

АНАЛІЗ ВПЛИВУ СТРУКТУРИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

ANALYSIS OF THE IMPACT OF THE STRUCTURE OF OPERATING EXPENSES ON THE FINANCIAL PERFORMANCE OF ENTERPRISES

У статті розглянуто питання сутності та структури операційних витрат, аналізу ефективності їх використання та ступінь їх впливу на кінцеві результати діяльності підприємства. Розкрито сутність основної операційної діяльності підприємства. Наведено класифікацію операційних витрат за економічними елементами та статтями витрат, а також класифікацію витрат виробництва за окремими ознаками. Для підтвердження теоретичних положень щодо впливу структури операційних витрат на рівень фінансових результатів діяльності підприємства проведено аналіз операційних витрат на прикладі підприємств харчової промисловості за два роки. Результати аналізу структури операційних витрат та отриманого загального операційного доходу дали можливість розрахувати ефективність використання операційних витрат шляхом розрахунку показника рентабельності операційних витрат. Для покращення використання ресурсів підприємства пропонується розробити механізм управління витратами в структурі стратегічного механізму управління.

Ключові слова: операційна діяльність, операційні витрати, структура витрат, аналіз використання витрат, фінансовий результат, управління операційними витратами.

The article considers the issues of the essence and structure of operating expenses, analysis of the efficiency of their use and the degree of their impact on the final results of the enterprise. The essence of the main operating activities of the enterprise is disclosed. The classification of operating expenses by economic elements and cost items is presented. The article provides a classification of operating expenses by economic elements and cost items, as well as a classification of production costs by certain features. To confirm the theoretical provisions on the impact of the structure of operating expenses on the change in the financial results of an enterprise, an analysis of operating expenses is carried out on the example of food industry enterprises on the basis of the reporting forms for two years "Statement of Financial Results". This group of enterprises is characterized by a high level of material costs. At the same time, a number of enterprises have a significant share of other operating expenses or sales expenses. Such deviations were identified at two enterprises, which really influenced the change in the results from operating activities. The Group assessed the cost elements in the dynamics and structure, as well as by items in the formation of total operating expenses. The results of the analysis of the structure of operating expenses and total operating income made it possible to calculate the efficiency of operating expenses by determining the operating expenses profitability. Based on the results of the calculations, conclusions and proposals were made to reduce operating expenses or optimize them when setting product prices. To increase the efficiency of using operating expenses of operating activities, it is proposed to create a cost management mechanism in the structure of strategic planning of the enterprise, which would be based on the latest technical and technological principles of activity, which make it possible to process raw materials more deeply and increase the output per unit of raw materials, as well as to strengthen control over the use of raw materials by improving their accounting, especially complex cost items.

Key words: operating activities, operating expenses, cost structure, cost utilization analysis, financial result, operating expenses management.

УДК 658.155:[637.5:005.936.3]

DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastruct73-11>

Ощепков О.П.

к.е.н., доцент кафедри обліку та аудиту,
Одеський національний
технологічний університет

Магденко С.О.

старший викладач кафедри
економіки промисловості,
Одеський національний
технологічний університет

Oshchepkov Oleksandr

Odesa National Technological University

Mahdenko Svitlana

Odesa National Technological University

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку економіки країни відбувається за наявності кризових умов в економіці, які обумовлені, в першу чергу, війною, яка несе руйнування ресурсів суспільства як матеріальних, так і людських, тому це вимагає жорсткого скорочення витрат і забезпечення максимальної їх віддачі.

Постає завдання раціональне і ефективно використовувати наявні ресурси на всіх етапах їх руху: від закупівлі ресурсів, їх переробки в готову продукцію і реалізації її споживачу. Для цього потрібно на кожному підприємстві впроваджувати інноваційні технології виробництва, зберігання продукції та її реалізації. Тобто ефективне управління операційними витратами діяльності підприємства неможливе без організації оперативного обліку та аналізу собівартості продукції. Особлива роль відводиться обліку витрат основної операційної діяльності, тому як вони є умовою формування ціни на реалізовану продукцію і межею ефективності можливого її виробництва.

Для цього потрібно створення ефективного механізму управління операційними витратами в структурі загальної стратегії механізму управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідження показників операційної діяльності підприємства, аналізу ефективності використання операційних витрат, управлінського і фінансового їх обліку та управління операційними витратами основної операційної діяльності підприємства, нашло широке відображення у наукових працях вітчизняних вчених, серед яких: І.С. Андрющенко, Н.М. Архіпова, К.В. Безверхого, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєва, В. Гуцайлюк, В.А. Дерій, В.М. Жук, З.В. Задорожний, М.Б. Кулинич, О.С. Максимова, А.В. Осокіна, В.В. Собко, В.Я.Фаріон, В.Я. Чумаченко та інші.

