

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
СХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
імені ВОЛОДИМИРА ДАЛЯ**

**ПЧЕЛИНСЬКА ГАННА ВОЛОДИМИРІВНА**

УДК 658:338.512

**АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО  
УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

**Спеціальність 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами  
(за видами економічної діяльності)**

**А В Т О Р Е Ф Е Р А Т**  
**дисертації на здобуття наукового ступеня**  
**кандидата економічних наук**

**Сєвєродонецьк – 2019**

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано в Східноукраїнському національному університеті імені Володимира Даля Міністерства освіти і науки України (м. Сєверодонецьк).

Науковий керівник:

доктор економічних наук, професор  
**Клюс Юлія Ігорівна**,  
Східноукраїнський національний  
університет імені Володимира Даля  
Міністерства освіти і науки України,  
завідувач кафедри обліку і  
оподаткування (м. Сєверодонецьк).

Офіційні опоненти:

доктор економічних наук, професор **Чиж Віра Іванівна**, Черкаський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, професор кафедри обліку, аналізу і оподаткування (м. Черкаси);

кандидат економічних наук **Курило Оксана Богданівна**, Національний університет "Львівська політехніка" Міністерства освіти і науки України, доцент кафедри фінансів (м. Львів).

Захист відбудеться 14 лютого 2019 р. о 14-00 на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 29.051.01 у Східноукраїнському національному університеті імені Володимира Даля Міністерства освіти і науки України за адресою: 03057, м. Київ, вул. Желябова, 2.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля Міністерства освіти і науки України за адресою: 93400, Луганська область, м. Сєверодонецьк, вул. Донецька, 43.

Автореферат розіслано 14 січня 2019 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої  
вченої ради



М.Ю. Манухіна

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Сучасний стан економічного розвитку України характеризується нестійкою динамікою на фоні активних інтеграційних процесів, що призводить до загострення конкуренції на вітчизняних та світових ринках, зростання цін на ресурси, зміни географії ринків постачання сировини, збуту продукції. В цих умовах ключовим чинником забезпечення конкурентоспроможності підприємства є оптимізація його витрат, що вимагає від науковців, керівників та менеджерів постійного пошуку нових, більш дієвих інструментів управління витратами, що спрямовано на реалізацію стратегічних цілей підприємства. Наявність у законодавчій базі варіативної складової, що регламентує норми формування витрат, може значно впливати на результати діяльності підприємства. Тому прийняття рішення щодо економічно обґрунтованого вибору варіативних параметрів та методів оцінювання витрат підприємства потребує визначення послідовності етапів цього процесу, змісту кожного з них, відповідальних осіб, процедур вибору, критеріїв значущості отриманих результатів. Це надає можливість підвищити економічну ефективність діяльності підприємства за допомогою широкого спектру аналітичного інструментарію управління витратами, вибір якого залежить від мети аналізу, його інформаційного забезпечення, кваліфікації, професіоналізму аналітиків та потреб користувачів. Таким чином, проблеми удосконалення аналітичного забезпечення ефективного управління витратами підприємства в сучасних умовах стають вкрай актуальними.

Різноманітні аспекти управління витратами підприємства висвітлювалися в наукових працях багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених. Дослідженню категорії "витрати", їх класифікації, методам, функціям та концепціям управління витратами, питанням інформаційного забезпечення зазначеного процесу, методології аналізу витрат на рівні управління підприємством присвячені роботи зарубіжних та вітчизняних науковців: М. Альберта, І.А. Бланка, Ф.Ф. Бутинця, Ю.М. Великого, С.Ф. Голова, М.Г. Грещак, І.Є. Давидовича, В.А. Дерія, К. Друрі, Р. Ентоні, В.М. Івахненко, Ю.І. Ключ, Г.В. Козаченко, О.Б. Курило, І.Д. Лазаришиної, М.Х. Мескона, Є.В. Мниха, Г.О. Партиної, Є.М. Рудніченка, Г.В. Савицької, Г.Г. Савіної, В.П. Савчука, І.М. Труніної, Дж. Фостера, Ч.Т. Хоргрена, А.В. Черепа, В.І. Чиж, М.Г. Чумаченка, М.Т. Щирби та ін. Високо оцінюючи внесок науковців у дослідження теорії й методології управління витратами, слід зазначити, що проблеми формування аналітичного інструментарію щодо оцінювання витрат підприємства у взаємозв'язку з активами та зобов'язаннями підприємства потребують свого подальшого розв'язання. Необхідність розроблення теоретичних засад і практичних рекомендацій щодо аналітичного забезпечення ефективного управління витратами підприємства зумовила вибір теми, мету, завдання, логіку, напрями дослідження та структуру дисертаційної роботи.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертацію виконано відповідно до напрямів наукових досліджень Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля Міністерства освіти і науки

України. В межах теми "Організаційно-економічний механізм забезпечення ефективності господарської діяльності підприємств" (номер державної реєстрації 0103U007720, 2004-2007 рр.) автором запропоновано методичний інструментарій аналізу ефективності управління витратами підприємства. За темою "Економічне управління розвитком потенціалу підприємств регіону" (номер державної реєстрації 0108U001003, 2008-2011 рр.) автором запропоновано інформаційне забезпечення аналізу витрат підприємства. За госпрозрахунковою темою наукового журналу "Економіка і фінанси" "Підвищення ефективності управління підприємствами різних організаційно-правових форм в умовах фінансово-економічної нестабільності" (номер державної реєстрації 0114U006193, 2013-2019 рр.) автором розроблено послідовність вибору варіативних параметрів та методів оцінювання витрат у взаємозв'язку з активами, зобов'язаннями підприємства; запропоновано класифікацію альтернатив у оцінюванні витрат підприємства.

**Мета та завдання дослідження.** Метою дослідження є формування теоретичних засад і практичних рекомендацій щодо удосконалення аналітичного забезпечення ефективного управління витратами підприємства.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішено такі завдання:

уточнено визначення понятійно-категоріального апарату управління витратами підприємства;

удосконалено класифікацію витрат підприємства в межах концепцій їх альтернативності та суттєвості;

систематизовано варіативні параметри, методи оцінювання витрат у взаємозв'язку з активами, зобов'язаннями підприємства;

обґрунтовано вибір концепції суттєвості як підґрунтя щодо формування підходу до управління релевантними витратами підприємства;

систематизовано джерела інформаційного поля аналізу ефективності управління витратами підприємства;

розроблено систему показників управлінської та фінансової звітності підприємства для формування інструментарію аналізу ефективності управління витратами;

удосконалено послідовність вибору альтернатив у оцінюванні витрат підприємства;

удосконалено аналітичний інструментарій ефективного управління витратами підприємства на засадах концепцій їх альтернативності та суттєвості.

*Об'єктом дослідження* є процес управління витратами підприємства. *Предметом дослідження* є теоретичні та прикладні аспекти аналітичного забезпечення ефективного управління витратами підприємства.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дисертації є сукупність способів і принципів наукового пізнання, загальних і спеціальних методів і прийомів, що використовувалися в дослідженні. Теоретичною основою дослідження є наукові праці зарубіжних і вітчизняних учених із питань управління витратами, економічного аналізу витрат, фінансового обліку витрат.

Правову базу дослідження склали чинні законодавчі й нормативні

документи, що регулюють формування витрат підприємств в Україні. Інформаційною базою послуговували офіційні статистичні дані, звітність та облікова інформація підприємств, ресурси й видання мережі Internet, результати власних досліджень автора.

