

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра енергетичних систем та бізнес-аналітики

ШАРЧУК Ольга Віталіївна

**Обліково-аналітичне забезпечення управління
витратами підприємства /
Accounting and analytical support for the management
of enterprise expenses**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Бізнес-аналітика та управління
інноваційними системами

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОБАзм-21
О. В. Шарчук

Науковий керівник:
д.е.н. професор Царук В. Ю.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:
« ____ » _____ 2025 р.

Завідувач кафедри
_____ Р. Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ – 2025

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИТРАТ З ПОЗИЦІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ	6
1.1. Ідентифікація витрат як фінансово-економічної категорії обліково-аналітичної системи підприємства	6
1.2. Позичіонування, характеристика та диференціація витрат як інструмента системи управління підприємством	12
Висновки до розділу 1	19
РОЗДІЛ 2. ПАРАМЕТРИ І АЛЬТЕРНАТИВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА	20
2.1. Особливості застосування систем обліку і калькулювання собівартості продукції за повними і неповними витратами	20
2.2. Специфіка простого, попередільного, позамовного і нормативного методів обліку витрат з позицій управління витратами	28
Висновки до розділу 2	34
РОЗДІЛ 3. МОДЕРНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ З ПОЗИЦІЙ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ	35
3.1. Переваги стратегічного управління витратами та вимоги до системи обліково-аналітичного забезпечення	35
3.2. Оптимізація обліку та стратегічного управління витратами на основі концепції ланцюжка вартості	39
Висновки до розділу 3	44
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	45
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	49
ДОДАТКИ	55

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні тенденції євроінтеграції України, посилення глобальної конкуренції, цифровізація економіки спонукають український бізнес до модернізації як технологічних, так і фінансово-економічних процесів, зокрема активізації зусиль до імплементації сучасних обліково-аналітичних концепцій стратегічного управління витратами.

Традиційна для більшості українських підприємств практика застосування класичних інструментів обліково-аналітичної системи для задоволення потреб тактичного менеджменту починає давати збій, не виконуючи інформаційну підтримку стратегічного розвитку бізнесу. Більшість методик бухгалтерського обліку, побудованих на інформаційних масивах лише внутрішнього середовища підприємства і ретроспективності даних, не справляються з сучасними вимогами і запитамі стратегічного управління, яке потребує обліково-аналітичних даних зовнішнього середовища, доповнення ретроспективної інформації прогноною, використання позаоблікової інформації та нефінансових показників тощо.

При формуванні сучасної системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами доцільно врахувати специфіку цифрової економіки, а саме: 1) складність і нелінійність (вона розглядається як система, яку неможливо описати простими лінійними моделями, використовуються: нечітка логіка, теорія хаосу, складні моделі); 2) цифрові джерела даних (облік і аналіз базується не лише на бухгалтерських звітах, а й на транзакційних потоках у реальному часі, поведінкових даних клієнтів, блокчейн-реєстрах, супутникових даних); 3) штучний інтелект як інструмент аналізу; 4) облік у реальному часі транслює перехід від «звітності за період» до динамічних потоків; 5) інтеграція соціальних, економічних і поведінкових факторів; 6) високий рівень невизначеності (рішення приймаються в умовах волатильності ринків, неповних даних, ймовірнісних моделей); 7) сучасними інструментами є машинне навчання, когнітивні карти, симуляції, агент-орієнтовані моделі, блокчейн-аналітика, інтелектуальні системи підтримки рішень, цифрові двійники підприємств тощо.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційного дослідження обрано моніторинг стану і проблематики обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства.

Для досягнення вказаної мети сформовано спектр завдань, серед яких:

- 1) дослідити науково-теоретичні основи витрат з позицій бухгалтерського обліку і системи управління;
- 2) ідентифікувати витрати як фінансово-економічну категорію обліково-аналітичної системи підприємства;
- 3) дослідити аспекти позиціонування, характеристику та основи диференціації витрат як інструмента системи управління підприємством;
- 4) вивчити параметри і альтернативи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства;
- 5) з'ясувати особливості застосування систем обліку і калькулювання собівартості продукції за повними і неповними витратами;
- 6) дослідити специфіку традиційних методів обліку витрат з позицій управління витратами;
- 7) обґрунтувати типові переваги та недоліки традиційних методів обліку витрат з позицій управління витратами;
- 8) визначити вектори модернізації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами з позицій стратегічного менеджменту.

Об'єктом дослідження є система обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства.

Предметом дослідження є спектр науково-теоретичних, організаційних, методологічних аспектів застосування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами.

Методи дослідження. У процесі викання кваліфікаційного дослідження застосовано наступні наукові методи: монографічний; порівняння; аналіз та синтез; групування; середніх і відносних величин; розрахунково-аналітичний; спостереження; моделювання; узагальнення; абстрактно-логічного аналіз, метод виявлення причинно-наслідкового зв'язку та інші.

Наукова новизна одержаних результатів. За результатами проведеного дослідження уточнено сучасну проблематику застосування традиційної системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства, уточнено спектр переваг та недоліків класичних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, обґрунтовано доцільність застосування в процесі управління витратами елементів стратегічного менеджменту, зокрема концепції ланцюжка вартості.

Практичне значення одержаних результатів. Окремі положення роботи володіють практикоорієнтованими аспектами, спрямованими на удосконалення чинної в Україні обліково-аналітичної системи управління витратами, зокрема щодо варіативності застосування типових методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та доцільності імплементації у практику облікових служб вітчизняних підприємств елементів стратегічного обліку.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дослідження апробовано на двох науково-практичних конференціях, організованих Західно-українським національним університетом: 1) Національній науково-практичній конференції «Синергія науки та бізнесу: виклики, трансформації, перспективи», 29.05.2025 року; 2) Національній науково-практичній конференції «Синергія науки, освіти та бізнесу: проблеми, трансформації, перспективи», 15.10.2025 р.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИТРАТ З ПОЗИЦІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

1.1. Ідентифікація витрат як фінансово-економічної категорії обліково-аналітичної системи підприємства

Витрати є надзвичайно важливою категорією фінансового, економічного, соціального, правового механізмів забезпечення функціонування суб'єктів господарської діяльності. Ідентифікацію витрат вважаємо доцільним здійснити у двох аспектах: 1) нормативно-правове визнання; 2) наукове обґрунтування.

Чинне законодавство України ідентифікує витрати наступним чином:

1. Згідно статті 1 розділу 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [33] № 996-XIV від 16.07.1999 року (зі змінами та доповненнями) витрати – це «зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [33];

2. Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [26] категорія витрат ідентифікується аналогічно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [33] як «зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [26];

3. Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [27], затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 року (зі змінами і доповненнями) «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу

внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [27].

У П(С)БО 16 «Витрати» [27] також зазначається, що «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені» [27].

Податкові аспекти та особливості визнання та ідентифікації витрат визначає «Податковий кодекс України» [32] від 02.12.2010 року № 2755-VI (в редакції від 05.10.2025 року).

Таким чином, можна стверджувати, що положення нормативно-правових актів України, дотичних до ідентифікації витрат, однозначно тлумачать їх зміст. Інша ситуація з баченням науковців.

Наприклад, Пушкар М.С. вважає, що «...витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)» [35, с. 389].

Нападовська Л.В. вважає, що витрати «слід розуміти насамперед як сукупність затрат на виробництво продукції та її реалізацію» [25, с. 64].

Нашкерська Г.В. тлумачить витрати з як «поживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг у процесі одержання доходу» [28, с. 390].

Мочерний С.В. стверджує, що «витрати виробництва – спожиті в процесі виробництва продукту виробничі фонди підприємства» [16, с. 203].

Представник німецької наукової школи Фандель Г. зазначає, що витрати – це «затрати факторів виробництва у вартісному вимірі» [44, с. 458].

Мельник Л.Г. і Корінцева О.І. вказують, що «витрати – це прямі і непрямі, фактичні та можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах певного напрямку» [24, с. 369].

Турило А.М., Кравчук Ю.Б. і Турило А.А. доводять, що «витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [43, с. 9-10].

Як бачимо, думки науковців характеризуються багатоаспектністю.

Таким чином, категорію «витрати» доцільно ідентифікувати базовою в економічній теорії, теорії управління та теорії бухгалтерському обліку, оскільки вона забезпечує відображення споживання ресурсів у процесі діяльності підприємства. Витрати виражають зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства. У бухгалтерському розумінні витрати є подією, що відображає факт споживання ресурсів, тоді як у системі управління вони розглядаються як елемент управлінської моделі, що впливає на прийняття рішень, формування собівартості, прибутковості і конкурентоспроможності підприємства.

З економічної точки зору витрати відображають альтернативну вартість використаних ресурсів, тобто цінність найкращого з невикористаних варіантів застосування цих ресурсів. Такий підхід підкреслює управлінську природу витрат як індикатора ефективності рішень.

Отже, можна ідентифікувати двоїсту природу категорії «витрат»:

- 1) облікову, пов'язану з документуванням, оцінюванням та відображенням у фінансовій звітності;
- 2) управлінську, спрямовану на планування, контроль, аналіз і оптимізацію витрат задля забезпечення стійкого розвитку підприємства.

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [27] ідентифікується поняття виробничої собівартості продукції, до складу якої включають:

- 1) «прямі матеріальні витрати» [27];
- 2) «прямі витрати на оплату праці» [27];
- 3) «інші прямі витрати» [27];
- 4) «змінні загальновиробничі витрати» [27];
- 5) «постійні розподілені загальновиробничі витрати» [27].

Згідно НП(С)БО 16 «до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних

та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат» [27].

Згідно НП(С)БО 16 «до складу прямих витрат на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат» [27].

Згідно НП(С)БО 16 «до складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку» [27].

Вище охарактеризовані витрати є доміантними у системі управління та обліку. НП(С)БО 16 формує аналогічні визначення й для інших витрат.

Варто констатувати певні відмінності у підходах до класифікації витрат, приміром з позицій традиційної системи обліку та потреб управління.

Традиційно-класична класифікація витрат побудована на розмежуванні за ознаками:

- 1) стосовно виробничого процесу: основні / накладні;
- 2) за способом віднесення на собівартість: прямі / непрямі;
- 3) за єдністю складу: одноелементні / комплексні;
- 4) за обсягами виробництва: постійні / змінні;
- 5) за доцільністю: продуктивні / непродуктивні;
- 6) за календарним періодом: поточні / одноразові;
- 7) за видами витрат: за економічними елементами / за статтями калькуляції;
- 8) за включенням до собівартості: включаються / не включаються;
- 9) за відношенням до собівартості: витрати на продукцію / витрати періоду;

- 10) за видами діяльності: витрати звичайної діяльності / витрати надзвичайної діяльності.