Разом з тим залишається багато питань, які пов'язані з методами оцінки ефективності операційних витрат, яким чином зміна структури операційних витрат впливає на зміну фінансового

результату операційної діяльності, методології розподілу непрямих операційних витрат та інші. Все це підтверджує актуальність подальшого дослідження питань, які характеризують формування та використання операційних витрат.

Постановка завдання. Метою дослідження є уточнення характеристики операційних витрат з урахуванням їх управлінського обліку, розглянути зміну структури операційних витрат та її вплив на кінцеві фінансові результати від операційної діяльності з урахуванням прийняття відповідних управлінських рішень, ефективності використання операційних витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розглядаючи підприємство як суб'єкт господарської діяльності, який за допомогою системи факторів виробництва, створює продукт для задоволення суспільних потреб фізичних та юридичних осіб, отримання фінансового результату для подальшого розвитку та отримання найкращого вирішення соціально-економічних потреб життя його трудового колективу. Фактори виробництва виступають у формі сировини, матеріалів, основних засобів, робочої сили, які в процесі виробництва об'єднуються в цілісну систему, в результаті якої створюється продукт. Вартісна їх оцінка буде визначати витрати на виробництво.

В сучасних умовах функціонування економіки погляд на категорію витрат досить різноманітний. Витрати виробництва ототожнюються з поняттям вартості виробництва продукту. Зокрема, С.А. Котляров вважає: «Витрати – це вартість ресурсів, використовуваних надалі для одержання прибутку чи досягнення інших цілей організації» [1, с. 45]. Тобто, в результаті виробництва використовуються реальні ресурси, які в грошовій формі виступають як витрати, які можуть бути поточними і одноразовими. Виходячи із основи виробничої функції, результати діяльності визначаються за принципом порівняння витрат і результатів. Можемо сказати, що витрати – це вартісне вираження використаних та споживаних ресурсів, які необхідні для реалізації виробничо-господарської діяльності підприємства та для досягнення його мети. Разом з тим, витрати в різних умовах використання виконують різні функції і різне призначення. Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства відповідно його Статуту, яка пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції, є головною метою створення підприємства. Так, відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», витрати операційної діяльності – витрати основної діяльності підприємства, тобто витрати підприємства, які спрямовані на виробництво або реалізацію продукції, що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, а також з операціями, котрі її забезпечують або спричинені нею [2].

Важливо визначити, що витрати операційної діяльності слугують базою ціни товару та її нижньою межею для виробника, тому особливу увагу необхідно приділяти витратам виробництва, які в загальному обсязі витрат займають найбільшу питому вагу, характеризують ефективність роботи підприємства, його фінансовий результат.

В процесі формування операційних витрат різні їх елементи виконують різні функції в процесі виробництва продукції. Тому важливі підходи до класифікації операційних витрат при формуванні собівартості продукції і віднесення витрат на ті чи інші рахунки для забезпечення ефективності управління ними, їх оптимізації для формування доходу підприємства. Характеристику витрат, які включаються до собівартості продукції наведено в роботі Коба О.В. та Миронової Ю. [3].

Існують різні підходи до класифікації витрат. На нашу думку, цікавий підхід щодо класифікації витрат, який пропонує професор Ф.Ф. Бутинець. В основу класифікації він для бухгалтерського фінансового і управлінського обліку запропонував наступні ознаки класифікації операційних витрат:

- за елементами витрат;
- за статтями калькуляції витрат;
- за способом їх включення до витрат (прямі і непрямі витрати);
- за обсягом виробництва продукції (змінні і постійні);
- за звітними періодами;
- за функціональним призначенням [4, с. 12].

Разом з тим, необхідно приділити увагу до загальногосподарських і загальногосподарських витрат, які впливають на рівень собівартості продукції та розподілу їх на окремі види продукції. Тобто мова йде про розподіл прямих та непрямих операційних витрат по окремих видах продукції. Це залежить від форми виробництва. Ми розглядаємо масове виробництво продукції, де існують комплексні статті, до яких відносять загальногосподарські, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Класифікація операційних витрат за окремими ознаками в структурі витрат звичайної діяльності схематично наведено в роботі В.С. Адамовської [4].

Розглянемо на прикладі підприємств харчової промисловості, яким чином зміна структури операційних витрат впливає на фінансові результати діяльності з метою визначення напрямків прийняття управлінських рішень щодо скорочення та оптимізації операційних витрат. Враховуючи управлінський аспект аналізу витрат операційної діяльності, можна порекомендувати проводити його у наступній послідовності:

- аналіз динаміки витрат;
- аналіз структури витрат;
- рентабельність використання операційних витрат.