У дослідженні використано загальнонаукові й спеціальні методи проведення досліджень: *системний підхід* (для визначення теоретичного й практичного базису управління витратами підприємства); *логіко-діалектичний* (для диференціювання категорій "витрати", "затрати"); *структурно-логічний аналіз* (для класифікації витрат промислового підприємства, варіативних параметрів їх оцінювання, індикаторів ефективності управління витратами); *порівняння* (при зіставленні альтернатив в оцінюванні витрат підприємств); *наукової абстракції* (при визначенні чинників, що впливають на вибір варіативних параметрів оцінювання, кількісних та якісних показників суттєвості витрат); *моделювання* (при розробці алгоритму вибору порогу суттєвості витрат підприємства; при побудові мультиплікативно-кратної моделі розрахунку показників чутливості індикаторів ефективності управління витратами); *графічний* (для наочного зображення етапів послідовності вибору альтернатив у оцінюванні витрат підприємства; для формування схеми алгоритму вибору порогу суттєвості витрат підприємства, моделі концепції суттєвості в управлінні витратами підприємства); *формалізації* (в удосконаленні аналітичного інструментарію ефективного управління витратами підприємства).

**Наукова новизна одержаних результатів.** Основний науковий результат дисертаційної роботи полягає в розробленні теоретичних засад щодо удосконалення аналітичного забезпечення ефективного управління витратами підприємства на основі вибору варіативних параметрів та методів оцінювання витрат у взаємозв'язку з активами та зобов'язаннями підприємства у процесі його функціонування й розвитку.

Основні результати дисертаційної роботи, що визначають її наукову новизну, полягають у такому:

*удосконалено:*

класифікацію витрат підприємства шляхом додавання до неї таких ознак, як зв'язок з ресурсним потоком; зв'язок з грошовим потоком; зв'язок з об'єктами обліку, що впливають на формування витрат; наявність альтернативності в оцінюванні, що дає змогу формувати аналітичний інструментарій управління витратами з варіативними компонентами в оцінюванні для досягнення цільового рівня індикаторів ефективності управління ними;

підхід до управління витратами підприємства, що полягає у визначенні послідовності дій з вибору варіативних параметрів та методів оцінювання активів, зобов'язань, які впливають на формування витрат підприємства, шляхом ідентифікації актуальних для підприємства альтернативних компонентів у оцінюванні витрат, встановлення відповідальних осіб за підготовку, розробку та прийняття рішення щодо вибору альтернатив; оцінки економічної доцільності вибору альтернатив, що надає можливість розробити обґрунтований бюджет витрат і встановити належний рівень контролю за його виконанням, забезпечити

заплановану прибутковість підприємства у процесі його функціонування й розвитку;

*уточнено:*

поняття "ефективне управління витратами", яке, на відміну від існуючих, розглядається як процес прийняття управлінських рішень щодо впливу на витрати шляхом комплексної реалізації функцій управління, що надає можливість забезпечити цільовий рівень індикаторів ефективності відповідно до стратегічної мети діяльності підприємства;

*набули подальшого розвитку:*

система варіативних параметрів та методів оцінювання витрат, яка, на відміну від існуючих, розглядається у взаємозв'язку з активами й зобов'язаннями підприємства, що виступає інформаційним базисом управління релевантними витратами, що дозволяє впливати на факт та час їх визнання, суму та види витрат;

концепція суттєвості в управлінні витратами підприємства, яка враховує можливість впливу на результати діяльності шляхом вибору варіативних компонентів в оцінюванні витрат за встановленими керівництвом порогоми суттєвості на базі цільового рівня індикаторів ефективності управління витратами, що забезпечить комплексну реалізацію функцій управління відповідно до стратегії розвитку підприємства;

інформаційне забезпечення аналізу релевантних витрат підприємства з виокремленням джерел даних варіативної компоненти їх оцінювання, що стало підґрунтям удосконалення аналітичного інструментарію ефективного управління витратами підприємства;

система показників управлінської та фінансової звітності підприємства, в якій витрати виступають результативним та факторним показником, що надає можливість формувати інструментарій аналізу результатів та ефективності управління витратами підприємства, виходячи з потреб користувачів;

інструментарій СVP-аналізу, який ґрунтується на взаємозв'язку витрат, обсягу реалізації та прибутку, шляхом впровадження мультиплікативно-кратної моделі розрахунку показників чутливості індикаторів ефективності управління витратами до релевантних витрат та інших індикаторів, алгоритму вибору порогу суттєвості варіативної компоненти повної собівартості реалізації, що дає можливість визначити граничний рівень зміни цієї компоненти у процесі вибору альтернатив в оцінюванні витрат підприємства.

**Практичне значення отриманих результатів.** Отримані результати та розроблені рекомендації становлять методичну базу щодо удосконалення управління витратами підприємств.

До результатів, які мають найбільше практичне значення, належать:

методика формування інформаційного забезпечення ефективного управління витратами підприємства на засадах концепцій їх альтернативності та суттєвості;

система показників управлінської та фінансової звітності підприємства для формування інструментарію аналізу результатів та ефективності управління витратами;

аналітичний інструментарій управління витратами підприємства з варіативними параметрами та методами оцінювання.

Розробки та рекомендації автора використано у практичній діяльності ТОВ "ЛисМаш" (довідка №7 від 26.10.2017 р.), ТОВ НВП "Мікротерм" (довідка № 10-243 від 24.05.2018 р.), ТОВ "Київський верстатобудівний завод №7" (довідка №132 від 20.12.2017 р.), ТОВ "Луганське енергетичне об'єднання" (довідка №74 від 28.03.2018 р.), а також у навчальному процесі Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля (довідка № 1004/08-01 від 06.09.2018 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Наукові положення, розробки та висновки дисертаційної роботи є результатом самостійного дослідження в галузі удосконалення аналітичного інструментарію управління витратами промислових підприємств. Особистий внесок автора у працях, опублікованих у співавторстві, визначено у списку публікацій.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження повідомлені та отримали схвалення на I регіональній науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих вчених "Економіка-2007" (м. Северодонецьк, 2007 р.), III Міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми і перспективи розвитку підприємництва" (м. Харків, 2009 р.), I Міжнародній науково-практичній конференції "Економіка та фінанси в умовах глобалізації: досвід, тенденції та перспективи розвитку" (м. Макіївка, 2009 р.), Міжнародній науково-практичній конференції "Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте – 2011" (м. Одеса, 2011 р.), Міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми соціально-економічного розвитку підприємництва" (м. Дніпропетровськ, 2012 р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції "Майбутній науковець – 2014" (м. Северодонецьк, 2014 р.), VI Міжнародній науково-практичній конференції "Податкові метаморфози: український шлях до євроінтеграції" (м. Северодонецьк, 2015 р.), X Міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми та перспективи розвитку підприємництва" (м. Харків, 2016 р.), Міжнародній науково-практичній конференції "Обліково-аналітичне забезпечення розвитку місцевих громад" (м. Северодонецьк, 2017 р.), Міжнародній науково-практичній конференції "Модернізація економіки та фінансової системи країни: актуальні проблеми та перспективи" (м. Дніпро, 2017 р.), Міжнародній науково-практичній конференції "Економіка, фінанси, облік, маркетинг та менеджмент в Україні та закордоном" (м. Полтава, 2017 р.), Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції "Двадцять треті економіко-правові дискусії (економічне спрямування)" (м. Львів, 2017 р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції "Фінанси, підприємництво та облік: національні особливості та світові тенденції" (м. Київ, 2018 р.), Міжнародній науковій конференції "Інтелектуальні системи прийняття рішень і проблеми обчислювального інтелекту" (м. Херсон, 2018 р.), Міжнародній науковій Інтернет-конференції "Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення" (м. Тернопіль, 2018 р.).

