

МЕТОДИ АНАЛІЗУВАННЯ ВИТРАТ: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ВИКОРИСТАННЯ В СИСТЕМІ ДІАГНОСТУВАННЯ

Резюме. Розглянуто основні засади використання різних за спрямованістю методів аналізування витрат підприємств. Систематизовано основні переваги та недоліки використання методів аналізування витрат. Запропоновано методичну платформу побудови системи діагностування витрат на основі поєднаного використання методів аналізування витрат.

The summary. The main using principles of different orientation methods of analysis expences were considered. Systematized basic advantages and disadvantages using approaches of analysis cost. There are suggests the methodological platform of creation system diagnostics costs based on the combined use methods of analysis costs.

Ключові слова: витрати, методи аналізування витрат, система діагностування витрат.

Постановка проблеми. В нестабільних економічних умовах витрати суб'єктів господарювання є важливим мірилом ефективності господарської діяльності підприємств, оскільки їх величина, структура та динаміка визначають перспективи функціонування суб'єктів господарювання. Враховуючи важливість витрат, управлінські органи підприємств шукають шляхи оптимізації як окремих складових витрат, так і їх загальної величини. Для оптимізації витрат суб'єкти господарювання використовують різні методи аналізування, застосування яких дозволяє підприємствам здійснювати оперативне управління ними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняними та зарубіжними вченими [1–12] наведені численні аргументації щодо використання тих чи інших методів аналізування витрат, використовуючи які підприємства володітимуть достовірною інформацією про витрати, зможуть розробити і застосувати конкретні заходи, спрямовані на їх оптимізацію, зниження, раціональний розподіл. Г. Козаченко та колектив авторів [4] розробили процедуру вибору методів управління затратами й організацію застосування вибраного методу. В. Лебедев та інші [6] розглянули можливі напрямки зниження витрат суб'єктів господарювання внаслідок використання дієвих методів управління витратами. Г. Партин [10] детально розглянуто особливості використання методів стратегічного управління витратами та методи управління витратами операційної діяльності. В окремих публікаціях авторами обґрунтовано використання методів аналізування витрат з урахуванням галузевих особливостей суб'єктів господарювання [2; 8]. Незважаючи на наявність багатьох теоретико-прикладних досліджень, в яких розглядаються особливості використання методів діагностування витрат, вчені переважно акцентують увагу на використанні традиційних методів для вирішення цього завдання: стандарт-костингу, директ-костингу, аналізу беззбитковості, функціонально-вартісного аналізу. Пропозиції щодо поєднаного використання методів аналізування витрат вчені розглядають в меншій мірі, тому в дослідженні пропонуються загальні підходи до формування методичної платформи системи діагностування витрат на основі поєднаного використання різних методів аналізування.

Виклад основного матеріалу. Враховуючи наявність різних методів аналізування витрат, які пропонуються в тематичній літературі, перед підприємствами постає проблема застосування одного з них чи комплексу методів для проведення діагностування витрат. Це зумовлено тим, що від обрання того чи іншого методу аналізування витрат залежить якість інформаційного забезпечення, яке продукується системою діагностування.

При виборі методів (методу) аналізування витрат з метою формування системою діагностування релевантної інформації доцільно враховувати такі критерії: доцільність використання методу чи їх комплексу для вирішення поставлених завдань; можливості врахування світових та вітчизняних економічних процесів; можливості адаптації методу до галузевих та індивідуальних особливостей підприємств; простоти використання методу.

Враховуючи аргументації вчених, що система діагностування витрат використовує сформовані іншими інформаційно-аналітичними системами показники, сформульовано базові підходи до використання методів аналізування витрат при побудові системи їх діагностування (рис. 1).



Рисунок 1. Загальні підходи до побудови методики діагностування витрат підприємства*

*Примітка: узагальнено автором.

З наведеного (рис. 1) слід відзначити, що при формуванні загальної методики діагностування витрат пропонується включати окремі елементи загальновизнаних методів оцінювання діяльності підприємства: методи, призначені для формування собівартості продукції; методи, що безпосередньо використовуються при діагностиці витрат; методи, призначені для оцінювання інвестиційної діяльності підприємства.

