвестицій в підприємство, оцінка ступеня ризику та перспектив виплати дивідендів; керівництву – визначення напрямку коригування фінансової політики підприємства, оцінки виробничої та фінансової діяльності, прийняття управлінських рішень» [6, с. 141];

- в частинні науковців, практиків та викладачів суб'єктний склад проявляється у предметній сфері вивчення економічного аналізу господарської діяльності. Так, науковець розглядає економічний аналіз як прикладну економічну науку, її прояв на практиці через методологію, методикку та організацію та в освіті через формування положень економічного аналізу як навчальної дисципліни. Зауважимо, що усі прояви економічного аналізу є взаємопов'язаними й відповідно суб'єкти економічного аналізу знаходяться під впливом сфер прояву економічного аналізу. Зокрема змістовне наповнення економічного аналізу як навчальної дисципліни визначає компетентнісні характеристики аналітика-практика та володіння науково-дослідними методами та предметно-об'єктним полем аналітика-науковця. В свою чергу функціонування аналітика-практика може стати об'єктом дослідження аналітика-науковця;

- характеризуючи внутрішніх суб'єктів економічного аналізу, варто зазначити, що їх ідентифікація та специфіка функціонування залежить від форми організації економічного аналізу. Внутрішніми суб'єктами можуть виступати як виконавці так і користувачі економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств. Внутрішні виконавці економічного аналізу є працівники підприємства, до функціональних обов'язків яких входить здійснення аналітичних процедур щодо оцінки виробничих витрат підприємства. Такими суб'єктами може бути як аналітик так і економіст, бухгалтер, плановик, внутрішній аудитор. Аналітичні функції зазначених суб'єктів мають бути передбаченні у відповідних внутрішніх регламентах, зокрема посадових інструкціях, або ж положеннях про організацію бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту, системи бюджетування. Говорячи про внутрішніх користувачів варто наголосити, що до них будь належати управлінці усіх рівнів системи управління

господарською діяльністю великого промислового підприємства. Важливість виділення внутрішніх користувачів як суб'єктів економічного аналізу обумовлено тим, що саме вони є ключовим елементом зворотного зв'язку в системі економічного аналізу виробничих витрат промислових підприємств. Від їх рішення залежать параметри функціонування підприємства, а отже виробничих процесів, які виступають місцями виникнення таких витрат. Зазначимо, що користувачі впливають не лише на параметри функціонування об'єкту, в нашому випадку виробничих витрат, але й встановлюють завдання економічного аналізу та можуть вплинути на вибір методів аналітичного дослідження та представлення його результатів.

- зовнішніми суб'єктами економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств можуть вступати як виконавці так і користувачі. Зокрема зовнішніми виконавцями виступають консалтингові компанії або фізичні особи, що надають консультації на основі цивільно-правової угоди. Покладання аналітичних функцій на зовнішнього виконавця зазвичай характерне для малого та середнього бізнесу, або для великих промислових підприємств в рамках виконання певного тематичного завдання або ж здійснення аудиторської перевірки. Так, зовнішніми суб'єктами-виконавцями економічного аналізу є консалтингові компанії або аудиторські фірми. Більшість великих промислових підприємств України засновані із приватні або публічні акціонерні товариства, а отже підлягають обов'язковому аудиту. Під час здійснення аудиторської перевірки більшість аудиторів застосовують аналітичні процедури для оцінки фінансового стану, однією із складових якого є витрати підприємства, в тому числі виробничі витрати. Усі досліджувані підприємства (ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «ЄВРОЦЕМЕНТ-Україна», ПАТ «Енергомаш», ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування») підлягають обов'язковому аудиту. В свою чергу зовнішніми користувачами є зацікавлені в господарській діяльності великого промислового підприємства особи, зокрема кредитори, інвестори, замовники. В окремих випадках планова собівартість готової продукції промислового підприємства може стати об'єктом економічного аналізу на замовлення замовника. Адже, більшість досліджуваних великих промислових підприємств працюють за замовленнями, а отже в під час договірному процесу можуть вивчати планову собівартість такого замовлення.