**Публікації.** Основні результати дослідження опубліковано у 26 наукових працях, серед яких 9 статей – у наукових фахових виданнях, 1 стаття – у міжнародному виданні, 1 стаття – у інших виданнях, 15 публікацій – у матеріалах наукових конференцій. Загальний обсяг публікацій складає 7,13 д.а., з яких автору належать 6,88 д.а.

**Структура й обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів і висновків, викладених на 210 сторінках друкованого тексту. Матеріали роботи містять 31 таблицю і 34 рисунки, які подано на 63 сторінках. Список використаних джерел із 220 найменувань уміщено на 26 сторінках, 11 додатків – на 29 сторінках.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ**

**Розділ 1. Теоретичний базис управління витратами підприємства.** Дослідження теоретичного та практичного аспектів управління витратами підприємства потребує проведення семантичного аналізу зазначеного поняття. Результати дослідження свідчать про відсутність єдиної думки науковців щодо економічного змісту його базових елементів – "витрати", "управління витратами". Критичний аналіз ресурсного та облікового підходів до трактування категорії "витрати" дав можливість зробити висновки, що поняття витрат є більш вузьким порівняно з "затратами", оскільки перші є одним із видів затрат; обліковий підхід бере до уваги втрати активів, які безпосередньо не супроводжуються рухом ресурсів, прояв дуалізму природи витрат – формування у взаємозв'язку з зобов'язаннями; враховує вплив на фінансовий результат періоду. Витрати розглядаються автором як зменшення активів та збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Дослідження дефініцій поняття "управління витратами підприємства" дало можливість виділити основні підходи до трактування: цілеспрямований, стратегічний, функціональний, процесний, системний, ситуаційний, альтернативний. Узагальнення зазначених підходів дає можливість розглядати поняття "ефективне управління витратами підприємства" як процес прийняття управлінських рішень щодо впливу на витрати шляхом комплексної реалізації функцій управління для досягнення цільового рівня індикаторів ефективності відповідно до стратегічної мети діяльності підприємства. Дослідження законодавчої бази, що регламентує норми формування витрат підприємства, дало можливість у роботі систематизувати варіативні параметри, методи оцінювання витрат у взаємозв'язку з активами й зобов'язаннями, що виступає інформаційним базисом управління релевантними витратами шляхом впливу на факт та час їх визнання, суму та види. Значна кількість альтернатив в оцінюванні витрат передбачає визначення показників суттєвості – максимальної межі значимості для користувачів фінансової інформації. Згідно з концепцією суттєвості інформації, затвердженій чинними міжнародними стандартами обліку та аудиту, суттєвою є інформація, пропуск або неправильне відображення якої у фінансовій звітності, впливає на економічні рішення користувачів, які приймаються на її основі. Дослідження облікового та



аудиторського аспектів концепції суттєвості дало змогу автору розробити структурну схему концепції (рис. 1), яку покладено в основу процесу управління релевантними витратами підприємства у взаємозв'язку з його активами й зобов'язаннями. В роботі упорядкована нормативна інформація щодо об'єктів визначення суттєвості витрат з переліком альтернативних варіантів, базових показників та рівнів порогів суттєвості, видів релевантних витрат. Її використання при розробці облікової політики підприємства дасть можливість реалізувати управління витратами відповідно до обраних стратегічних орієнтирів розвитку підприємства.

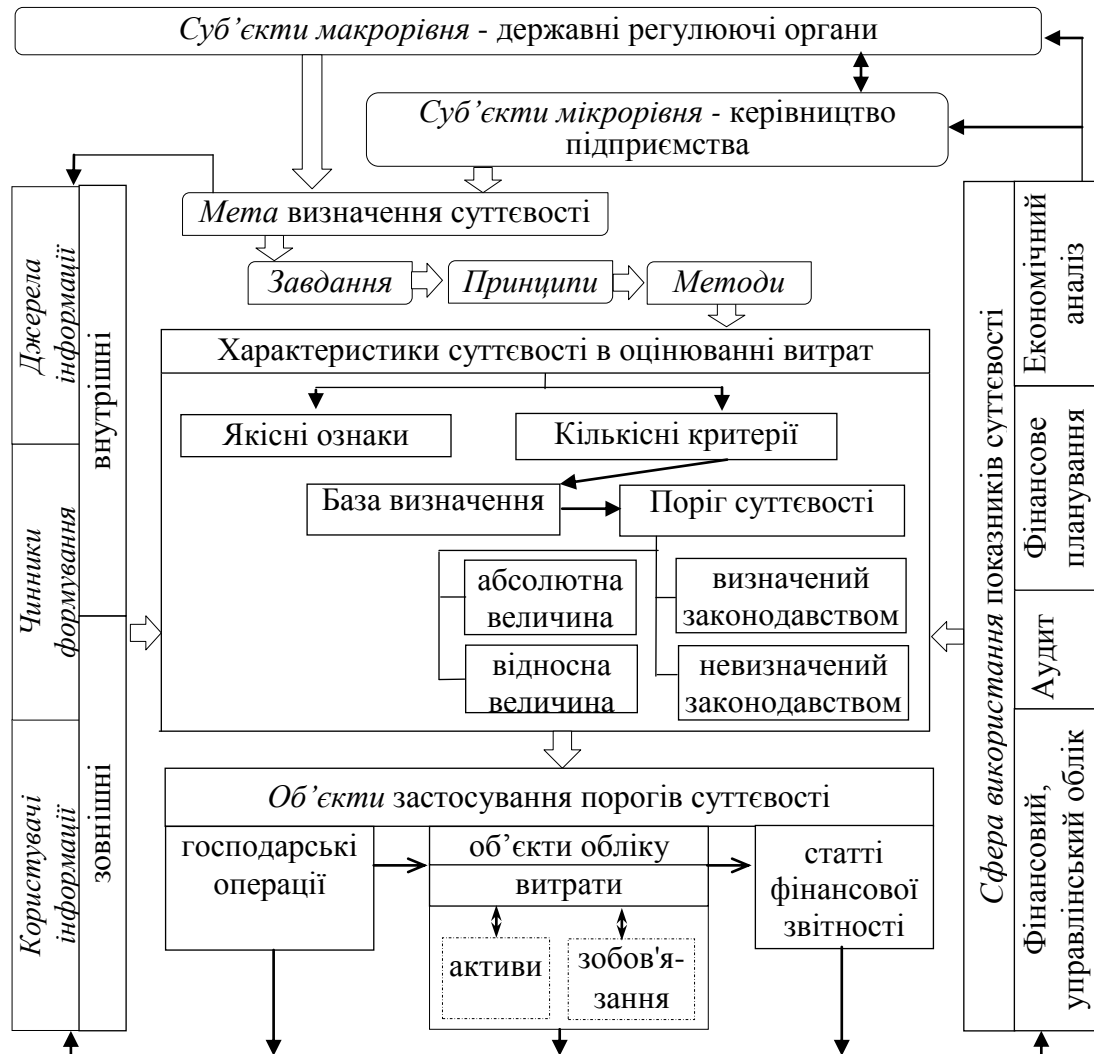


Рис. 1. Структурна схема концепції суттєвості в управлінні витратами підприємства

У межах концепцій альтернативності та суттєвості витрат для характеристики взаємозв'язків процесу формування витрат з іншими елементами звітності в дослідженні запропоновано введення додаткових ознак класифікації витрат підприємства: за зв'язком з ресурсним потоком (витрати, що супроводжуються рухом ресурсів й не супроводжуються (втрати)), за зв'язком з грошовим потоком (витрати, що супроводжуються рухом грошових коштів та не супроводжуються), за об'єктами обліку, що впливають на формування (обумовлені зменшенням активів, збільшенням зобов'язань), за наявністю

альтернативності в оцінюванні (витрати, що мають альтернативу в оцінюванні та не мають її). Запропонована класифікація витрат дає змогу формувати аналітичний інструментарій управління витратами з варіативними компонентами в оцінюванні для досягнення цільового рівня індикаторів ефективності управління ними.

