

УДК 338.45:657.

**Бабушак Юрій Іванович**, магістр зі спеціальності «Облік і оподаткування», спеціалізації «Бізнес-консалтинг», ДВНЗ «Ужгородський національний університет».

**Левкулич Вікторія Вікторівна**, к.е.н. доц., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет».

## **РОЛЬ ТА МІСЦЕ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ У СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

*У статті досліджено економічну сутність категорії «витрати». Розглянуто ознаки розмежування категорій «витрат» і «затрати». Здійснено класифікацію витрат згідно НПСБО № 16 Витрати. Досліджено сутність та утримання «витратних» категорій у фінансово-економічному та податковому обліку. Досліджено обліково-аналітичне забезпечення в управлінні витратами економічним суб'єктом, яке представляє найбільший інтерес стосовно витрат у контексті стратегічного управління.*

**Ключові слова:** витрати підприємства, затрати підприємства, обліково-аналітичне забезпечення в управлінні витратами, стратегічне управління, стратегічного обліку витрат.

**Актуальність проблеми.** Витрати є особливим об'єктом управління, виникнення та трансформація якого відбувається незалежно від існування та характеру керуючих впливів на нього, у зв'язку з цією особливістю витрати характеризуються як особливо складний та багатопараметричний об'єкт управління. Система управління витратами будується на основі управлінської, виробничої, інформаційної та технологічної структур підприємства, при цьому необхідною умовою формування системи управління витратами є організація на підприємстві системи обліково-аналітичного забезпечення.

Ускладнення сучасного менеджменту та вихід його на абсолютно новий організаційний рівень викликає потребу у вдосконаленні методичного забезпечення стратегічного обліку витрат на підприємстві. Актуальність підвищення ефективності методичного забезпечення стратегічного обліку витрат пов'язана з тим, що в даний час управлінський облік не відповідає повною мірою вимогам стратегічного управління витратами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми обліково-аналітичного забезпечення процесу управління витратами здійснювали Л. А. Власенко [1], С.Ф. Глов [3], М. Г. Гришак [5], І.Є. Давидович [7]. Дослідженням теорії та методології обліку і контролю витрат займалися Я.В. Бахарєва, Н.М. Гудзенко, В.А. Дерій, Л.В. Нападовська [8], М.С. Пушкар, Л.М. Очеретько [12]. У роботах цих та інших авторів розкрито різні аспекти формування і використання облікової інформації управління витратами підприємства. Однак проблема створення інтегрованої системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств залишається досить актуальною.

**Мета дослідження** полягає у визначенні ролі та місця обліково-аналітичного забезпечення у стратегічному управлінні витратами на підприємствах.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Ведення господарської діяльності будь-яких економічних суб'єктів несе у себе виникнення витрат. Проте задля забезпечення маржинальності та рентабельності цієї діяльності витратами необхідно ефективно управляти, причому з орієнтацією на довгострокову перспективу.

У світовій та вітчизняній економічній літературі дослідженням витратних категорій завжди приділялася велика увага. Дослідження сутності економічної категорії «витрати» викликає активний інтерес у науковій громадськості, що природним чином відображається у вигляді широкої дискусії у спеціальній літературі.

Витрати підприємницьких структур формуються за певним алгоритмом і механізмом. В економічній літературі термін «механізм» має багато визначень і відповідно є різні види та класифікації, які нерідко є його гостро дискусійними. Між тим з однією тезою погоджуються усі економісти: господарський механізм відображає відносини управління, а його складовою є економічний механізм, який становить сукупність форм і методів управління виробництвом і витратами. Інакше кажучи, складовою економічного механізму є «противитратний механізм», який «забезпечує зниження питомих виробничих витрат» [11].

На нашу думку, головними елементами «противитратного механізму» є його мета, функції, чинники і джерела формування витрат. У цьому механізмі має бути мікро- і макрорівень. На макрорівні механізму йдеться про взаємодію держави з підприємницькими структурами, а на мікрорівні – про взаємодію між самими діловими одиницями, для яких найважливішими є формування оптимального рівня витрат, особливо виробничих, від якого залежить обсяг прибутку. З позиції фізичної економії загалом витрати – це різні «речовини і сили природи», які використовуються підприємствами у виробництві. І буде правильно сказати, що витрати виробництва – це все те, у що обходиться підприємству виготовлення продукту.

