

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Кафедра менеджменту, публічного управління та персоналу

Таратасюк Марина Олександрівна

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО
РОЗВИТКУ БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

спеціальність 073 «Менеджмент»
освітньо-професійна програма – Менеджмент
Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
МЕНзм-21

Таратасюк М.О.
підпис

Науковий керівник:
д. е. н., професор

П.П. Микитюк
підпис

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«___» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри
_____ **М. М. Шкільняк**
підпис

ТЕРНОПІЛЬ – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1.ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ	5
1.1. Еволюція сутності управління витратами розвитку будівельної організації.....	5
1.2. Оцінювання зарубіжних і вітчизняних підходів до класифікації та структурування витрат.....	11
РОЗДІЛ 2.ОЦІНЮВАННЯУПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ	19
2.1. Формування системи управління витратами будівельної організації	19
2.2. Оцінка структури та обґрунтування напрямів управління витратами	25
РОЗДІЛ 3.НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ	37
ВИСНОВКИ.....	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	50

ВСТУП

Актуальність проблеми управління витратами в системі стратегічного розвитку будівельної організації полягає в необхідності підвищення ефективності ресурсів, оптимізації витрат та забезпеченні стійкого зростання в умовах конкурентного ринку. Ефективне управління витратами в будівельній організації дозволяє не лише оптимізувати використання ресурсів, але й підвищити конкурентоспроможність, забезпечити стабільність фінансових результатів і адаптивність до змін ринкового середовища.

В умовах нестабільної економічної ситуації та зростання вартості ресурсів стратегічне управління витратами стає ключовим чинником для досягнення довгострокових цілей організації. Застосування інноваційних підходів до контролю та аналізу витрат дозволяє будівельним компаніям мінімізувати ризики, пов'язані з перевитратами, і підвищити результативність реалізованих проектів, що робить цю тему надзвичайно актуальною. Крім того, у будівельній сфері важливим є врахування специфіки витрат, зумовленої тривалим циклом виконання проектів, високою вартістю матеріалів і залежністю від зовнішніх чинників, таких як коливання цін на ресурси та законодавчі зміни.

Стратегічне управління витратами сприяє побудові гнучкої системи планування та прогнозування, яка дозволяє керівництву вчасно приймати рішення щодо коригування витрат для досягнення максимальної економічної ефективності. Крім цього, оптимізація витрат безпосередньо впливає на рентабельність і репутацію будівельної організації, дозволяючи їй укладати вигідні контракти, утримувати постійних клієнтів і залучати нових партнерів.

Аналіз останніх досліджень та наукових праць. Питання управління витратами системи стратегічного розвитку організацій досліджуються вітчизняними та міжнародними науковцями, такими як Н. Беренс, О. Гончар, А. Касич, І. Кузнецова, П. Микитюк, О. Пампура, А. Пересада, М. Портер, Н. Д. Прокопенко, А. Савчук, В. Хобта, Н. Чумаченко, Й. Шумпетер та М. Шкільняк.

Мета дослідження полягає у науково-теоретичному та практичному обґрунтуванні управління витратами стратегічного розвитку будівельної організації.

Реалізація зазначеної мети визначає постановку та вирішення наступних основних завдань:

- проаналізувати еволюцію сутності управління витратами розвитку будівельної організації;
- оцінити зарубіжні і вітчизняні підходи до класифікації та структурування витрат;
- дослідити формування системи управління витратами будівельної організації;
- дати оцінку структурі та обґрунтуванню напрямів управління витратами;
- запропонувати напрями удосконалення управління витратами системи стратегічного розвитку будівельної організації.

Об'єктом дослідження є діяльність будівельної організації.

Предметом дослідження є управління витратами системи стратегічного розвитку будівельної організації.

Методи дослідження використовувалися: традиційні способи і прийоми економічного аналізу графічний, табличний, порівняння, угруповання при аналізі управління витратами в діяльності будівельної організації.

Наукова новизна дослідження полягає у розробці та обґрунтуванні наукових та практичних рекомендацій в управлінні витратами стратегічного розвитку будівельної організації.

Практична значимість дослідження полягає у застосування досягнутих результатів дослідження у практичній діяльності будівельних організацій.

Апробація. За результатами дослідження опубліковано тези доповідей на тему: «Управління ефективністю інвестиційно-інвестиційної діяльності організації» ІХ науково-практичної конференції студентів та молодих вчених.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ

ВИТРАТАМИ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ БУДІВЕЛЬНОЇ

ОРГАНІЗАЦІЇ

1.1. Еволюція сутності управління витратами розвитку будівельної організації

Розширення господарської автономії організації і розвиток ринкових відносин дедалі більше пов'язують успішність організації та його здатність конкурувати з рівнем виробничих витрат. Сучасні економічні реформи вимагають переосмислення багатьох усталених концепцій та уявлень щодо економічних процесів, зокрема поняття «витрат».

Термін «витрати» відображає сутність економічного явища, яку необхідно чітко визначити для уникнення неоднозначного трактування в подальших дослідженнях. Економічні категорії, зокрема витрати, є теоретичними узагальненнями, що відображають реальні виробничі та суспільні взаємозв'язки. Їхній зміст змінюється залежно від того, які виробничі відносини вони визначають, і чи є ці відносини історичними або перехідними.

Перше осмислення поняття витрат сягає часів античної філософії. Видатний економіст Давид Рікардо сформулював теорію порівняльних витрат виробництва, яка стала основою для витратного підходу в економіці. Він стверджував, що витрати виробництва мають бути повністю покриті в процесі реалізації товару, незалежно від їхнього обсягу. За його концепцією, реальна вартість товару дорівнює витратам на виробництво, що включають витрати праці, засобів виробництва і капіталу.

Подальший розвиток теорії витрат був пов'язаний із австрійською економічною школою, зокрема К. Менгером та Ф. Візером, які започаткували концепцію маржиналізму. Вони розглядали витрати як психологічний феномен, заснований на граничній корисності, і стверджували, що витрати організації на

фактори виробництва визначаються їхньою граничною корисністю з точки зору продавця. У цьому контексті витрати розглядаються на рівні окремої організації, як функція від обсягів виробництва.

Подальший розвиток теорії витрат пов'язується з теорією ціни Альфреда Маршала. Його підхід поєднав концепцію граничної корисності з принципами суб'єктивної теорії утримання, розробленої Н. Сеніором. Хоча Маршал використовував поняття вартості, насправді він прирівнював її до витрат виробництва, що відповідають рівноважній ціні. Його теорія об'єднувала три складові: витрати виробництва, граничну корисність та взаємодію попиту і пропозиції, з акцентом на функції ціни пропозиції. Він також вперше врахував часові аспекти у визначенні витрат, підкреслюючи різницю між короткостроковими та довгостроковими періодами.

У кінці XX століття особливої уваги набула теорія трансакційних витрат, розроблена в рамках неокласичного інституціоналізму. Ця концепція, запропонована Рональдом Коузом, зосереджувалася на витратах, пов'язаних з ринковим обігом, таких як витрати на рекламу і ринкові дослідження. Коуз стверджував, що функція ринку полягає у зниженні трансакційних витрат та оптимізації витрат на отримання інформації учасниками обміну.

Аналізуючи сучасні підходи до витрат, можна констатувати, що сьогодні немає єдиного визначення цього поняття. У різних наукових і практичних підходах воно інтерпретується по-різному. Багато дослідників трактують витрати як кількість матеріальних і нематеріальних ресурсів, витрачених на досягнення певних цілей у грошовому вимірі, часто зводячи це поняття до бухгалтерського обліку.

Деякі науковці визначають витрати як необхідні втрати для отримання певного результату. Проте цей підхід не конкретизує тип втрат та часові межі їх порівняння з результатами.

Тривалий час панувала думка, що витрати виробництва є частиною вартості. Однак таке визначення не розкриває повної сутності витрат, оскільки обмежується лише їхньою кількісною оцінкою, не враховуючи їхню роль як

індикатора ефективності роботи організації та інструмента для мобілізації внутрішніх ресурсів. Це визначення також не враховує ситуації, коли витрати на виробництво можуть перевищувати вартість продукції.

Т.П. Карпова ототожнює поняття «витрати» і «видатки», трактуючи виробничі витрати як витрати, зумовлені технологією виробництва, що залежать від його обсягу та визначають матеріальну основу продукту. Водночас вона зазначає, що поняття витрат у контексті управлінського обліку не має однозначного тлумачення.

Часто виникають труднощі у визначенні конкретного обсягу та типу витрат, що аналізуються. Поняття «витрати» потребує детальнішого пояснення, оскільки його значення залежить від мети аналізу користувача та обраної моделі класифікації витрат в організації.

Для більш точного розуміння цього терміну, Т.П. Карпова пропонує розглядати витрати з трьох аспектів: по-перше, як використання ресурсів, по-друге, як кількісне вираження цих ресурсів у грошовому вимірі, і по-третє, як процес їх оптимізації для досягнення кращих результатів у виробництві продукції або функціонуванні окремих підрозділів. Вона робить висновок, що витрати - це обсяг використаних ресурсів, виражений у грошовій формі [37]. Однак це визначення не можна вважати повністю точним, оскільки оцінка витрат може проводитися не лише у грошових одиницях, але й у натуральних, трудових, енергетичних величинах. Проте саме грошовий вимір витрат дозволяє оцінювати альтернативні способи використання ресурсів і робити раціональний вибір.

А.Д. Шеремет визначає витрати як спожиті ресурси або витрачені кошти, необхідні для придбання товарів чи послуг. Проте це визначення є надто загальним, оскільки не уточнює мети використання цих ресурсів і створює враження, що йдеться лише про використані матеріальні ресурси.

Питання природи витрат потребує чіткого розмежування понять «затрати» (inputs) та «витрати» (costs), адже часто вони сприймаються як синоніми, що не завжди є коректним. Професор Г. Фандель у своїй роботі надає вдалі визначення цих термінів: «затрати» позначають використання факторів виробництва через

їхнє поглинання або часткове використання виробничого потенціалу, тоді як «витрати» відображають ці затрати у грошовому еквіваленті (рис.1.1.).

В.В. Ковальов також розрізняє поняття «затрати» та «витрати», вважаючи, що затрати - це ресурси або активи, витрачені для отримання майбутніх доходів, а витрати - це ті затрати, що підлягають списанню у звітному періоді з метою визначення фінансового результату.



Рис. 1.1. Взаємозв'язок затрат і витрат виробництва[46]

«В.Я. Горфінкель та В.А. Швандар ототожнюють витрати із собівартістю та дають таке визначення: витрати на виробництво та реалізацію є вартісною оцінкою використаних у процесі виробництва ресурсів, сировини, енергії, трудових ресурсів та інших витрат, пов'язаних із створенням продукції» [20]. Проте таке ототожнення є некоректним, оскільки собівартість відображає специфічні витрати конкретної організації на виготовлення певних видів продукції, тоді як витрати є ширшим економічним поняттям, яке може бути застосоване для загального аналізу економічних процесів.

Регулювання витрат та розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг)

здійснюється на основі нормативно-правових актів державних органів, серед яких: Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, закони «Про оплату праці», «Про відпустки», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у різних галузях [21].