- поділ суб'єктів економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств повзано із напрямом використання аналітичної інформації. Зазвичай для великих промислових підприємств характерні суб'єкти мікроекономічного рівня як виконавця так і користувачі. В окремих

випадках аналіз виробничих витрат великих промислових підприємств може здійснювати Міністерство промислової політики України для формування статистико-аналітичної інформації про розвиток галузі.

Райковська І.Т. вивчаючи організаційні положення економічного аналізу в системі управління господарською діяльністю підприємств виділяє наступні групи суб'єктів:

«– особи, які організують аналітичну роботу – особи, які визначають економічну доцільність будь-якого організаційного, технічного або технологічного заходу (головний бухгалтер, заступник керівника з економічних питань, начальник відділу економічного аналізу, начальник фінансового відділу, технічний керівник, економіст, бухгалтер-аналітик, головний економіст, начальник планово-економічного відділу, заступник головного бухгалтера). Основним вкладом суб'єктів, що організують аналітичну роботу, є знання своєї справи і вміння керувати;

– особи, які проводять економічний аналіз – аналітик (на промислових підприємствах суб'єктами проведення економічного аналізу можуть бути головний бухгалтер, працівники фінансового відділу, економіст, бухгалтер-аналітик, головний економіст, начальник планово-економічного відділу, заступник головного бухгалтера та ін.). Його аналітичні дії погоджуються з потребами (інтересами) користувачів (як зовнішніх, так і внутрішніх). Оптимальною є ситуація, коли такий користувач сам є безпосереднім аналітиком, а не використовує готові аналітичні звіти, висновки яких, зазвичай, є суб'єктивними;

– особи, які отримують інформацію за результатами аналізу – внутрішні (власники, акціонери, керівники) і зовнішні (покупці, податкові органи, урядові органи, статистичні органи, постачальники, кредитори) користувачі» [6, с. 141].

Пропозиції дослідниці є досить обґрунтованими, адже виділяються суб'єкти з позиції як організації так і функціонування системи економічного аналізу господарської діяльності, а в нашому випадку виробничих витрат великих промислових підприємств. Це дозволяє охопити усі складові реалізації аналітичної роботи на підприємстві. На відмінну від О.В. Олійник, авторка виділяє суб'єктів, які організують аналітичну роботу на підприємстві. Склад суб'єктів організації аналітичної роботи на підприємстві залежить від форми організації системи управління. Зауважимо, що пропозиції І.Т. Райковської щодо виділення суб'єктів, які організують аналітичну роботу на великому промисловому підприємстві можливо розширити в напрямі їх групування за наступними групами: по-перше, суб'єкти, які організують систему економічного аналізу на підприємстві; по-друге, суб'єкти, які організують процес здійснення аналітичних

процедур; по-третє, суб'єкти, які організують діяльність залучених суб'єктів виконання аналітичних процедур (наприклад, організація аудиторської перевірки).

Зважаючи на об'єкт дослідження – виробничі витрати великих промислових підприємств, вважаємо за необхідне визначити наступні особливості функціонування суб'єктів економічного аналізу за наступними групами:

- суб'єкти-організації економічного аналізу господарської діяльності (в тому числі виробничих витрат) на великих промислових підприємствах (табл. 1). До даних суб'єктів економічного аналізу віднесено: суб'єкти, які ініціюють організацію системи економічного аналізу; суб'єкти, які організують систему економічного аналізу; суб'єкти, які організують аналітичний процес. Такий поділ суб'єктів-організації економічного аналізу, обумовлені потребою врахування усіх суб'єктів, що задіяні до процесу налагодження ефективної системи економічного аналізу виробничих витрат на великих промислових підприємствах. За кожним видом суб'єктів організації визначено посадові особи та внутрішній регламент, що регулює діяльність суб'єкту;

- суб'єкти економічного аналізу, які здійснюють економічний аналіз виробничих витрат великих промислових підприємств (табл. 2) згруповано за наступними видами: суб'єкти управління аналітичною роботою на підприємстві, суб'єкти, що реалізують аналітичну роботу на підприємстві, суб'єкти, що опосередковано виконують аналітичні функції. Зазначенні суб'єкти безпосередньо здійснюють аналітичну роботу в рамках свої основних або додаткових обов'язків, що передбачено відповідними внутрішніми регламентами;

- суб'єкти економічного аналізу, які є залученими керівництвом підприємства для виконання аналітичних функцій або надання інших інформаційно-консалтингових послуг (табл. 3) визначено за наступними видами: суб'єкти, які надають консалтингові послуги, суб'єкти, які здійснюються аналітичні процедури рамках інших консалтингових послуг, суб'єкти аудиторської діяльності.