**Розділ 2. Дослідження аналітичного забезпечення ефективного управління витратами підприємства.** Ефективність управління витратами підприємства залежить від виваженості управлінських рішень, які базуються на якісному інформаційно-аналітичному забезпеченні. Дослідження підходів до трактування категорій "інформація", "інформаційне забезпечення" дали акторові можливість уточнити вказані категорії з точки зору реалізації аналітичної функції управління витратами підприємства. Під інформацією розуміються дані, які пройшли операції накопичення та обробки. Інформаційне забезпечення аналізу ефективності управління витратами розглядається як сукупність засобів, способів, методів накопичення та обробки даних для створення інформаційних умов аналітичного обґрунтування прийняття рішень щодо управління витратами підприємства. Дослідження зовнішніх джерел інформації про витрати підприємств свідчить про обмеженість фактичного доступу до даних фінансової звітності малих підприємств, відсутність порівнянності окремих показників, що надаються у відкритому доступі державними та місцевими органами статистики. У роботі запропоновано агреговані таблиці статистичної інформації про витрати підприємств, їх ефективність за різними групами класифікації, яка знаходиться у відкритому доступі, що дозволяє на практиці знизити трансакційні витрати підприємств. Сформоване інформаційне забезпечення аналізу релевантних витрат підприємства з виокремленням джерел даних про варіативні компоненти їх оцінювання стало підґрунтям щодо удосконалення аналітичного інструментарію ефективного управління витратами підприємства. Дослідження сутності та змісту категорії "аналітичний інструментарій" надає автору можливість розглядати категорію "аналітичний інструментарій оцінювання ефективності управління витратами підприємства" як сукупність способів і прийомів дослідження відповідності впливу управлінських рішень щодо формування витрат підприємства цільовому рівню індикаторів ефективності управління ними. Дослідження аналітичного забезпечення управління витратами підприємства свідчить про широкий діапазон наявних способів, прийомів аналізу, що ускладнює їх вибір на практиці. Запропонована система показників фінансової та управлінської звітності, в якій витрати виступають результативним та факторним показником, що надає можливості формувати інструментарій аналізу результатів та ефективності управління витратами підприємства, виходячи з потреб користувачів (рис. 2).

**Розділ 3. Удосконалення аналітичного забезпечення ефективного управління витратами підприємства.** Наявність варіативних параметрів та методів оцінювання витрат у взаємозв'язку з активами, зобов'язаннями підприємства надає менеджменту додаткові можливості впливати на факт та момент визнання витрат, їх суму та види. З іншого боку, вибір зазначених

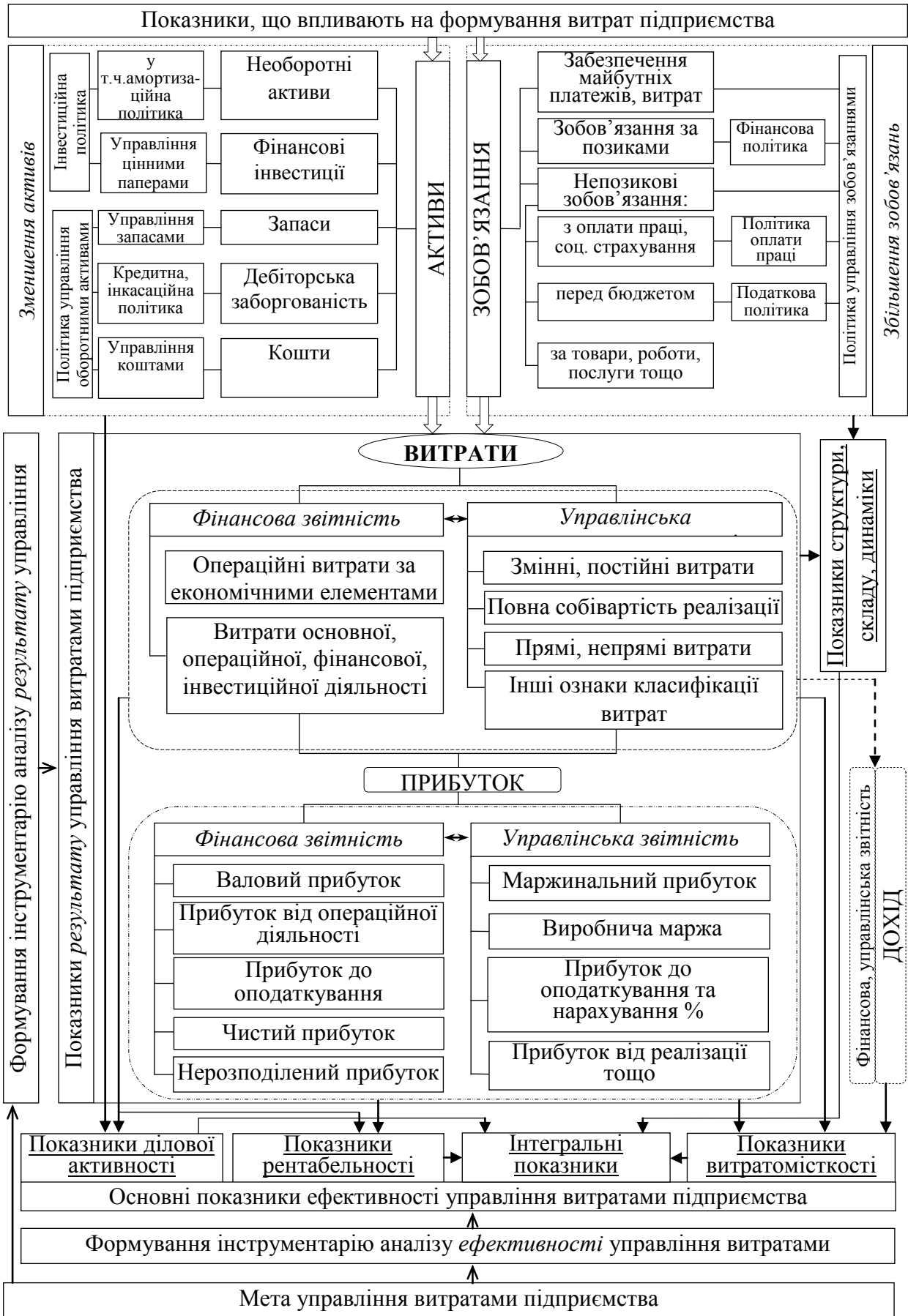


Рис. 2. Система показників фінансової, управлінської звітності для формування інструментарію аналізу результатів та ефективності управління витратами підприємства