Водночас Господарський кодекс України дозволяє організаціям самостійно визначати механізм формування витрат та правила розподілу чистого прибутку, опираючись на власні внутрішні нормативні документи [21].

На практиці виробничі витрати визначаються сумою використаних ресурсів для виготовлення продукції, які можуть мати як натуральну, так і вартісну форму. Зокрема, до вартісних витрат належать ті, що відображають часткову вартість використаних ресурсів за певний розрахунковий період для підготовки та реалізації виробничого процесу. За цим підходом, витрати охоплюють поглинену в конкретному виробничому циклі вартість організаційних, основних та допоміжних елементів, необхідних для виробництва та реалізації продукції.

Аналізуючи різні підходи до визначення витрат, можна дійти кількох узагальнюючих висновків. Чимало існуючих визначень не повністю враховують витрати ресурсів, необхідних для використання виробничих факторів, і не відображають розрив між бухгалтерським та економічним трактуванням цих категорій. Такі визначення часто обмежуються аналізом короткострокових періодів. Виробничий процес потребує різних ресурсів, таких як сировина, праця, енергія тощо. Для досягнення кінцевого результату ресурси мають бути належним чином інтегровані. Кількість можливих способів поєднання виробничих чинників навіть для одної організації є значною. Оскільки кожен виробник прагне максимізувати свій прибуток, з-поміж можливих варіантів він має обрати той, що забезпечує оптимальне співвідношення економічної та технологічної ефективності [18].

Існує кілька технологічно ефективних способів виробництва для досягнення визначеного обсягу продукції, тому виробник повинен обирати той,

при якому сукупна вартість використаних ресурсів буде найменшою, тобто той, який мінімізує альтернативну вартість залучених ресурсів. Такий спосіб і вважається економічно ефективним.

Під час своєї діяльності кожна організація змушене використовувати різні ресурси—сировину, робочу силу, енергію, інформаційні ресурси тощо. Ці ресурси можна вимірювати у натуральних, трудових, енергетичних чи вартісних одиницях. Однак для управління витратами з метою підвищення їх ефективності ключове значення має саме вартісна оцінка, адже лише вона дозволяє здійснювати аналіз альтернативних варіантів використання ресурсів і вибирати оптимальні [16].

Таким чином, сучасне визначення витрат повинно враховувати такі характеристики:

- сукупний характер витрат;
- динамічність та довгострокову перспективу аналізу;
- альтернативність вибору способів використання ресурсів;
- взаємозалежність між витратами та стратегічними цілями організації;
- врахування витрат усіх видів ресурсів, що застосовуються для залучення виробничих факторів.

Ресурсна концепція виробничої системи в Україні визначає кілька основних видів ресурсів: технічні, технологічні, кадрові, фінансові, інформаційні, а також ресурси організаційної структури системи управління. При плануванні, аналізі та управлінні сукупними витратами особливу увагу варто приділяти фактору часу, який нерідко не враховується в процесах управління витратами.

Виходячи з вищевикладеного, можна запропонувати власне стратегічно орієнтоване визначення витрат. Витрати – це загальний економічний показник, що відображає порівняння різних варіантів управлінських рішень, спрямованих на досягнення оптимального поєднання виробничих чинників. «Вони мають динамічний характер та характеризують сукупний обсяг усіх ресурсів,

витрачених на досягнення визначених поточних та стратегічних цілей організації протягом певного періоду» [18].

Таким чином, сучасне розуміння витрат вимагає розширення традиційного змісту цього поняття. На нашу думку, до нього слід включати альтернативні витрати, тривалий горизонт аналізу та розгляд витрат як зміни запасів. Особливо важливо підкреслити роль витрат у визначенні стратегічних параметрів діяльності організації та значущість фактору часу.

1.2. Оцінювання зарубіжних і вітчизняних підходів до класифікації та структурування витрат

Класифікація є одним із ключових методів дослідження, що полягає у розподілі об'єктів на основі певних спільних ознак і закономірностей взаємозв'язків між ними. У контексті витрат, їх численні характеристики вимагають науково обґрунтованого підходу до класифікації, що сприяє кращому розумінню їхньої суті. Такий підхід дозволяє виокремити різні групи витрат, зрозуміти процеси їх формування та встановити взаємозв'язок між різними компонентами.

Мета організації значною мірою визначає структуру та класифікацію витрат. Якщо основна мета організації полягає в максимізації прибутку, витрати організовуються таким чином, щоб забезпечити ефективний контроль за прибутковістю. Однак прагнення до максимізації прибутку не завжди є пріоритетним завданням організації. Сучасні стратегії ведення бізнесу враховують індивідуальні цілі кожної організації, серед яких: максимізація поточного доходу, забезпечення мінімального рівня прибутку, максимізація обсягу продажів, а також довгострокове зростання прибутковості.

Дослідження показують, що в умовах ринкової економіки організації часто орієнтуються не лише на максимізацію прибутку, а на забезпечення стабільного рівня доходу у довгостроковій перспективі. Зокрема, науковці пропонують такі цілі: досягнення оптимального рівня прибутковості, що дозволяє зберігати

фінансову стабільність; збільшення обсягу продажів при забезпеченні мінімально прийняттого рівня прибутку; та максимізація сукупної корисності керівництва, яка враховує такі чинники, як заробітна плата, інвестиційні можливості тощо.

Аналізуючи підходи до класифікації витрат у міжнародній практиці, слід зауважити певні особливості. По-перше, у кожній країні відсутній єдиний підхід до класифікації витрат, оскільки це питання є складовою управлінського обліку, що не підлягає державному регулюванню. Це дозволяє організаціям самостійно розробляти власні системи класифікації витрат на основі власних практичних потреб. По-друге, класифікація витрат формується в залежності від конкретних цілей, що визначає різні підходи до її структурування. По-третє, відсутність єдиної термінології створює певні труднощі у перекладі та розумінні спеціалізованих термінів у контексті зарубіжної економічної літератури.

Слід зазначити, що в західних країнах класифікація витрат для цілей фінансового обліку значно відрізняється від класифікації, яка використовується для внутрішнього управління. Для контролю прибутковості витрати об'єднуються у найменшу можливу кількість статей, що дозволяє ігнорувати їх економічний характер на користь більш технологічно орієнтованого підходу до розподілу витрат між продуктами.

Р. Манн та Е. Майер вважають, що для оперативного управління немає потреби у надмірно деталізованій класифікації витрат. Вони пропонують два ключові підходи до групування витрат: уникнення зайвої деталізації та врахування можливості віднесення витрат до конкретних об'єктів, таких як продукти чи місця виникнення витрат. Вони поділяють витрати на три основні групи: прямі витрати на виробництво, витрати на організацію перших, та витрати на організацію другого типу витрат.

Проведений аналіз дозволяє визначити основні принципи групування витрат у країнах з розвинутою ринковою економікою. Це включає поділ економічно однорідних витрат за місцем їх виникнення, функціональну класифікацію та мінімізацію кількості статей з урахуванням економічної

доцільності.

Аналіз вітчизняної системи класифікації витрат виявив її регламентований характер та орієнтацію на обчислення собівартості. Ця система, хоч і має певні теоретичні аспекти, що не знаходять практичного застосування, включає позитивні риси, такі як уніфікованість для різних галузей та можливість проведення порівняльного аналізу. Це забезпечує широку доступність статистичних даних про структуру витрат у національній економіці та надає потужну теоретичну базу для практичного використання.

Ю.С. Цал-Цалко пропонує детальну класифікацію витрат, яка охоплює дев'ять різних критеріїв. Однак, він особливо підкреслює важливість двох основних підходів: класифікації за економічними елементами та за статтями калькуляції. Перше з цих групувань виявляє ресурси, використані для виробництва протягом звітного періоду, і є універсальним для різних галузей економічної діяльності. «Воно охоплює п'ять основних елементів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, соціальні відрахування, амортизацію та інші операційні витрати» [40]. Другий підхід, класифікація за статтями калькуляції, фокусується на розподілі витрат між різними виробами та процесами, допомагаючи визначити собівартість одиниці продукції. Методологія такого групування визначається галузевими стандартами, які враховують специфіку та структуру виробництва.

Подібні підходи до класифікації витрат зустрічаються й у роботах інших науковців. Основним недоліком більшості цих підходів є зосередженість виключно на точності визначення собівартості продукції, що обмежує їх застосування в ширших аспектах управління.

Важливу альтернативу представляє класифікація витрат, розроблена Т.П. Карповою [38]. Її підхід є більш адаптованим до сучасних умов, оскільки вона акцентує увагу на необхідності врахування цілей використання інформації про витрати. «Провівши ґрунтовний аналіз, Т.П. Карпова виділяє три напрямки класифікації витрат: для обчислення собівартості продукції, для ухвалення управлінських рішень та для контролю й регулювання витрат» [25]. Кожен з цих

напрямків вимагає окремого підходу до класифікації витрат, що відображається у різних системах (рис. 1.2).

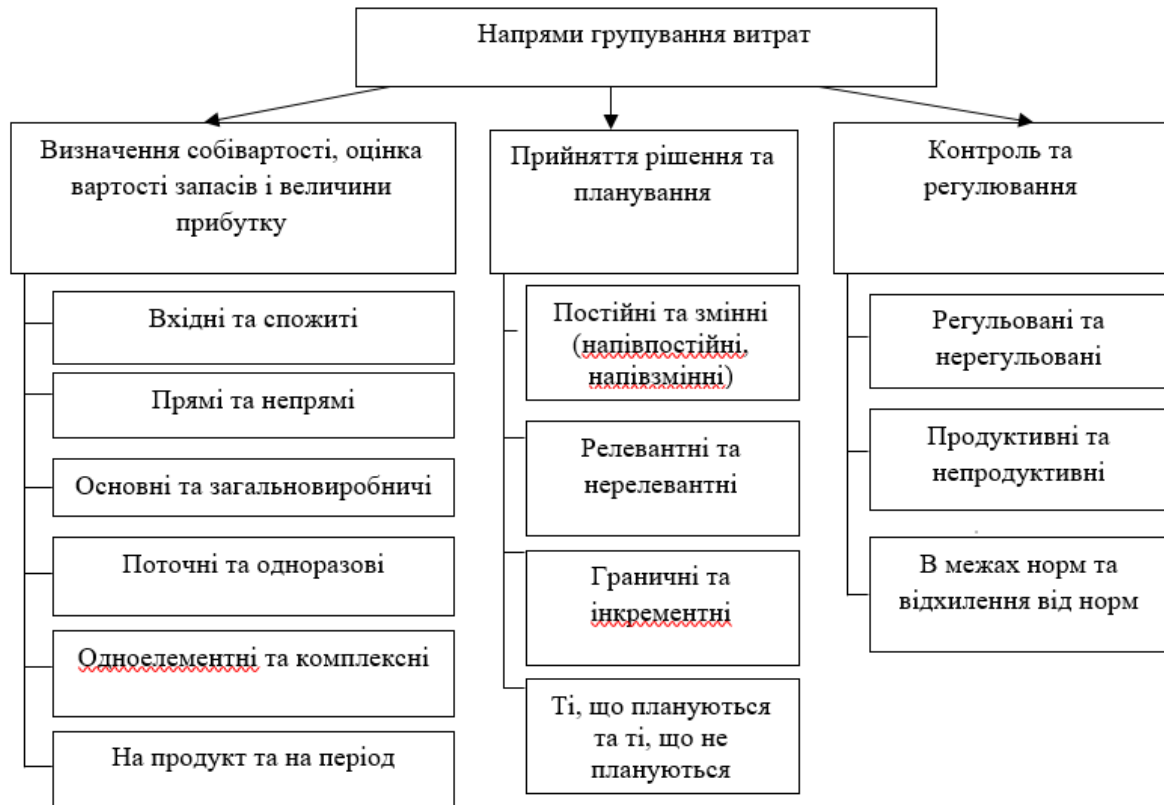


Рис. 1.2. Класифікація витрат за напрямками використання інформації

Науковці розглядають витрати через різноманітні класифікаційні призми, надаючи особливого значення різним підходам до їхнього аналізу. Так, до “вхідних” (невичерпаних) витрат належать ті ресурси, які організації придбало з метою отримання доходів у майбутньому. У разі, якщо такі ресурси вже використані та більше не можуть приносити дохід, вони стають “спожитими” (вичерпаними). Коректне розрізнення цих типів витрат є ключовим для адекватного визначення фінансових результатів організації.