Відповідно до зазначеної структури економічного аналізу господарської діяльності великих промислових підприємств можна прослідкувати суб'єктів, які пов'язанні із економічним аналізом виробничих витрат, зокрема:

**1. Суб'єкти економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств (Суб'єкти, які організовують аналітичну роботу на великому промисловому підприємстві)**

<b>Вид суб'єкту</b>	<b>Характеристика</b>	<b>Посада</b>	<b>Регламент</b>
<b>Суб'єкти, які ініціюють організацію системи економічного аналізу</b>	Органи акціонерних товариств, що створенні відповідно до Закону України Про акціонерні товариства (загальні збори акціонерів, наглядова рада, виконавчий орган, ревізійна комісія та інші) та ініціюють організацію системи економічного аналізу господарської діяльності великого промислового підприємства	- загальні збори акціонерів; - наглядова рада; - виконавчий орган; - ревізійна комісія; - інші	Протокол відповідних зборів
<b>Суб'єкти, які організовують систему економічного аналізу</b>	Суб'єкти управління, що організовують систему економічного аналізу через створення відповідного відділу або введення посади, налагоджують інформаційні зв'язки із іншими інформаційними підсистемами, визначають сферу діяльності та формують сукупність регламентів	- керівник підприємства; - заступники керівника; - ревізійна комісія; - наглядова рада; - інші	Положення про організацію системи економічного аналізу; Посадові інструкції працівників; Положення про інформаційні запити; Положення про документообіг-
<b>Суб'єкти, які організовують аналітичний процес</b>	Суб'єкти управління, які організовують аналітичний процес на підприємстві через ініціювання аналітичної роботи, формування завдань економічного аналізу виробничих витрат, призначення виконавців та налагодження інформаційно	- керівник підприємства; - заступники керівника; - керівники відділ; - керівник аналітичної служби; - головний бухгалтер; - інші	Медичні інструкції з економічного аналізу виробничих витрат Положення про інформаційні запити; Положення про документообіг-

## 2. Суб'єкти економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств (Суб'єкти, які проводять аналітичну роботу )

Вид суб'єкту	Характеристика	Посада	Регламент
<b>Управління аналітичною роботою на підприємстві</b>	Відділ в системі управління господарською діяльністю промислового підприємства на якого покладенні аналітичні функції та формування інформаційного ресурсу для прийняття управлінських рішень	- керівник аналітичної служби	Положення про організацію економічного аналізу; Положення про службу економічного аналізу на підприємстві
<b>Суб'єкти, що реалізують аналітичну роботу на підприємстві</b>	Суб'єкт економічного аналізу, який безпосередньо виконує аналітичні функції через застосування аналітичних процедур для оцінки ефективності управління виробничими витратами великого промислового підприємства	- аналітик	Положення про службу економічного аналізу на підприємстві Посадова інструкція аналітика з оцінки ефективності витрат
<b>Суб'єкти, що опосередковано виконують аналітичні функції</b>	Суб'єкти економічного аналізу, які застосовують аналітичні процедури для реалізації покладених основних функцій, що не пов'язані із економічним аналізом	- фахівець з бюджетування; - внутрішній аудитор; - бухгалтер	Посадові інструкції відповідних працівників

- суб'єкти організації економічного аналізу, визначають процедуру аналітичної оцінки виробничих витрат та напрями користування його результатами, а також налагоджують інформаційно-комунікаційні зв'язки між іншими інформаційними підсистемами управління;

- суб'єкти здійснення економічного аналізу як внутрішні так і залученні безпосередньо застосовуються аналітичні процедури для оціни ефективності та поведінки виробничих витрат великого промислового підприємства.