альтернатив вимагає розробки послідовності етапів прийняття рішення та є складовою стратегічного планування в системі управління витратами, оскільки обрані альтернативи затверджуються на умовно-постійній основі при розробці, зміні облікової політики підприємства. Запропонований підхід до управління витратами підприємства (рис. 3) полягає у визначенні послідовності дій з вибору варіативних параметрів та методів оцінювання активів, зобов'язань, які впливають на формування витрат підприємства, ідентифікації актуальних для підприємства альтернативних компонентів в оцінюванні витрат, встановлення відповідальних осіб за підготовку, розробку та прийняття рішення щодо вибору альтернатив; оцінці економічної ефективності вибору альтернатив, що надає можливість розробити обґрунтований бюджет витрат і встановити належний рівень контролю за його виконанням, забезпечити заплановану прибутковість підприємства у процесі його функціонування й розвитку. Однією з головних переваг запропонованої послідовності прийняття рішення є її універсальність, яка полягає в можливості адаптування для підприємств інших видів економічної діяльності. Оцінка ефективності ухвалення управлінського рішення щодо вибору альтернатив у оцінюванні витрат потребує визначення найбільш адекватних для конкретних умов господарювання показників-індикаторів, перелік та значення яких повинні базуватися на прогнозуванні очікуваного результату. Результати досліджень варіативних параметрів та методів оцінювання активів, зобов'язань, що впливають на формування витрат, свідчать, що більш ніж 90% альтернатив не пов'язані з обсягом діяльності підприємств; приблизно 60% альтернатив пов'язані з оцінюванням основних засобів і витрат на амортизацію; майже 98% альтернатив не впливають на генерування додаткового доходу. Виходячи з цього, в роботі запропоновано удосконалити інструментарій CVP-аналізу шляхом впровадження мультиплікативно-кратної моделі розрахунку показників чутливості індикаторів ефективності управління витратами до релевантних витрат на амортизацію та інших індикаторів, що дає можливість визначити граничний рівень зміни даної компоненти повної собівартості реалізації продукції (робіт, послуг) у процесі вибору альтернатив у оцінюванні витрат підприємства (рис. 4). Для проведення аналітичного етапу вибору варіативних компонентів у оцінюванні витрат підприємства всі альтернативи пропонується поділити на три групи за критерієм впливу на індикатори ефективності управління витратами: 1) альтернативи, що впливають на суму, вид витрат та генерування додаткового доходу (вибір здійснюється за найбільшим диференційним прибутком); 2) альтернативи, що впливають лише на суму витрат та потребують вибору методу оцінювання (вибір здійснюється за найменшими диференційними витратами); 3) альтернативи, що впливають на суму, вид, факт, момент формування витрат та потребують вибору порогу суттєвості. Зазвичай специфіка діяльності підприємств вимагає одночасного вибору декількох об'єктів варіативності в оцінюванні витрат. Складність вибору комбінації варіативних параметрів, методів оцінювання витрат, які не генерують додаткового доходу, проявляється в необхідності врахування можливих обмежень для визначення рівня індикаторів ефективності управління витратами підприємства:



Рис. 3. Послідовність вибору варіативних параметрів та методів оцінки активів, зобов'язань в управлінні витратами підприємства

а) збитковість діяльності без планового приросту доходу, достатнього для покриття додаткових планових витрат та фактичного збитку; б) низький рівень прибутку, якого недостатньо для покриття зростання планових витрат, незабезпечених необхідним темпом приросту доходу; в) додаткові витрати на послуги незалежного оцінювача (для альтернатив в оцінюванні необоротних активів) тощо. Вибір варіативних параметрів та методів оцінювання витрат ускладнюється, якщо вони групуються за критеріями суттєвості, оскільки майже половина баз визначення суттєвості не мають рекомендованих законодавством кількісних характеристик або навпаки є багатоваріантними. З цією метою розроблено алгоритм вибору порогів суттєвості зміни варіативної компоненти

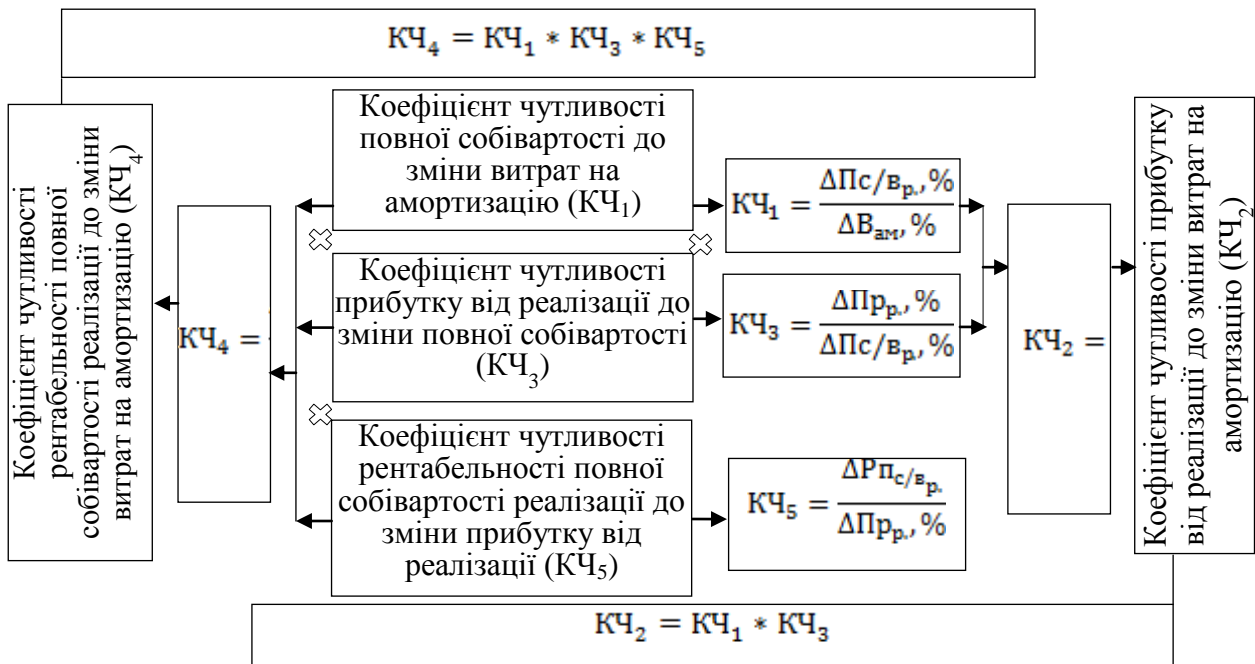


Рис. 4. Мультиплікативно-кратна модель розрахунку коефіцієнтів чутливості індикаторів ефективності управління витратами підприємства

повної собівартості реалізації продукції за критерієм граничного рівня індикатора ефективності управління витратами. Використання алгоритму спрощує, прискорює, підвищує наочність та інформативність аналітичного етапу процесу прийняття рішення. На рис. 5 наведено алгоритм визначення порогу суттєвості для об'єктів, що впливають на витрати на амортизацію. За умов вибору порогу суттєвості відносно одного об'єкта серед показників з різними базами визначення та значеннями автором пропонується використання коефіцієнту порогів суттєвості – співвідношення і-го показника суттєвості до базового. Розрахунок коефіцієнту призводить різні за якісною та кількісною характеристикою показники до порівнянного виду, що прискорює обчислення, зменшує витрати часу, ресурсів на виконання аналітичних процедур. За зазначеними вище умовами достатньо за обраним індикатором ефективності, визначеним його цільовим рівнем та коефіцієнтом чутливості розрахувати граничний рівень зміни витрат на амортизацію, на базі якого й обирається поріг суттєвості. При необхідності вибору порогів суттєвості до декількох варіативних параметрів, методів оцінювання витрат одночасно за наведеним алгоритмом необхідно оцінювати сумарний вплив комбінації показників суттєвості на граничний рівень індикатора ефективності управління витратами підприємства. Досягнення суми розрахункових рівнів індикаторів граничного рівня дає можливість приймати відповідну комбінацію баз та кількісних значень порогів суттєвості для різних варіативних параметрів, методів оцінювання витрат, що затверджується керівником підприємства у наказі про облікову політику.

