

Enterprise Operating Expenses Complex Analysis

Nataliia Kylik,

Ph.D., Donbass State Pedagogical University, Ukraine,

Olena Abramova,

Ph.D., International Company "Mindy Supports", Ukraine,

Svitlana Kalabukhova,

Ph.D., Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman,

Ukraine

Abstract: In the article scientific hypothesis regarding enterprise operating expenses complex analysis understanding as a key tool for simultaneous search reserves for minimizing the production cost and achieving leadership at expenses has been formulated. The multilevel procedure enterprise operating expenses complex analysis taking into account the different production costs calculating concepts and operating expenses strategic control concepts has been proposed. The basis of enterprise operating expenses complex analysis is chosen production costs total amount analysis. At the second level to implement cost analysis of a separate type product by different composition of cost groups in the context of historical cost calculation in systems "Standard costing", "Direct costing", "Absorption costing" has been proposed. At the third level to conduct cost per unit analysis by the products functions and processes in the context calculating in systems "Target costing", "Kaizen costing", "AB costing" has been proposed. At the fourth level to implement operating expenses strategic analysis from positions such concepts Strategic Cost Control: industry leaders at market functioning, the stages of the product life cycle, the value chain of production, to ensure product quality has been recommended.

Keywords: operating expenses, production costs, operational analysis, strategic analysis, factor analysis, functional-cost analysis, structural analysis.

***Комплексний аналіз витрат операційної
діяльності підприємства***

Наталія Кулик,

к.т.н., Донбаський державний педагогічний університет, Україна,

Олена Абрамова,

к.е.н., Міжнародна компанія "Mindy Supports", Україна,

Світлана Калабухова,

к.е.н., Київський національний економічний університет

імені Вадима Гетьмана, Україна

Анотація: В статті сформульовано наукову гіпотезу щодо розуміння комплексного аналізу операційних витрат підприємства як ключового інструмента одночасного пошуку резервів мінімізації собівартості продукції та досягнення лідерства за витратами. Запропоновано багаторівневу процедуру комплексного аналізу витрат операційної діяльності підприємства з урахуванням різних облікових концепцій калькулювання собівартості продукції та концепцій стратегічного контролю витрат. В основу комплексного аналізу витрат операційної діяльності підприємства покладено аналіз загальної суми собівартості реалізованої продукції. На другому рівні запропоновано здійснювати аналіз собівартості окремого виду продукції за різним складом груп витрат з позицій калькулювання історичної собівартості у системах «стандарт-костинг», «директ-костинг», «абзорпшен-костинг». На третьому рівні запропоновано проводити аналіз собівартості одиниці продукції за функціями виробів і процесами з позицій калькулювання цільової собівартості у системах «таргет-костинг», «кайзен-костинг», «АВ-костинг». На четвертому рівні рекомендовано здійснювати стратегічний аналіз витрат операційної діяльності з позицій таких концепцій стратегічного контролю витрат: за ринковими лідерами галузі функціонування, за стадіями життєвого циклу продукції, за ланцюжком створення вартості продукції, на забезпечення якості продукції.

Ключові слова: операційні витрати, собівартість продукції, оперативний аналіз, стратегічний аналіз, факторний аналіз, функціонально-вартісний аналіз, структурний аналіз.

Вступ. Неодмінною умовою збереження суб'єктами господарювання конкурентних позицій є не тільки зниження собівартості реалізованої продукції, але й пошук резервів формування стійкої конкурентної переваги за витратами. Се-

ред основних причин нераціонального управління операційними витратами виробників - відсутність комплексного аналітичного забезпечення управління витратами, адаптованого до господарської діяльності підприємства в оперативному та стратегічному аспектах. Така ситуація призводить до прийняття необґрунтованих управлінських рішень, нерозуміння механізму цільової собівартості та зниження прибутковості окремого підприємства. Це актуалізує дослідження проблем вдосконалення методичного забезпечення аналізу витрат операційної діяльності промислового підприємства у частині формулювання його завдань, виокремлення нових об'єктів аналізу витрат операційної діяльності, моделювання системи факторів та резервів мінімізації витрат у конкурентному середовищі, розширення меж інформаційної бази аналізу, поповнення інструментарію аналізу, удосконалення технології аналізу витрат операційної діяльності.