Рис. 1. Схема формування та розподілу операційних витрат діяльності

Джерело: [4]

Це відповідає підприємствам, які працюють за умов, коли ціни з часом змінюються несуттєво. Тому основною ідеєю ціноутворення витрат є формування цін як суми трьох елементів:

- змінні витрати на виробництво одиниці товару;
- середні накладні витрати;
- прибуток підрозділу та підприємства в цілому.

Перевага таких методів ціноутворення – легкий збір інформації та розрахунку, тому що інформація про виробничі витрати більш визначена і відома виробнику [6]. В харчовій промисловості такий підхід до ціноутворення використовують більшість підприємств. Через те, що ціна є договорною, то там, де більше ціна, більше включають непрямі витрати.

В результаті аналізу операційних витрат, ми визначаємо зміну їх в динаміці для прогноза на майбутній період непосредственно прямих витрат та тенденції зміни непрямих витрат, загальнопромислових та загальногосподарських витрат. В результаті структурного аналізу витрат визначаємо фактори та джерела, які вплинули на зміну витрат змінного і постійного характеру, що можливість прийняття рішень до впровадження тих чи інших заходів на зменшення або оптимізацію операційних витрат.

Розглянемо на прикладі чотирьох підприємств харчової промисловості структуру витрат за елементами операційних витрат та витрат

формування собівартості продукції. Базою для аналізу операційних витрат виступають річні звіти підприємств.

В таблиці 1 розглянемо структуру операційних витрат за економічними елементами в динаміці і порівнянні за 2020–2021 роки на підставі фінансової звітності «Звіт про фінансові результати».

Проведений аналіз структури операційних витрат показав, що суттєвих змін в структурі по підприємствах не було, за винятком питомої ваги матеріальних витрат у ПАТ «Тернопільський молокозавод» – з 75,5% до 84,61% при зниженні питомої ваги інших видів витрат, особливо інших операційних витрат з 8,73% до 1,92%. Спостерігається значна питома вага інших операційних витрат діяльності у ТДВ «Баштанський сирзавод», відповідно 11,47% та 11,17% при тенденції зростання всіх інших операційних витрат. Найменша питома вага інших операційних витрат спостерігається на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» – 0,59% та 0,66%.

Результати аналізу операційних витрат за статтями витрат по підприємствах наведені в таблиці 2.

Проведений аналіз структури операційних витрат за статтями витрат показав, що найбільші коливання зміни структури операційних витрат спостерігається в собівартості реалізованої продукції на всіх підприємствах, особливо на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат», в звітному році скорочення склало 3,17%. Разом з тим,

Аналіз структури операційних витрат за економічними елементами

Назва підприємств	Елементи операційних витрат, %						
	Роки	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Витрати на соціальні заходи	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом
ТДВ «Баштанський сирзавод»	2020	76,76	8,43	1,98	1,94	11,47	100,00
	2021	76,00	8,49	2,05	2,29	11,17	100,00
ТДВ «Яготинський маслозавод»	2020	82,90	6,14	1,32	2,33	7,31	100,00
	2021	82,22	6,19	1,41	2,91	7,27	100,00
ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»	2020	87,56	7,93	1,66	2,26	0,59	100,00
	2021	86,52	8,62	1,79	2,41	0,66	100,00
ПАТ «Тернопільський молокозавод»	2020	75,50	10,26	2,24	3,27	8,73	100,00
	2021	84,61	8,59	1,87	3,01	1,92	100,00

Таблиця 2

Аналіз структури операційних витрат за статтями витрат

Назва підприємств	Структура операційних витрат за статтями витрат, %					
	Роки	Собівартість реалізованої продукції	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші операційні витрати	Разом витрат
ТДВ «Баштанський сирзавод»	2020	92,76	1,83	4,01	1,40	100,00
	2021	91,10	1,83	5,87	1,20	100,00
ТДВ «Яготинський маслозавод»	2020	90,21	1,12	8,12	0,55	100,00
	2021	89,63	1,07	8,20	1,10	100,00
ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»	2020	77,01	2,70	19,70	0,59	100,00
	2021	73,84	2,66	22,84	0,66	100,00
ПАТ «Тернопільський молокозавод»	2020	88,94	2,14	6,84	2,08	100,00
	2021	90,06	2,05	5,96	1,93	100,00

відмічаються значно високі витрати на збут готової продукції, відповідно 19,7% та 22,84% при несуттєвих інших операційних витратах 0,59% та 0,66%. Найбільша питома вага інших операційних витрат в структурі витрат спостерігаються на ПАТ «Тернопільський молокозавод», відповідно 2,08% та 1,93%.

Проведений аналіз структури операційних витрат за економічними елементами та статтями витрат дає можливість розглянути ефективність використання операційних витрат шляхом розрахунку рівня рентабельності їх використання через співвідношення доходу від операційної діяльності до сукупних витрат операційної діяльності, яка виражена у відсотках.