Результати проведеної у роботі діагностики фінансового стану підприємств машинобудування свідчать про зниження інвестиційної привабливості вітчизняних виробників, що потребує дослідження доцільності оцінки основних

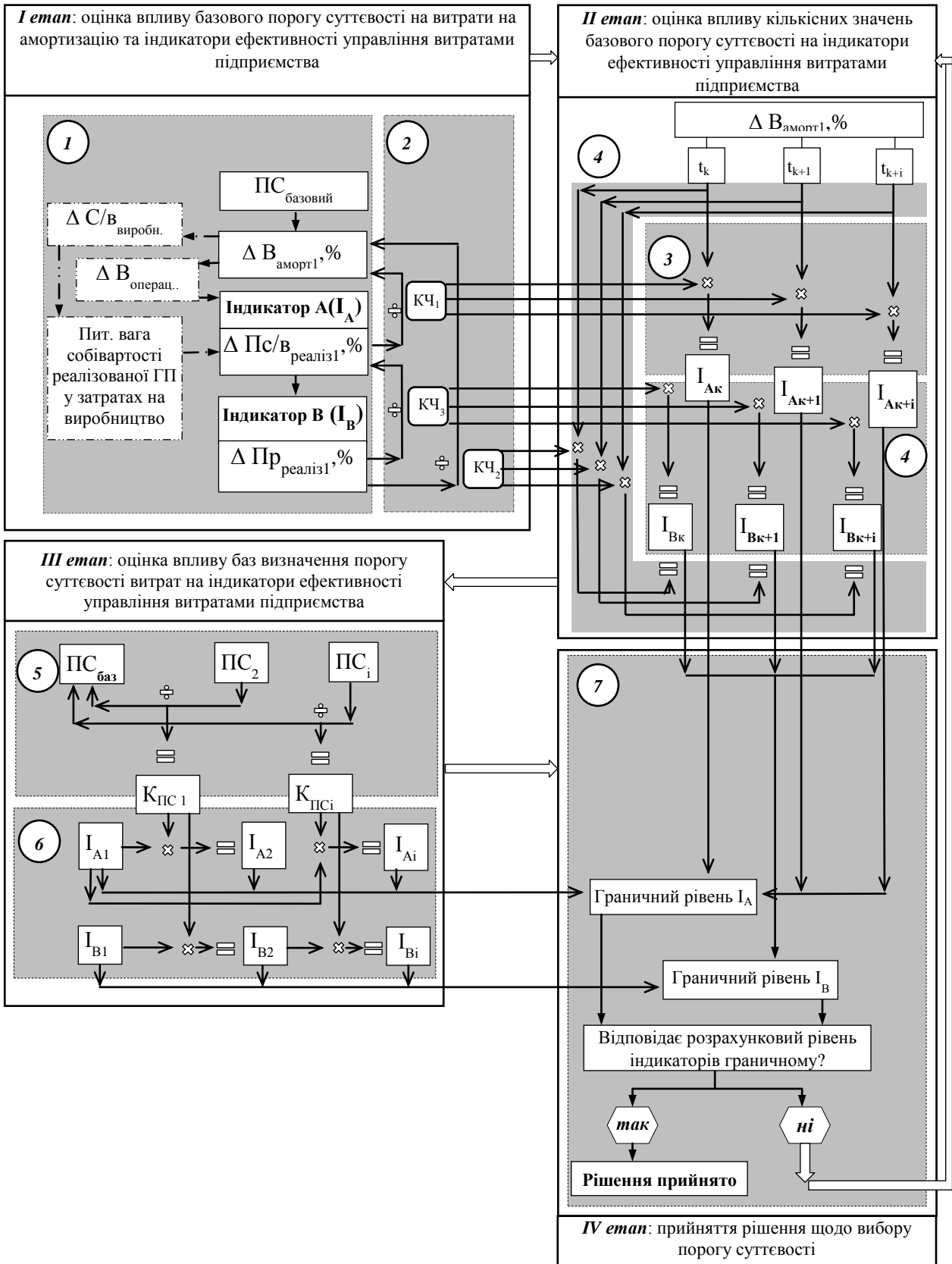


Рис. 5. Алгоритм вибору порогів суттєвості варіативної компоненти витрат у складі повної собівартості реалізації

Пояснення скорочень:  
 ПС – поріг суттєвості,

$K_{пс}$  – коефіцієнт порогів суттєвості,

$\Delta V_{аморт, \%}$  – темп приросту витрат на амортизацію основних засобів,

$\Delta C/V_{виробн.}$  – абсолютний приріст виробничої собівартості продукції (робіт, послуг),

$\Delta V_{операц.}$  – абсолютний приріст операційних витрат,

$\Delta П_{C/V_{реаліз, \%}}$  – темп приросту повної собівартості реалізації продукції (робіт, послуг),

$\Delta П_{р_{реаліз, \%}}$  – темп приросту прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг),

$t_k$  – кількісні значення відносної зміни витрат на амортизацію основних засобів.

засобів за ринковою вартістю та визначення порогу суттєвості витрат на капітальний ремонт, при досягненні якого доречна капіталізація витрат (табл. 1).

*Таблиця 1*

**Результати дослідження економічної доцільності вибору варіативних методів оцінювання основних засобів та витрат ТОВ "КВБЗ №7"**

Найменування показника	$\Delta V_{аморт, \%}$	$\Delta П_{C/V_{реаліз, \%}}$	Коефіцієнти чутливості	$\Delta П_{р_{реаліз, \%}}$		Управлінське рішення
				при виборі альтернативи	граничний рівень	
ПС для дооцінки:						
1% чистого прибутку	2,39	Не потрібен для розрахунку	$KЧ_2 = -0,31$	-0,74	-12,00	ні
10% балансової вартості основних засобів	10,00			-3,09		так
ПС для капіталізації витрат на кап. ремонт 5% балансової вартості основних засобів	27,40			-8,47		
Операційні витрати на капітальний ремонт основних засобів		7,09	$KЧ_3 = -7,17$	-50,81		ні
Економічний ефект від прийняття рішення				39,25		

Дослідження вибору варіативних методів оцінювання основних засобів та витрат машинобудівного підприємства підтверджує економічну ефективність прийняття рішення.

Таким чином, базуючись на виокремлених додаткових ознаках класифікації витрат, систематизованих варіативних параметрах та методах їх оцінювання у взаємозв'язку з активами, зобов'язаннями підприємства на засадах концепцій суттєвості, альтернативності запропоновано здійснювати управління витратами за допомогою побудованого в роботі підходу до вибору альтернатив в оцінюванні витрат. Розроблені алгоритм вибору порогу суттєвості варіативної компоненти повної собівартості реалізації та модель розрахунку показників чутливості індикаторів ефективності управління до релевантних витрат як аналітичний інструментарій підходу до управління витратами були апробовані та впроваджені в систему управління діяльністю низки промислових підприємств. Це свідчить про практичну значущість отриманих результатів та розроблених рекомендацій.

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі за результатами проведеного дослідження сформовано теоретико-методичні засади та розроблено практичний



інструментарій щодо аналітичного забезпечення ефективного управління витратами підприємства на основі удосконалення інструментарію управління витратами підприємства та вибору оптимальних для підприємства альтернатив в оцінюванні витрат. Основні висновки та результати дослідження зводяться до такого.

1. На основі упорядкування теоретичних засад управління витратами підприємства уточнено сутність поняття "ефективне управління витратами" як процесу прийняття управлінських рішень щодо впливу на витрати шляхом комплексної реалізації функцій управління для досягнення цільового рівня індикаторів ефективності відповідно до стратегічної мети діяльності підприємства.

2. Удосконалено класифікацію витрат підприємств шляхом додавання критеріальних ознак – зв'язок з ресурсним потоком; зв'язок з грошовим потоком; зв'язок з об'єктами обліку, що впливають на формування витрат; наявність альтернативності в оцінюванні, доцільність уведення яких полягає в необхідності визначення зв'язку між видом витрат підприємства та складовими його капіталу, що дає змогу оптимізувати склад та структуру витрат і є підґрунтям для формування аналітичного інструментарію ефективного управління ними.