З точки зору складу, витрати можна розділити на одноелементні та комплексні. «Одноелементні витрати являють собою такі, що не можуть бути поділені на складові частини; саме за цим принципом побудована класифікація за економічними елементами, натомість комплексні витрати містять декілька елементів, як-от загальновиробничі витрати, таким чином, групування витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції доповнюють одне одного,

розкриваючи різні аспекти витрат» [14].

Суттєвим аспектом вибору підходу до класифікації є поділ витрат на постійні та змінні, що базується на обсязі виробництва або рівні завантаження виробничих потужностей. Цей підхід має широке застосування в західному управлінському обліку та слугує основою для прийняття численних управлінських рішень. Змінні витрати безпосередньо залежать від обсягів виробництва, тоді як постійні залишаються стабільними в межах певного виробничого діапазону. Хоча загальна сума постійних витрат не змінюється зі зростанням обсягів виробництва, їх частка на одиницю продукції зменшується зі збільшенням обсягів. Важливо зазначити, що це стосується лише короткострокового періоду; у довгостроковій перспективі всі витрати стають змінними. Успішне управління залежить від точності розподілу витрат на змінні та постійні, хоча на практиці це часто складно виконати чітко.

Багато видів витрат можуть бути змінними за одних обставин і постійними за інших. Таке групування лежить в основі аналізу критичних точок виробництва, визначення рентабельності, оптимізації асортименту продукції та формування загальної економічної стратегії організації.

Для дослідження взаємозв'язків між витратами та обсягами виробництва використовуються також концепції граничних (маржинальних) та інкрементних витрат. Граничні витрати мають стратегічне значення, оскільки показують, які додаткові витрати потрібно буде здійснити або зекономити при зміні обсягу виробництва на одну одиницю. Інкрементні витрати відрізняються тим, що відображають зміну витрат у разі збільшення обсягу на певну партію продукції.

При ухваленні управлінських рішень важливо визначити, які витрати є релевантними, тобто такими, що залежать від конкретного рішення, і які витрати не мають значення для цього процесу.

Щодо контролю та регулювання витрат, М.А. Вахрушина виділяє регульовані та нерегульовані витрати. Цей поділ допомагає чітко визначити зони відповідальності менеджерів та оцінити їхню здатність контролювати витрати у своїх підрозділах. Регульовані витрати — це ті, які можуть контролюватися

менеджером, відповідальним за певний напрямок, тоді як нерегульовані не піддаються впливу на даному рівні управління. Зазвичай, більшість витрат організації є регульованими, але контроль за ними розподіляється на різних управлінських рівнях.

Для ефективного управління витратами доцільно використовувати різні підходи до їхнього групування, орієнтуючись насамперед на цілі використання інформації та конкретні завдання. Аналізуючи досвід вітчизняної та зарубіжної практики, можна виділити кілька важливих аспектів:

1. На сьогодні відсутня єдина методика класифікації витрат, як і уніфікована термінологія в цій сфері.

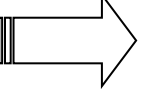
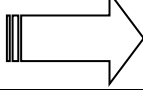
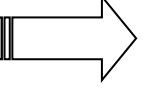
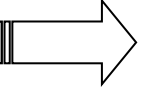
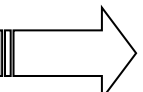
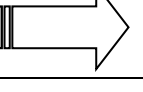
2. Існують два протилежні підходи до класифікації витрат: один прагне до максимальної деталізації за всіма можливими ознаками, тоді як інший зосереджується на укрупненому групуванні, орієнтованому на практичні аспекти контролю та управління.

3. В українській практиці класифікація витрат здебільшого спрямована на забезпечення точності розрахунку собівартості продукції, що відповідало потребам планово-централізованої економіки, але є менш ефективним для сучасного управління витратами. Натомість зарубіжні підходи спрямовані на забезпечення інформації для ухвалення управлінських рішень та контролю за витратами.

Аналізуючи інформацію на рис. 1.3, слід також зазначити, що вітчизняні системи класифікації часто залишаються більше теоретичними, тоді як західні методи більш практично орієнтовані, зокрема у частині поділу витрат на постійні та змінні, що є основою управлінських рішень в організації.

Хоча бухгалтерська звітність в Україні (Форма №2) частково включає поділ витрат на постійні та змінні, ця інформація рідко використовується у процесі управління. В умовах динамічних ринкових змін, коли попит на продукцію та завантаження виробничих потужностей постійно змінюються. Отже, класифікація витрат на постійні, змінні, а також на напівпостійні та напівзмінні є необхідною, хоча на практиці виникають труднощі з їхнім чітким

розмежуванням.

Класифікаційні ознаки	Використовується / не використовується			Напрями використання	Використовується / не використовується	
	Вітчизня- на система	Зарубіж- на система			Вітчизня- на система	Зарубіж- на система
1. За елементами витрат	+	- +		1. Для складання кошторисів по організації	+	- +
				2. Для складання фінансової звітності	+	-
2. За статтями калькуляції	+	+		1. Для калькулювання собівартості одиниці продукції	+	+
3. За відношенням до обсягу виробництва (постійні, змінні)	+	+		1. Для прийняття управлінських рішень.	-	+
				2. Основа для використання системи директ-костінг	+	+
4. За способом віднесення на собівартість виробу (прямі, не прямі)	+	+		1. Для калькулювання собівартості продукції	+	+
5. За участю у процесі виробництва (виробничі, адміністративні, збутові)	+	+		1. Для калькулювання собівартості продукції та складання кошторисів	+	+
6. За відношенням до собівартості продукції (на продукт, на період)	+	+		1. Для калькулювання собівартості продукції та складання кошторисів	+	+
7. За роллю у процесі виробництва (основні, накладні)	+	+		1. Для калькулювання собівартості продукції	+	+
8. За моментом розрахунку (фактичні, планові)	+	+		1. Для обліку, планування, аналізу витрат	+	+
9. За ступенем контролю (контрольовані, неконтрольовані)	+	+		1. Для контролю витрат по місцям виникнення	-	+
				2. Для оцінки роботи керівників, відповідальних за рівень витрат даного підрозділу	- +	+
10. Пов'язані із прийняттям рішень (маргінальні, інкрементні, постійні, змінні, релевантні, нерелевантні, продуктивні, непродуктивні)	+	+		1. Для прийняття і обґрунтування управлінських рішень	- +	+
				2. Для вибору стратегії розвитку компанії	- +	+

Умовні позначення: (+) – використовується; (-) – не використовується; (-, +) частково використовується.

Рис. 1.3. Порівняльна характеристика вітчизняних та зарубіжних систем

класифікації витрат за напрямками використання

Класифікація витрат для управлінських цілей, на нашу думку, повинна ґрунтуватися на критеріях, що дозволяють розрізняти витрати залежно від різних управлінських завдань. Це забезпечує основу для визначення витрат за різними об'єктами управління, а також сприяє плануванню, обліку, контролю та аналізу витрат. Для побудови належної класифікаційної системи необхідно розглядати організацію з трьох перспектив: технологічної, економічної та інституційної. Водночас важливим є врахування особливостей продукції, що виготовляється, і ідентифікація ключових витрат, які визначають процес її виробництва [41].

У сучасних умовах, коли існує безліч підходів до класифікації витрат для управлінських потреб, організації слід враховувати як свої внутрішні особливості, так і зовнішнє середовище, особливо у ринкових умовах. На нашу думку, при розробці класифікаційної системи, спрямованої на ефективне управління витратами, слід дотримуватись таких принципів:

1. Враховувати всі фактори, що впливають на рівень витрат.
2. Застосовувати різні підходи до групування витрат з урахуванням цілей використання інформації.
3. Обмежувати кількість класифікаційних категорій до мінімально необхідного рівня для забезпечення практичної ефективності використання в організаціях.

Глибоке розуміння природи витрат та їх класифікації є важливим для формування основи ефективного управління. Це дозволяє досягти позитивних результатів господарської діяльності, оскільки розкриття механізмів управління витратами є необхідною умовою для їх оптимізації.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНЮВАННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

2.1. Формування системи управління витратами будівельної організації

Управління витратами в організації є багатоплановою проблемою, яка в умовах планово-централізованої економіки обмежувалася лише бухгалтерським обліком. Це завдання розглядалося переважно в межах виробничого обліку, включаючи оперативне планування та поточний контроль за відхиленнями від планових показників, а також калькулювання собівартості продукції.

На сучасному етапі основна мета управління витратами полягає у встановленні їх на бажаному рівні та збереженні цього рівня протягом певного періоду. Вона передбачає оптимізацію витрат з урахуванням поточних умов діяльності організації.

У процесі управління витратами можна виділити чотири ключові аспекти: технологічний, економічний, обліковий та організаційний. Однак, для розуміння цих аспектів варто спочатку розглянути особливості витрат як об'єкта управління.

Перша характерна риса витрат полягає в їхній суперечливій поведінці. Серед актуальних проблем в сучасній літературі є пошук способів збалансування конфліктуючих цілей різних підрозділів організації, які займаються закупівлями, виробництвом та збутом. Зокрема, зниження витрат в одному підрозділі може призвести до їхнього зростання в іншому, що вимагає розробки механізму узгодження інтересів між підрозділами на основі сучасних управлінських підходів. Ефективна реалізація таких підходів досягається через інтеграційні механізми, що дозволяють чітко визначити внесок кожного підрозділу у забезпечення раціонального балансу між витратами та іншими показниками, такими як прибуток, якість та

обслуговування. Особливу увагу приділяють балансу між якістю продукції та витратами на її виробництво, що стає важливим у зв'язку з підвищенням вимог споживачів до якості продукції.