Основною метою «противитратного механізму» має бути пошук резервів зниження витрат або собівартості продукції виробництва, підприємства, цеху, дільниці тощо.

У вітчизняній економічній науці існує кілька «витратних» категорій: власне витрати, витрати, витрати, собівартість. У багатьох роботах ці поняття трактуються як синоніми, авторами не вказується на різницю між ними, тоді як фактично перелічені терміни мають різний економічний зміст. Тому доцільно конкретизувати їх із позицій

бухгалтерського обліку. Важливим моментом для розмежування зазначених термінів є ступінь впливу та участі у перетворенні капіталу в процесі господарську діяльність (табл.1). Істотна відмінність витрат від інших «витратних» категорій полягає у відображенні їх в обліку підприємства на момент споживання виробничий процес. В економічній науці уже довго точиться дискусія щодо ідентичності категорій «витрати» і «затрати». Один із варіантів розмежування понять запропонував О. Шпикуляк (табл. 1.).

**Таблиця 1.**

**Ознаки розмежування категорій «витрат» і «затрати» [13, с.253]**

<b>Витрати</b>	<b>Затрати</b>
1. Вартісний показник. 2. Джерело: ресурси й активи. 3. Рівень: визначається технологією і організацією виробництва. 4. Вплив: продуктивність виробництва, конкурентоспроможність продукту. 5. Мінімізація: покращення техніко-технологічного оснащення й організації праці.	1. Натурально-речовий показник. 2. Джерело: вартість одиниці ресурсів й активів, вкладених у виробництво. 3. Рівень: визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів. 4. Вплив: прибутковість бізнесу і цінова конкурентоспроможність товару. 5. Мінімізація: оптимізація затрат і постачання ресурсів за прийнятними цінами

Згідно НПСБО № 16 Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [15].

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти; інші витрати загальногосподарського призначення.

**Сутність та утримання «витратних» категорій у фінансово-економічному та  
податковому обліку [12,с.45]**

<b>Категорія</b>	<b>Сутність та зміст</b>
«издержки»	«Сукупність усіх витрат економічних ресурсів у грошовій формі у процесі кругообігу господарських коштів».
Затрати	Вартісна оцінка трудових, матеріальних та інших типів ресурсів, які можуть знадобитися на виробництво, а також на реалізацію продуктів за певний час.
Собівартість	Сукупність витрат, пов'язаних з процесом виробництва та реалізації конкретних видів продукції у визначеному звітному періоді. Механізм формування собівартості є важелем на результати господарську діяльність.
Витрати	У Податковому кодексі України: «витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)»; Визначення витрат дає національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» <b>[Ошибка! Источник ссылки не найден.]</b> .

Тому особливо важливо розмежувати поняття «витрати» та «витрати» з фінансово-економічного погляду. Тим більше, що термін «витрати» найчастіше широко використовується в бухгалтерському та податковому обліку, тоді як поняття «витрати» активніше застосовується у фінансово-економічній сфері, планування та оцінки ефективності діяльності підприємства, тобто останній більш застосовний до управлінського обліку.

Інститут присяжних бухгалтерів США наводить наступні визначення: «Затрати – величина, що приписується товарам, які отримані або будуть отримані. Витрати у самому широкому розумінні слова включають усі здійснені витрати, що вираховуються з доходів» [12**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с.46]. Провівши аналіз вживання терміну «витрати» у словниках та енциклопедичних виданнях, монографіях, підручниках, наукових статтях з обліку, аналізу та контролю витрат, ми виділили чотири групи визначення цього терміну:

1. витрати, визначені в законодавчо-нормативній базі як на рівні держави, так і в міжнародних стандартах;
2. поняття витрат, сформульовані політекономами та економістами;
3. визначення витрат, з точки зору фінансового обліку;
4. визначення витрат для управлінського обліку (менеджерів у сфері витрат).