Вагомим внеском у розвиток методології аналізу витрат операційної діяльності промислового підприємства є праці провідних зарубіжних вчених Е.А. Аткінсона [1], Дж. Шанка та В. Говиндараджана [12], Ч. Хонгрена, Дж. Фостера, Ш. Датара [10], К. Друрі [5], Б. Райана [8], Д.К. Шима, Д.Г. Сигела [13], а також російських та українських науковців, зокрема: М.А. Вахрушиної [2], Л.И. Гусевої [3], І.Є. Давидовича [4], З.И. Петрової [7], Г.В. Савицької [9], М.Г. Чумаченка [6], А.В. Череп [11]. Віддаючи належне плідній праці провідних вчених та значимості здобутих ними результатів, слід визнати, що окремі теоретичні, методичні й практичні положення комплексного аналізу витрат операційної діяльності промислового підприємства потребують доопрацювання. Зокрема, до таких питань належать: уточнення підходів до трактування сутності витрат операційної діяльності як обліково-аналітичного об'єкта та їхньої класифікації для процедур поточного та стратегічного контролю і управління; розбудова інформаційної бази та інструментарію аналізу витрат з урахуванням функціонального та процесного підходів до їх обліку; удосконалення технології аналізу витрат операційної діяльності для досягнення поточних та стратегічних цілей підприємства.

Методи дослідження. Для удосконалення процедури комплексного аналізу витрат операційної діяльності підприємства використано різні облікові концепції калькулювання собівартості продукції та стратегічного контролю витрат. Зокрема, процедуру комплексного аналізу витрат на виробництво та формування собівартості продукції поглиблено через комбінацію особливостей систем калькулювання історичної собівартості «стандарт-костинг», «абзорпшен-костинг»,

«директ-костинг»; систем калькулювання цільової собівартості «таргет-костинг», «кайзен-костинг», «АВ-костинг». З метою розвитку інструментарію комплексного аналізу витрат операційної діяльності використано різні концепції стратегічного контролю витрат: за стадіями життєвого циклу продукції; за ланцюжком створення вартості продукції; за ринковими лідерами галузі функціонування; на забезпечення якості продукції.

Для розробки технології багаторівневої процедури комплексного аналізу витрат операційної діяльності підприємства застосовано метод аналізу та синтезу. При проведенні експериментальних процедур аналізу виробничих витрат з використанням різних облікових систем калькулювання собівартості продукції, аналізу операційних витрат з використанням систем стратегічного контролю витрат та визначення їх впливу на прийняття рішень щодо ефективності господарської діяльності підприємства використано економіко-математичні методи, графічні та табличні прийоми.

Результати. В умовах нестабільності зовнішнього середовища безперервне функціонування підприємства можливе лише за умови постійного оновлення та впровадження стратегії лідерства за витратами. З огляду на це, витрати операційної діяльності слід розглядати як фактори, що визначають конкурентні позиції підприємства на ринку. За такого підходу під витратами підприємства логічно розуміти не тільки вартість спожитих ресурсів при створенні продукції, але й розглядати їх як фактор, що визначає конкурентні позиції підприємства на ринку.

На кожному підприємстві існує набір факторів, що утворюють витрати операційної діяльності, які загалом поділяються на структурні та функціональні. До структурних факторів відносяться масштаб та діапазон діяльності, досвід, технологія, складність операційної діяльності. До функціональних факторів відносяться ефективність планування, залучення досвідченої робочої сили, комплексне управління якістю, вибір найкращого варіанта використання потужностей, використання партнерських зв'язків з постачальниками та замовниками. Відтак, під операційними витратами (або витратами операційної діяльності) промислового підприємства слід розуміти вибуття активів, пов'язане з виробництвом або реалізацією продукції, яке відбувається під впливом структурних та функціональних факторів операційної діяльності та забезпечує одержання конкурентних переваг у галузі функціонування в сучасних умовах господарювання. При цьому,

витрати операційної діяльності обмежуються такими групами: собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Комплексний аналіз витрат операційної діяльності підприємства забезпечує формування масиву суттєвої і доречної інформації для прийняття оперативних та стратегічних рішень в конкурентному середовищі функціонування підприємства. Багаторівнева процедура комплексного аналізу витрат операційної діяльності підприємства, що пропонується та наведена у таблиці 1, дозволяє здійснювати пошук максимальної кількості факторів мінімізації виробничих витрат, забезпечує всебічний контроль за адміністративними і комерційними (на збут) витратами, сприяє аналізу конкурентоспроможності продукції та адекватному позиціонуванню підприємства на ринку.