Використання для цілей діагностування методичної платформи, запропонованої системою збалансованих показників, передбачає розроблення витрат підприємства в розрізі таких проєкцій: клієнтська, фінансова, навчання та розвиток, внутрішніх бізнес-процесів. Використання системи tableau de bord дозволяє відслідкувати взаємозв'язки та взаємозалежності між стратегічними та функціональними показниками в розрізі окремих підрозділів.

На основі використання діаграми причинно-наслідкових зв'язків - Ісікаві пропонується визначити основні (внутрішні) чинники, що впливають на зростання витрат, даючи можливість розмежувати необхідні для забезпечення стабільності діяльності підприємства, а також ті, які можна повністю або частково уникнути при прийнятті відповідних рішень.

Використання елементів SWOT-аналізу доцільне на підготовчому етапі побудови системи діагностування витрат, оскільки на цьому етапі необхідним є встановлення основних загроз, які можуть спричинити їх необґрунтоване зростання, а також шляхи можливого їхнього уникнення, що дозволяє регулювати витрати системою управління підприємством. Зосереджуючись на використанні сильних сторін діяльності підприємства чи можливостей управління певними факторами, визначених системою діагностування, вважається, що у багатьох випадках можна суттєво знизити загальну величину витрат. Іноді цей фактор можливий при урахуванні заходів щодо пом'якшення дії зовнішніх чинників за рахунок визначених системою діагностики сильних сторін діяльності підприємства. Використання методу побудови „дерева цілей“ дозволить виділити основні і другорядні цілі управління витратами та скоригувати шляхи їх реалізації.

Застосовуючи матрицю бостонської консалтингової групи (BCG), можна оцінити взаємозалежний вплив факторів зовнішнього і внутрішнього середовища на зміну величини витрат підприємства. Таким чином, моделі BCS, tableau de bord доречно використовувати в основі побудови системи діагностики витрат. А такі методи, як SWOT-аналіз, діаграму Ісікаві, матрицю BCG, побудову „дерева-цілей“ доцільно використовувати на початковому етапі проведення комплексної діагностики витрат. У прикладних дослідженнях при використанні методів аналізування, таких, як SWOT-аналіз, матриця BCG доцільно враховувати той факт, що фактори зовнішнього середовища проявляються на зміні величини витрат у довготерміновому періоді та їх важкопрогнозованість. У короткотерміновому періоді внутрішні фактори впливають на зміну витрат базових підприємств більшою мірою в порівнянні із зовнішніми.

Враховуючи те, що діагностування витрат, у першу чергу, призначене виявити причинно-наслідкові зв'язки між досліджуваними явищами та встановити характер їх впливу, то при проведенні діагностування обґрунтованим варіантом може вважатися побудова схеми факторів впливу на величину витрат. Доцільність використання цього підходу пояснюється тим, що системою діагностування використовуються методи непрямого виміру. Побудова зазначеної моделі може стати основою для подальшого поглиблення процесу діагностування, оскільки на її основі можна візуально спостерігати вплив відповідних факторів, що уможливорює подальше аналітичне розгалуження. Використання схеми встановлення основних чинників впливу на зміну витрат підприємства може здійснюватися як новоствореними підприємствами, так і діючими, оскільки відображені в ній фактори рівнозначно впливають як на початковий базис формування витрат, так і на їх стабілізовану умовну величину за структурою. Наприклад, чисельність працівників для діючого підприємства можна вважати умовно усталеною і цей фактор не спричинить зростання витрат за незмінності інших їх складових. Для новоствореного підприємства чисельність працюючих є недостатньо прогнозованою, а разом з нею і витрати на персонал і, як наслідок, загальні витрати підприємства. У підприємств, які виготовляють продукцію для визначеної групи споживачів, не потрібно здійснювати пошук каналів збуту, витрачати кошти на рекламу тощо. Для нових підприємств маркетингово-логістичні витрати є суттєвими у загальній структурі.