3. Встановлено, що значна варіативна частина елементів облікової політики підприємства впливає на витрати. Систематизовано альтернативні параметри та методи оцінювання витрат та наведено схематичне представлення їх взаємозв'язку з активами й зобов'язаннями підприємства, що виступає інформаційним базисом управління релевантними витратами для забезпечення ефективності діяльності підприємства.

4. Використання в управлінні витратами запропонованої концепції суттєвості інформації шляхом цілеспрямованого вибору порогів суттєвості визначених у роботі об'єктів відповідно до очікуваного рівня показників ефективності управління витратами дасть можливість забезпечити комплексну реалізацію функцій управління відповідно до стратегії розвитку підприємства.

5. Набуло подальшого розвитку інформаційне забезпечення аналізу релевантних витрат підприємства з виокремленням джерел статистичної інформації про витрати у відкритому доступі, облікових та фінансових даних варіативної компоненти оцінювання витрат, що стало підґрунтям удосконалення аналітичного інструментарію ефективного управління витратами підприємства.

6. Дослідження аналітичного забезпечення управління витратами підприємства свідчить про широкий діапазон прийомів та способів аналізу, що ускладнює їх вибір на практиці. Запропонована система показників, в якій витрати виступають результативним та факторним показником, та яка надає можливість формувати інструментарій аналізу результатів та ефективності управління витратами підприємства, виходячи з потреб користувачів.

7. З метою досягнення стратегічної мети управління витратами підприємства запропоновано послідовність дій з вибору варіативних параметрів та методів оцінювання витрат у взаємозв'язку з активами, зобов'язаннями шляхом встановлення відповідальних осіб за прийняття рішення щодо вибору

альтернатив в оцінюванні витрат, оцінки обґрунтованості їх вибору. Дієвість запропонованої процедури полягає в можливості здійснювати організацію обліку витрат, їх контроль та аналіз відповідно до стратегічних орієнтирів у діяльності підприємства.

8. Набув подальшого розвитку інструментарій CVP-аналізу шляхом додання алгоритму вибору порогу суттєвості варіативної компоненти повної собівартості реалізації, показників чутливості індикаторів ефективності управління витратами до відносної зміни варіативної складової витрат, подальше застосування яких при побудові мультиплікативно-кратної моделі дає можливість розраховувати граничний рівень зміни релевантних витрат підприємства в процесі вибору альтернатив у їх оцінюванні.

### **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:**

#### *Статті у наукових фахових виданнях*

1. Пчелинская А. В. Отражение элементов расходов и затрат на производство в финансовой отчетности / А. В. Пчелинская // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. — 2008. — № 12 (130). Ч. I. — С. 221–227.

2. Пчелинская А. В. Подходы к информационному обеспечению формирования элементов производственных затрат / А. В. Пчелинская // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. — 2010. — № 11 (153). Ч. I. — С. 92–98.

3. Пчелинська Г. В. Методологічний аспект управління фінансовими результатами на промислових підприємствах за критерієм суттєвості / Г.В. Пчелинська // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. — 2012. — № 15 (186). — С. 228–232.

4. Пчелинська Г. В. Актуальні проблеми обліку витрат, доходів від продажу необоротних активів / Г.В. Пчелинська // Економіка. Фінанси. Право. — 2013. — № 3/1. — С. 82–85.

5. Пчелинська Г. В. Сучасні проблеми оцінки витрат підприємства / Г.В. Пчелинська // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : зб. наук. праць Тернопільського національного економічного університету. — Вип. 3. — Тернопіль: СМП "ТАЙП", 2016. — С. 39–44.

6. Пчелинська Г. В. Сучасні проблеми зовнішнього інформаційного забезпечення аналізу витрат підприємств / Г. В. Пчелинська // Економіка та суспільство. — 2017. — № 13. — С. 685–690. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://economyandsociety.in.ua/journal-13/20-stati-13/1567-pchelinska-g-v>.

7. Пчелинська Г. В. Альтернативні параметри оцінки витрат підприємства за ознакою суттєвості / Г. В. Пчелинська // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. — 2017. — № 6 (12). Ч. II. — С. 17–20.

8. Пчелинська Г. В. Проблеми вибору показників суттєвості в управлінні витратами промислового підприємства / Г. В. Пчелинська // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. — 2018. — №5(16). [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.easterneurope-ebm.in.ua/index.php/16-2018-ukr>.

9. Пчелинська Г. В. Варіативність оцінки в управлінні витратами підприємства / Г. В. Пчелинська // Інтернаука. — 2018. — № 1 (9). — С. 72–77.

*Статті у міжнародних наукових виданнях*

10. Пчелинська Г. В. Аналіз витрат підприємств Луганської області України: галузеві та регіональні особливості / Г. В. Пчелинська, Н. В. Швець // Eurasian Academic Research Journal. — 2017. — № 6 (12). — Yerevan: Non-governmental organization "Eurasian Social Sciences Association". — С. 90–100.

*Особистий внесок:* розглянуто регіональні особливості управління витратами промислових підприємств Луганської області.

*Друковані праці наукових конференцій*

11. Пчелинская А. В. Отражение расходов и затрат в финансовой отчетности предприятия / А. В. Пчелинская // "Економіка-2007": I регіон. наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених, 20 квіт. 2007 р.: тези доповід. — Ч. I. — Сєверодонецьк: ТІ СНУ ім. В. Даля. — С. 35–36.

12. Пчелинская А. В. Методологический аспект отражения производственных затрат в финансовой отчетности / А. В. Пчелинская // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф., 11 груд. 2009 р. — Т. I. — Харків : ФОП Павлов М. Ю., 2009. — С. 116–117.

13. Пчелинская А. В. Элементы производственных затрат: подходы к отражению в финансовой отчетности / Пчелинская А. В. // Економіка та фінанси в умовах глобалізації : досвід, тенденції та перспективи розвитку : I Міжнар. наук.-практ. конф., 22–24 квіт. 2009 р.: тези доповід. — Т. I. — Макіївка, 2009. — С. 246–249.

14. Пчелинська Г. В. Удосконалення оцінки витрат у позамовній системі калькулювання робіт / Г. В. Пчелинська // Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте '2011: материалы Междунар. науч.-практ. конф., 1–30 черв. 2011 р. — Т. 9: Экономика. — Одесса: Черноморье, 2011. — С. 72–73.

15. Пчелинська Г. В. Проблеми обліку витрат, доходів від продажу необоротних активів / Г. В. Пчелинська // Проблеми соціально-економічного розвитку підприємництва: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 8–9 листоп. 2012 р. — Дніпропетровськ: "Герда", 2012. — С. 256–258.

16. Пчелинська Г. В. "Затрати" і "витрати": проблеми визначення понять / Г. В. Пчелинська, Д. О. Карепанова // Майбутній науковець — 2014 : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., 3 груд. 2014 р. — Сєверодонецьк: Технол. ін-т Східноукр. нац. ун-ту ім. В. Даля, 2014. — С. 185–187.

*Особистий внесок:* надано критичний аналіз підходів до трактування категорій "витрати", "затрати".

17. Пчелинська Г. В. Реформа декларування доходів, витрат громадян України в контексті євроінтеграції / Г. В. Пчелинська // Податкові метаморфози: український шлях до євроінтеграції : VI Міжнар. наук.-практ. конф., 5 листоп. 2015 р.: тези доповід. — Сєверодонецьк : СНУ ім. В. Даля, 2016. — С. 31–34.

