

UDC 657.37

JELclassification: M 41

DOI: 10.35774/visnyk2024.04.164

**Зеновій-Михайло ЗАДОРЖНИЙ,**

доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри обліку і оподаткування,  
Західноукраїнський національний університет,  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна.  
Електронна адреса: zadoroznuy.zenoviy@gmail.com.  
ORCID ID: 0000-0002-2857-8504.

**Валентина ПАНАСЮК,**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри обліку і оподаткування,  
Західноукраїнський національний університет,  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна.  
Електронна адреса: tina.panasjuk@gmail.com  
ORCID ID: 0000-0002-5133-6431

**Ірина ОМЕЦІНСКА,**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і оподаткування,  
Західноукраїнський національний університет,  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна.  
Електронна адреса: irinaomec@ukr.net  
ORCID ID: 0000-0001-6000-6904

**ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО СТРУКТУРУВАННЯ ВИТРАТ  
З МЕТОЮ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ БІЗНЕСОМ**

Задорожний З.-М., Панасюк В., Омецінська І. Інноваційні підходи до структурування витрат з метою ефективного управління бізнесом. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 4. С. 164–178. DOI: 10.35774/visnyk2024.04.164

Zadorozhnyi, Z.-M., Panasyuk, V., Ometsinska, I. (2024). Innovatsiini pidkhody do strukturuvannia vytrat z metoiu efektyvnoho upravlinnia biznesom [Innovative approaches to structuring costs for effective business management]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 4, 164-178. DOI: 10.35774/visnyk2024.04.164

**Анотація**

**Вступ.** Сучасна модель національної економіки спрямована на глобалізацію, євроінтеграцію, посилення конкурентоспроможності бізнесу, ресурсозбереження. Проте виклики, з якими стикається українська економіка, завдали серйозного удару

© Зеновій-Михайло Задорожний, Валентина Панасюк, Ірина Омецінська, 2024.

---

по її стабільності та темпах розвитку. У цих умовах посилюється необхідність удосконалення системи управління бізнесом, у т. ч. через оптимізацію витрат і доходів підприємств, для забезпечення своєчасної адаптації підприємств до мінливого зовнішнього бізнес-середовища. Бухгалтерський облік і звітність відіграють ключову роль у цьому процесі, оскільки формують точні дані для оцінювання ефективності бізнесу, прогнозування можливих ризиків і своєчасного ухвалення управлінських рішень.

Основним інформаційним джерелом для оцінювання ефективності діяльності суб'єкта господарювання та визначення перспектив його розвитку є звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Незважаючи на те, що звітність характеризується постійним удосконаленням, гнучкістю, відкритістю до змін зовнішнього середовища і розвитку облікової науки, проте сучасні виклики вимагають інноваційних підходів до її трансформації. Враховуючи важливість традиційних підходів до відображення у звіті про фінансові результати інформації про витрати, нині необхідно інтегрувати новітні підходи до структурування витрат, які б дали змогу точніше оцінювати використання ресурсів, досліджувати майбутні фінансові показники та ризики. Це підвищить інформативність звітності та зробить її більш корисною для ухвалення управлінських рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами.

**Мета дослідження** полягає в розвитку інноваційних підходів до структурування витрат та відображення їх у звітності з метою формування надійної системи управління витратами, ухвалення обґрунтованих рішень зовнішніми та внутрішніми стейкхолдерами в умовах ризиків і невизначеностей та підвищення ефективності бізнесу.

**Методи.** Методологічним підґрунтям дослідження є застосування системного підходу до формування інформації про витрати операційної діяльності для ухвалення обґрунтованих рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами. У процесі дослідження використано такі методи: узагальнення та порівняння – для виявлення впливу негативних змін у бізнес-середовищі на діяльність суб'єктів господарювання; групування, абстрактно-логічний, аналізу та синтезу – для встановлення ролі і взаємозв'язку між поділом витрат за характером, функцією та залежністю від обсягу виробництва; моделювання, аналогії, узагальнення, індукції, дедукції – для удосконалення фінансової та розробки управлінської звітності про фінансові результати в частині операційної діяльності.

**Результати.** Виявлено вплив негативних змін у бізнес-середовищі на діяльність суб'єктів господарювання і наголошено на нагальній потребі підвищення ефективності управління бізнесом з метою своєчасного реагування на сучасні виклики. Досліджено критерії поділу витрат для цілей формування фінансової звітності та системи управління, розкрито роль поділу витрат за характером, функцією і залежністю від обсягу виробництва та їх взаємозв'язок, що є важливою передумовою для побудови ефективної системи обліку витрат і її інтеграції в загальну модель управління. Доповнено показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) інформацією про змінні та постійні витрати, що дасть змогу адаптувати вказану форму звітності до потреб системи управління

та посилить інформаційну цінність для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Розроблено форму управлінського звіту про фінансові результати в частині операційної діяльності, яку сформовано за зразком форми фінансової звітності № 2 та розширено інформацією про витрати і доходи операційної діяльності відповідно видів продукції (робіт, послуг) і статтею «маржинальний дохід». Це дасть змогу управлінському персоналу періодично визначати критичний обсяг виробництва, планувати прибутковість, рівень рентабельності, оптимізувати асортимент продукції (робіт, послуг) та своєчасно реагувати на ризики діяльності. Акцентовано на доцільності застосування й інших способів поділу витрат залежно від поточних та стратегічних цілей підприємства і потреб конкретного управлінського завдання.