З наведеного випливає, що для кожного підприємства набір факторів впливу на витрати має варіативний характер. При схематичному моделюванні зміни витрат не враховують фактори, на які підприємство впливу не має, що передбачено загальною методикою побудови діаграми Ісікаві. Однак вплив таких факторів на величину витрат підприємства є відчутним, значна частина таких факторів стосується слабо прогнозованої державної соціальної та економічної політики.

У тематичних джерелах вважається, що здійснити перерозподіл витрат за періодами при визначенні фінансового результату діяльності підприємства з використанням дієвих методів, призначених для об'єктивного формування собівартості продукції, науковці відносять: стандарт-костинг, директ-костинг, абзорпшен-костинг, кайзен-костинг, таргет-костинг [12, с. 94]. Для промислових підприємств достатньо прикладним може вважатися стандарт-костинг (нормативний метод), оскільки він базується на використанні нормативів витрачання ресурсів при виробництві продукції. Нормативні значення і нормування витрат заздалегідь діагностують ефективність виробництва певного виду продукції. Відповідно до методів абзорпшин-костинг і директ-костинг витрати розподіляють за критерієм повних і змінних витрат. Кайзен-костинг передбачає зниження витрат унаслідок неперервності удосконалення процесу виробництва

продукції, а використання методу кост-клірингу передбачає зниження витрат у короткий термін.

В сучасних умовах для підприємств теоретично прийнятним можна розглядати бенчмаркінг – метод управління витратами, який передбачає постійне порівняння витрат на продукцію з витратами підприємств конкурентів. Проте на практиці цей метод застосувати крайньо складно через низку причин.

До методів, призначених для аналізування витрат, належать: функціонально-вартісний аналіз, аналіз точки беззбитковості, аналіз грошового потоку, аналіз витратоємних показників, LCC-аналіз. Функціонально-вартісний аналіз витрат призначений для виявлення можливого зниження тих виробничих витрат на виготовлення конкретної продукції, складові якої можуть бути замінені меншвартісними, не знижуючи функціональної здатності виробу загалом. Недоліком використання функціонально-вартісного аналізу витрат може вважатися те, що він передбачає коригування витрат контекстно зміні технологічного процесу: функція, яка передбачає взаємодію економічного персоналу і технологів.

При визначенні беззбитковості виробництва наводяться аргументи на користь встановлення загальної величини витрат, за якої виробництво беззбиткове. Нестабільність економічної ситуації, низька конкурентоспроможність продукції вітчизняних підприємств та купівельна спроможність покупців вимушено змушує господарські суб'єкти, крім основної продукції виготовляти значну частку позамовної продукції, надавати супутні послуги. Тому визначення точки беззбитковості загалом по підприємству розраховують, базуючись на інтегральному показнику, враховуючи вагомість кожного виду продукції в її досягненні. Для визначення загальної беззбитковості необхідно узагальнити інформацію, отриману для досягнення беззбитковості для окремих виробів. Крім того, при аналізуванні довготермінової перспективи, точок беззбиткового виробництва може бути кілька [3, с. 128–129].

У сучасній теоретичній та прикладній економіці багато різних систем і моделей побудовані на методах грошових потоків, їх дисконтуванні. Аналізування витрат підприємства на основі грошових потоків доцільно проводити за групою показників як у розрізі окремих видів діяльності, так і в цілому по підприємству.

Для системи діагностування витрат підприємств, зокрема тих, де продукція за своїм технологічним процесом є витратоємною, пропонуються адекватні й характерні для таких цілей показники: матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість, фондомісткість та інші. Аналізування витрат, яке проводиться з використанням групи витратоємних показників дає можливість визначити, які об'єкти є визначальними для діагностування можливих шляхів зниження собівартості продукції. При дослідженні витратоємних показників увагу необхідно зосередити на виробничих та загальновиробничих витратах підприємства. Окремі елементи методів оцінювання ефективності і раціональності витрат інвестиційної діяльності необхідно розглядати важливим фрагментом і складовою загальної системи діагностування витрат.

Отже, застосовуючи пропонований синтез методів аналізування витрат при формуванні узагальноючої методики діагностування витрат підприємства, потрібно урахувати ряд обмежень: цілі і завдання, ресурсні можливості підприємства, державне та внутрішньофірмове регулювання тощо.