Таблиця 1

Багаторівнева процедура комплексного аналізу витрат операційної діяльності підприємства

РІВЕНЬ АНАЛІТИЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ	ІНСТРУМЕНТИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	РІВЕНЬ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ
СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
Рівень 4	- аналіз витрат за ланцюжком створення вартості; - аналіз витрат за життєвим циклом операційної діяльності; - конкурентний та порівняльний аналіз за прийомом бенчмаркінгу; - аналіз витрат на забезпечення якості	Менеджмент високого рівня (топ-менеджмент)
ОПЕРАТИВНИЙ АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ		
Аналіз собівартості одиниці продукції за функціями виробів і процесами:		
Рівень 3	- аналіз витрат за методом «кайзен-костинг»; - аналіз витрат за методом «таргет-костинг»; - процесний аналіз загальновиробничих витрат (AB-костинг)	Менеджмент середнього рівня – начальники підрозділів, провідні спеціалісти
Аналіз собівартості окремого виду продукції за складом груп:		
Рівень 2	- у «стандарт-костинг» або при нормативному методі - у «директ-костинг» - у «абсорпшен-костинг»	Менеджмент середнього рівня – начальники підрозділів, провідні спеціалісти
ТРАДИЦІЙНИЙ ПІДХІД ДО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
Аналіз загальної суми собівартості реалізованої продукції:		
Рівень 1	- оцінка обґрунтованості планового рівня собівартості готової продукції (за нормами, цінами на матеріали); - аналіз виконання кошторису виробництва;	Економісти, обліковці, нормувальники, технологи, модельєри

- аналіз витрат за економічними елементами
- аналіз витрат за статтями калькуляції та зміни залишків готової продукції на складі;
- аналіз витрат на 1 грн. реалізованої продукції;
- аналіз собівартості окремих видів продукції

При використанні калькулювання «стандарт-костинг» на собівартість окремого виду продукції впливають такі фактори: обсяг виробництва продукції, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати, змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Відтак, система калькулювання історичної собівартості «стандарт-костинг» уможлиблює розроблення моделі факторного аналізу виробничої собівартості окремого виду продукції, що забезпечує виявлення центрів, які допустили найбільші відхилення виробничих витрат (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних загальновиробничих витрат та постійних розподілених загальновиробничих витрат) від встановлених стандартів за окремим видом продукції, а також сприяє обґрунтуванню рішень про середні обсяги виробництва та нормальну потужність підприємства у звітному періоді на основі рівня нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.

Калькулювання «абсорпшен-костинг» включає вплив на собівартість окремого виду продукції дещо інших факторів, а саме: прямих витрат, постійних розподілених загальновиробничих витрат та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат. Оскільки нерозподілені постійні загальновиробничі витрати не відносяться до витрат періоду, а включаються у собівартість за видами продукції при застосуванні концепції калькулювання «абсорпшен-костинг», об'єктом аналізу стає повна собівартість, доречна інформація щодо якої уможлиблює аналіз цінової еластичності попиту покупців та аналіз цінової пропозиції конкурентів в умовах коливання попиту за окремим видом продукції та забезпечує прийняття управлінських рішень у сфері ціноутворення та формування цінової політики щодо асортиментних позицій. При застосуванні калькулювання «директ-костинг» на собівартість окремого виду продукції впливають лише прямі витрати та змінні загальновиробничі витрати, що уможлиблює проведення аналізу маржинальної рентабельності за окремим видом продукції та прийняття управлінських рішень з питань асортименту та формування асортиментної політики. Відтак, процедури калькулювання історичної собівартості «абсорпшен-костинг» та «директ-костинг» створюють підґрунтя для розробки процедур фак-

торного аналізу витратомісткості асортиментних позицій продукції підприємства, що дозволяє формувати цінову політику за показником повних витрат в умовах коливання попиту за кожним видом продукції та асортиментну політику за показником маржинального прибутку за кожною асортиментною позицією.