**Перспективи подальших досліджень.** Подальшого наукового дослідження потребують критерії класифікації витрат, їхній взаємозв'язок і функціональна роль, а також розробка диференційованих форм управлінської звітності, які дали б змогу створити ефективну систему управління витратами, здатну забезпечити оперативне й обґрунтоване ухвалення управлінських рішень в умовах нестабільного зовнішнього середовища.

**Ключові слова:** операційна діяльність, класифікація витрат, фінансова звітність, управлінська звітність, фінансові результати, ефективне управління бізнесом.

**Формули: 0; рис. 1; табл.: 3; бібл.: 15.**

**Zenovii-Mykhailo ZADOROZHNYI,**

D.Sc. (Economics), Professor,

Head of the Department of Accounting and Taxation,

West Ukrainian National University,

11 Lvivska str., Ternopil, 46009, Ukraine.

E-mail: zadoroznuy.zenoviy@gmail.com.

ORCID ID: 0000-0002-2857-8504

**Valentyna PANASYUK,**

D.Sc. (Economics), Professor,

Professor of the Department of Accounting and Taxation,

West Ukrainian National University,

11 Lvivska str., Ternopil, 46009, Ukraine.

E-mail: tina.panasjuk@gmail.com.

ORCID ID: 0000-0002-5133-6431

**Iryna OMETSINSKA,**

PhD (Economics), Associate Professor,

Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,

West Ukrainian National University,

11 Lvivska str., Ternopil, 46009, Ukraine.

E-mail: irinaomec@ukr.net.

ORCID ID: 0000-0001-6000-6904

---

## INNOVATIVE APPROACHES TO STRUCTURING COSTS FOR EFFECTIVE BUSINESS MANAGEMENT

### **Annotation**

**Introduction.** *The modern national economic model is oriented toward globalization, European integration, enhancing business competitiveness, and resource conservation. However, the challenges faced by the Ukrainian economy have significantly impacted its stability and growth dynamics. In these conditions, the need to improve business management systems is becoming increasingly urgent, particularly through optimizing enterprise costs and revenues to ensure timely adaptation to the rapidly changing external business environment. Accounting and reporting play a pivotal role in this process by providing accurate data for evaluating business performance, forecasting potential risks, and making timely management decisions.*

*The primary source of information for assessing an enterprise's performance and determining its development prospects is the statement of financial results (statement of comprehensive income). Despite continuous improvements in reporting, characterized by flexibility, openness to environmental changes, and advancements in accounting science, current challenges demand innovative approaches to its transformation. While traditional methods of reflecting cost information in the financial results report remain significant, there is now a need to integrate modern approaches to cost structuring. These innovations would allow for a more precise analysis of resource usage, future financial metrics, and risk assessment. This would increase the informational value of reporting, making it more useful for decision-making by external and internal stakeholders.*

**The purpose of the study** *is to develop innovative approaches to cost structuring and its representation in reporting, with the aim of establishing a robust cost management system, facilitating informed decision-making by external and internal stakeholders under conditions of risk and uncertainty, and enhancing business efficiency.*

**Methods.** *The methodological basis of the study was the application of a systematic approach to the formation of information on operating costs for informed decision-making by external and internal users. The following methods were used in the research process: generalization and comparison to identify the impact of negative shifts in the business environment on enterprise activities; grouping, abstract-logical reasoning, analysis, and synthesis to establish the role and interconnections of cost classification by nature, function, and production volume dependency; modelling, analogy, generalization, induction, and deduction to improve financial reporting and develop management reporting on financial results in the area of operating activities.*

**Results.** *The study identified the impact of negative shifts in the business environment on enterprise activities and emphasized the urgent need to improve business management efficiency to respond promptly to current challenges. The criteria for cost classification for financial reporting and management systems were explored, revealing the role and interconnection of cost classification by nature, function, and dependency on production volume. This interconnection is a critical prerequisite for constructing an effective cost accounting system and integrating it into the overall management model. The study enhanced the financial results report (statement of comprehensive income) by including*

*information on variable and fixed costs, thereby adapting this reporting form to meet management system requirements and increasing its informational value for both external and internal users. A management reporting format for financial performance related to operating activities was developed, based on the template of financial reporting form No. 2. This format was expanded with information on operating income and expenses, categorized by types of products (works, services) and a «marginal income» line item. This allows management to periodically determine the critical production volume, plan profitability and profitability levels, optimize the product (work, service) assortment, and respond promptly to operational risks. The study highlighted the appropriateness of applying additional cost classification methods depending on the enterprise's current and strategic goals and the specific needs of particular management tasks.*