Таблиця 1.1

Традиційно-класична класифікація витрат

Ознака класифікації	Диференціація
1) за видами витрат:	«за економічними елементами» / «за статтями калькуляції»
2) за видами діяльності:	«витрати звичайної діяльності» / «надзвичайної діяльності»
3) за відношенням до собівартості:	«витрати на продукцію» / «витрати періоду»
4) за включенням до собівартості:	«включаються» / «не включаються»
5) за доцільністю:	«продуктивні» / «непродуктивні»
6) за єдністю складу:	«одноеlementні» / «комплексні»
7) за календарним періодом:	«поточні» / «одноразові»
8) за обсягами виробництва:	«постійні» / «змінні»
9) за способом віднесення на собівартість:	«прямі» / «непрямі»
10) з позицій оподаткування:	«включаються до собівартості» / «не включаються до собівартості»
11) стосовно виробничого процесу:	«основні» / «накладні»

Бачення доцільності визнання та диференціації витрат виробництва зазнає суттєвих трансформацій при ідентифікації завдань системи управління, оскільки менеджмент підприємства насамперед цікавлять аспекти не сприйняття витрат підприємства в цілому, а детальна інформація у розрізі конкретних витрат на виготовлення продукції, тому для цілей тактичного управлінського обліку більш доцільною визнається класифікація витрат у дещо іншому ракурсі. Вказаний підхід представлено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація витрат для цілей тактичного управління

Ознака класифікації згідно цілей системи управління	Диференціація
1) «розрахунок собівартості продукції», «оцінка запасів», «визначення фінансового результату»:	вичерпані (спожиті) / невичерпані прямі / непрямі основні / накладні витрати на продукцію / витрати періоду
2) «планування прийняття та рішень»:	релевантні / нерелевантні постійні / змінні дійсні / альтернативні середні / маржинальні планові / непланові
3) «контроль виконання завдань»:	контрольовані / неконтрольовані регульовані / нерегульовані

Таким чином, витрати доцільно визнати ключовим елементом фінансово-господарської діяльності підприємства, що визначають ефективність використання ресурсів і формують фінансовий результат. При цьому, з позиції бухгалтерського обліку вони виступають категорією, що забезпечує достовірність звітності та оцінку діяльності. З позиції управління – це інструмент впливу на виробничі процеси, прибутковість та стратегічні рішення.

Комплексний підхід до обліку і управління витратами забезпечує створення інформаційної бази, необхідної для ефективного управління, планування, контролю та аналізу. У сучасних умовах цифрової трансформації значення системи управління витратами зростає, оскільки саме вона визначає здатність підприємства адаптуватися до змін середовища, підвищувати продуктивність і досягати стратегічних цілей.

1.2. Позичіонування, характеристика та диференціяція витрат як інструмента системи управління підприємством

З огляду на різноманітні види витрат, що ідентифікують підприємства, проблематика врахування всіх аспектів і потреб системи управління витратами володіє вирішальним значенням для функціонування ефективного бізнесу. Належна класифікація витрат дозволяє прогнозувати, планувати, розподіляти витрати, вести точний облік та оптимальний своєчасний контроль. Організація витрат відповідно до їхніх відповідних функцій спрямовується на врегулювання різних управлінських завдань. Ефективна система організації інформації про витрати підприємства відіграє життєво важливу роль, оскільки вона визначає, як формуються та розподіляються витрати, а також їхній зв'язок з конкретними об'єктами управління.

У сучасній економіці ідентифікацію, розподіл і класифікацію різних видів витрат доцільно використовувати не лише для точного визначення собівартості та стратегій ціноутворення підприємства, але й з метою забезпечення максимально ефективного менеджменту витрат, кінцевою метою якого є досягнення тактичних цілей діяльності підприємства та стратегічної мети ведення бізнесу. Власне тому необхідно систематично класифікувати витрати з точки зору стратегічних та тактичних цілей підприємства.

З огляду на зростаючу зацікавленість у вирішенні різних управлінських проблем, доцільність ідентифікації, розподілу і детальної класифікації витрат підприємства є незаперечною, оскільки вона усуває потребу в детальному аналізі (врахування різних факторів, обмежувальних чинників, оцінка запасів та визначення фінансового результату). Наразі більшість підприємств повинні класифікувати (розподіляти) витрати на основі різних характеристик та класифікаційних областей. Одночасно підходи до класифікації витрат обов'язково повинні відповідати управлінським цілям і їх обсяг не повинен збільшувати додаткову аналітичну роботу для менеджерів, керівників підприємств та фінансового персоналу. Для підготовки звітів і задоволення

інших інформаційних запитів користувачів витрати необхідно розподіляти на основі бухгалтерських даних, що саме по собі обмежено необхідністю накопичення інформації.

Як основне джерело інформації для підприємств, система бухгалтерського обліку повинна забезпечити повноту, точність та об'єктивність інформації про обсяг і структуру витрат при акумулюванні, вимірюванні, аналітичній обробці, накопиченні, систематизації, інтерпретації, адаптації до певних вимог і передачі сформованої інформації. Інформація з обліку витрат є обширною, тому повинна презентуватися існуючими на підприємстві схемами організації бухгалтерських робіт у вигляді детальних аналітичних даних, а також форм звітності.

Класифікація витрат стосується категоризації різних видів витрат за різними категоріями. Класифікація витрат має вирішальне значення для визначення ключових витрат з унікальними характеристиками, які заслуговують на особливу увагу. Класифікація витрат є не лише формальною функцією, але й важливим інструментом для побудови систем управління комплексом витрат, визначення адекватних моделей консолідації витрат та прийняття оптимальних бізнес-рішень на основі цих механізмів. Класифікація витрат також має вирішальне значення для оцінки потенційного впливу певних витрат або масштабів їх впливу на кінцеві показники діяльності компанії.

Собівартість є серед числа основних факторів, що визначають вартість продукції (товарів, виробів, послуг), створеної компанією, і порівнюється з доходами різних видів діяльності для формування певних фінансових результатів. Класифікація витрат з управлінських позицій завжди була корисною для розвитку управлінських навичок, особливо при використанні різних комп'ютерних продуктів, без необхідності подальшого аналізу планових та фактичних сум витрат.

Вважаємо доцільним в процесі управлінських дій розширити сферу класифікації витрат, особливо виходячи з поточного виду діяльності, пов'язаного з прибутками та збитками (витрати, що враховуються, та витрати, що не враховуються) та можливості підвищення вартості бізнесу в цілому.

Комплексна модель управління обсягом і структурою витрат містить кілька взаємопов'язаних підсистем або систем планування, обліку, аналізу та контролю витрат. Основою системи управління витратами є єдине та цілеспрямоване планування, облік, аналіз та контроль виробничих витрат. Управління витратами можна розділити на чотири основні підсистеми (сфери):

- 1) склад витрат, які формують різні виміри вартості товару, як планову собівартість, так і фактичну собівартість продукції;
- 2) склад витрат, що мають призначення управляти обсягом і структурою прибутку на основі ринкових умов;
- 3) склад витрат, що сприяють контрольним заходам;
- 4) склад витрат стратегічного спрямування.

Для підприємств розрахунок загальних витрат (тобто комплексу витрат на виготовлення погоджених кількісних і якісних параметрів будь-якого типу продукції) є вирішальним. Однак визначення середніх витрат (тобто витрат на одиницю продукції) має відносно невелике значення. Середні витрати використовуються для вимірювання зв'язку між ефективністю виробництва та ціною продукції. Зважаючи на поділ загальних виробничих витрат у розрізі постійних та змінних, середні постійні та середні змінні витрати необхідно розраховувати окремо. Завдяки тому, що обсяг постійних витрат не перебуває в прямій залежності від обсягу виробленої продукції, середні постійні витрати зменшуватимуться паралельно росту обсягу постійних витрат. Зі збільшенням обсягу виробництва величина середніх змінних витрат зменшуватиметься. Тому, якщо ціна на продукцію фіксована, прибуток фірми зростатиме зі збільшенням обсягу виробництва, але почне знижуватися, коли обсяг виробництва досягне певної межі. Порівнюючи середні витрати та граничні витрати, фірми можуть стратегічно визначати оптимальний розмір і структуру бізнесу.

Групування наявних витрат за функціями класифікації може показати склад витрат з різних точок зору і доповнити функції витрат відповідно до конкретних подій та результатів виробництва. Тому, формулюючи стратегії зниження витрат, слід звертати пильну увагу на поточні витрати, з якими

стикається підприємство, та витрати, які можуть виникнути в подальшому, шукаючи при цьому можливості оптимізації і зниження витрат з метою росту прибутковості.

Підприємства відрізняються за технічними процесами, технологіями, організаційною структурою, масштабами виробництва, асортиментом продукції, взаємовідносинами діловими партнерами, підрядниками, а також взаємодією між різними структурними підрозділами. Специфіка підприємства також відображається в його організації і технології виробничого процесу, які залежать від специфіки виготовлення продукції, і таким чином самостійно визначає конкретний зміст та форму інформації, необхідної кожному підприємству для контролю виробничого процесу.

Особливо важливо організувати та модернізувати витрати за видами продукції та підрозділами, тобто правильно організувати аналітичний облік. Витрати класифікуються відповідно до бухгалтерських та аналітичних стандартів, включаючи врахування різних аспектів характеру виробничого процесу та характеристик продукції підприємства.

Характерною рисою класифікації витрат з врахуванням економічних факторів є те, що вона не перебуває у залежності від умов ведення бізнесу, а тому конкретний склад кожного фактора може бути стандартизований. Однак класифікація витрат за фактором не може задовольнити потреби підприємств в інформації про вартість різних продуктів, класифікованих за використанням, за умови розумного використання матеріалів, праці та фінансових ресурсів.

Зі зростанням складності економічної діяльності підприємств зростає також попит на особливі класифікації витрат. Це необхідна умова для успішної побудови системи управління витратами (планування, виставлення рахунків, контроль та аналіз). Усі функції управління витратами підприємства вимагають адекватної інформації про склад і структуру витрат. Не враховуючи весь спектр характеристик різних типів і видів витрат не можливо ефективно використовувати інструменти для підвищення якісних характеристик і своєчасність управлінських рішень. Тому доцільною слід вважати класифікацію

витрат у розрізі категорій і специфіки адміністративно-господарських функцій, що є найефективнішим методом. Система класифікації витрат повинна бути гнучкою, здатною швидко адаптуватися до змінних потреб зацікавлених сторін підприємства та стати практичним інструментом управління підприємством. Використання методу класифікації, сумісного з усіма функціями управління, може значно скоротити час, необхідний для збору фактичних даних про витрати.

Варто зазначити, що простота впровадження є важливою характеристикою класифікації. До класифікаційних ознак доречно віднести ефективність витрат (а саме мова йде про витрати, які є наслідком розумного використання ресурсів) та неефективність витрат (тобто, витрати, що виникають внаслідок нерозумного використання наявних ресурсів). При цьому ефективність витрат залежить від витрат, понесених протягом звітного періоду. Тому ця функція має включати виключно продуктивний рівень витрат, тобто обсяг витрат, що призводять до створення активів та збільшення зобов'язань протягом звітного періоду, та непродуктивних витрат, які призводять до збільшення ризиків і втрат.