*Об'єкт економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств.*

Об'єктом економічного аналізу є особливим елементом системи, адже саме його особливості будуть формувати інформаційний простір управління, а методи економічного аналізу мають сформувати його інформаційну модель

для забезпечення подальшого регулювання параметрів розвитку господарської діяльності. «Найбільш ефективний вплив на зміну і розвиток економічних явищ та процесів в умовах демократизації систем управління і менеджменту буде досягатися у тому випадку, коли будуть виваженими та всесторонньо обґрунтованими і переконливими їх регулятори. Системні аналітичні обґрунтування кількісного та якісного виміру їх дієвості у конкретному економічному середовищі є необхідною і достатньою умовою впровадження і поширення. Сукупність такого аналітичного інструментарію не регламентується, проте переконливість його дії у гармонізації суспільних, корпоративних та особистих інтересів є незаперечною» [2, с. 172].

### 3. Суб'єкти економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств (Суб'єкти, які проводять аналітичну роботу)

Вид суб'єкту	Характеристика	Посада	Регламент
Суб'єкти, які надають консалтингові послуги	Консалтингові компанії з економічного аналізу тематичного характеру – оцінка поведінки витрат, що реалізують на умовах договору	- працівники консалтингових компаній, що здійснюють аналітичні процедури	Договір про надання консалтингових послуг
Суб'єкти, які здійснюються аналітичні процедури рамках інших консалтингових послуг	Компанії, які надають інформаційно-консалтингові послуг в рамках, яких застосуються аналітичні процедури	- працівники консалтингових компаній, що здійснюють аналітичні процедури	Договір про надання консалтингових послуг
Суб'єкти аудиторської діяльності	Аудитори, які в процесі виконання аудиторської перевірки здійснюють аналітичну оцінку господарської діяльності підприємств		

«Об'єкт економічного аналізу і є саме тим елементом, задля якого формується відповідна система. При цьому, надзвичайно складним є процес ідентифікації, що саме є об'єктом цієї системи, що відноситься до середовища тощо. Усталеного підходу до тлумачення аналітичних об'єктів до сьогодні немає. З одного боку, розвиток аналітичної науки дозволив виділити основні складові економічного аналізу, сформувавши понятійно-категорійний апарат. З іншого – постійно тривають дискусії щодо меж економічного аналізу, його змістовного наповнення. На рівні окремого суб'єкта господарювання об'єкт системи економічного аналізу може бути

заданий так званим оригінал-об'єктом – системою підприємства. Відповідно, функціонально-цільове спрямування такої системи передбачає створення нового якісно-змістовного знання на підставі аналітичної переробки інформаційних масивів, що зменшує невизначеність та ризики. Потреба у формуванні якісної інформаційної бази прийняття управлінських рішень суб'єктами господарювання спричиняє необхідність перманентного удосконалення методології та організації економічного аналізу» [3, с. 197]

Об'єктом економічного аналізу в є господарська діяльність великого промислового підприємства загалом. Разом із тим, виробничі витрати є тим об'єктом, що пронизує усі без винятку бізнес-процеси виробничого характеру на великому промисловому підприємстві. У зв'язку із цим, об'єктом економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств мають витупати не лише витрати, а власне бізнес-процеси, з якими пов'язано виникнення певних видів виробничих витрат. Такий підхід дозволить побудувати повну та достовірну інформаційну модель управління господарською діяльністю загалом та поведінкою виробничих витрат зокрема.

«Формування інформації про витрати повторює хід виробничого процесу і зумовлено рухом матеріальних ресурсів за відповідними стадіями технологічного процесу нарощуванням трудових витрат по мірі обробки початкових матеріалів витрат щодо утримання і експлуатації устаткування послуг допоміжних виробництв тощо».

В цілому досліджуючи господарську діяльність великих промислових підприємств України (ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «СВРОЦЕМЕНТ-Україна», ПАТ «Енергомаш», ПАТ «Краматорський завод важкого верстатобудування») можна побудувати наступну структурну модель виробничих витрат як об'єкту економічного аналізу (рис. 2.). Варто зауважити, що на виробничі витрати великих промислових підприємств як об'єкту економічного аналізу залежать від наступних особливостей системи управління та інших інформаційних підсистем, які організовані на підприємстві:

- по-перше, обраного методу калькулювання. В залежності від обраного методу калькулювання собівартості готової продукції великих промислових підприємств залежить й формування інформаційного забезпечення виконання аналітичних процедур та поведінка виробничих витрат. У зв'язку із галузевою специфікою діяльності великих промислових підприємств машинобудування найбільш поширеними методами калькулювання є позамовний та попередільний.