Друга особливість витрат полягає в їхній мінливості. Вони постійно змінюються, що вимагає ретельного аналізу чинників, що впливають на їх обсяг, насамперед — залежність від обсягів виробництва. Постійні витрати при певному рівні потужності не змінюються зі зміною обсягів виробництва, що створює завдання щодо їх оптимального розподілу. У періоди криз важливо перетворювати постійні витрати на змінні, що дає можливість краще контролювати їх, прив'язуючи до обсягів виробництва. Це дозволяє зменшити непродуктивні витрати через більш ефективне використання виробничих потужностей та багатозмінний режим роботи, водночас досягнення статичної оцінки витрат не завжди відображає реальність.

Третя особливість управління витратами полягає у їх значній різноманітності, що вимагає застосування численних методів та інструментів управління. Класифікація витрат дає змогу визначити ступінь впливу окремих витрат на результати діяльності, оцінити можливості їх регулювання та правильно розподілити їх на конкретні види продукції. Зростання частки непрямих витрат зумовлене складністю та розширенням виробничих процесів, а також необхідністю оперативно коригувати обсяги виробництва у ринкових умовах.

У контексті директивної економіки не було достатніх стимулів для детального аналізу витрат з метою їх зменшення. І хоча перехід до ринкових відносин спричинив появу таких стимулів, вони все ще не набули необхідної повноти. Більшість організацій продовжує використовувати метод обчислення повної собівартості, що передбачає розподіл непрямих витрат за базою, наприклад, за основною заробітною платою. Це спотворює реальну собівартість продукції та ускладнює процес управління витратами.

Причини цієї ситуації можна пояснити наступним:

1. Традиційний консерватизм керівників та бухгалтерів, які не

бажають змінювати звичну систему обліку.

2. Відсутність гострої необхідності детального аналізу витрат через недостатній розвиток ринкових механізмів.

3. Недостатня розробленість методик обчислення неповної собівартості, що могли б спростити управління витратами.

Іншою особливістю витрат як об'єкта управління є складність їх вимірювання та оцінки, оскільки ідеальних методів розрахунку не існує. Наприклад, використання заробітної плати як бази для розподілу непрямих витрат часто викривлює реальну собівартість продукції, особливо коли найбільші витрати припадають на вироби з високим рівнем механізації. Це вказує на потребу у створенні сучасних методик розподілу непрямих витрат, які відповідають сучасним управлінським вимогам.

Остання ключова особливість витрат полягає у їхньому впливі на фінансові результати діяльності організації, що значно перевищує рамки визначення собівартості. Вибір методики калькулювання безпосередньо впливає на розмір прибутку та обсяги залишків, що своєю чергою відображається на загальному фінансовому стані організації.

Витрати мають суб'єктивний характер як у процесі їх формування, так і у впливі на фінансові результати організації, зокрема, на прибуток. У ринковій економіці прибуток визначається не лише рівнем витрат, але й низкою інших факторів: умовами ринків збуту, темпами реалізації продукції, її конкурентоспроможністю, вибором методів ціноутворення тощо.

З переходом до нових форм власності виробничі витрати не набули достатнього значення в забезпеченні ефективного управління. В умовах планової економіки рівень рентабельності був прямо пов'язаний із собівартістю одиниці продукції. Натомість у ринкових умовах цей зв'язок став складнішим, що обумовлено інфляційними процесами та новими підходами до обчислення собівартості.

На основі цього можна визначити основні завдання управління витратами:

- виявлення можливостей для зменшення витрат у різних структурних одиницях, тобто центрах відповідальності;
- аналіз витрат за різними напрямками діяльності, виробничими підрозділами, а також на одиницю продукції;
- встановлення максимально допустимих витрат для підвищення конкурентоспроможності та якості продукції;
- формування оптимальної структури витрат, яка забезпечує досягнення стратегічних цілей організації;
- розробка пріоритетів для модернізації виробничих потужностей;
- контроль та координація діяльності центрів відповідальності щодо витрат;
- створення механізму, який дозволяє утримувати оптимальний рівень витрат протягом визначеного часу.

Для виконання цих завдань необхідно реалізувати ряд організаційних заходів:

1. Впровадження комплексної політики щодо управління витратами.
2. Створення структур, які відповідатимуть за ухвалення та виконання рішень з управління витратами на різних рівнях.
3. Розробка ефективних інформаційних систем для обґрунтування управлінських рішень.
4. Вибір відповідних методів управління витратами, оскільки стандартні інструменти часто є недостатніми в умовах глобалізації економічних процесів, що вимагає стратегічного підходу до управління .

Крім того, управління витратами повинно базуватися на таких принципах:

- інтеграція в загальну систему управління організацією;
- єдність цілей на різних управлінських рівнях;
- комплексний підхід до прийняття рішень;

- орієнтація на стратегічні цілі;
- врахування витрат на всіх стадіях життєвого циклу продукції;
- уникнення перевитрат ресурсів;
- швидка адаптація управління до змін;
- стимулювання підрозділів до скорочення витрат.

Дотримання цих принципів може стати основою для підвищення конкурентоспроможності організації. Слід підкреслити, що управління витратами є більш складним процесом, ніж управління іншими фінансовими аспектами, через необхідність глибокого аналізу, організаційної координації та адаптації до нових умов. Основні труднощі включають виявлення резервів зниження витрат, ризики зниження якості через мінімізацію витрат, значні витрати на впровадження систем управління, обмежену застосовність іноземних методів і недостатній розвиток вітчизняних підходів.

Для того щоб розробляти ефективну систему управління витратами та проводити моделювання процесів, необхідно детально аналізувати проблеми управління витратами. Зокрема, існуючий досвід свідчить, що рівень управління витратами у вітчизняних організаціях не відповідає сучасним стандартам.

Методи, що застосовуються, не враховують усіх змін у економічних умовах. Нинішня система управління витратами ще не повністю сформована, вона постійно трансформується і вдосконалюється. Варто зазначити, що більшість таких систем орієнтовані на короткострокові цілі, тоді як для досягнення тривалого успіху на конкурентному ринку необхідний довгостроковий підхід до управління витратами.

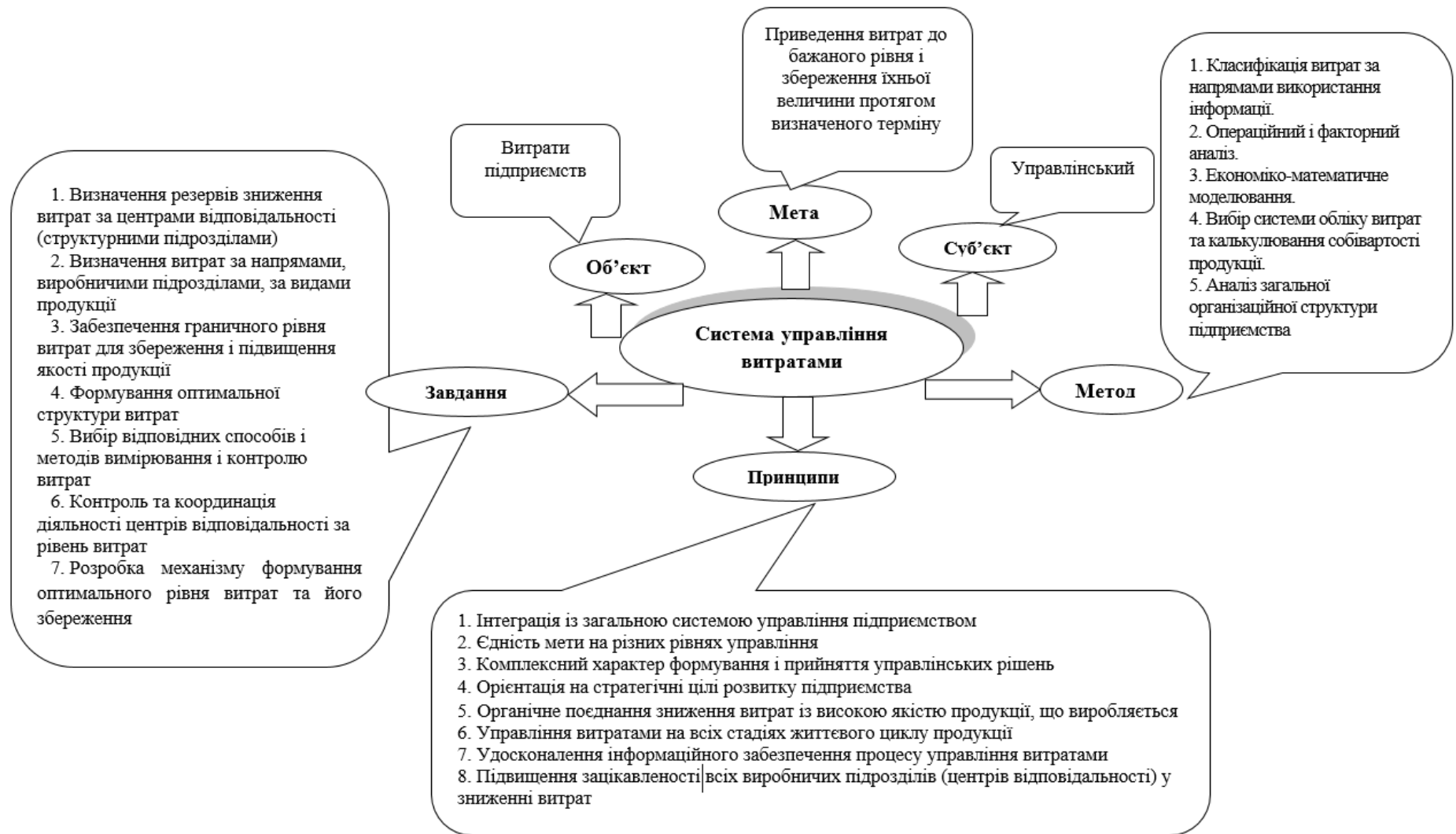


Рис. 1.4. Структурні складові системи управління витратами

Управління витратами, націлене на їх зниження і підтримування на заданому рівні, має бути найбільшим досягненням ефективної діяльності організації, його здатності закріпити свої позиції на ринку.

«Основою успішної діяльності організації в умовах швидкої зміни внутрішнього та зовнішнього середовища є ефективна система управління із відповідним набором методів, засобів і функцій, яка буде забезпечувати формування і реалізацію такого варіанту розвитку, який дозволить отримати найкращі кінцеві результати та забезпечить досягнення поставленої мети» [15].

У процесі дослідження нами було сформульовано актуальні завдання системи управління витратами. Рішення цих завдань можливе при використанні сучасних моделей управління, які передбачають варіативність методів, гнучку організацію, розширення часових інтервалів управління та організацію сучасних інформаційних систем.

2.2. Оцінка структури та обґрунтування напрямів управління витратами

Варто підкреслити, що питання класифікації методів обліку витрат і розрахунку собівартості продукції залишається предметом активних наукових дискусій, що зумовлює відсутність єдиної, загальноприйнятої класифікаційної системи. У чинних методичних матеріалах, інструкціях та рекомендаціях щодо планування, обліку і калькулювання собівартості продукції пропонуються основні методи, такі як нормативний, попередільний (іноді також відомий як попроцесний або технологічний) і позамовний. Основою цієї класифікації є варіація об'єктів калькулювання, яка залежить від типу виробництва, технологічних процесів, принципів організації, рівня механізації, а також номенклатури і складності виготовленої продукції.