Управління витратами за допомогою систем планування має вирішальне значення для ефективної роботи підприємств та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Водночас, у процесі формулювання тактичних планів підприємства необхідно формувати планові розмежування витрат за рівнями діяльності та порівнювати їх з фактичними, оскільки лише на підставі комплексного аналізу понесених та планових витрат уможливується прийняття обґрунтованих рішень. Ведення бізнесу в умовах швидкозмінного економічного середовища означає вміти добре використовувати інформацію про ринковий попит, оперативно приймати рішення і реагувати на динаміку попиту серед споживачів продукції, ефективно управляти витратами. Власне тому управління витратами підприємства включає комплексний аналіз витрат на основі їх класифікаційних характеристик для визначення раціональності обліку витрат, а саме: планування обсягу та структури витрат; облікові дані; бухгалтерську звітність про склад витрат; формулювання планів доходу бізнесу результатами попереднього аналізу та оцінки обсягів витрат та змін умов діяльності; розробку

методів зниження витрат до належного рівня без впливу на якість виготовленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг; розробку методів стимулювання працівників щодо мінімізації витрат; аналіз ризиків з метою їх уникнення тощо.

Управління витратами підприємства охоплює реалізацію всіх управлінських функцій. Тобто ці функції повинні реалізовуватися через різні елементи процесу управління з акцентами на плануванні, прогнозуванні, організації, обліку, аналізі, стимулюванні, контролі. Реалізація управлінської функції будь-якого елемента являє собою взаємодію між підсистемою управління (суб'єктом управління) та керованою підсистемою (об'єктом управління). До суб'єктів управління витратами належать директори підприємств, менеджери, експерти та бухгалтери, які беруть участь у реалізації різних функцій управління. Метою управління є максимізація прибутку.

При цьому варто зауважити, що система оцінювання та обліково-інформаційного забезпечення менеджменту повинна містити різні компоненти (елементи), і ці компоненти повинні мати принаймні одну характеристику, яка забезпечує досягнення загальних цілей системи. Головною ціллю існування системи управління витратами доцільно визнати побудову набору елементів, призначених сприяти збору й обробці інформації про склад і структуру витрат підприємства і акумулювати інформаційний масив необхідний для прийняття управлінських рішень.

Системи управління витратами спрямовані на вирішення таких питань: контроль економічної діяльності підприємств; виявлення тенденцій у рівнях виробництва, кількостях, структурах та собівартості одиниці продукції; збір та аналіз інформації про витрати; планування витрат на продажі, фактори витрат, збір і акумулювання інформації про ефективність виробничих підрозділів, прибутковість видів продукції; виявлення потенціалу для збереження ресурсів та оптимізації витрат.

На нашу думку, під системою управління витратами доцільно розуміти сукупність спектру взаємопов'язаних компонентів, методик та механізмів, які взаємодіють у рамках функціональної відповідальності та утворюють певну

системну цілісність. Завдяки цій системі стандартизується забезпечення та використання ресурсів, стимулюється досягнення цілей, оптимізується процес досягнення тактичних та стратегічних планів діяльності підприємства.

Моделі управління витратами мають унікальні характеристики, зокрема: чіткі цілі – оптимізація виробничих витрат, стимулювання продажів продукції та максимізації доходів; складність – наявність великої кількості підсистем і компонентів; гнучкість – здатність адаптуватися до змін зовнішніх та внутрішніх факторів середовища; керованість – прийнятність коригування функціональних систем виробництва.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Витрати є надзвичайно важливою категорією фінансового, економічного, соціального, правового механізмів забезпечення функціонування суб'єктів господарської діяльності. Ідентифікацію витрат вважаємо доцільним здійснити у двох аспектах: 1) нормативно-правове визнання; 2) наукове обґрунтування.

2. Традиційно-класичну класифікацію витрат доцільно формувати на чіткому розмежуванні за ознаками: 1) стосовно виробничого процесу: основні / накладні; 2) за способом віднесення на собівартість: прямі / непрямі; 3) за єдністю складу: одноелементні / комплексні; 4) за обсягами виробництва: постійні / змінні; 5) за доцільністю: продуктивні / непродуктивні; 6) за календарним періодом: поточні / одноразові; 7) за видами витрат: за економічними елементами / за статтями калькуляції; 8) за включенням до собівартості: включаються / не включаються; 9) за відношенням до собівартості: витрати на продукцію / витрати періоду; 10) за видами діяльності: витрати звичайної діяльності / надзвичайної діяльності.

3. Комплексний підхід до обліку і управління витратами забезпечує створення інформаційної бази, необхідної для ефективного управління, планування, контролю та аналізу. У сучасних умовах цифрової трансформації значення системи управління витратами зростає, оскільки саме вона визначає здатність підприємства адаптуватися до змін середовища, підвищувати продуктивність і досягати стратегічних цілей.

4. З огляду на різноманітні види витрат, що ідентифікують підприємства, проблематика врахування всіх аспектів і потреб системи управління витратами володіє вирішальним значенням для функціонування ефективного бізнесу. Належна класифікація витрат дозволяє прогнозувати, планувати, розподіляти витрати, вести точний облік та оптимальний контроль. Організація витрат відповідно до їхніх функцій спрямовується на врегулювання управлінських завдань. Ефективна система організації інформації про витрати відіграє життєво важливу роль, оскільки вона визначає, як формуються та розподіляються витрати, а також їхній зв'язок з конкретними об'єктами управління.

РОЗДІЛ 2

ПАРАМЕТРИ І АЛЬТЕРНАТИВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Особливості застосування систем обліку і калькулювання собівартості продукції за повними і неповними витратами

Світова практика ведення бізнесу при виробництві продукції застосовує різні системи обліку та калькулювання, зокрема за повними витратами, змінними витратами та нормативними витратами. При цьому облік собівартості є частиною загальноприйнятої системи обліку, основною функцією якої є надання інформації для контролю рішень щодо фінансів. Тобто, процес обліку собівартості, який також відомий як калькулювання собівартості, вважається аналітично-обліковою процедурою, що включає облік і аналіз витрат та їх інтерпретацію з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

До того ж перехід української економіки до ринкової економіки вимагає дослідження зарубіжних передових методів обліку собівартості з метою зміни, доопрацювання та модернізації вітчизняного методу.

Процедура розрахунку повної собівартості продукції вважається традиційною в Україні, ця процедура передбачає включення всіх виробничих витрат до загальної собівартості продукції без розподілу їх на змінні та постійні витрати. Загальна структура та логічна модель розмежування методів обліку виробничих витрат та розрахунку собівартості продукції зображена на рис. 2.1.

Серед типових ознак диференціації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції доцільно виділити наступні: 1) за об'єктами обліку виробничих витрат: 1.1) попередільний метод обліку; 1.2) попроцесний метод обліку; 1.3) позамовний метод обліку; 2) за повнотою витрат: 2.1) метод обліку повної собівартості; 2.2) метод обліку неповної собівартості; 3) за ступенем нормованості витрат: 3.1) метод обліку фактичної собівартості; 2) метод обліку нормативної собівартості.

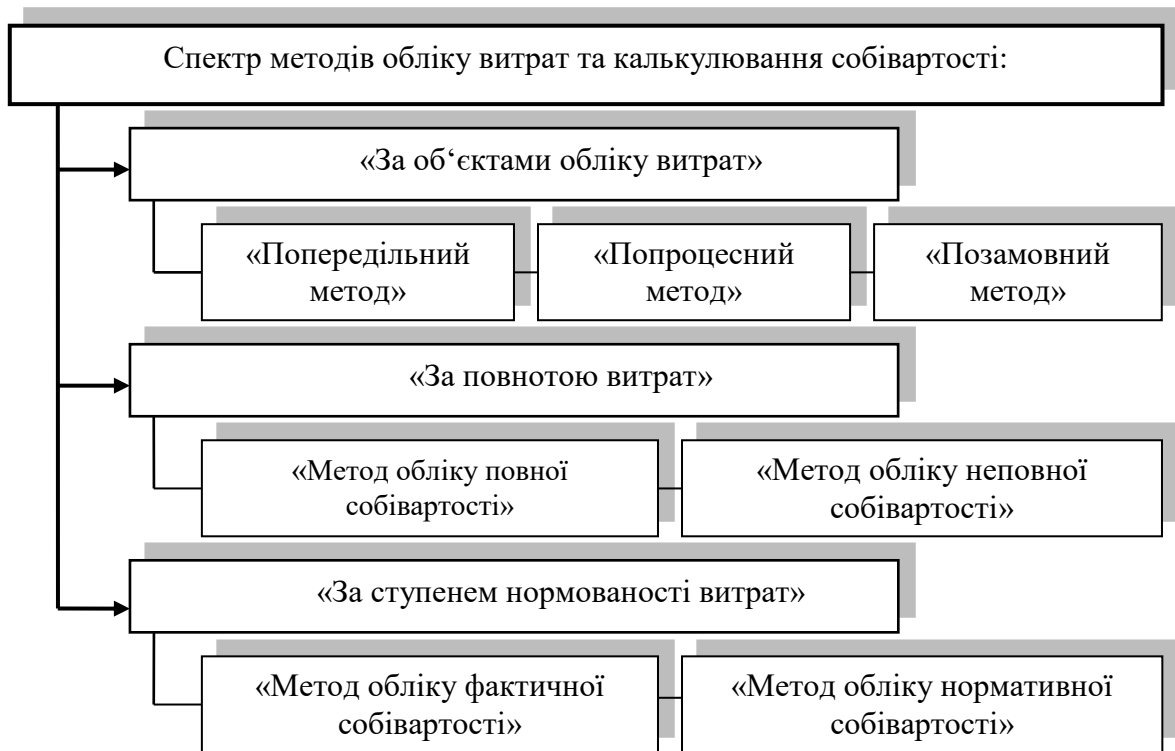


Рис. 2.1. Диференціація класичних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Основною метою калькуляції собівартості є вимірювання, документування та порівняння собівартості продукції із наперед погодженими показниками, що визначаються керівництвом. У цьому відношенні бухгалтерський облік є надзвичайно важливим інструментом для контролю витрат. Зокрема, виробничі компанії ведуть облік витрат, який є корисним і необхідним для менеджерів, і цей облік надає інформацію, яка є одночасно необхідною та корисною для менеджерів. Однак для досягнення цілей фінансового обліку не завжди необхідно точно відстежувати розподіл витрат між різними окремими продуктами. Важливо визначити, яку частину витрат слід віднести до проданої продукції, а яку – до запасів. Точність розподілу за типом продукції в цьому контексті не має значення. Тобто розподіл є приблизно рівномірним. Однак, для прийняття обґрунтованих економічних рішень необхідна більш конкретна інформація про собівартість продукції. Точно вимірюючи ресурси, виділені на кожен продукт або статтю витрат, організація також може визначити внутрішні джерела доходу. Якщо система бухгалтерського обліку компанії не враховує

споживання ресурсів за продуктом належним чином, вартість бухгалтерського обліку буде представлена неправильно, і існує ризик того, що адміністрація відмовиться від прибуткових продуктів або продовжать виробляти продукти, які не приносять прибутку. Наприклад, поширеною вимогою на ринках, які потребують спеціалізованих продуктів або послуг, є відповідне ціноутворення продукту або послуги. Однак, не розуміючи витрат, пов'язаних з виробництвом однієї одиниці продукту або послуги, надзвичайно важко правильно її оцінити.