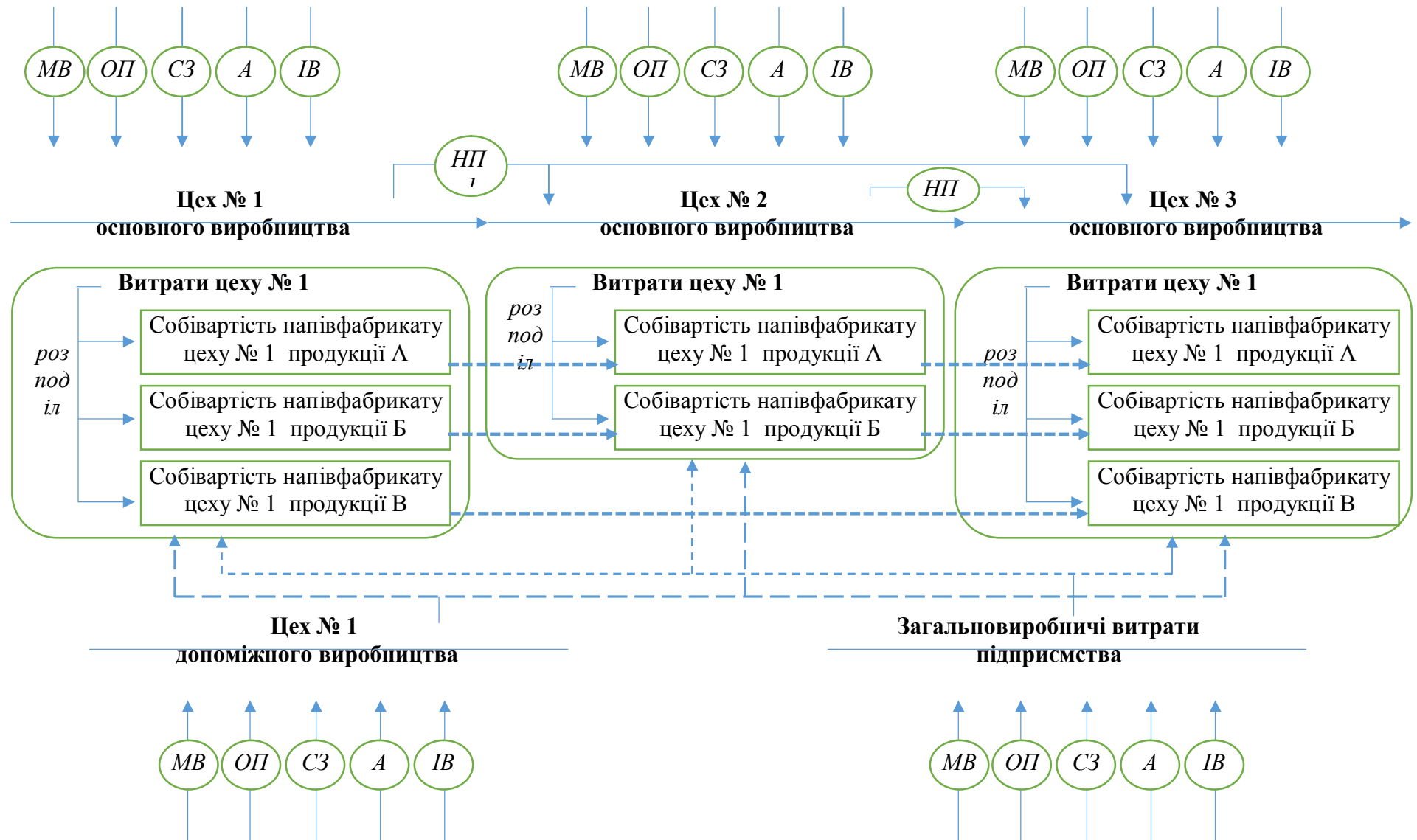


Рис. 2. Модель формування виробничих витрат як об'єкту економічного аналізу

Пояснення: МВ – прямі матеріальні витрати цеху; ОП – прямі витрати на оплату праці цеху; СЗ – прямі витрати на соціальні заходи цеху; А – амортизація обладнання цеху; ІВ – інші витрати цеху; НП 1 – напівфабрикат цеху № 1; НП 2 – напівфабрикат цеху № 2;