Нормативний метод передбачає розрахунок фактичної собівартості шляхом коригування нормативної собівартості з урахуванням відхилень від встановлених норм і внесених змін. Оцінка витрат здійснюється на основі нормативних показників, причому незавершене виробництво та залишки готової

продукції обліковуються за початковими річними нормами з урахуванням відхилень у поточному періоді. Всі відхилення в прямих витратах документуються та розподіляються на відповідальні сторони або відносяться до фінансових результатів, тоді як непрямі витрати додаються до собівартості продукції за фактично понесеними витратами. Отримана фактична собівартість служить інструментом для аналізу відхилень і допомагає у створенні бюджету та оцінці його виконання.

Головна мета цього методу у вітчизняній практиці — забезпечення досягнення планової собівартості. Однак на практиці його застосування обмежується складанням нормативних калькуляцій, тоді як значущий аспект оперативного аналізу відхилень і їх усунення залишається недостатньо реалізованим.

Попередільний метод, або процесний, підходить для організації, що виробляють однорідну продукцію у безперервних або короткочасних виробничих циклах. Цей метод дозволяє одночасно накопичувати витрати й здійснювати виробництво, що забезпечує паралельний рух матеріалів і витрат. Завдяки цьому попередільний метод підходить для контролю та управління витратами на виробництво. Проте, він має й недоліки: складнощі у розподілі витрат, зокрема в разі наявності незавершеного виробництва, нерівномірність накопичення витрат і змін обсягів виробництва, а також труднощі в розрахунку середньої собівартості продукції. При цьому, у випадку виробничих витрат чи дефектів, витрати на їхнє усунення часто включаються до загальної суми витрат, що може знизити точність та інформативність процесної калькуляції.

Позамовний метод обліку витрат є найбільш ефективним для індивідуального чи дрібносерійного виробництва складних виробів, а також широко застосовується у сфері послуг.

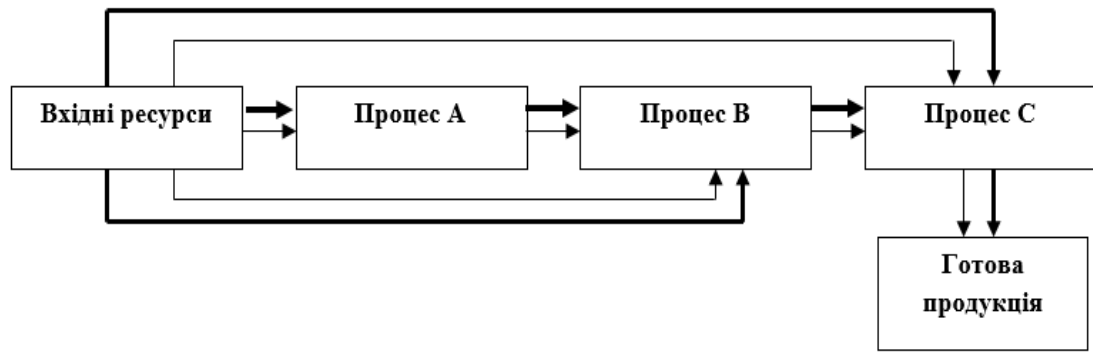


Рис. 2.1. Процес накопичення витрат при попередільному (попроцесному) методі калькулювання

Цей метод полягає в послідовному накопиченні прямих та розподілених витрат за різними видами продукції (рис. 2.2). Точність калькуляцій залежить від управлінських стилів, корпоративних традицій та рівня конкуренції на ринку.

Згідно з ілюстрацією на рис. 2.2, при позамовному калькулюванні спостерігається розрив між рухом матеріальних ресурсів і накопиченням вартості. Для цього методу властиве неперіодичне калькулювання, що означає, що собівартість визначається не через фіксовані інтервали часу, а лише по завершенні замовлення.

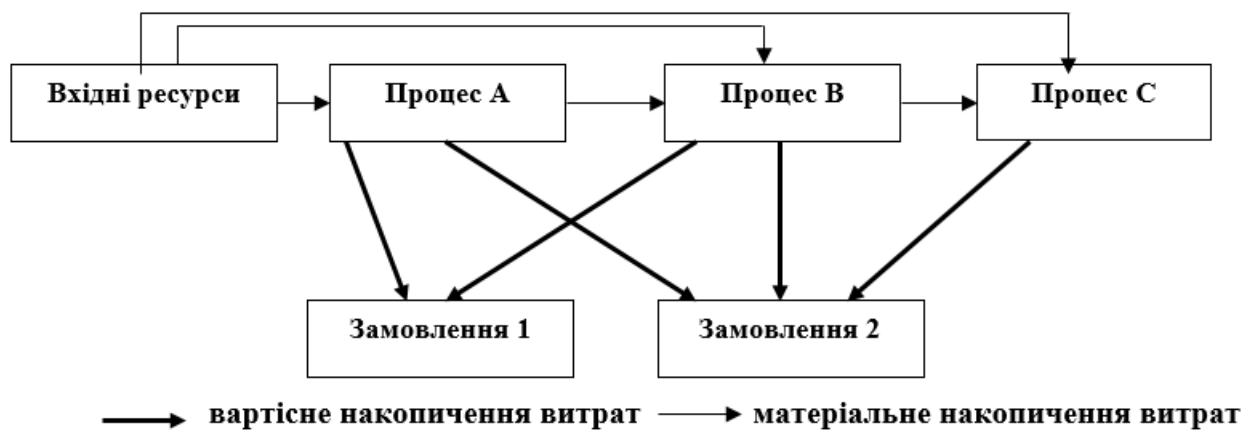


Рис. 2.2. Процес накопичення витрат при позамовному методі калькулювання продукції

Фактична собівартість готової продукції встановлюється лише після виконання замовлення. «Основним недоліком позамовного методу є те, що показники собівартості реалізованої продукції не відображають ефективності роботи організації за звітний період, оскільки враховують витрати як поточного,

так і попередніх звітних періодів, починаючи з моменту виконання замовлення, що завершилось у поточному періоді» [17]. Хоча цей метод є менш трудомістким, його застосування обмежене.

Подальша еволюція методів калькулювання супроводжувалася появою системи “директ-костінг” (direct-costing), розробленої в США. У Великобританії цю систему називають “маржиналь-кост”, а у Франції — “маржинальна бухгалтерія”.

У міжнародній практиці використовуються два основні підходи до директ-костингу:

1. Метод змінної собівартості, або базовий директ-костинг.
2. Метод змінної та прямої собівартості, також відомий як розширений директ-костинг.

Базовий метод підходить для аналізу витрат, обсягів реалізації та фінансових результатів організації, оскільки враховує лише змінні прямі витрати у розрахунку собівартості. За цим методом з обсягу реалізації віднімається змінна собівартість, що дозволяє обчислити маржинальний дохід. Віднявши з маржі постійні витрати, можна отримати показник прибутку або збитку.

Ключові переваги базового директ-костингу такі:

- простота і об’єктивність, адже не потрібен умовний розподіл постійних витрат;
- можливість аналізу змінних витрат у динаміці, а також оцінки абсолютної і відносної маржі;
- можливість визначення найприбутковіших видів продукції та порогу беззбитковості.

Однак впровадження цієї системи часто супроводжується труднощами, зокрема:

1. Проблематично класифікувати витрати на постійні та змінні, що може впливати на точність урахування змінних витрат.
2. Метод директ-костингу не забезпечує точного визначення собівартості для окремих продуктів, адже для цього потрібно додатково

розподіляти постійні витрати.

3. При зниженні цін з метою підвищення конкурентоспроможності є ризик, що маржа не покриє постійні витрати, що може призвести до збитків.

4. Деякі постійні витрати можна напряму віднести до певних продуктів, але базовий директ-костинг враховує їх у загальній сумі витрат.

Ці виклики породжують необхідність введення категорії “прямі постійні витрати”. У розширеному директ-костингу постійні витрати поділяються на прямі та непрямі, що дозволяє обчислювати декілька рівнів маржі з урахуванням цих витрат. Така система підвищує точність контролю виробничих процесів і може використовуватися для різних об’єктів: окремих виробів, центрів прибутку, регіонів тощо. На практиці організації часто включають постійні витрати напряму до витрат відповідальних центрів для підвищення ефективності контролю. Серед методів розподілу непрямих витрат і розрахунку собівартості у світовій практиці виділяються традиційні підходи (методи емпіричного аналізу, однорідних секцій, нормативного розподілу) та система обліку витрат за функціями діяльності (ABC-аналіз). Структуру цих систем представлено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Структура систем розподілу непрямих витрат

Останній етап розвитку методів калькулювання собівартості продукції пов'язаний із запровадженням нового підходу до розподілу непрямих витрат, ініційованим професорами Р. Купером і Р.С. Капланом з Гарвардського університету. Вони розробили альтернативу традиційним методам, які не відповідали вимогам сучасності, з більш чітким підходом до розподілу непрямих витрат і калькулювання собівартості. Цей новий метод отримав назву Activity Based Costing (ABC) або облік витрат за функціями діяльності. Головна

концепція ABC полягає в оцінці діяльності, оскільки витрати виникають не через саму продукцію, а внаслідок виконуваних операцій.

Метод ABC має спільні риси з позамовною калькуляцією, але відрізняється тим, що розглядає непрямі витрати як набір статей з різним значенням. Це дозволяє детально аналізувати непрямі витрати, що є важливим для ефективного управління організацією. Поопераційний аналіз допомагає менеджерам порівнювати фактичне споживання ресурсів з нормативами і класифікувати витрати на операції, які додають або не додають цінність. Метод ABC враховує зміни в непрямих витратах, визначаючи їх причини та порядок віднесення до готової продукції.

Крім того, метод ABC збільшує кількість баз для розподілу витрат. Наприклад, новими базами розподілу можуть бути умови управління, замовлення сировини та наладка обладнання. Таким чином, ABC не лише надає інформацію про собівартість продукції, а й допомагає визначити шляхи її зниження.

Стратегічне управління витратами, засноване на комплексному аналізі витрат і їх зв'язку зі стратегічними параметрами, такими як конкурентоспроможність і якість, вимагає переорієнтації інформаційних потоків на довгострокову перспективу з урахуванням внутрішніх і зовнішніх чинників.

Хоча цей глобальний інструмент може вирішити багато завдань управління витратами, суттєвим недоліком є відсутність відпрацьованого механізму реалізації та неефективність в умовах недосконалої інформаційної бази.

Ефективні методи управління витратами повинні відповідати таким вимогам:

1. Персоналізація контролю витрат через організацію центрів відповідальності та комплексну оцінку їх внеску у формування витрат.
2. Забезпечення аналізу чутливості витрат до витратоутворюючих чинників.
3. Наявність можливості обліку та факторного аналізу відхилень.

4. Орієнтація на загальноприйняту стратегію розвитку організації.

5. Розробка механізму практичної реалізації.

У сучасній теорії та практиці управління витратами має діяти принцип оцінки точності калькуляції собівартості: найточніша калькуляція не є тією, що включає всі витрати організації після численних розрахунків, а тією, що враховує лише ті витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом, розробкою, просуванням і реалізацією конкретної продукції.