Точна собівартість продукції важлива не лише для прибутковості продукту, але й для його проектування, ціноутворення та структури випуску. Це означає, що собівартість продукту визначається управлінською метою, яка переслідується.

Облік за повними витратами є однією з фундаментальних методик калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку. Його сутність полягає у включенні всіх витрат підприємства, як змінних, так і постійних, до виробничої собівартості продукції. На відміну від методики калькулювання за змінними витратами, у якій до собівартості продукції відносяться лише змінні виробничі витрати, метод повного калькулювання забезпечує відображення повної суми ресурсів, що були використані для виготовлення певного виду продукції.

Повні витрати є економічною категорією, що відображає сукупність усіх витрат підприємства, незалежно від того, чи пов'язані вони безпосередньо з виробничим процесом, чи формують загальні умови функціонування бізнесу. Таким чином, методика обліку за повними витратами виступає не лише інструментом визначення собівартості продукції, а й ключовим елементом формування інформаційної бази для аналізу, планування й контролю.

З теоретичного погляду, облік за повними витратами ґрунтується на концепції абсорбції витрат, тобто повного включення їх у собівартість. Цей підхід є домінуючим у традиційній системі бухгалтерського обліку та відповідає вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності (МСБО) і національних положень бухгалтерського обліку. У контексті фінансового обліку метод повних

витрат є обов'язковим для оцінювання виробничих запасів і незавершеного виробництва, оскільки забезпечує об'єктивне відображення вартості активів.

До складу повних витрат підприємства зазвичай включають чотири основні групи витрат: прямі матеріальні витрати (сировина, матеріали, напівфабрикати); прямі витрати на оплату праці виробничих працівників; змінні загальновиробничі витрати (енергія, допоміжні матеріали, ремонт); постійні загальновиробничі витрати (амортизація, оренда, утримання цехів).

Разом ці елементи забезпечують повне відтворення структури витрат, пов'язаних із виробництвом продукції. Важливою особливістю є система розподілу загальновиробничих витрат, що не мають прямого зв'язку з конкретними виробами, але формують умови виробничого процесу.

У методиці повного калькулювання постійні загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно базі розподілу – трудомісткості, машинному часу, обсягу виробництва тощо. Змінні витрати, своєю чергою, змінюються залежно від обсягу виробництва, а їх включення до собівартості є прямим та об'єктивним.

Методологічні засадами застосування обліку за повними витратами є виконання кількох послідовних етапів:

1. Групування витрат за елементами. На першому етапі всі витрати класифікуються за економічними елементами – матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати. Така класифікація відповідає фінансовому обліку та дозволяє сформувати єдину базу для розрахунків.

2. Розподіл витрат за функціональними ознаками. Наступним кроком є групування витрат за статтями калькуляції: сировина й матеріали; паливо та енергія; заробітна плата; загальновиробничі витрати; втрати від браку; інші виробничі витрати. Такий розподіл дозволяє визначити структуру виробничої собівартості та забезпечити точність калькуляційних розрахунків.

3. Розподіл прямих і непрямих витрат. Прямі витрати відносяться до об'єкта калькулювання безпосередньо. Непрямі витрати потребують

спеціального розподілу за базою: машино-години; людино-години; обсяг виробленої продукції; заробітна плата виробничих працівників тощо. Методика повного калькулювання надає особливого значення правильному вибору бази розподілу, адже від цього залежить об'єктивність собівартості.

4. Розрахунок накладних витрат. Загальновиробничі витрати накопичуються на окремому рахунку бухгалтерського обліку та підлягають розподілу в кінці періоду. Важливою складовою є визначення рівня нормального (стандартного) завантаження потужностей, на основі якого обчислюється ставка розподілу постійних накладних витрат.

5. Калькулювання собівартості одиниці продукції. Загальна собівартість включає: «Собівартість» = «Прямі витрати» + «Змінні накладні витрати» + «Частка постійних накладних витрат»

Перевагами методу обліку повних витрат є відповідність фінансовому обліку та стандартам звітності, повне відображення всіх витрат виробництва, стабільність та універсальність методу, можливість визначення повної собівартості продукції для цілей ціноутворення, сприяння стратегічним рішенням щодо оптимізації структури витрат. Недоліками методу обліку повних витрат є непридатність для аналізу рентабельності за видами продукції при змінних обсягах виробництва, загроза викривлення собівартості через суб'єктивний характер бази розподілу витрат, низька гнучкість у короткостроковому управлінні, ускладненість контролю змінних витрат.

Попри це сьогодні облік за повними витратами залишається ключовим елементом управлінської інформації, оскільки забезпечує: формування достовірної калькуляції собівартості; оцінку ефективності окремих видів продукції; обґрунтування цінових рішень; контроль за витратами на всіх рівнях управління; планування бюджету виробництва та інвестиційної діяльності; аналіз рентабельності та визначення точок беззбитковості.

У стратегічному вимірі методика повного калькулювання формує основу для управління ресурсами підприємства, оптимізації виробничих потужностей та підвищення конкурентоспроможності.

Таким чином, методика обліку за повними витратами є класичним і водночас одним із найважливіших інструментів управлінського обліку. Вона дозволяє комплексно оцінити структуру витрат підприємства, здійснити точне калькулювання собівартості та забезпечити інформаційну підтримку управлінських рішень.

Незважаючи на певні обмеження, повне калькулювання залишається необхідним елементом фінансового та управлінського обліку, а його застосування є вимогою міжнародних стандартів.

В умовах цифрової економіки метод повних витрат трансформується, інтегруючись із сучасними інформаційними системами, автоматизованими інструментами розподілу витрат та аналітичними платформами, що забезпечує його подальшу актуальність.

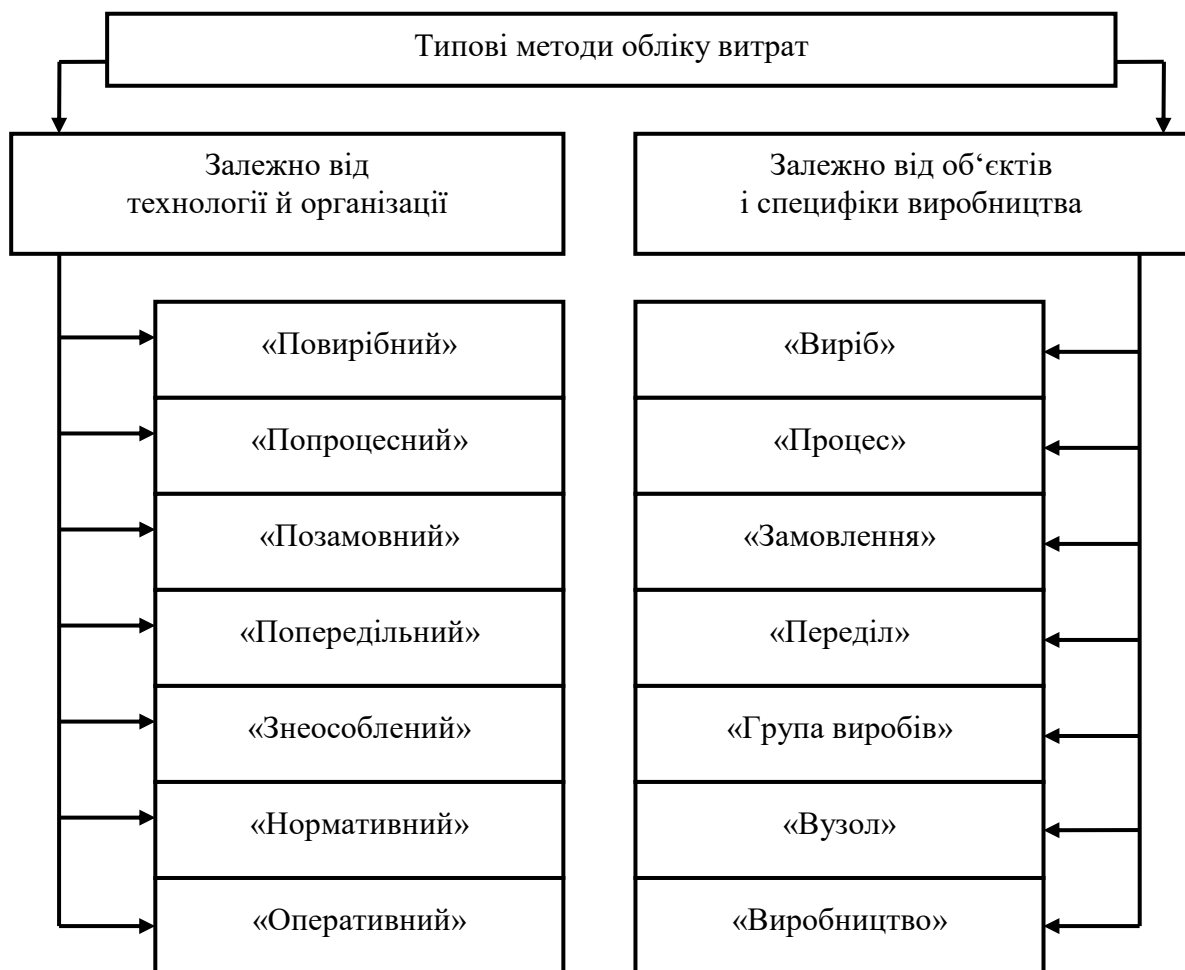


Рис. 2.2. Диференціація типових методів обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Особливого розгляду вимагає метод обліку за змінними витратами, який в Україні не є традиційним, але вкрай популярним закордоном.

Метод обліку за змінними витратами, також відомий як метод директ-костинг, є сучасним підходом до формування собівартості продукції, що ґрунтується на розподілі витрат за їх поведінкою у залежності від обсягу діяльності. На відміну від традиційних методів калькулювання, де до собівартості включаються всі виробничі витрати, у методі змінних витрат до виробничої собівартості відносять лише змінні витрати. Постійні виробничі накладні витрати при цьому визнаються витратами періоду та списуються безпосередньо на фінансові результати.

Ключова особливість методу полягає у тому, що витрати поділяються на змінні та постійні, а до собівартості одиниці продукції включаються лише змінні витрати. Постійні витрати не розподіляються між продукцією, що усуває проблему довільності їх розподілу й дозволяє точніше оцінювати реальні витрати на виробництво окремого виробу.

Цей метод акцентує увагу на взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» і забезпечує підприємство критично важливою інформацією для управлінського аналізу, прогнозування рентабельності та оптимізації виробничих рішень.

Метод змінних витрат найчастіше використовується: у системах управлінського обліку, де необхідна інформація для прийняття оперативних і стратегічних рішень; у підприємствах з різноманітним асортиментом продукції; при плануванні та аналізі рентабельності окремих виробів; у виробництвах з високою питомою вагою постійних накладних витрат; в умовах швидкої зміни виробничої програми, де важливо розуміти маржинальний прибуток кожного виду продукції.