Використання позамовного методу калькулювання пов'язано із тим, що великі промислові підприємства мають довгий виробничий цикл (зазвичай більше одного року) та в більшій мірі працюють на замовлення. В свою чергу складний виробничий процес вимагає формування інформації за відповідним переділами тобто процесами, що вимагає використання попередільного методу калькулювання собівартості готової продукції. З цього випливає, що об'єктом економічного аналізу є як собівартість кінцевої готової продукції та к собівартість напівфабрикату окремого переділу або цех, а також витрати, що пов'язанні із функціонуванням допоміжного виробництва на великому промисловому підприємстві;

- по-друге, видами та кількістю продукції, яка виготовляється на підприємстві. При організації та методики економічного аналізу виробничих витрат великих промислових підприємств необхідно враховувати той факт, що на підприємствах досліджуваної галузі можуть одночасно виконуватися декілька замовлень в одних і тих же цеха основного та додаткового виробництва. Зауважимо, що в результаті функціонування цеху основного виробництва може бути як напівфабрикат певного виду продукції так і власне кінцевий продукт. Це залежить від специфіки замовлення та організації виробничого процесу на підприємстві;

- по-третє, від механізму формування та розподілу витрат допоміжного виробництва та загальновиробничих витрат. В залежності від розробленого на великому промисловому підприємстві механізму формування та розподілу витрат допоміжного виробництва залежить їх місце у виробничій собівартості. Так, аналітику варто спочатку оцінювати витрати допоміжного виробництва як окремого об'єкту, а потім їх місце в складі собівартості готової продукції, при чому не лише собівартості кінцевої продукції, а в складі собівартості напівфабрикату окремого переділу виробничого процесу на великому промисловому підприємстві. Розподіл загальновиробничих витрат є особливо важливим для аналітичної оцінки з позиції їх розподілу не лише за видами продукції, але й за окремими переділами, для формування собівартості напівфабрикату переділу. На окремих досліджуваних великих промислових підприємствах розподіл загальновиробничих витрат здійснюється як за цехами основного та допоміжного виробництв так і за видами напівфабрикатів, що виготовляються в зазначених цехах

Опис зазначеної моделі дозволяє визначити властивості поведінки виробничих витрат великих промислових підприємств для цілей економічного аналізу:

- виробничі витрати формуються в цехах основного виробництва, а отже є потреба в аналітичній оцінці їх складових. Так, складові витрати цеху основного виробництва складають їх прямих витрати за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація обладнання цеху та інші витрати) та розподіленими витратами допоміжного виробництва та загальновиробничих витрат;

- усі витрати цеху основного виробництва формують собівартість напівфабрикату переділу тобто цеху. В подальшому собівартість напівфабрикату є складовою виробничих витрат наступного цеху основного виробництва й відповідно є складовою собівартості напівфабрикату наступного переділу;

- витрати допоміжного виробництва та загальновиробничі витрати розподіляються між цехами. Проте аналітику необхідно оцінити не лише розподіленні витрати допоміжного виробництва та загальновиробничі витрати, але й їх формування, що дозволить в повній мірі оцінити поведінку витрат та ефективність управління ними;

- у зв'язку із довготривалим виробничим циклом ускладнюється власне об'єкт економічного аналізу та й методологія його оцінки. А тому кінцева виробнича собівартість готової продукції великого промислового підприємства має оцінюватися як в статично так і в динаміці, що розширює об'єкт економічного аналізу в часі.

**Висновки.** Таким чином запропонована модель формування виробничих витрат як об'єкту економічного аналізу є теоретичним підґрунтям розвитку організаційно-методичних положень економічного аналізу та проявляється на практиці в частинні формування внутрішніх регламентів системи управління господарською діяльністю великих промислових підприємств.

### **Бібліографічний список.**

1. Гайдаєнко О., Малицька І. Аналіз витрат підприємства та їх структуризація. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4680/1/%D0%90%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B7%20%D0%B2%D0%B8%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%20%D0%BF%D1%96%D0%B4%D0%BF%D1%80%D0%B8%D1%94%D0%BC%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0%20%D1%82%D0%B0%20%D1%97%D1%85%20%D1%81%D1%82%D1%80%D1%83%D0%BA%D1%82%D1%83%D1%80%D0%B8%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F.pdf>.