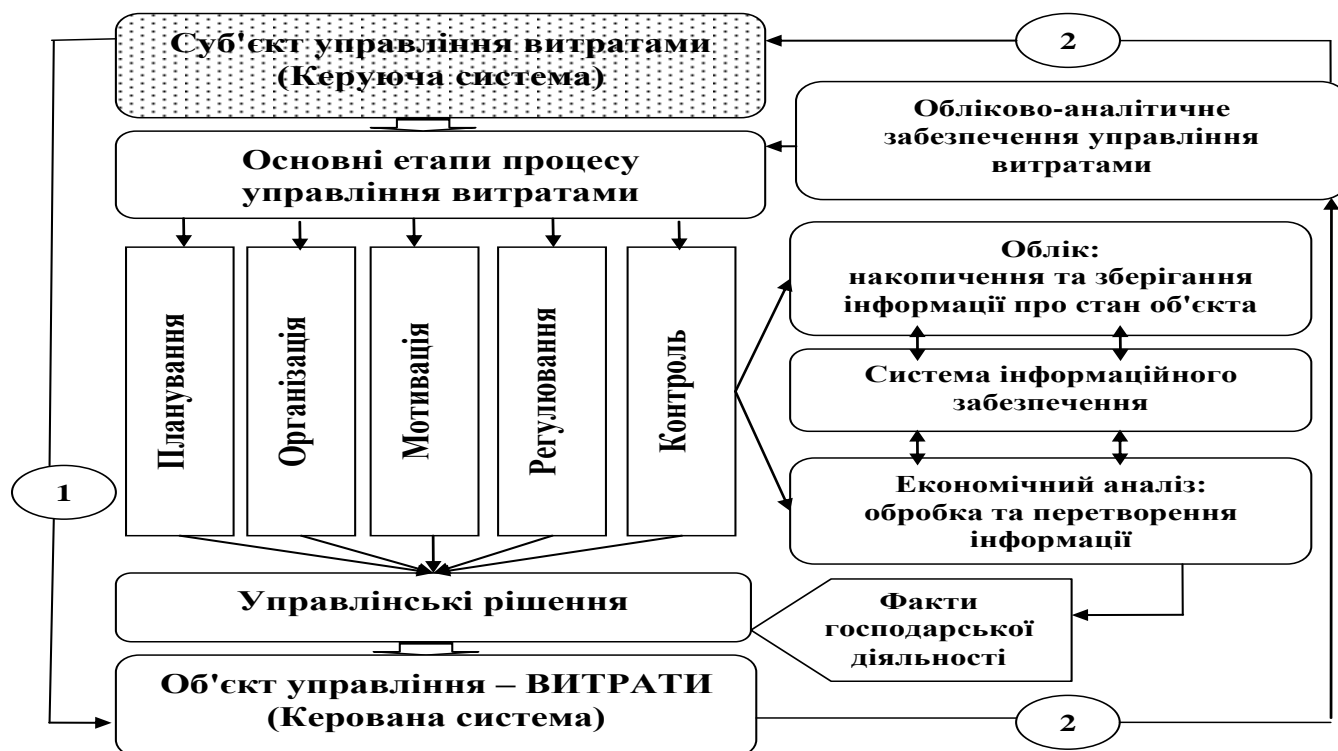
На нашу думку, філософія формування витрат впливає на всі сфери діяльності підприємства і передусім на його фінансову та облікову системи. Адже структура витрат визначає структуру основного і оборотного капіталів, обсяги потреби у фінансових ресурсах і форми фінансування. Водночас визначені теорією витрат пропорції створюють основу для обліковування, планування і прогнозування витрат.

У методологічному плані важливо розмежовувати виявляючу і формуючу функції витрат. Сутність виявляючої функції витрат полягає у тому, щоб виявляти та систематизувати чинники формування витрат. Водночас сутність формуючої функції теорії витрат полягає у тому, щоб визначити таке поєднання факторів впливу на витрати, яке забезпечить оптимальне вирішення поставленого завдання.

Тому, витрати підприємництва або економічні витрати як базову категорію економічної науки і бізнесу необхідно аналізувати з позицій чітких методологічних орієнтирів, які б підказували дослідникам найкоротший шлях до істини, а в прагматичному плані сприяли їх мінімізації. Аналіз, облік та контроль дуже тісно взаємопов'язані. Облік збирає, акумулює та накопичує інформацію про стан об'єкта управління.

За допомогою контролю проводиться порівняння фактичної облікової інформації з планової та нормативної, здійснюються ревізії та адміністрування. Контроль виявляє факт відхилень. Аналіз, на основі даних обліку та контролю, встановлює закономірності виявлених відхилень, визначає фактори та закономірності їх виникнення, тенденції та перспективи розвитку явищ.