Цей метод не застосовується для офіційної фінансової звітності в країнах, де обов'язковим є калькулювання повної виробничої собівартості, однак він широко використовується для внутрішнього управління.

Перевагами методу обліку за змінними витратами є покращення управлінської аналітики, він дає точнішу інформацію про вплив обсягу

виробництва на прибуток, що дозволяє якісно проводити аналіз CVP; забезпечує прозорість і простоту калькулювання (відсутність необхідності розподілу постійних накладних витрат усуває складні та суб'єктивні процедури); забезпечує оперативність у прийнятті рішень, даючи змогу швидко визначати мінімальну ціну, точку безбитковості, маржинальний дохід за продуктами та підрозділами; забезпечує кращий контроль витрат, даючи можливість окремо аналізувати змінні й постійні витрати, що підвищує ефективність управління ресурсами. У нього відсутні викривлення у періодах з нерівномірним випуском, на відміну від повної собівартості, постійні витрати не «передаються» між періодами через незавершене виробництво чи залишки. Недоліки та обмеження використання методу є такі: непридатність для зовнішньої фінансової звітності, податкове та бухгалтерське законодавство багатьох країн вимагає включення всіх виробничих витрат у собівартість, складність точного поділу витрат, деякі витрати мають змішаний характер, і їх поділ на змінні й постійні може бути суб'єктивним, можливе недооцінювання загальних витрат підприємства, оскільки постійні витрати не включені у собівартість продукції, може виникати помилкове враження про нижчу вартість виробу, існує потреба у високому рівні аналітичності, він потребує налагодженої системи збору даних щодо поведінки витрат, що збільшує вимоги до обліково-аналітичної системи.

Метод обліку за змінними витратами є одним з найпотужніших інструментів сучасного управлінського обліку, оскільки він дозволяє оперативно оцінювати рентабельність кожного виду продукції; формувати гнучку політику ціноутворення; аналізувати асортимент та робити обґрунтований вибір продукції для розширення чи скорочення виробництва; ухвалювати рішення щодо оптимального використання потужностей. На практиці метод змінних витрат трансформує собівартість із пасивного показника в активний елемент стратегічного управління.

2.2. Специфіка простого, попередільного, позамовного і нормативного методів обліку витрат з позицій управління витратами

В обліковій практиці України методи обліку витрат прийнято ділити на: «простий (попроцесний)»; «попередільний»; «позамовний»; «нормативний».

1. Простий (або попроцесний чи однопредільний) метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах з однорідним типом виробництва, де випускається один вид продукції або кілька взаємопов'язаних продуктів, отриманих в єдиному технологічному процесі. Основною його специфічною особливістю є те, що всі витрати за певний період обліковуються у цілому по всьому підприємству або окремому виробничому підрозділу без розподілу за замовленнями чи переділами. Отримані сукупні витрати ділять на кількість виробленої продукції, що дає можливість визначити середню собівартість одиниці.

Застосування простого методу доцільне тоді, коли технологічний процес є безперервним, продукція одноманітна, а виробнича структура – проста. Типовими сферами використання є добувна промисловість, виробництво електроенергії, теплоенергетика, водопостачання, лісозаготівля тощо. Враховуючи специфіку таких виробництв, витрати зазвичай відносять на весь обсяг продукції рівномірно, що значно спрощує облікові процедури та зменшує адміністративні витрати на ведення облікової системи.

Перевагами методу є його простота, низька трудомісткість та висока прозорість розрахунків. Відсутність необхідності деталізувати витрати за окремими видами діяльності або об'єктами калькулювання робить його економічно обґрунтованим у виробництвах із стабільною технологією та уніфікованою номенклатурою продукту. Такий метод забезпечує достатній рівень точності при незначних витратах на організацію обліку та аналіз собівартості. Водночас простий метод має низку недоліків. Він є обмежено застосовним і практично не підходить для складних, багатопродуктових, дрібносерійних та індивідуальних видів виробництв. Через усереднення витрат

він не дає можливості оцінити ефективність окремих виробничих процесів і не дозволяє виявити відхилення за окремими виробами. В умовах диверсифікації виробництва цей метод стає джерелом ризику спотворення інформації про собівартість. Відсутність аналітичної гнучкості обмежує його застосування для управлінського аналізу та прийняття рішень.

На нашу думку, простий метод є доцільним лише за наявності однорідного виробництва з масовим випуском продукції та мінімальною номенклатурою витрат. У всіх інших випадках він поступається складнішим і більш адаптивним методам обліку та калькулювання собівартості.

2. Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах, де технологічний процес поділяється на окремі переділи, фази чи стадії, кожна з яких представляє логічно завершений етап виробництва. Особливість полягає в тому, що витрати збираються за переділами, а собівартість продукції визначається поступово – шляхом послідовного накопичення вартості на кожній стадії. У межах попередільного методу може бути застосовано як одностадійне, так і багатопередільне калькулювання. Такий підхід є характерним для хімічної, металургійної, нафтопереробної, харчової промисловості, а також для виробництв із комплексною переробкою сировини. Завдяки чіткій структуризації витрат за стадіями виробництва попередільний метод забезпечує більш детальне, ніж простий метод, відображення витрат і дозволяє отримати інформацію про собівартість проміжних напівфабрикатів.

Перевагою цього методу є можливість точного визначення собівартості продукції на кожному переділі, що важливо для підприємств із складною технологічною структурою. Він сприяє підвищенню прозорості витрат та дає змогу аналізувати ефективність окремих етапів виробництва. Попередільний метод дозволяє більш обґрунтовано визначати ціну як готової продукції, так і напівфабрикатів, що можуть бути використані або реалізовані окремо. Серед переваг варто відзначити також придатність методу для автоматизації облікових процесів, оскільки технологічні карти легко трансформуються в структуровані

об'єкти обліку. Крім того, він зменшує ризик перехресного субсидіювання між різними видами продукції, оскільки витрати закріплюються за чітко визначеними технологічними етапами. Разом з тим попередільний метод має й певні недоліки. Він є більш трудомістким порівняно з простим методом, оскільки потребує детального документування витрат за кожним переділом. Його використання може бути ускладненим у виробництвах з нестабільним випуском продукції, частими технологічними змінами чи широкою номенклатурою виробів. У разі значної кількості побічних та супутніх продуктів виникає складність у розподілі витрат між ними. Крім того, метод не дає змоги врахувати відмінності у витратності окремих партій продукції в межах одного переділу, що може знижувати точність калькулювання.

На нашу думку, попередільний метод є оптимальним для галузей із чіткою поетапністю технологічного процесу, забезпечуючи баланс між деталізацією обліку та можливістю контролю витрат.

3. Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції використовується у виробництвах, де виготовлення продукції здійснюється за окремими замовленнями, партіями або проектами. Кожне замовлення виступає окремим об'єктом обліку, на який збираються усі витрати – прямі матеріали, заробітна плата, а також пропорційна частка накладних витрат. Цей метод є основним у індивідуальному, дрібносерійному та проектному виробництві з високим рівнем диференціації продукції.

Специфіка позамовного методу полягає в його здатності забезпечувати високий рівень точності калькулювання, оскільки витрати відстежуються на рівні конкретного замовлення. Такий підхід застосовується у машинобудуванні, суднобудуванні, поліграфії, будівництві, виробництві меблів, ремонті обладнання, аудиторських та консалтингових послугах, а також у проектних видах діяльності. Кінцева собівартість визначається після завершення замовлення, що обумовлює специфіку аналітики й планування.

Головною перевагою позамовного методу є можливість точного визначення собівартості кожного окремого об'єкта, що має важливе значення

для встановлення цін, формування прибутковості, підготовки комерційних пропозицій та контролю ефективності виробництва. Він дозволяє відслідковувати витрати в розрізі клієнтів, проектів та послуг, що робить його універсальним інструментом управлінського обліку. Метод забезпечує гнучкість у розрахунку накладних витрат, дає змогу застосовувати різні бази їх розподілу та використовувати як нормативні, так і фактичні величини. Крім того, позамовний метод створює ефективну інформаційну базу для контролю перевитрат та аналізу відхилень у процесі виконання замовлень. Недоліками методу є висока трудомісткість та складність ведення обліку, потреба у постійному оперативному контролі та документуванні витрат. Він вимагає значних ресурсів для перенесення інформації в аналітичні системи, а великий обсяг облікових даних може ускладнювати автоматизацію. Через індивідуальний характер замовлень важко забезпечити високу порівнянність даних між проектами, що обмежує можливості стратегічного аналізу. Також метод є залежним від правильної оцінки накладних витрат, що може створювати ризики для точності калькулювання.

На нашу думку, позамовний метод є найкращим рішенням для виробництв із високою індивідуалізацією та нестандартним характером продукції, але потребує високої дисципліни облікової системи та значних трудових ресурсів.

4. Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції ґрунтується на попередньому визначенні норм витрачання матеріалів, трудових ресурсів та накладних витрат, на основі яких формують нормативну собівартість продукції. Фактичні витрати порівнюють із нормативними, а відхилення підлягають детальному аналізу. Таким чином, облік будується не лише на фіксації витрат, але й на активному контролі їх рівня, що є однією з ключових його особливостей. Цей метод широко застосовується у масовому та серійному виробництві, де технологічний процес є стабільним, а норми – розробленими і регулярно оновлюваними. Сферами його використання є машинобудування, харчова, текстильна та інші галузі, де можливе точне нормування ресурсів.

Таблиця 2.1

Порівняльна таблиця типових методів обліку витрат і калькулювання собівартості, традиційних для підприємств економіки України

Критерій	Простий метод	Попередільний метод	Позамовний метод	Нормативний метод
Сфера застосування	Однорідне масове виробництво (електроенергія, вода, добувна промисловість)	Виробництва, що поділяються на переділи; поетапне перетворення сировини	Індивідуальне або дрібносерійне виробництво, виконання замовлень	Масове та серійне виробництво зі стабільною технологією
Об'єкт обліку витрат	Уся продукція підприємства	Переділ (стадія) виробництва	Конкретне замовлення, проєкт або партія	Норма і відхилення від неї
Принцип визначення собівартості	Середня собівартість загальних витрат / кількість продукції	Накопичення витрат на кожному переділі; передача між переділами	Накопичення витрат на конкретне замовлення	Нормативні витрати + аналіз відхилень
Точність оцінки окремих виробів	Низька (усереднення)	Середня (точніша за простий метод)	Висока	Висока (залежить від якості норм)
Контроль витрат	Обмежений	Помірний (за переділами)	Детальний контроль у межах замовлення	Дуже високий контроль за всіма відхиленнями
Трудомісткість обліку	Низька	Середня	Висока	Дуже висока
Гнучкість для управлінських рішень	Низька	Середня	Висока	Висока
Можливість використання в диверсифікованому виробництві	Дуже низька	Обмежена	Дуже висока	Висока, якщо є стабільні норми
Необхідність у деталізації витрат	Мінімальна	Середня	Максимальна	Максимальна (за нормами)
Основні переваги	Простота, мінімальні затрати на облік	Прозорість переділів, можливість калькуляції напівфабрикатів	Найточніший для унікальних виробів; контроль кожного проєкту	Оперативний контроль, планування, аналіз відхилень
Основні недоліки	Усреднення, низька аналітичність	Складність розподілу побічних продуктів; багатоступеневість	Висока трудомісткість; складний розподіл накладних витрат	Потребує актуальних норм; складний і затратний у впровадженні

Нормативний метод тісно пов'язаний із системою внутрішнього контролю та оперативного управління витратами.