Використання тих чи інших аналітичних методів системою діагностування витрат підприємства потрібно застосовувати з урахування низки критичних зауважень щодо існуючих недоліків у діючих методах, наведених у тематичних інформаційних джерелах [1; 2; 5; 7; 9; 10]. Крім висвітлених у літературних джерелах недоліків, додатково пропонується врахувати такі: надмірний акцент на оцінюванні минулих витрат та їх аналізування; недостатність урахування кон'юнктурних тенденцій зміни товарних ринків, загальних економічних та фінансових умов; надмірно відокремлений акцент аналізування фінансових показників; недостатність й обмеженість інформаційно-аналітичних розрізів внутрішньої формалізованої бази для оцінювання витрат за окремими видами продукції і структурними підрозділами; використання зарубіжних методик управління витратами без їхньої адаптації до умов діяльності підприємств національної економіки. Враховуючи наявність різних за цільовим призначенням методів оцінювання витрат, систематизацію переваг і недоліків їх використання наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика діючих методів аналізу витрат *

<i>Методи аналізу витрат</i>	<i>Функціонально-вартісний аналіз</i>	<i>Аналіз безбитковості</i>	<i>Аналіз витратосемних показників</i>	<i>Методи аналізу на основі грошових потоків</i>	<i>LCC-аналіз</i>
<i>Кваліфікаційна характеристика</i>					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Мета і функції	Оцінювання витрат підприємства за процесами, побудова раціональної методики калькуляції собівартості продукції	Співставлення доходів і витрат для визначення безбитковості виробництва	Оцінювання виробничих витрат	Оцінювання паритету відтоку і притоку грошових коштів	Оцінювання витрат в розрізі етапів життєвого циклу продукції
Ступінь охоплення	Діяльність підприємства в розрізі бізнес-процесів (деталізована оцінка витрат)	Загальна оцінка витрат та собівартості продукції	Загальна оцінка собівартості продукції	Оцінка витрат за видами діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова, надзвичайна)	Локальна оцінка витрат за видами продукції
Інформаційна забезпеченість	Інформація з фінансових, економічних, виробничих підрозділів підприємства	Інформація планового відділу (економічного і фінансового) та відділу збуту	Інформація Бухгалтерського обліку і звітності	Інформація з фінансової звітності підприємства; при встановлені прогнозних даних – інформація з планово-економічного відділу	Інформація з економічних служб, НДДК відділу, виробничого відділу та відділу збуту
Спрямованість отриманих результатів	Інструмент забезпечення стратегічного управління витратами на основі поточних оцінок	Інструмент оперативного та в деякій мірі стратегічного управління витратами	Інструмент поточного управління собівартістю продукції	Інструмент поточного і стратегічного управління економічними витратами підприємства	Інструмент стратегічного управління
Характер використовуваних показників	Формалізовані та неформалізовані показники	Формалізовані показники	Формалізовані показники	Формалізовані показники	Формалізовані показники
Врахування впливу зовнішніх факторів	Недостатність врахування зовнішніх факторів, оскільки акцентується увага на внутрішніх процесах	Врахування зовнішніх чинників – визначення доходів, галузевої собівартості продукції	Врахування внутрішніх і зовнішніх чинників на формування собівартості продукції	Врахування внутрішніх і частково зовнішніх чинників на величину витрат	Врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків
Простота застосування методу	Досить складний метод, пов'язаний з	Досить простий у застосуванні	Простий у застосуванні, оскільки	Простий у застосуванні	Складний у застосуванні; важко виявити

Методи аналізу витрат	Функціонально-вартісний аналіз	Аналіз безбитковості	Аналіз витратоємних показників	Методи аналізу на основі грошових потоків	LCC-аналіз
Кваліфікаційна характеристика					
1	2	3	4	5	6
	великою кількістю процесів (функцій)		інформація для розрахунку показників доступна		напрямки скорочення витрат
Інтерпретація результату	Інтерпретація результату у текстовій формі	Можливість графічної інтерпретації отриманої інформації	Можливість графічної інтерпретації – динаміка зміни величини окремих витратоємних показників	Можливість графічної інтерпретації – динаміка зміни величини окремих показників, та структури грошових відтоків підприємства	Інтерпретація результату можлива як у текстовій так і графічній формі, залежно від використовуваних способів впливу на скорочення витрат
Необхідність попередніх пристосувань до використання методу	Визначення витрат основних процесів та в розрізі окремих видів продукції	Заздалегідь визначається критичний рівень доходів і витрат	Необхідно попередньо визначити кількість працівників, технічних засобів за групами тощо	Заздалегідь визначається величина відтоків грошових коштів	Визначення параметрів, якими можна знехтувати при досягненні мінімізації витрат