Проблема забезпечення ефективності управлінських процесів та оптимізації витрат є однією з найактуальніших для вітчизняних організацій. Аналіз витрат з різних ракурсів відіграє ключову роль у загальному управлінні організацією. У процесі такого аналізу всі аспекти діяльності організації оцінюються з метою досягнення максимально можливого економічного ефекту шляхом оптимального використання наявних ресурсів.

Очевидно, що собівартість продукції, як інтегральний показник, відображає всі аспекти функціонування організації. Це особливо стосується рівня використання матеріальних та трудових ресурсів, ефективності виробничих потужностей, технологічного оснащення виробництва та загальної організації виробничих процесів.

Для виявлення пріоритетних напрямів у сфері управління витратами важливо здійснити аналіз динаміки та структури витрат, а також виявити причини, які призвели до її зміни. У цьому контексті варто звертати увагу не лише на загальні показники по галузі, але й більш детально дослідити практики формування витрат в організації.

Об'єктом аналізу в нашій роботі є СБУ «Спецбуд», що входить до складу ТОВ «Тернопільбуд» і належить до будівельної галузі. Основні результати діяльності цієї організації, показано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Динаміка основних показників діяльності СБУ «Спецбуд» ТОВ
«Тернопільбуд»**

Роки	Назва показника		
	Чистий дохід (виручка) від реалізації будівельної продукції (товарів, робіт, послуг)	Собівартість реалізованої будівельної продукції (товарів, робіт, послуг)	Фінансовий результат (прибуток/ збиток), тис. грн.
2020	17027,9	16348,3	+959,4
2021	16620,9	16101,9	+419,0
2022	20779,6	28943,0	+94,6
2023	5244,7	3803,3	+90,4

На динаміку основних показників діяльності СБУ «Спецбуд» вплинули розрив традиційних господарських зв'язків, дисбаланс у фінансовому ринку та різкі і важкопрогнозовані зміни в економічній політиці уряду.

Аналіз фінансових результатів, представлених у табл. 2.1, показує, що протягом останніх чотирьох років СБУ «Спецбуд» прагне до прибуткової діяльності.

Дослідження діяльності організації вказує на його низьку ефективність, що підтверджується динамікою витрат на 1 грн. реалізованої продукції, дані про яку наведені у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Динаміка витрат на 1 грн. реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
СБУ «Спецбуд» ТОВ «Тернопільбуд»**

Показник	Роки			
	2020	2021	2022	2023
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	17027,9	16620,9	20779,6	5244,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	16348,3	16001,9	18943,0	4184
Витрати на 1 грн. реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	0,96	0,963	0,912	0,798

На основі аналізу (табл. 2.2), можна стверджувати, що у СБУ «Спецбуд» витрати на 1 грн. реалізованої будівельної продукції демонструють позитивну, хоча й нестабільну тенденцію до зниження. Проте рівень витрат залишається досить високим, що вказує на низьку ефективність виробництва та незадовільне управління витратами. У 2023 році спостерігалось значне зменшення цього показника, який склав 0,798.

Подальший розвиток техніки, а також розширення і ускладнення виробничих процесів призвели до змін у структурі витрат і скорочення обсягів виконаних будівельно-монтажних робіт. Щоб краще проаналізувати динаміку витрат, доцільно розглянути структуру витрат за економічними елементами, представлена в табл. 2.3.

Згідно з даними табл. 2.3, можна констатувати, що питома вага матеріальних витрат коливається в межах від 45% до 54%, що робить їх найбільшою складовою у структурі собівартості продукції.

Таблиця 2.3

**Динаміка структури витрат реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
СБУ «Спецбуд» ТОВ «Тернопільбуд»(тис. грн.)**

Показник								
	2020		2021		2022		2023	
Матеріальні витрати	8233,0	5,7	8824,5	52,8	10489,5	3,2	1993,5	47,6
Витрати на оплату праці	3426,2	9,0	3356,7	20,1	3420,1	7,3	630,7	15,2
Соціальні видатки	1287,8	7,1	1264,2	7,6	1301,2	6,6	232	5,5
Амортизація	678,1	3,8	493,4	3,0	464,7	2,4	559,5	13,3
Інші операційні витрати	4375,4	4,4	2753,0	16,5	4037,6	0,5	768,3	18,4
Разом	18000,5	100	16691,8	100	19713,1	100	4184	100

Випереджаючі темпи зростання цін на енергоносії та матеріально-сировинні ресурси призвели до того, що матеріальні витрати стали

переважаючими у загальній структурі витрат. Підвищення матеріальних і паливно-енергетичних витрат також обумовлено завищенням їх прогнозованих значень у планових калькуляціях. Це зумовлено, перш за все, відсутністю даних про цінові коливання на матеріали в наступних періодах. Висока частка матеріальних витрат підтверджує, що будівельне виробництво є значно матеріалоємним.

Другим за значенням елементом витрат є оплата праці, яка у СБУ «Спецбуд» становить від 15 до 20% і демонструє стійку тенденцію до зниження, що є негативним аспектом. Відомо, що витрати на заробітну плату відіграють важливу стимулюючу роль у виробничих витратах.

Оскільки матеріальне стимулювання сприяє раціональному використанню ресурсів, підвищенню ефективності робочого часу та зменшенню витрат призводить до зростання обсягів виконаних робіт і, відповідно, до зниження загальних виробничих витрат на одиницю виконаних робіт.

У 2023 році частка амортизаційних витрат у СБУ «Спецбуд» становила 13,3%. Морально застарілі та фізично зношені основні виробничі фонди, разом із відсутністю належної мотивації, перешкоджають ефективному використанню виробничих ресурсів. Амортизаційні відрахування зростають також внаслідок підвищення вартості будівель, споруд, загальногосподарського інвентарю та послуг з їх поточного ремонту.

Також зростає частка «інших витрат» у структурі собівартості робіт, що пояснюється як розширенням виробничих функцій організації, так і високими кредитними ставками на банківські позики та податковими відрахуваннями. Для глибшого розуміння динаміки витрат необхідно детальніше розглянути структуру собівартості.

В умовах сучасного господарювання основним завданням управління витратами є не хаотична економія, яка може негативно вплинути на якість продукції, а виявлення резервів та оптимізація витрат для кожного організації. Оскільки прямі витрати (матеріальні та трудові) в значній мірі обумовлені конструктивними особливостями, можливості управління ними є вичерпаними.

Таким чином, необхідною умовою для підвищення ефективності є вдосконалення існуючої або розробка нової системи управління витратами, яка сприятиме підвищенню конкурентоспроможності та результативності господарської діяльності. Для цього важливо визначити пріоритетні напрями вдосконалення цієї системи та окреслити шляхи оптимізації витрат для СБУ «Спецбуд».

Невизначеністю та постійні змінами ринкового середовища з високим рівнем конкуренції, підвищення ефективності діяльності організації має, на нашу думку, зосереджуватися на управлінні витратами. Витрати виступають основою, на якій базуються інші економічні показники, необхідні для розробки управлінських рішень. Тому якість цих рішень безпосередньо залежить від обґрунтованості та ефективності управління витратами.

Трансформація економіки вимагає підвищення продуктивності та конкурентоспроможності продукції, що досягається завдяки впровадженню оптимальних методів управління витратами, виявленню внутрішніх резервів та стимулюванню творчої ініціативи управлінців. Посилена увага керівників і спеціалістів фінансово-економічних служб до проблеми управління витратами зумовлена тим, що традиційні екстенсивні шляхи зростання прибутковості вичерпали свій потенціал.

Виділення пріоритетних напрямків у цій сфері відповідає сучасним тенденціям розвитку виробництва, що включають: підвищення складності та якості продукції; ускладнення виробничих процесів та посилення управління ними; автоматизацію та механізацію процесів; зниження трудомісткості виробництва; диверсифікацію видів діяльності організації.

Подальше оцінювання собівартості здійснюється шляхом розрахунку окремих чинників, що впливають на кожну статтю витрат. У структурі загальних витрат на будівельно-монтажні роботи найбільшу частку займають витрати на матеріали. Чинники, що впливають на рівень витрат на матеріали, можна поділити на три основні групи: «нормативний», «ціновий» та «транспортний».

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО РОЗВИТКУ БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

Формування та розподіл непрямих витрат в організації є ключовим аспектом, що впливає на ефективність виробничих процесів і стимулює активність усіх структурних підрозділів. Важливість цього питання полягає в забезпеченні гармонійної взаємодії між підрозділами та підтримці економічної активності. Застосування принципу рівномірного розподілу непрямих витрат, як це передбачено стандартом бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [58], може призвести до зниження зацікавленості у впровадженні інноваційних технологій та заходів з оптимізації використання ресурсів. Особливо негативний ефект спостерігається, коли розподіл витрат базується на застарілих даних або здійснюється суб'єктивно, що унеможливорює об'єктивне управління витратами.

Сучасні методи розподілу непрямих витрат переважно спрямовані на точне визначення собівартості окремих видів продукції, що дозволяє оцінити їхню рентабельність. Проте в умовах посилення конкуренції акцент зміщується на потребу в оперативному контролі за непрямыми витратами. Це включає моніторинг як загального рівня витрат, так і їх окремих складових, що надає можливість впливати на процеси формування витрат та знижувати їхню величину, що в перспективі підвищує прибутковість організації та його конкурентоспроможність.

У рамках розробки методичних підходів до управління витратами пріоритетом є збір та аналіз інформації для ефективного контролю процесу формування непрямих витрат. Це дозволяє оцінити доцільність витрат та виявити можливі резерви їх зниження. Важливим аспектом є розподіл витрат залежно від внеску окремих управлінських елементів у загальну суму витрат, що забезпечує об'єктивність їх формування.

Визначення критеріїв розподілу непрямих витрат має вирішальне значення для ефективного управління. Критерій розподілу можна розглядати як міру досягнення поставлених цілей та як вираз пріоритетів організації у прийнятті управлінських рішень. В умовах ринкової економіки ці критерії мають розроблятися на рівні самої організації, відображаючи його специфічні потреби, на відміну від колишніх підходів централізованого планування.

В попередньому розділі обговорено методичні підходи до розподілу непрямих витрат. Виявлено, що використання різних одиниць виміру операційних потоків для окремих підрозділів або виконавців ускладнює порівняння результатів їх діяльності. Концепція еквівалентного операційного потоку впроваджується для забезпечення об'єктивного порівняння таких результатів, хоча її реалізація вимагає значної підготовки, включаючи визначення нормативних еквівалентів для різних операцій.

Підсумовуючи пропозиції щодо оптимізації системи управління непрямыми витратами, можна визначити етапи формування, розподілу та контролю витрат в будівельній організації. Важливим є забезпечення контролю за розподілом витрат, що дозволяє виявити, який підрозділ або виконавець сформував певний рівень витрат, і оцінити можливості для їх зниження. Об'єктивне віднесення витрат до окремих підрозділів або продуктів допомагає створити точне уявлення про організацію виробництва. Розподіл витрат на окремі види продукції також відіграє роль у маркетинговій діяльності, допомагаючи ідентифікувати перспективні та неперспективні вироби в асортименті організації.