Перевага нормативного методу полягає в його здатності забезпечувати високий рівень контрольованості виробництва. Завдяки порівнянню фактичних витрат із нормами підприємство швидко ідентифікує неефективність, технічні втрати, перевитрати матеріалів або відхилення від технологічних параметрів. Це робить його одним із найефективніших інструментів управління витратами у реальному часі. Нормативне калькулювання також полегшує планування, бюджетування, аналіз продуктивності та визначення резервів зниження собівартості. Метод сприяє стандартизації виробничих процесів, створює єдину базу для ціноутворення та оцінки економічних рішень. Крім того, він полегшує визначення вартості незавершеного виробництва і дозволяє проводити управлінський аналіз за значно коротший час, порівняно з іншими методами калькулювання. Недоліками нормативного методу є висока трудомісткість розробки, впровадження та постійного оновлення норм. За умови швидкого технологічного розвитку норми швидко втрачають актуальність, що може призводити до спотворення інформації про витрати. Впровадження цього методу потребує значних організаційних змін, кваліфікованого персоналу та комплексної інтеграції з системами управління виробництвом. Крім того, надмірна увага до відхилень може призводити до бюрократизації процесу та зниження гнучкості управлінських рішень.

На нашу думку, нормативний метод є ефективним інструментом контролю та оптимізації витрат, але вимагає високої працемісткості, регулярного оновлення нормативної бази та значних організаційних ресурсів.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Світова практика ведення бізнесу при виробництві продукції застосовує різні системи обліку та калькулювання, зокрема за повними витратами, змінними витратами та нормативними витратами. При цьому облік собівартості є частиною загальноприйнятої системи обліку, основною функцією якої є надання інформації для контролю рішень щодо фінансів. Тобто, процес обліку собівартості, який також відомий як калькулювання собівартості, вважається аналітично-обліковою процедурою, що включає облік і аналіз витрат та їх інтерпретацію з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

2. Облік за повними витратами є однією з фундаментальних методик калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку. Його сутність полягає у включенні всіх витрат підприємства, як змінних, так і постійних, до виробничої собівартості продукції. На відміну від методики калькулювання за змінними витратами, у якій до собівартості продукції відносяться лише змінні виробничі витрати, метод повного калькулювання забезпечує відображення повної суми ресурсів, що були використані для виготовлення певного виду продукції.

3. Метод обліку за змінними витратами є одним з найпотужніших інструментів сучасного управлінського обліку, оскільки він дозволяє оперативно оцінювати рентабельність кожного виду продукції; формувати гнучку політику ціноутворення; аналізувати асортимент та робити обґрунтований вибір продукції для розширення чи скорочення виробництва; ухвалювати рішення щодо оптимального використання потужностей. На практиці метод змінних витрат трансформує собівартість із пасивного показника в активний елемент стратегічного управління.

4. В обліковій практиці України традиційні методи обліку витрат прийнято ділити на: 1) «простий (попроцесний)»; 2) «попередільний»; 3) «позамовний»; 4) «нормативний». Кожен з них володіє організаційно-методичною специфікою і є доцільним до застосування лише за певних умов.

РОЗДІЛ 3

МОДЕРНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ З ПОЗИЦІЙ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

3.1. Переваги стратегічного управління витратами та вимоги до системи обліково-аналітичного забезпечення

Динамічний розвиток економіки України та активізація євроінтеграційних процесів стимулює вітчизняний бізнес акцентувати увагу на важливості системи стратегічного менеджменту, оскільки у сучасних умовах інноваційних змін на успіх кожного виробника впливає ефективність його виробничого процесу, яка визначається ступенем задоволення суспільства витратами на виробництво. Крім того, фундаментальною метою та причиною діяльності бізнесу є отримання прибутку, що є основою його розвитку та визначається, перш за все, розміром виробничих витрат. Як наслідок, необхідність вибору найефективнішої моделі формування й оптимізації витрат з врахуванням перспектив розвитку бізнесу зумовлює пошук рішень із застосування підходів стратегічного управління.

Управління витратами з позицій стратегічного менеджменту є складним, багатогранним і динамічним процесом, що включає дії, спрямовані, передусім, на досягнення у поточній діяльності та стратегічній перспективі позитивних економічних результатів від функціонування підприємства, які повинні бути основою для вибору альтернатив, що розробляються в рамках розвитку бізнесу.

Важливим вважаємо визнати, що основною метою управління витратами є не мінімізація витрат, а максимізація ефективності використання ресурсів. У цьому контексті традиційні системи обліку і розподілу витрат втрачають своє першочергове значення. Більше уваги потребує вдосконалення розрахунку витрат, заснованого на розподілі ресурсів у структурі бізнес-процесів. Крім того, критерієм оптимального управління витратами має бути мінімізація загальних витрат на одиницю створеної вартості, що має на меті забезпечити задану

технічну якість та термін служби продукту, одночасно збільшуючи дохід на всіх етапах життєвого циклу продукту.

Вважаємо, що управління витратами в сучасних реаліях економіки варто ідентифікувати як систему підходів, принципів та методів, яка формує і реалізує рішення щодо управління витратами, засновані на використанні економічних законів, що мають об'єктивний характер, і стосуються створення та регулювання комплексу витрат, а також раціонального використання ресурсних потужностей і структуризації капіталу в різних видах діяльності відповідно до поточних і стратегічних векторів розвитку підприємства.

Кожен із потенційно застосовуваних підходів до стратегічного управління витратами вимагає застосування особливих параметрів системи обліково-аналітичного забезпечення. У результаті можна створити комплексну систему стратегічного управління витратами.

Метою такої системи буде розпізнавання причин відхилень та факторів, що їх спричинили, підготовка і впровадження заходів, спрямованих на нормалізацію собівартості, координація та гармонізація зусиль усіх підрозділів компанії. Процедури управління витратами повинні бути структуровані належним чином, з конкретними умовами застосування, обсягом та формою результатів, складом та порядком виконання процедур, що аналізують та оцінюють ступінь змін, доведення запропонованих змін до відома керівництва, а після затвердження – впровадження пропозицій.

Функціонування системи стратегічного управління витратами залежить, перш за все, від таких витрат: планові витрати, пошук резервів для їх скорочення шляхом технологічної раціоналізації та вдосконалення продукції, а також впровадження стратегічних альтернатив, обраних компанією. Підсистема, що займається моніторингом витрат, повинна отримувати інформацію щодо контрольованих показників, обробляти її та надавати результати підсистемі, що займається аналізом факторів та оцінкою їх впливу на обсяг, структуру і динаміку витрат. У цьому випадку частота спостережень, склад і методика реєстрації результатів, а також обробка інформації повинні бути достатніми для

тривалого періоду часу, що дозволить зіставляти та порівнювати дані під час наступного аналізу.

У загальній послідовності стратегічного управління витратами важливо вибрати відповідні категорії витрат для моніторингу, ці категорії повинні мати високий ступінь агрегації, водночас відображаючи всі суттєві аспекти обліку витрат. Крім того, витрати повинні бути пов'язані з первинними факторами, що сприяють розвитку підприємства, цього можна досягти шляхом створення відповідної системи показників, контрольованих підприємством. Саме контроль цих показників слугуватиме основною ланкою системи стратегічного управління витратами, тому він повинен вестися одночасно з виробничим процесом та доносити інформацію до конкретних рівнів управління відповідно до їхніх обов'язків та регулярності моніторингу рівня витрат. Відповідна інформація повинна бути доступна в оперативному режимі в центрах витрат. Крім того, всі витрати повинні бути цільовими. Саме тому важливо виділити структурні підрозділи, які відповідатимуть за функціонування місць, де виникають витрати, такі як центри витрат та центри відповідальності.

Інколи фактичний стан компанії та процеси, що в ній відбуваються, дещо відрізняться від найлогічніших прогнозів. Для мінімізації цього система моніторингу стратегічних витрат повинна розпізнавати існуючі тенденції та конкретні зв'язки між станом зовнішніх та внутрішніх факторів. Ці зв'язки повинні встановлюватись під час техніко-економічного аналізу кожного показника в системі моніторингу.

На основі інформації, зібраної під час процесу моніторингу щодо змін навколишнього середовища та зростання витрат, необхідно визначити перелік базових факторів та причин, що сприяють зростанню витрат. З цією метою слід провести деталізований факторний аналіз. Отримана за результатами такого аналізу інформація у синтезі з аналогічною інформаційною базою попередніх періодів і врахуванням необхідних нормативних даних, підлягає аналітичній обробці комплексом адекватних методів з ймовірністю певних відмінностей залежно від конкретного завдання, фактичної ситуації в компанії, стану

операційного середовища та часу проведення аналітичної роботи. Ці підходи можуть бути реалізовані методом відносного виміру, методом середнього значення, індексним методом, вимірюванням взаємозв'язків між явищами, аналізом моделей розподілу, аналізом часових змін та коливань, а також методом системного аналізу.

Відхилення в рівні витрат слід вважати перевитратами або економією, яка виявляється шляхом порівняння фактичної вартості створеного продукту з її запланованими аналогами. Усі додаткові витрати, спричинені технічними проблемами, та розрахункові витрати на утримання виробництва та управління повинні бути включені до цих розрахунків.

Ступінь документування виявлених відхилень визначається повнотою процесу облікової фіксації. До документованих розбіжностей належать ті, що визнані первинними бухгалтерськими документами, а також ті, що визначаються математичним шляхом. Невраховані розбіжності – це різниця між загальною кількістю розбіжностей від запланованого рівня витрат та їх документально підтвердженою часткою.

Метою вказаного моніторингу є розробка стратегій управління витратами щодо причин відхилення, центрів витрат, місць розташування витрат, центрів відповідальності та всього підприємства на основі аналізу отриманої інформації. Створення заходів та засобів контролю повинно проводитися із заздалегідь визначеною частотою або в режимі реального часу.

3.2. Оптимізація обліку та стратегічного управління витратами на основі концепції ланцюжка вартості

Вдосконалення системи бухгалтерського обліку в напрямку забезпечення її відповідності вимогам системи стратегічного управління в контексті застосування концепції ланцюгів вартості має велике значення. Однією з основних причин цього є поява глобальних ланцюгів вартості компаній.

На думку Бруханського Р.Ф. «причиною виділення концепції ланцюжків вартості є базові проблеми стратегічного менеджменту, зокрема, питання взаємодії між основними типами конкурентних переваг – мінімізацією витрат, диференціацією і сферою діяльності підприємства. Базовим теоретичним поняттям для аналізу конкурентних переваг і способів їх отримання виступає поняття ланцюжка вартості, відповідно до якого у складі компанії можна виділити сектори, відповідальні за певні етапи розробки, виробництва, маркетингу та розповсюдження товарів» [7, с. 16].