Результати аналізу ефективності використання операційних витрат через механізм визначення їх рентабельності довів, що на всіх підприємствах спостерігається зростання загальних витрат в 2021 році порівняно із 2020 роком та зниження рентабельності операційних витрат.

В першу чергу, це скорочення операційного доходу на двох підприємствах за рахунок зниження обсягу реалізації продукції – ТДВ «Баштанський

сирзавод» та ТДВ «Яготинський маслозавод», що привело до збитковості першого до – 2,67%, та мінімізації рентабельності іншого – до 0,77%. Загальне зростання витрат більш високими темпами ніж реалізація продукції в 2021 році у ПАТ «Тернопільський молокозавод», рентабельність використання операційних витрат зменшилась з 4,95% до 0,19%. За рахунок значного зростання частки матеріальних витрат з 75,50% до 84,61% в елементах витрат, також суттєва питома вага амортизації 3,27%, та 3,01%. Тобто, дійсно, можна спостерігати, що структура операційних витрат впливає на фінансовий результат підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. На підставі даних проведеного аналізу структури і рентабельності використання операційних витрат можна зробити висновки та пропозиції щодо зниження загальних витрат та підвищення ефективності їх використання. Тому, важливе значення має організація механізму контролю за рівнем витрат та пошуки шляхів щодо їх зменшення.

Враховуючи головну роль операційних витрат в діяльності підприємства, необхідна ефективна

Таблиця 3

Розрахунок рентабельності операційних витрат,%

Назва підприємств	Роки	Показники		
		Загальні витрати операційної діяльності, тис. грн	Дохід від операційної діяльності, тис. грн	Рентабельність операційних витрат, %
ТДВ «Баштанський сирзавод»	2020	839846	908683	8,19
	2021	851872	829208	-2,67
ТДВ «Яготинський маслозавод»	2020	2946317	3169655	7,58
	2021	3106523	3130311	0,77
ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»	2020	1360603	1424874	4,72
	2021	1626117	1722935	5,95
ПАТ «Тернопільський молокозавод»	2020	1902106	1996195	4,95
	2021	2323606	2328043	0,19

стратегія управління операційними витратами, яка включає в себе питання пошуку та виявлення чинників, які забезпечать економію усіх видів ресурсів; планування та нормування витрат за їхніми видами; облік та аналіз попередніх витрат; стимулювання робітників до економії та зниження витрат.

Враховуючи зовнішні та внутрішні фактори впливу на розмір і рівень витрат, механізм управління витратами повинен бути складовою стратегії функціонування та розвитку підприємства. Л.А. Пархоменко та інші роблять акцент, «що система управління повинна базуватись на встановлення цільових показників витрат і змушує всі заходи підкорятися досягненню цих цілей.... Планування витрат повинні бути тісно пов'язані з технологічним процесом» [6]. Тобто треба застосовувати сучасні техніко-технологічні процесивиробництва та сучасні форми і методи реалізації продукції з метою скорочення витрат на збут.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Котляров М.Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 9. С. 43–47.
2. П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99#Text> (дата звернення: 15.06.2023).
3. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 4. С. 99–103.
4. Адамівська В.С. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один із напрямків бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 59–64.

5. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1. С. 11–18.

6. Пархоменко Л.А., Малиуга Л.М., Фротер О.С. Методи обліку та управління операційними витратами. *Економіка та держава*. 2022. № 1. С. 51–54.

REFERENCES:

1. Kotliarov M.D. (2015) Kontseptualni osnovy upravlinnia vytratamy subiektiv hospodariuvannia v umovakh udoskonalennia rynkovykh vidnosyn [Conceptual foundations of cost management of economic entities in conditions of improvement of market relations]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 9, pp. 43–47.
2. P(s)BO 3 «Zvit pro finansovi rezultaty». Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99#Text> (accessed 15 June 2023).
3. Koba O.V., Myronova Yu.Yu. (2016) Vytraty pidpriemstva ta yikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia y ekonomichnoho analizu [Enterprise costs and their classification for the needs of management and economic analysis]. *Prychornomorski ekonomichni studii*, vol. 4, pp. 99–103.
4. Adamovska V.S. (2015) Udoskonalennia upravlinskoho obliku vytrat operatsiinoi diialnosti yak odyin iz napriamkiv biznes-administruvannia [Improvement of management accounting of costs of operational activity as one of the areas of business administration]. *Ahrosvit*, no. 8, pp. 59–64.
5. Butynets F.F. (2012) Vytraty vyrobnytstva ta yikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia [Production costs and their classification for management needs]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, no. 1, pp. 11–18.
6. Parkhomenko L.A., Maliuha L.M., Froter O.S. (2022) Metody obliku ta upravlinnia operatsiinykh vytratamy [Methods of accounting and management of operating expenses]. *Ekonomika ta derzhava*, no. 1, pp. 51–54.