В системах калькулювання історичної собівартості реалізованої продукції не враховується граничність цінової пропозиції конкурентів, яка знижує суму запланованого прибутку, та гранична корисність (споживча вартість) виробу для покупців. Використання підходів до калькулювання цільової собівартості «таргет-костинг», поєднаних з бальною оцінкою корисності компонентів виробу при визначенні цільової собівартості нового виду продукції, забезпечують зниження собівартості виробу. Це підтверджується розрахунком індексу цільових витрат, як співвідношення процентної частки корисності компоненту виробу для споживача та питомої ваги витрат на виробництво цього компоненту та отримання запланованого обсягу прибутку за умови обмеженості ринкової ціни тендеру.

Для одночасного пошуку резервів зниження собівартості виробу та забезпечення при цьому безперервного вдосконалення його функціональності необхідно поєднати концепцію «кайзен-костингу» з методикою функціонально-вартісного аналізу. Для забезпечення безперервного вдосконалення виробу та уможливлення щомісячного зниження собівартості на заплановану суму (розв'язання кайзен-задачі) рекомендується здійснювати процедури структурного аналізу вартості функцій виробу за прийомом ABC-аналізу, графічного аналізу функціональності виробу для ранжування витрат, матричного аналізу за параметрами «функціональність» і «проблемність» для усунення надлишкових функцій виробу, що забезпечує цільове скорочення витрат на виробництво.

Застосування цільового калькулювання «AB-костинг» для аналізу витрат на виробництво асортиментних груп дозволяє проранжувати асортиментні групи за валовою рентабельністю з урахуванням фактору загальновиробничих витрат. Доповнення системи калькулювання цільової собівартості «AB-костинг» процедурами структурного аналізу загальновиробничих витрат забезпечує обґрунтованість асортиментної політики з урахуванням фактору загальновиробничих витрат для кожної асортиментної групи на всіх ієрархічних рівнях виробничого процесу.

Для забезпечення стратегічного контролю рівня операційних витрат підприємства необхідно здійснювати аналіз конкурентної позиції підприємства в ме-

жах стратегічної групи підприємств галузі функціонування. Для його проведення необхідно поглибити методичне забезпечення стратегічного аналізу операційних витрат за ринковими лідерами галузі функціонування формулюванням додаткових аналітичних завдань: оцінка частки ринку реалізації продукції підприємства на конкретному сегменті стратегічної групи галузі функціонування; діагностика розподілу місткості ринку між конкурентами; пошук лідерів та найближчих конкурентів за витратами.

Для прийняття стратегічних рішень щодо оновлення або модернізації асортиментного ряду необхідно базуватись на концепції стратегічного контролю витрат за стадіями життєвого циклу продукції, поєднаної із процедурами структурного аналізу витрат за стадіями життєвого циклу продукції, що забезпечує формування суттєвої інформації про зіставність витрат, які визнаються на виробничій стадії життєвого циклу асортиментної позиції, та інших операційних витрат, які визнаються на довиробничій, позавиробничій та післявиробничій стадіях життєвого циклу.

Для ідентифікації джерел конкурентної переваги із урахуванням концепції стратегічного контролю витрат за ланцюжком створення вартості продукції необхідно аналізувати витрати у розрізі дев'яти взаємопов'язаних видів діяльності підприємства, що у стратегічному менеджменті утворюють ланцюжок створення вартості: п'яти основних - вхідна логістика, виробництво, вихідна логістика, маркетинг і збут, сервісне обслуговування та чотирьох допоміжних – інфраструктура, управління персоналом, технологічний розвиток, матеріально-технічне забезпечення. Такий підхід дозволить віднайти резерви зниження релевантних витрат у ланці вхідної логістики ланцюжка створення вартості продукції досліджуваного підприємства та прийняти рішення про послаблення інтеграції з постачальниками та налагодження власного виробництва напівфабрикатів.