* Примітка: доповнено відповідно до джерел [4, с. 55–61; 6, с. 12–15; 8, с. 9; 11].

У традиційне порівняння методів аналізу витрат (табл. 2) включено ще один елемент, який спрямований на стратегічне управління витратами в розрізі етапів життєвого циклу продукції– LCC-аналіз.

Висновки. Кожен із розглянутих методів аналізу витрат за відповідних умов може принести відповідні ефективні результати. Крім того, при діагностуванні витрат можна використовувати набір методів, що в багатьох випадках дозволяє отримати точнішу оцінку витрат чи можливість прослідкувати переваги та недоліки їх використання на конкретному підприємстві. У цьому контексті відзначається, що „розробка і застосування на практиці різних систем управління витратами не завжди дає відповідь на ті чи інші питання, які виникають у процесі управління підприємством” [6, с. 295]. При цьому необхідним аргументом є те, що використання відповідних методів аналізу витрат у системі діагностування повинно бути адекватним загальній управлінській конвенції.

Використана література

1. Гарін, О.Л. Управління витратами в системі стратегічного розвитку підприємства: дис. ... кандидата економ. наук: спец. 08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами [Текст] / Олег Леонідович Гарін. – Харків, 2002. – 199 с.
2. Карлова, І.О. Формування системи управління прямими виробничими витратами на автотранспортних підприємствах: дис. ... кандидата економ. наук: спец. 08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами [Текст] / Ірина Олександрівна Карлова. – Київ, 2006. – 175 с.
3. Карпенко, О.В. Сутність і практичне застосування моделей аналізу взаємозв'язку „витрати-обсяг-прибуток” [Текст] / О.В. Карпенко // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. – 2009. – № 2 (33) . – С. 128–127.
4. Управління затратами підприємства: монографія [Текст] / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320 с.
5. Кошевецька, Г.С. Облік витрат у системі управління операційною діяльністю підприємства: дис. ... кандидата економ. наук: спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит [Текст] / Ганна Станіславівна Кошевецька. – Київ, 2005. – 194 с.

6. Управление затратами на предприятии: учебник [Текст] / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, Т.А. Фомина, С.В. Сапунов; под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: Издательский дом „Бизнес-Пресса”, 2008. – 560 с.
7. Маликов, А.В. Синтез системы управления затратами промышленного предприятия: дис. ... на соискание научной степени кандидата экономических наук: спец. 08.00.04 – Экономика и управление предприятиями [Текст] / Антон Валерьевич Маликов. – Донецк, 2007. – 177 с.
8. Марченко, Н.В. Совершенствование системы управления затратами предприятий сельхозмашиностроения: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством: экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами (промышленность) [Текст] / Н.В. Марченко. – Барнаул, 2007. – 24 с.
9. Метеленко, Н.Г. Підвищення ефективності функціонування підприємств на базі розробки комплексної системи управління витратами: дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами [Текст] / Наталя Георгіївна Метеленко. – Дніпропетровськ, 2002. – 267 с.
10. Партин, Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія [Текст] / Г.О. Партин. – К.: УБС НБУ, 2008. – 219 с.
11. Попова, Л.В. Основные концепции управленческого анализа затрат на промышленном предприятии [Электронный ресурс] / Л.В. Попова, Т.А. Головина // Управленческий учет. – 2005. – №1. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/uu/>.
12. Шишкова, В.С. Современные методы управления затратами на промышленном предприятии [Текст] / В.С. Шишкова, Р.П. Лизогуб. – Менеджер. – 2007. – № 1 (39). – С. 93–97.