Застосування адаптованих методик розподілу непрямих витрат, що враховують реальні умови діяльності організації, дозволяє не лише підвищити точність прогнозів стосовно продукції, але й визначити потенційно нерентабельні напрямки виробництва та своєчасно коригувати стратегію розвитку .

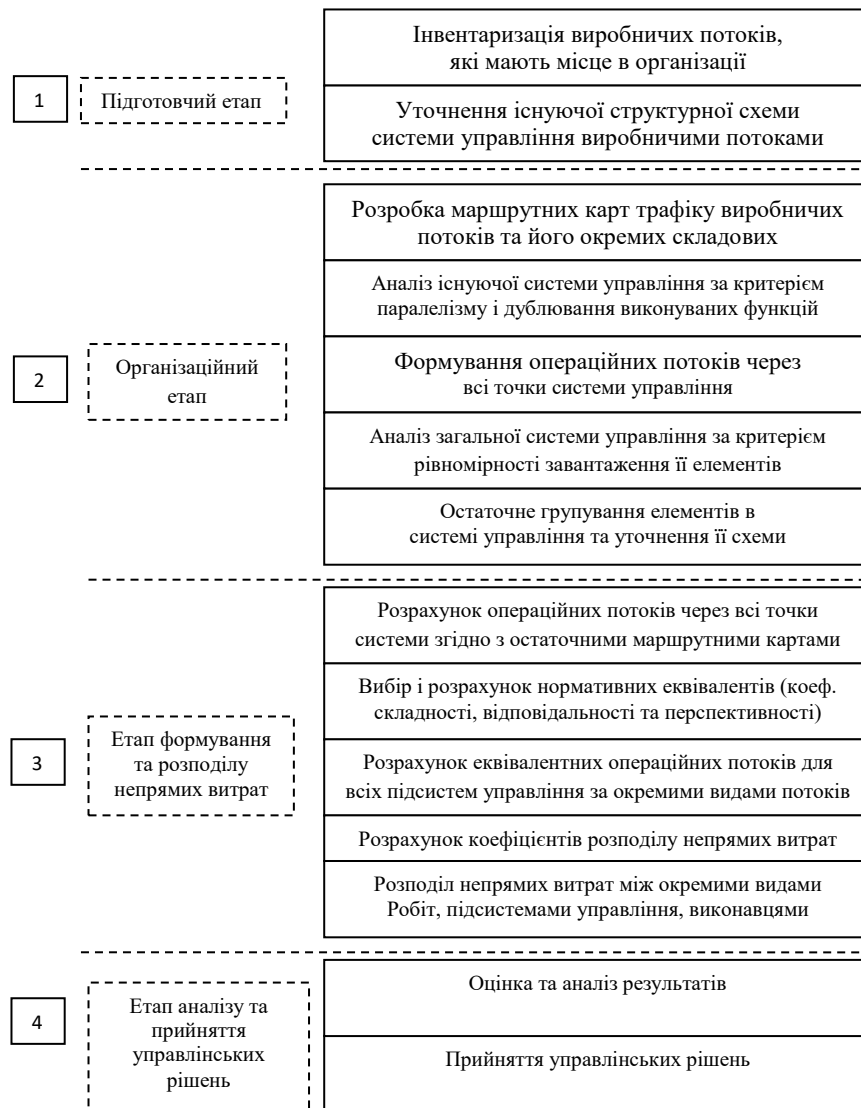


Рис. 3.1. Послідовність етапів формування оптимальної величини, розподілу та управління непрямими витратами організації

На основі проведеного аналізу, можна своєчасно розпочати розробку нових моделей, що є більш економічно доцільними. Ці моделі, завдяки зниженню витрат, зможуть забезпечити конкурентоздатність у майбутньому. Одночасно, чітке розуміння структури управлінських взаємозв'язків в організації створює можливості для оперативного та необхідного реформування управлінської системи.

Для реалізації запропонованих методичних підходів необхідно враховувати такі початкові параметри виробничого процесу:

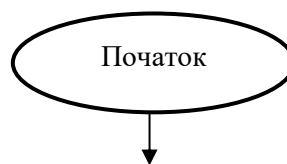
- перелік типів виконуваних робіт в організації;

- структура основних підсистем управління;
- у разі використання методики для аналізу управлінських процесів – детальна структура підсистем управління, що включає розподіл обов’язків навіть на рівні окремих виконавців.

Відповідно до вищезгаданої аналітичної моделі, реалізація детального підходу до формування та розподілу непрямих витрат вимагає підготовки таких даних для кожного елемента системи управління:

- перелік видів робіт, на які будуть віднесені непрямі витрати;
- операційні потоки, що охоплюють усі форми взаємодії в межах виробничого процесу для кожного виду робіт;
- стандартні показники нормативних еквівалентів для всіх елементів управлінської системи;
- коефіцієнти, що відображають складність, відповідальність та стратегічну важливість виконуваних робіт для кожного елемента управління в контексті відповідних видів діяльності;
- сукупний обсяг непрямих витрат, який підлягає розподілу ;.

Ми розробили алгоритм і програмне забезпечення для обчислення розподілу непрямих витрат, представлена на рис. 3.2.



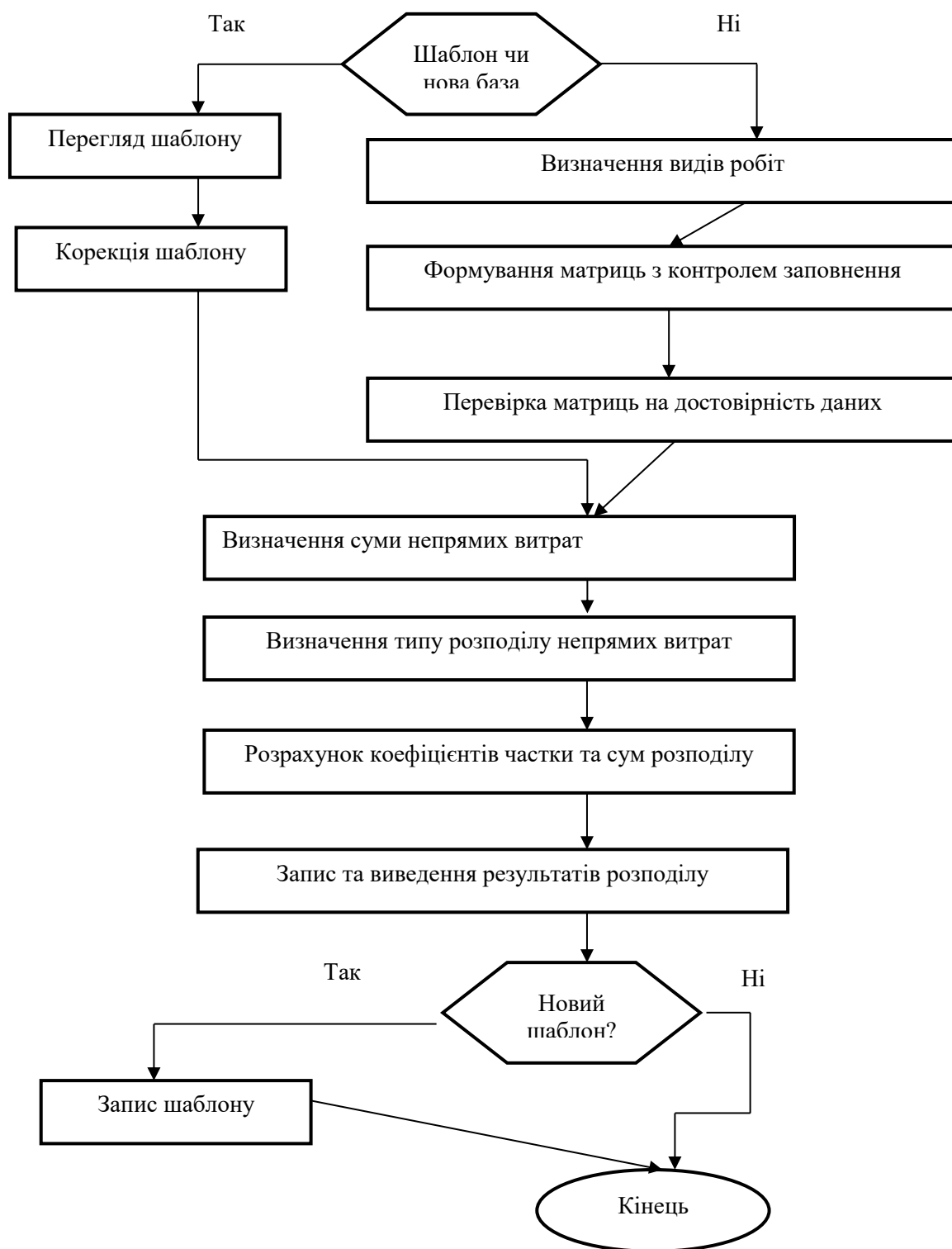


Рис. 3.2. Загальний алгоритм програми здійснення розрахунку з розподілу непрямих витрат[28]

У загальному вигляді програма має забезпечувати наступні функції: введення переліку видів робіт; перевірку правильності заповнення

матриць та внесення необхідних коректив; проведення розрахунків;

Практичне впровадження моделей розподілу непрямих витрат може варіюватися залежно від складності організаційної структури та широти асортименту продукції в організації. Для цього можуть використовуватися як прості методи так і спеціалізовані програмні рішення, що забезпечують зручне створення матриць та їх обробку в сучасному інтерфейсі.

Оцінка ефективності методів формування, розподілу та управління непрямыми витратами вимагає їх практичного випробування в конкретних організаціях. В організаціях із невеликими масштабами виробництва та спрощеною управлінською структурою змінюються підходи до вибору одиниць виміру та величини нормативних еквівалентів. У таких умовах вже не потрібно жорстко нормувати роботу окремих працівників, оскільки вони зобов'язані виконувати комплекс завдань, узгоджений під час працевлаштування.

Наприклад, конструктор розробляє та супроводжує всю технічну документацію, технолог займається технологічними процесами, а бухгалтер – усім фінансово-економічним документообігом. Як наслідок, працівники зазвичай повністю завантажені, часто поєднуючи кілька функцій. Тому, для таких організацій доцільним є використання поняття “комплекс робіт” як одиниці нормативного еквіваленту, що враховує обсяг роботи, необхідний для виконання певного завдання. Це не лише спрощує реалізацію запропонованих методів розподілу непрямих витрат, але й спрощує процес нормування, адже зникає потреба в науково-технічному обґрунтуванні кожного нормативу.

Для розподілу витрат на електроенергію можна використовувати номінальну потужність обладнання та враховувати частку освітлювальної техніки, а також коефіцієнти завантаження споживачів у часі та потужності. Для витрат на опалення можуть застосовуватися показники об'єму або площі робочого простору та інтенсивності використання опалювальних систем, враховуючи можливість автоматичного регулювання температури.

Для точного визначення витрат робочого часу управлінського персоналу

зручним і надійним методом є самоспостереження або самофотографія. Протягом визначеного періоду (наприклад, місяця) працівники заповнюють спеціальні бланки з фіксацією видів діяльності з годинним інтервалом. Така періодичність, за спостереженнями, оптимально відображає основні фази робочого дня. У випадках, коли необхідно враховувати багато короткотривалих завдань, інтервали можуть бути скорочені.