18. Пчелинська Г. В. Оцінка як елемент системи управління витратами підприємства / Г. В. Пчелинська // Проблеми та перспективи розвитку підприємництва : матеріали X Міжнар. наук.-практ. конф. 25 листоп. 2016 р. — Т. 3. — Харків: ХНАДУ, 2016. — С. 243–245.

19. Пчелинська Г. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами поліграфічного підприємства / Г. В. Пчелинська // Обліково-аналітичне забезпечення розвитку місцевих громад : Міжнар. наук.-практ. конф., 27 квіт. 2017 р.: тези доповід. — Сєверодонецьк : ПП "Поліграф-Сервіс", 2017. — С. 53–55.

20. Пчелинська Г. В. Аналіз витрат підприємств регіону за видами економічної діяльності / Г. В. Пчелинська // Модернізація економіки та фінансової системи країни : актуальні проблеми та перспективи : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф, 29-30 верес. 2017 р. — у 2-х ч. — Дніпро: ПДАБА, 2017. — Ч. I. — С. 105–108.

21. Пчелинська Г. В. Звітність як основне зовнішнє джерело інформації для аналізу витрат підприємств / Г. В. Пчелинська // Економіка, фінанси, облік, маркетинг та менеджмент в Україні та закордоном: Міжнар. наук.-практ. конф., 20 жовт. 2017 р.: тези доповід. — Полтава: ЦФЕНД, 2017. — С. 26–28.

22. Пчелинська Г. В. Вибір альтернатив в оцінці витрат підприємства / Г. В. Пчелинська // Двадцять треті економіко-правові дискусії (економічне спрямування) : матеріали Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 21 груд. — Львів: ФО-П Шпак В.Б., 2017. — С. 17–19.

23. Пчелинська Г. В. Сучасні проблеми розвитку машинобудування в Україні та шляхи їх подолання / Г. В. Пчелинська // Фінанси, підприємництво та облік: національні особливості та світові тенденції: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., 7 квіт. 2018 р. — К. : ГО "Київський економічний науковий центр", 2018. — С. 36–38.

24. Пчелинская А. В. Модели и методы информационно-аналитической поддержки принятия решения по управлению расходами предприятия / А.В. Пчелинская, Л. А. Шумова, А. С. Цебренько // Інтелектуальні системи прийняття рішень і проблеми обчислювального інтелекту: матеріали Міжнар. наук. конф., 21–27 трав. — Херсон: Видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2018. — С. 209–210.

*Особистий внесок:* досліджено проблеми інформаційно-аналітичної підтримки прийняття рішення щодо управління витратами підприємства.

25. Пчелинська Г. В. Індикатори ефективності управління витратами підприємства / Г. В. Пчелинська // Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення: Міжнар. наук. Інтернет-конф., 18 верес. 2018 р.: тези доповід. — Вип. 31. — Тернопіль, 2018. — С. 79–80. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.konferenciaonline.org.ua/arhiv-konferenciya/arhiv-konferenciya18-09-2018>.

*Статті в інших виданнях:*

26. Пчелинська Г. В. Варіативність оцінки витрат підприємства в прийнятті управлінських рішень / Г. В. Пчелинська // Економіка і фінанси. — 2017. — № 12. — С. 86–91.

#### АНОТАЦІЯ

*Пчелинська Г. В.* Аналітичне забезпечення ефективного управління витратами підприємства. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.04 "Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)". – Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля Міністерства освіти і науки України, Сєвєродонецьк, 2019.

Уточнено сутність поняття "ефективне управління витратами". Удосконалено класифікацію витрат промислового підприємства. Систематизовано варіативні параметри та методи оцінювання витрат. Удосконалено концепцію суттєвості в управлінні витратами підприємства. Сформовано інформаційне забезпечення аналізу релевантних витрат підприємства. Структуровано показники фінансової, управлінської звітності для формування інструментарію аналізу результатів та ефективності управління витратами підприємства. Розроблено послідовність вибору варіативних параметрів та методів оцінки активів, зобов'язань в управлінні витратами підприємства. Запропоновано алгоритм вибору порогу суттєвості варіативної компоненти повної собівартості реалізації. Розроблено мультиплікативно-кратна модель розрахунку показників чутливості індикаторів ефективності управління витратами до релевантних витрат.

*Ключові слова:* витрати, управління витратами, аналітичне забезпечення, варіативність, суттєвість, підприємство, оцінювання, ефективність.

#### АННОТАЦИЯ

*Пчелинская А. В.* Аналитическое обеспечение эффективного управления расходами предприятия. – Квалификационный научный труд на правах рукописи.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.04 – "Экономика и управление предприятиями (по видам экономической деятельности)". – Восточноукраинский национальный университет имени Владимира Даля Министерства образования и науки Украины, Северодонецк, 2019.

Исследованы сущность, содержание понятия "расходы", установлены различия между бухгалтерским и управленческим подходом к трактовке расходов. Усовершенствована классификация расходов предприятия. Выделены группы расходов, которые в наибольшей степени подвержены управленческому влиянию при выборе альтернатив в оценке. Исследована взаимосвязь стратегического, целевого, функционального, процессного, системного, ситуационного, альтернативного подходов к трактовке понятия "управление расходами предприятия". Уточнена сущность понятия "эффективное управление расходами". Систематизированы вариативные параметры и методы оценки расходов во взаимосвязи с активами, обязательствами предприятия. Разработано

графическое представление взаимосвязи альтернатив в оценке активов, обязательств предприятия с его расходами. Усовершенствована концепция существенности в управлении расходами предприятия. Сформировано информационное поле для проведения анализа релевантных расходов предприятия. Исследовано аналитическое обеспечение управления расходами предприятия. Систематизированы показатели финансовой и управленческой отчетности для формирования инструментария анализа результатов и эффективности управления расходами предприятия с учетом потребностей пользователей. Разработана последовательность выбора альтернатив в оценке расходов предприятия во взаимосвязи с его активами и обязательствами. Усовершенствована классификация вариативных параметров и методов оценки расходов. Разработан алгоритм выбора порога существенности вариативной компоненты полной себестоимости реализации. Разработана мультипликативно-кратная модель расчета показателей чувствительности индикаторов эффективности управления расходами к релевантным расходам. Апробированы результаты исследования в деятельности отечественных предприятий. Определены типичные проблемы по выбору вариативных параметров, методов оценки расходов предприятий, предложены мероприятия по их решению. Доказаны действенность и результативность разработанных в диссертационной работе организационно-аналитических мероприятий.

*Ключевые слова:* расходы, управление расходами, аналитическое обеспечение, вариативность, существенность, предприятие, оценка, эффективность.

#### **ABSTRACT**

*Pchelynska H.V.* Analytical support of effective enterprise expense management. – Qualification scientific work on the rights of manuscripts.

Thesis for a Candidate Degree in Economics on specialty 08.00.04 – "Economics and management of enterprises (by types of economic activity)". – Volodymyr Dahl East Ukrainian National University of Ministry of Education and Science of Ukraine, Severodonetsk, 2019.

The essence of the notion of "effective expense management" has been specified. The classification of expenses of an industrial enterprise has been improved. The variable parameters and expense estimation methods have been systematized. The concept of materiality in the management of enterprise expenses has been improved. The information support of the analysis of the enterprise expenses has been formed. The financial indicators to form a set of tools for analyzing the results and expense management effectiveness have been structured. The sequence of choice of variables and methods of valuation of assets, liabilities in the management of enterprise expenses have been developed. The algorithm of choice of the materiality threshold of the variable component of the full cost of implementation has been proposed. The multiplicative divisible model for calculating the sensitivity indices of the expense management indicators to the relevant costs has been developed.

*Keywords:* expenses, expense management, analytical support, variability, materiality, enterprise, evaluation, efficiency.