Концепція стратегічного контролю витрат на забезпечення якості продукції потребує поглиблення через проведення структурного аналізу операційних витрат на забезпечення якості продукції за чотирма групами витрат: на організацію контролю якості; на контроль якості; на внутрішній контроль браку у виробництві продукції; на зовнішній контроль рекламаций при реалізації продукції. Це сприятиме ідентифікації джерел конкурентних переваг,

не пов'язаних зі зниженням якості продукції чи ступеня задоволеності потреб споживача.

Висновки. Модернізація процедури комплексного аналізу витрат операційної діяльності підприємства зумовлюється розвитком концепцій управління витратами: витратоутворюючих чинників, за функціональною системою, доданої вартості, альтернативних витрат, ланцюжка утворення вартості, трансакційних витрат, стратегічного управління витратами, витрат на якість, витрат життєвого циклу продукції. Аналітичне забезпечення управління витратами операційної діяльності сучасного стратегічно-орієнтованого промислового підприємства потребує абсорбції найважливіших положень існуючих концепцій управління витратами.

Аналіз операційних витрат має здійснюватися для досягнення не тільки поточних завдань та управління собівартістю реалізованої продукції, але й для досягнення підприємством стратегічних цілей з метою набуття конкурентних переваг і лідерства у своїй галузі, зокрема, досягнення лідерства за витратами.

Список літератури:

1. Аткинсон Э. Управленческий учет / Энтони Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С. Янг.; пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Вильямс, 2007. – 880с.
2. Вахрушина М. А. Управленческий анализ / М. А. Вахрушина. - 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2010. – 399 с.
3. Гусева Л. И. Учет и анализ целевой себестоимости: монография / Л. И. Гусева, Т. Н. Соколова [под ред. Л.И.Гусевой] – Воронеж: ВГУ , 2010. – 120 с.
4. Давидович І. Є. Управління витратами / І. Є. Давидович – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 2007. – 1427 с.
6. Економічний аналіз / За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. — Вид. 2-ге, перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2003. — 556 с.
7. Петрова З. И. Системный анализ себестоимости / З. И. Петрова. – М.: Юнити, 1996. – 448 с.
8. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Б. Райан; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

9. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства / Г.В. Савицька. – 3-тє вид. - К.: Знання, 2007. – 668 с.
10. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; пер. с англ. – 10-е изд. - СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
11. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія / А.В. Череп. – Харків: «Інжек», 2006. – 360 с.
12. Шанк Дж. Стратегическое управление издержками / Дж. Шанк, В. Говиндараджан; пер. с англ. – СПб.: "Бизнес-Микро", 1999. – 288 с.
13. Шим Д.К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Д.К. Шим, Д.Г. Сигел; пер. с англ. – М.: «Филинь», 1996. – 344 с.

References:

1. Atkinson, A.A, Banker, R.D., Kaplan, R.S., Young, M.S. (2007). Management Accounting, *Williams*, Moscow, 3rd Edition.
2. Vakhrushina, M.A. (2010). Managerial Analysis, *Omega-L*, Moscow, 6th Edition.
3. Guseva, L.I., Sokolova, T.N. (2010). Target cost accounting and analysis, *Voronezh State University*, Voronezh.
4. Davydovych, I. E. (2008). Cost management, *Center for Educational Literature*, Kyiv.
5. Drury, C. (2007). Management and Cost Accounting, *UNITY*, Moscow.
6. Chumachenko, M.G., et al. (2003). Economic analysis, *Kyiv National Economic University*, Kyiv.
7. Petrova, Z.I. (1996). System Analysis of Cost, *UNITY*, Moscow.
8. Ryan, B. (1998). Strategic accounting for Management, *UNITY*, Moscow.
9. Savitskaya, G.V. (2007). Enterprise activity economic analysis, *Znannia*, Kyiv, 3rd Edition.
10. Horngren, Ch.T., Foster, G., Datar S. M. (2005). Cost Accounting, *PITER*, St. Petersburg, 10th Edition.
11. Cherep, A.V. (2006). Cost management entities, *Injec*, Kharkiv.
12. Shank, J.K., Govindarajan, V. (1999). Strategic cost management, *Business Micro*, St. Petersburg.
13. Shim, J.K., Siegel, J.G. (1996). Methods of cost management and cost analysis, *Filin*, Moscow.