2. Мних Є.В. Аналітичне забезпечення регулювання економічних процесів. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3 (68). – С. 168-173.

3. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – с. 653.

4. Піскунова Н.В., Федорець М.Г. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства. Економічний аналіз. Тернопіль: Економічна думка, 2013. – С. 357-364.

5. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Тернопіль: Економічна думка, 2001. – с. 365.

6. Райковська І.Т. Економічний аналіз в системі управління суб'єкта господарювання. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/95334/91833>.

7. Саннікова С.Ф., Головка А.С. Аналіз витрат і результатів операційної діяльності в залежності від інноваційної спрямованості виробництва. Економічний простір. – 2014. – № 89. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros\\_2014\\_89\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2014_89_22).

8. Ющишина Л.О. Системний підхід до процесу формування методичних засад аналізу витрат. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/153580620.pdf>

**А.К. Фокин субъектно-объектный состав системы экономического анализа производственных затрат крупных промышленных предприятий.** В процессе исследования были проанализированы труды ученых, которые исследовали вопросы развития составляющих экономического анализа. Было установлено, что экономический анализ состоит из следующих элементов: объект экономического анализа, субъект экономического анализа, методологическая действие и обратная связь. В процессе исследования было проиллюстрировано взаимосвязь между элементами системы экономического анализа в контексте объекта – производственные расходы крупных промышленных предприятий. Учитывая объект исследования – производственные расходы крупных промышленных предприятий, были определены следующие особенности функционирования субъектов экономического анализа по следующим группам: субъекты-организации экономического анализа хозяйственной деятельности на крупных промышленных предприятиях; субъекты экономического анализа, которые осуществляют экономический анализ производственных затрат крупных промышленных предприятий; субъекты экономического анализа, которые являются привлеченными руководством предприятия для выполнения аналитических функций или предоставления других информационно-консалтинговых услуг. Определено, что объектом экономического анализа производственных затрат крупных промышленных предприятий должны быть не только расходы, а собственно бизнес-процессы, с которыми связано возникновение определенных видов производственных затрат. Данный подход позволил построить полную и достоверную информационную модель управления хозяйственной деятельностью в целом и поведением производственных затрат в частности. Сложившаяся

модель является теоретическим основанием развития организационно-методических положений экономического анализа и проявляется на практике в частные формирования внутренних регламентов системы управления хозяйственной деятельностью крупных промышленных предприятий.

**Ключевые слова:** экономический анализ, объект анализа, субъект анализа, промышленное предприятие, производственные расходы, бизнес-процесс, управление.

**O.K. Fokin Subjective and objective composition of the system of economic analysis of production costs of large industrial enterprises.** In the course of the research, the works of scientists who analyzed the issues of the development of components of economic analysis were analyzed. It was found that the economic analysis consists of the following elements: the object of economic analysis, the subject of economic analysis, methodological action and feedback. In the course of the study, the interconnection between elements of the economic analysis system in the context of the object was illustrated, i.e. production costs of large industrial enterprises. Considering the object of the research, i.e. the production costs of large industrial enterprises, the following features of the functioning of economic analysis subjects were identified according to the following groups: entities-organizations of economic analysis of economic activity at large industrial enterprises; subjects of economic analysis, which carry out economic analysis of production costs of large industrial enterprises; subjects of economic analysis, which are involved in the management of the enterprise to perform analytical functions or provide other information and consulting services. It is determined that the object of the economic analysis of the production costs of large industrial enterprises must include not only the costs, but the actual business processes, which involves the emergence of certain types of production costs. This approach has allowed to build a complete and reliable information model for managing economic activity in general and the behavior of production costs in particular. The current model is the theoretical basis for the development of organizational and methodological provisions of economic analysis and manifests itself in practice in the part of forming the internal regulations of the management system of economic activities of large industrial enterprises.

**Key words:** economic analysis, object of analysis, subject of analysis, industrial enterprise, production costs, business process, management.

*Стаття надійшла до редакції: 22.02.2019 р.*