Виходячи із взаємозалежності елементів структури та функцій, систему управління витратами можна наступним чином (рис.2). На представленому малюнку, система інформаційного забезпечення та обліково-аналітичне забезпечення управління витратами через їх особливу важливості та значущості в управлінні витратами виділені в окремі блоки. Пронумерованими стрілками позначені інформаційні потоки каналів прямий (1) та зворотний зв'язок (2), процесу реалізації керуючих впливів.



### Інформаційні потоки

1 – прямиий вплив суб'єкта управління на об'єкт (власне процес управління)

2 – зворотний зв'язок (інформаційний потік)

**Рис. 1.3. Обліково-аналітичне забезпечення в управлінні витратами економічним суб'єктом [14,с.87]**

У тимчасовому розрізі найбільший інтерес стосовно витрат представляє стратегічне управління. Основна відмінність стратегічного управління від інших видів управління полягає в орієнтації керуючих впливів на досягнення у майбутньому планованого стану об'єкта управління (у разі витрат), в прогнозованих умов. Особливість стратегічного управління витратами полягає в глибокому розумінні структури витрат підприємства, на підставі якого можна розробити узагальнену стратегію, орієнтовану на досягнення стійкої конкурентної переваги.

Отже, реалізація стратегічного управління здійснюється за допомогою розробки та прийняття стратегічних управлінських рішень, до яких відносяться всі рішення щодо основних аспектів діяльності підприємства, орієнтовані на довгострокову перспективу та прийняті в умовах високої невизначеності. Система управління витратами будується на основі управлінської, виробничої, інформаційної та технологічної структур підприємства, при цьому необхідною умовою формування

системи управління витратами є організація на підприємстві системи обліково-аналітичного забезпечення.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Власенко Л. А. Економічна сутність поняття «витрати» // Формування ринкових відносин в Україні. – 2009. - №1(92). – С. 30-65.
2. Власик Г. В. Аналіз та оцінка існуючих систем управління витратами / Г. В. Власик // Серія: Економіка та підприємництво. – 2006. – №6. – С. 76-79.
3. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Гордополов В. Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В. Ю. Гордополов. – К., 2009. – 20 с.
5. Грещак М. Г. Управління витратами : навч.–метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.] / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
6. Гришко Н. В. Методологія управління витратами промислових підприємств (вугледобувна промисловість): монографія. – Донецьк: ІЕП НАН України, 2009. – 403 с.
7. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посіб. / І. Є. Давидович. – [2-е вид., перероб. і доп]. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 228 с.
8. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2008. – 320 с.
9. Ільченко Л. Б. Облік та аналіз витрат на виробництво (на матеріалах підприємств харчової промисловості України): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Облік і аудит» / Л. Б. Ільченко. – К., 2006. – 19 с.
10. Кіндрат Р. Я. Системи управління витратами: досвід і перспективи застосування на деревообробних підприємствах / Р. Я. Кіндрат // Збірник науково – технічних праць УДЛТУ. – 2004. – Вип. 14.7. – С. 147–151.
11. Колісник Г. М. Вибір методів державного регулювання витратами підприємницького сектору: [Текст] / Колісник Г. М. // [Електронний ресурс] // «Глобальні та національні проблеми економіки» Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Випуск №12, - 2016 р. – Режим доступу до журналу: <http://www.global-national.in.ua>
12. Колісник Г. М. Економічна сутність витрат виробництва і методологія їх дослідження: [Текст] / Колісник Г. М. // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. Науковий збірник / [за ред. І. Г. Ткачук]. – Івано-Франківськ: Видавництво Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, 2010. – Вип. 6. – Т. 1.– С. 42-49.
13. Колісник Г. М. Економічна сутність витрат і управління ними: [Текст] / Колісник Г. М. // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України: Збірник науково-технічних праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2009. Вип. 19.8. – 304 с.- С. 252-258.
14. Лапыгин Ю. Н. Управление затратами на предприятии. Планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат / Ю. Н. Лапыгин, Н. Г. Прохорова. – М.: Эксмо, 2007. – 128 с.
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від від 03.11.2020 № z0027-00. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.