Впровадження концепції ланцюга створення вартості в практичну діяльність компаній створює необхідні умови для більш повного обліку витрат, а також дозволяє здійснювати стратегічне планування, аналіз та контроль обсягу своїх витрат на кожному компоненті ланцюга створення вартості. Модель ланцюга створення вартості є основою як для проведення аналізу витрат, пов'язаних з різними видами діяльності підприємства, так і для визначення позиції компанії або бізнес-одиниці порівняно з іншими компаніями. Ця інформація використовується для виявлення первинних причин конкурентної переваги, а також для забезпечення диференціації продукту та преміальної ціни. Кожен компонент ланцюга створення вартості повинен максимально вносити свій внесок у загальну вартість продукту, одночасно створюючи вищу ціну.

На рис. 3.1 наведено концептуальні логічно-структурні та причинно-наслідкові зв'язки елементів ланцюжка вартості для формування систем обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами з метою досягнення конкурентних переваг.



На рис. 3.1 Логічно-структурні та причинно-наслідкові зв'язки елементів ланцюжка вартості для формування систем обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами з метою досягнення конкурентних переваг.

На рис. 3.1 представлено найширші структуровані сфери діяльності в ланцюжку створення вартості. Основною ознакою цього підходу є розгляд клієнтів як засобу досягнення стратегічних цілей, тобто мети підприємства можна досягти, якщо досягнути належного рівня задоволення клієнтів. Як наслідок, ланцюжок створення вартості – це серія бізнес-функцій, які підвищують цінність продукту (товарів чи послуг), тим самим збільшуючи цінність для клієнта.

Як наслідок, для зменшення витрат, пов'язаних з кожним із обраних видів діяльності, важливо розуміти причини та характер їх реалізації як компонента фінансового менеджменту на основі концепції ланцюжка створення вартості.

Згідно досліджень Бруханського Р.Ф., «подібний клієнтоорієнтований підхід до розробки системи управлінського обліку на основі ланцюжка створення вартості застосовував проф. К. Друрі, на його думку, для участі в сучасних конкурентних ринках компанії повинні більше орієнтуватися на споживачів і ставити їх задоволення на перше місце. Споживачі вимагають підвищення рівня обслуговування з точки зору вартості, якості, надійності, часу доставки та вибору нових продуктів» [7, с. 17].

Використання моделі ланцюга створення вартості сприяє належній координації її окремих компонентів, а також об'єднує їх в єдиний, кооперативний процес, що призводить до конкурентної переваги підприємства.

Здатність проводити аналіз кожного з вибраних компонентів ланцюга створення вартості з точки зору економічної ефективності, якості та постачання є необхідною для створення умов для підвищення ефективності конкуренції на ринку та просування стратегії підприємства. Згідно поглядів сучасних наукоців, менеджери виступають споживачами бухгалтерської інформації по всьому ланцюгу створення вартості. Ланцюг створення вартості включає такі зусилля:

- 1) дослідження;
- 2) розробка продукту;
- 3) створення продукту;
- 4) виробництво продукту;
- 5) маркетинг;
- 6) продаж продукту;
- 7) обслуговування продукту.

Стратегічний облік, що базується на ланцюгах створення вартості, є основним джерелом інформації для прийняття рішень щодо певних процесів. Кожен із визначених процесів має велике значення у створенні стратегічного плану підприємства або стратегічної місії бізнес-одиниці, власне з цих міркувань у підприємствах доцільною є лише комплексна модель організації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління на основі ланцюга створення вартості.

Аналіз існуючих підходів до бухгалтерської науки щодо структури ланцюга створення вартості свідчить про те, що сьогодні не існує загальноприйнятого та остаточного набору компонентів, які повинні складати ланцюг створення вартості бізнесу або підрозділу стратегічного значення. Першопочаткова структура ланцюга створення вартості, яка була отримана на основі роботи М. Портера, з часом змінювалася та доповнювалася новими видами діяльності, насамперед через особливості класифікації та процедури розрахунку витрат в обліковій системі підприємств.

Для досягнення та підтримки конкурентної переваги важливо розуміти кожен окремий ланцюг створення вартості підприємства та стан усього підприємства в ширшому контексті управління вартістю. Виходячи з отриманої інформації, контекст стратегічного розвитку для всього підприємства повинен включати не лише єдиний ланцюг створення вартості, а систему з кількох ланцюгів у формі мережі створення вартості.

Розгляд вартості окремих ланцюгів постачання, а також їхніх цілісних систем на рівні бізнес-одиниці або стратегічному рівні дозволяє демонструвати стратегічні можливості як частину більшої мережі створення вартості. Як наслідок, розробка концепції обліку витрат, що базується на ланцюжку створення вартості в конкретній компанії, повинна не лише передбачати включення концепції до загальної системи обліку та аналітичного забезпечення стратегічного управління, але й включати аналіз взаємозв'язків з вхідними ланцюжками (постачальників) і вихідними ланцюжками (дистриб'юторів та споживачів) ланцюгами створення вартості, які разом утворюють мережу створення вартості. Це викликано необхідністю прийняття стратегічних рішень щодо управління, витрати компанії повинні бути задокументовані та проаналізовані стосовно всього ланцюга створення вартості галузі.

Застосування концепції ланцюга створення вартості має суттєві відмінності у порівнянні з традиційним підходом до моніторингу витрат, що використовується управлінським обліком, який передбачає зосередження на внутрішніх факторах, що призводять до створення вартості.

Ідея системи ланцюга створення вартості як засобу управління витратами передбачає поділ на чотири сфери, які максимізують ефективність виробничих витрат: 1) відносини з постачальниками («висхідні відносини»); 2) відносини зі споживачами («низхідні відносини»); 3) технологічні аспекти системи ланцюга створення вартості в межах одного підрозділу; 4) взаємозв'язки між різними ланцюгами створення вартості в межах підприємства.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Динамічний розвиток економіки України та активізація євроінтеграційних процесів стимулює вітчизняний бізнес акцентувати увагу на важливості системи стратегічного менеджменту, оскільки у сучасних умовах інноваційних змін на успіх кожного виробника впливає ефективність його виробничого процесу, яка визначається ступенем задоволення суспільства витратами на виробництво. Крім того, фундаментальною метою та причиною діяльності бізнесу є отримання прибутку, що є основою його розвитку та визначається, перш за все, розміром виробничих витрат. Як наслідок, необхідність вибору найефективнішої моделі формування й оптимізації витрат з врахуванням перспектив розвитку бізнесу зумовлює пошук рішень із застосування підході стратегічного управління.

2. Кожен із потенційно застосовуваних підходів до стратегічного управління витратами вимагає застосування особливих параметрів системи обліково-аналітичного забезпечення. У результаті можна створити комплексну систему стратегічного управління витратами.

3. Метою такої системи буде розпізнавання причин відхилень та факторів, що їх спричинили, підготовка і впровадження заходів, спрямованих на нормалізацію собівартості, координація та гармонізація зусиль усіх підрозділів компанії. Процедури управління витратами повинні бути структуровані належним чином, з конкретними умовами застосування, обсягом та формою результатів, складом та порядком виконання процедур, що аналізують та оцінюють ступінь змін, доведення запропонованих змін до відома керівництва, а після затвердження – впровадження пропозицій.

4. Вдосконалення системи бухгалтерського обліку в напрямку забезпечення її відповідності вимогам системи стратегічного управління щодо застосування концепції ланцюгів вартості має раціональний зміст. Однією з основних причин цього є поява глобальних ланцюгів вартості компаній, які складаються з типових елементів: дослідження; розробка продукту; створення продукту; виробництво продукту; маркетинг; продаж продукту; обслуговування продукту.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Витрати доцільно визнати ключовим елементом фінансово-господарської діяльності підприємства, що визначають ефективність використання ресурсів і формують фінансовий результат. При цьому, з позиції бухгалтерського обліку вони виступають категорією, що забезпечує достовірність звітності та оцінку діяльності, з позиції управління – це інструмент впливу на виробничі процеси, прибутковість та стратегічні рішення.

2. Категорію «витрати» доцільно ідентифікувати базовою в економічній теорії, теорії управління та теорії бухгалтерському обліку, оскільки вона забезпечує відображення споживання ресурсів у процесі діяльності підприємства. Витрати виражають зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства. У бухгалтерському розумінні витрати є подією, що відображає факт споживання ресурсів, тоді як у системі управління вони розглядаються як елемент управлінської моделі, що впливає на прийняття рішень, формування собівартості, прибутковість і конкурентоспроможність підприємства. З економічної точки зору витрати відображають альтернативну вартість використаних ресурсів, тобто цінність найкращого з невикористаних варіантів застосування цих ресурсів. Такий підхід підкреслює управлінську природу витрат як індикатора ефективності рішень. Отже, можна ідентифікувати двоїсту природу категорії «витрат»: 1) облікову, пов'язану з документуванням, оцінюванням та відображенням у фінансовій звітності; 2) управлінську, спрямовану на планування, контроль, аналіз і оптимізацію витрат задля забезпечення стійкого розвитку підприємства.

3. У сучасній економіці ідентифікацію, розподіл і класифікацію різних видів витрат доцільно використовувати не лише для точного визначення собівартості та стратегій ціноутворення підприємства, але й з метою забезпечення максимально ефективного менеджменту витрат, кінцевою метою якого є досягнення тактичних цілей діяльності підприємства та стратегічної мети

ведення бізнесу. Власне тому необхідно систематично класифікувати витрати з точки зору стратегічних та тактичних цілей підприємства.

4. На нашу думку, під системою управління витратами доцільно розуміти сукупність спектру взаємопов'язаних компонентів, методик та механізмів, які взаємодіють у рамках функціональної відповідальності та утворюють певну системну цілісність. Завдяки цій системі стандартизується забезпечення та використання ресурсів, стимулюється досягнення цілей, оптимізується процес досягнення тактичних та стратегічних планів діяльності підприємства.

5. Перевагами методу обліку повних витрат є відповідність фінансовому обліку та стандартам звітності, повне відображення всіх витрат виробництва, стабільність та універсальність методу, можливість визначення повної собівартості продукції для цілей ціноутворення, сприяння стратегічним рішенням щодо оптимізації структури витрат. Недоліками методу обліку повних витрат є непридатність для аналізу рентабельності за видами продукції при змінних обсягах виробництва, загроза викривлення собівартості через суб'єктивний характер бази розподілу витрат, низька гнучкість у короткостроковому управлінні, ускладненість контролю змінних витрат.