Цей метод простий для виконання і, при тривалому періоді спостереження, надає об'єктивні дані, що змінюються незначно з місяця в місяць. Це дозволяє проводити обстеження лише кілька разів на рік, з урахуванням можливих змін у характері роботи працівників. Аналітична модель управління може відрізнятися від адміністративної, наприклад, врахуванням частки витрат робочого часу керівного складу при розподілі непрямих витрат. Оскільки спостереження за робочим часом генерального директора чи секретаря на практиці складно реалізувати, їх витрати розподіляються пропорційно між іншими елементами системи управління. Такий підхід сприяє підвищенню відповідальності керівників за підлеглі підрозділи та краще відображає характер взаємодії між ними.

Щодо складності визначення витрат часу окремих фахівців, як-от бухгалтера чи сантехніка, можна використовувати середньозважені показники на основі даних самоспостережень інших працівників, витрати часу яких чітко фіксуються. Якщо розподіл можливий лише для певного періоду дня, тоді ці пропорції можна поширити на інші частини робочого часу.

Враховуючи простоту організаційної структури організації, реалізація методів розподілу непрямих витрат була здійснена за допомогою MathCAD-11, без використання більш складних інтерфейсів, таких як Visual Basic for Excel. Проте, у разі складніших структур, доцільним є застосування баз даних або спеціалізованого програмного забезпечення з покращеними інтерфейсами для введення, коригування даних та обробки результатів. Така адаптація інструментів не впливає на фундаментальний аналіз результатів застосування методів розподілу.

Згідно з аналітичною моделлю розподілу непрямих витрат, для проведення розрахунків використовувалися такі вхідні дані:

- види робіт у грошовому вираженні;
- матриці операційних потоків для конкретних видів робіт,

складені на основі самофотографій робочого часу .

Головною перевагою запропонованих методичних підходів є їхня універсальність та гнучкість, що дозволяють розподіляти як загальні обсяги непрямих витрат, так і їх окремі компоненти, залежно від обраного еквівалентного потоку. У розрахунках еквівалентний операційний потік був виражений через фонд заробітної плати, із врахуванням коефіцієнта перспективності виконуваних робіт або без нього.

Еквівалентний операційний потік визначається як добуток операційного потоку та його нормативного еквіваленту, а частка непрямих витрат, що припадає на певний вид робіт, підрозділ або виконавця, залежить від співвідношення локального та загального еквівалентного потоку. У даному контексті операційний потік відображає трудомісткість, тобто витрати робочого часу працівників на виконання конкретних завдань. Що стосується нормативних еквівалентів, їхня матриця включає: базовий нормативний еквівалент (n_0), яким виступає мінімальна заробітна плата; коефіцієнт складності ($K_{скл}$), що відображає тарифні коефіцієнти посад; коефіцієнт відповідальності (K_v), визначений як співвідношення між договірною та тарифною заробітною платою; та коефіцієнт перспективності (K_p), значення якого варіюється в залежності від пріоритетності окремих робіт для стратегічного розвитку організації.

Результати розрахунків на основі критеріїв фонду заробітної плати, із врахуванням коефіцієнта перспективності та без нього, відрізняються між собою. Хоча з назви критеріїв може скластися враження, що йдеться про коригування фонду заробітної плати, насправді змінюється саме величина еквівалентного операційного потоку в залежності від пріоритетів, які надаються різним видам робіт. Застосування коефіцієнта перспективності

особливо важливе в умовах ринкової економіки, де необхідно швидко адаптуватися до змін у структурі попиту. Таким чином, використання цього коефіцієнта забезпечує об'єктивніший розподіл витрат, оскільки враховує внесок кожного управлінського елемента в процес створення продукції, водночас стимулюючи освоєння нових видів діяльності та підтримуючи стабільний розвиток організації.

Отримані результати базуються на об'єктивно зібраних даних, хоча певні неточності можуть виникати через недбале заповнення початкових документів працівниками. Проте, навіть за таких умов, запропоновані методи значно перевершують традиційні підходи до розподілу непрямих витрат, що часто застосовуються у будівництві і ґрунтуються на пропорційному розподілі

Як було зазначено, одним із ключових переваг нових методичних підходів є можливість розподілу непрямих витрат не лише між асортиментними позиціями, але й між іншими об'єктами формування витрат, наприклад, підрозділами. Це дозволяє більш точно оцінити витрати конкретної підсистеми управління, а також визначити їх обґрунтованість та доцільність. Така інформація стає важливим інструментом для управління витратами на рівні окремих підрозділів і організації загалом.

Важливе питання полягає в тому, як менеджер організації повинен реагувати на різні варіанти розподілу витрат. Після виконання розрахунків розподілу витрат необхідно здійснити аналіз та прийняти управлінські рішення на основі отриманих результатів. Цей етап є ключовим, адже саме він визначає, як організація буде керувати своїми витратами. Якщо проблема правильно ідентифікована, а можливі альтернативи проаналізовані, процес прийняття рішень стає значно простішим.

Для організації, що обрало стратегію лідерства за витратами, основна увага має бути зосереджена на детальному аналізі розподілу непрямих витрат між підрозділами та окремими виконавцями, з метою виявлення надлишкових витрат і можливостей для їх скорочення. Наприклад, якщо маржинальний прибуток не дозволяє покрити непрямі витрати, слід проаналізувати, які

підрозділи спричинили ці витрати, і на основі цього вжити заходів щодо оптимізації системи управління для зменшення зайвих витрат. Наступний етап передбачає аналіз розподілу непрямих витрат за видами робіт з метою визначення шляхів оптимізації виробництва, що допоможе організації досягти конкурентної переваги та збільшити свою частку на ринку.

Якщо організація обирає стратегію широкої диференціації для здобуття конкурентних переваг, важливо приділити особливу увагу визначенню величини коефіцієнта перспективності. Цей показник залежить від того, які види робіт отримують пріоритет, беручи до уваги їхній потенціал розвитку. Саме він сприяє активному впровадженню нових технологій та вдосконаленню існуючих процесів, що є критично важливим в умовах динамічних ринків.

Альтернативним напрямом розвитку організації може стати стратегія оптимальних витрат, яка синтезує елементи широкої диференціації та лідерства за витратами, забезпечуючи гнучкість у конкурентній боротьбі. Основна мета цієї стратегії полягає у поєднанні низьких витрат із вищою якістю продукції порівняно з конкурентами. Досягнення такого балансу вимагає комплексного виконання всіх етапів, пов'язаних із формуванням, розподілом та управлінням непрямыми витратами. Зокрема, це включає інвентаризацію виробничих потоків, аналіз існуючої управлінської системи для виявлення дублювання функцій, та ретельний вибір нормативних еквівалентів для розрахунку операційних потоків.

На початкових етапах аналізу слід зосередитися на розмірі непрямих витрат, що припадають на конкретний вид робіт, у тому числі на одиницю продукції. Якщо ці витрати перевищують прийнятний рівень, доцільно дослідити їхнє походження та обґрунтованість. Якщо ж такий аналіз не виявляє можливостей для зниження витрат, необхідно більш детально розглянути внесок окремих виконавців у загальні витрати.

Підсумовуючи, слід виділити основні переваги запропонованих методів формування, розподілу та управління непрямыми витратами:

- універсальність та адаптивність, які дають змогу розподіляти як загальні витрати, так і їх окремі компоненти в залежності від обраного потоку;
- можливість оперативного контролю, аналізу та коригування витрат;
- орієнтованість на стратегічні цілі, що дозволяє поєднувати прийняття рішень з іншими елементами управління

Розглянуті підходи можуть бути ефективно реалізовані на практиці, завдяки їхній адаптивності та можливості модифікації в залежності від умов конкретної організації.

ВИСНОВКИ

1. У сучасному економічному дискурсі категорія витрат займає центральне місце. В умовах переходу до ринкової економіки управління витратами стає особливо важливим, оскільки оптимізація витратних ресурсів може значно підвищити продуктивність і максимізувати прибуток організації.

2. Хоча існує безліч тлумачень терміну “витрати”, найбільш поширеним є розуміння витрат як ресурсів (сировини, матеріалів, праці тощо), які були використані та виражені в грошовій формі. Дослідження різних концепцій визначення витрат вказує на необхідність розширення традиційного підходу та уточнення змісту цієї категорії, зокрема з акцентом на альтернативність, динамічність і комплексність витрат. Вартісна оцінка використаних ресурсів є ключовою для регулювання їхнього рівня та оцінки альтернативних варіантів використання.

3. Класифікація витрат є основним методом дослідження, що дозволяє отримувати потрібну інформацію в різних аспектах. Аналіз міжнародного та національного досвіду у класифікації витрат демонструє існування двох основних підходів до структурування витрат: перший зосереджується на детальному аналізі, здебільшого теоретичному; другий — на групуванні витрат у загальні класи, що сприяє більш ефективному контролю та управлінню в практиці організації. Типова класифікація, що застосовується в українських компаніях, часто не надає необхідної інформації для ухвалення управлінських рішень і контролю. Класифікація витрат має відповідати вимогам управління, забезпечуючи різні способи їх групування, що враховує конкретні цілі використання інформації.

4. Витрати як об’єкт управління характеризуються високою мінливістю, різноманіттям, складністю у вимірюванні й обліку, а також неоднозначним впливом на фінансові результати різних підрозділів організації. Процес діяльності організації є динамічним і піддається впливу як внутрішніх, так і зовнішніх змін, що створює численні виклики в управлінні

витратами. Багато з цих проблем є типовими для організацій, зокрема у будівельній галузі. Для їх подолання нами розроблено узагальнену структуру, що охоплює технологічні, економічні, облікові та організаційні аспекти управління витратами. Завдяки цьому аналізу виявлено, що рівень управління витратами в організації є недостатнім. Для підвищення ефективності та оптимізації виробничих процесів необхідне вдосконалення системи управління витратами, спрямованої на досягнення й утримання позитивних фінансових результатів.

5. У сучасній економічній науці методи управління витратами часто не виділяються в окрему категорію, оскільки їх розглядають у контексті методів калькулювання собівартості. Проведений аналіз показав, що традиційні підходи, які домінують в організаціях, не завжди відповідають вимогам сучасного ринку, який вимагає оперативної адаптації до змін і ефективного контролю витрат

6. Для визначення пріоритетних напрямків у сфері управління витратами було проведено аналіз динаміки та структури витрат в будівельній організації. Результати показали суттєві диспропорції в структурі операційних витрат, що спричинені значним ускладненням технологічних процесів виробництва.

7. Процес прийняття рішень щодо управління витратами в СБУ «Спецбуд» ТОВ «Тернопільбуд» являє собою чітко визначену послідовність взаємопов'язаних етапів і контрольованих дій, які спрямовані на ухвалення управлінських рішень. Успішна реалізація стратегій управління витратами також покращує якість управління проектами та забезпечує ефективне використання людських та матеріальних ресурсів, що є важливими для стабільного розвитку будівельної організації в довгостроковій перспективі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