6. Перевагами методу обліку за змінними витратами є покращення управлінської аналітики, він дає точнішу інформацію про вплив обсягу виробництва на прибуток, що дозволяє якісно проводити аналіз CVP; забезпечує прозорість і простоту калькулювання (відсутність необхідності розподілу постійних накладних витрат усуває складні та суб'єктивні процедури); забезпечує оперативність у прийнятті рішень, даючи змогу швидко визначати мінімальну ціну, точку беззбитковості, маржинальний дохід за продуктами та підрозділами; забезпечує кращий контроль витрат, даючи можливість окремо аналізувати змінні й постійні витрати, що підвищує ефективність управління ресурсами. У нього відсутні викривлення у періодах з нерівномірним випуском, на відміну від повної собівартості, постійні витрати не «передаються» між періодами через незавершене виробництво чи залишки. Недоліки та обмеження використання методу є такі: непридатність для зовнішньої фінансової звітності,

податкове та бухгалтерське законодавство багатьох країн вимагає включення всіх виробничих витрат у собівартість, складність точного поділу витрат, деякі витрати мають змішаний характер, і їх поділ на змінні й постійні може бути суб'єктивним, можливе недооцінювання загальних витрат підприємства, оскільки постійні витрати не включені у собівартість продукції, може виникати помилкове враження про нижчу вартість виробу, існує потреба у високому рівні аналітичності, він потребує налагодженої системи збору даних щодо поведінки витрат, що збільшує вимоги до обліково-аналітичної системи.

7. Основними аспектами доцільності застосування традиційних методів обліку і калькулювання витрат з позицій управління витратами, вважаємо наступні: 1) простий метод є доцільним лише за наявності однорідного виробництва з масовим випуском продукції та мінімальною номенклатурою витрат. У всіх інших випадках він поступається складнішим і більш адаптивним методам обліку та калькулювання собівартості; 2) попередільний метод є оптимальним для галузей із чіткою поетапністю технологічного процесу, забезпечуючи баланс між деталізацією обліку та можливістю контролю витрат; 3) позамовний метод є найкращим рішенням для виробництв із високою індивідуалізацією та нестандартним характером продукції, але потребує високої дисципліни облікової системи та значних трудових ресурсів; 4) нормативний метод є ефективним інструментом контролю та оптимізації витрат, але вимагає високої працездатності, регулярного оновлення нормативної бази та значних організаційних ресурсів.

8. Управління витратами з позицій стратегічного менеджменту є складним, багатогранним і динамічним процесом, що включає дії, спрямовані, передусім, на досягнення у поточній діяльності та стратегічній перспективі позитивних економічних результатів від функціонування підприємства, які повинні бути основою для вибору альтернатив, що розробляються в рамках розвитку бізнесу.

9. Важливим вважаємо визнати, що основною метою управління витратами є не мінімізація витрат, а максимізація ефективності використання ресурсів. У цьому контексті традиційні системи обліку і розподілу витрат втрачають своє

першочергове значення. Більше уваги потребує вдосконалення розрахунку витрат, заснованого на розподілі ресурсів у структурі бізнес-процесів. Крім того, критерієм оптимального управління витратами має бути мінімізація загальних витрат на одиницю створеної вартості, що має на меті забезпечити задану технічну якість та термін служби продукту, одночасно збільшуючи дохід на всіх етапах життєвого циклу продукту.

10. Вважаємо, що управління витратами в сучасних реаліях економіки варто ідентифікувати як систему підходів, принципів та методів, яка формує і реалізує рішення щодо управління витратами, засновані на використанні економічних законів, що мають об'єктивний характер, і стосуються створення та регулювання комплексу витрат, а також раціонального використання ресурсних потужностей і структуризації капіталу в різних видах діяльності відповідно до поточних і стратегічних векторів розвитку підприємства

11. Застосування концепції ланцюга створення вартості має суттєві відмінності у порівнянні з традиційним підходом до моніторингу витрат, що використовується управлінським обліком, який передбачає зосередження на внутрішніх факторах, що призводять до створення вартості. Ідея системи ланцюга створення вартості як засобу управління витратами передбачає поділ на чотири сфери, які максимізують ефективність виробничих витрат: 1) відносини з постачальниками («висхідні відносини»); 2) відносини зі споживачами («низхідні відносини»); 3) технологічні аспекти системи ланцюга створення вартості в межах одного підрозділу; 4) взаємозв'язки між різними ланцюгами створення вартості в межах підприємства.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверкин Я. Ф. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності. Економіка, управління та адміністрування, 2020. № 3, с. 15-22.
2. Бандура З. Л., Шевчук В. Р., Семенюк Л. В. Облік і аналіз в системі стратегічного управління підприємством: монографія. Львів, 2016. 248 с.
3. Белова І.М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства / Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємства в умовах інституційних трансформацій: монографія. Тернопіль: Вектор, 2018. 260 с.
4. Бізнес-аналітика та управління інноваційними системами : метод. рек. / уклад. Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, О. В. Ярощук. Тернопіль : ЗУНУ, 2024. 85 с.
5. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії. Вісник Запорізького національного університету. 2010. 3. С. 122-128.
6. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Випуск 2. Тернопіль : Крок, 2014. С. 13-16.
7. Бруханський Р. Ф. Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжка вартості: теоретичні аспекти. Science and Education a New Dimension. Humanities and Social Sciences. 2014. Issue 36. P. 16-19.
8. Бруханський Р. Ф. Інтелектуалізація фінансового обліку та подолання консерватизму. Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса: ОНЕУ, 2020. С. 16-18.
9. Бруханський Р. Ф. Оптимізація процесу нарахування і виплати дивідендів у сільськогосподарських підприємствах України. Інноваційна економіка. 2010. Випуск 5 (19). С. 220-224.
10. Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А. Комплексний економічний аналіз земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств: організація та

методика. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 97-104.

11. Бруханський Р. Ф., Пуцентейло П. Р. Розвиток цифровізації обліку, оподаткування, аналізу і контролю в управлінні підприємствами: монографія. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2021. 194 с.

12. Бруханський Р.Ф. Стратегічні пріоритети оптимізації контрольно-ревізійних процедур в АПК України / Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: у 2 частинах. Ч.1. Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції 10-11 жовтня 2008 року. К.: КНЕУ, 2008. С. 28-30.

13. Гладій І.О. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління агропромисловим підприємством: принципи побудови / Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України: зб. наук. пр. Вінниця, 2019. Ч. 2. С.13-19.

14. Гриценя А. Функціональні ознаки стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної наук.-практичної конференції [Тернопіль, 17.11.2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 43-44.

15. Гуцайлюк З. В. Прогнозний облік: реальна інформаційна система чи надумана назва? Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : тези доповідей Першої міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Київ, 21 лютого 2013 р.). Київ., 2013. С. 35-40.

16. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 1. Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К. : ВЦ «Академія», 2000. 864 с.

17. Жук В. М. Розвиток і модернізація інформаційно-облікової системи. Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери : наук. доп. / за заг. ред. акад. НААН П. Т. Саблука. К. : ННЦ ІАЕ, 2011. С. 232-238.

18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

19. Кіселичник С. Обліково-аналітичне забезпечення тактичного і стратегічного управління. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20.05.2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.22-23.

20. Кнап Д. Доцільність формулювання функцій стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 49-50.

21. Криштопа І. І. Метод стратегічного обліку та систематизація його елементів. Вісник Криворізького національного університету. 2013. 34. С. 279-282.

22. Кузнєцова О. Обліково-аналітичне забезпечення в системі управління підприємством. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 50-51.

23. Лупійчук Я. Аналітичне забезпечення розвитку діяльності підприємства. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: м-и VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20.05.2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.29-30.

24. Мельник Л. Г., Корінцева О. І. Економіка підприємства : навч. посіб. Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. 412 с.

25. Нападівська Л. В. Управлінський облік : підр. для студ. вищ. навч. закл. К. : Книга, 2004. 544 с.

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом МФУ № 73 від 07.02.2013 року. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 року

(зі змінами і доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00?find=1&text=%D0%B2%D0%B8%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B8#w1_1

28. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : Центр навч. л-ри, 2004. 464 с.

29. Пістоляк Р., Микиташ М. Функціональні напрями стратегічного обліку: доцільність виділення. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.47-48.

30. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року (у ред. наказу Міністерства фінансів України № 1591 від 09.12.2011 року) зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>

31. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI (в редакції від 05.10.2025 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

32. Полюхович А. Теоретичні проблеми стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конф. [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 59-60.

33. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 року (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

34. Пуцентейло П., Гуменюк О. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством. Інноваційна економіка. 2016. № 3-4 (62). С. 196-205.

35. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.

36. Пушкар М.С., Пушкар М.Р. Інформаційні ресурси для бізнесу: формування та використання. Тернопіль: Карт-бланш, 2021. 217 с.

37. Семанюк В., Бруханський Р. Науково-дослідна робота як ефективний механізм формування інноваційного мислення студентів. Вісник економіки. 2024. Вип. 4. С. 238-252.

38. Скрипюк Вікторія. Обліково-аналітичне забезпечення реалізації стратегій підприємства. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.55-56.

39. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика : монографія. К.: Центр уч. л-ри, 2013. 304 с.

40. Спільник І. В. Місце економічного аналізу в сучасній парадигмі управління підприємством. Основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграції: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Харків, 28 травня 2019 року). Харків, 2019. С. 317-323.

41. Спільник І. В., Ярошук О.В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: збірник наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярошук (голов. ред.) та ін. Тернопіль: «Економічна думка», 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.

42. Сторожук Т. М. Стратегічний облік в обліковій системі підприємств. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 25-26.10.2013 р.). Чернігів ЧДТУ, 2013. С. 11-13.

43. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навч. посіб. К. : Центр навч. л-ри, 2006. 120 с.

44. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат. Пер. з нім. М. Г. Грещака. К. : Таксон, 2000. 520 с.

45. Царук В. Ю. Історичні засади розвитку бухгалтерського обліку як елемента системи корпоративного управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 15-25.

46. Царук В. Ю. Теорія і методологія обліку і аналізу в системі корпоративного управління : монографія. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2020. 404 с.

47. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : моногр. К. : КНЕУ, 2009. 303 с.

48. Юхимчук І. Глобальні принципи і функції стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 72-73.

49. Ярощук О. В., Ярощук І. Д. Аналітичне обґрунтування рішень в системі корпоративного захисту бізнесу від поглинань. Економічний аналіз. 2014. Том 14. № 2. С. 136-154.

50. Ярощук, О. В. Аналіз системи економічної безпеки підприємства. Наука молода. 2011. № 15-16. С. 378- 381.

51. Brukhanskyi R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Випуск 2. С. 18-24.

52. R. Brukhanskyi, O. Yaroshchuk and V. Mazuryk. ESG-Oriented Accounting Systems: Integrating Sustainability Metrics into Enterprise Reporting Models, 2025 15th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT), Sibenik, Croatia, 2025, pp. 359-364, doi: 10.1109/ACIT65614.2025.11185594

53. Spilnyk I., Brukhanskyi R., Struk N., Kolesnikova O., Sokolenko L. Digital accounting: innovative technologies cause a new paradigm. Independent Journal of Management & Production (Special Edition ISE, S&P). 2022. Vol. 13. No. 3. pp. 215-224. DOI: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i3.1991>

54. Visedsun, N., Terdpaopong, K. The effects of the strategy and goal on business performance as mediated by management accounting systems. Economies. 2021. 9 (4). <https://doi.org/10.3390/economies9040149>