**Prospects for further research.** *Further scientific research is required to refine cost classification criteria, their interrelations, and functional roles, as well as to develop specialized forms of management reporting. These advancements would enable the creation of an efficient cost management system capable of providing timely and well-founded managerial decision-making in an unstable external environment.*

**Keywords:** *operating activities, cost classification, financial reporting, management reporting, financial results, efficient business management.*

**Formulas: 0, fig.: 1, tabl.:3, bibl.: 15.**

**JEL classification: M 41.**

**Постановка проблеми.** Сучасна модель національної економіки спрямована на глобалізацію, євроінтеграцію, посилення конкурентоспроможності бізнесу, ресурсозбереження. Проте виклики, з якими стикається українська економіка, завдали серйозного удару по її стабільності та темпах розвитку. За цих умов, посилюється необхідність у досконаленні системи управління бізнесом, у т. ч. через оптимізацію витрат і доходів підприємств, для забезпечення своєчасної адаптації підприємств до мінливого зовнішнього бізнес-середовища. Бухгалтерський облік та звітність відіграють ключову роль у цьому процесі, оскільки формують точні дані для оцінювання ефективності бізнесу, прогнозування можливих ризиків і своєчасного ухвалення управлінських рішень. Без оперативної та достовірної облікової інформації своєчасне реагування й адаптація підприємств до негативних подій і викликів стає значно складнішою та може загрожувати їх виживанню і розвитку в довгостроковій перспективі.

Одним із основних інформаційних джерел для оцінювання ефективності діяльності суб'єкта господарювання та визначення перспектив його розвитку є звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Незважаючи на те, що звітність характеризується постійним удосконаленням, гнучкістю, відкритістю до змін зовнішнього середовища та розвитку облікової науки, проте сучасні виклики вимагають інноваційних підходів до її трансформації. Враховуючи важливість традиційних підходів до відображення у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) інформації про витрати, нині необхідно інтегрувати новітні підходи до структурування витрат, які дали б змогу точніше оцінювати використання ресурсів, досліджувати майбутні фінансові

---

показники і ризику. Це підвищить інформативність звітності та зробить її кориснішою для ухвалення управлінських рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням проблем класифікації витрат для системи управління та з метою відображення їх у звітності займалися чимало науковців. Так, В. А. Дерій [1] визначає майже 40 критеріїв класифікації витрат, які певною мірою будуть корисні для формування інформаційного забезпечення при управлінні витратами. Н. Й. Радіонова [2] виокремлює класифікацію витрат відповідно до двох груп: для реалізації тактичної мети підприємства та для реалізації стратегічної мети підприємства. У. І. Когут пропонує різні ознаки класифікації витрат згрупувати за п'ятьма критеріями, а саме: «організаційно-управлінський, обліково-аналітичний, фінансово-економічний, маркетинговий, інвестиційний» [3, с. 47] з метою повного відображення різних сторін діяльності підприємства. Маркіна І. А., Вороніна В. Л., Рудич А. І. виокремлюють базову класифікацію витрат та класифікацію витрат для цілей управління за трьома напрямками, наголошуючи на принципі: «різні витрати для різних цілей» [4, с. 142]. Нападівська Л. В. [5] також виокремлює три напрямки класифікації витрат залежно від цілей («прогнозування, планування й контроль; оцінка запасів та визначення фінансового результату; аналіз і ухвалення управлінських рішень» [5, с. 343]), на основі якої пропонує види собівартості у різних системах обліку (фінансового й управлінського). Враховуючи значні напрацювання науковців, на нашу думку, доцільно інтегрувати окремі класифікації витрат і в систему фінансового обліку, з метою посилення інформаційної цінності звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) та можливості максимально оперативного реагування зовнішніми і внутрішніми користувачами звітності на тенденції розвитку підприємств та виклики бізнес-середовища.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягає в розвитку інноваційних підходів до структурування витрат і відображення їх у звітності з метою формування надійної системи управління витратами, ухвалення обґрунтованих рішень зовнішніми та внутрішніми стейкхолдерами в умовах ризиків і невизначеностей та підвищення ефективності бізнесу.

**Виклад основного матеріалу.** Світова економіка нині переживає складні часи. За останні десятиліття зроблені значні досягнення в науковій сфері, відбувається стрімкий розвиток технологій, розвиток штучного інтелекту, активізується спрямованість бізнесу на збереження природних ресурсів і охорону навколишнього середовища, ефективно використання трудового потенціалу. Незважаючи на це, пандемія COVID-19, війна в Україні, політичні та збройні конфлікти в низці країн за останні роки, енергетична та продовольча кризи, високий рівень інфляції призводять до зниження економічного зростання більшості країн, а часто – спадання економіки. Бізнес нерідко неспроможний оперативно реагувати на негативні світові та національні тенденції, що призводить до зниження багатьох показників ефективності діяльності компаній та довгострокових збитків. Ці проблеми посилюються для українських підприємств, адже вони доповнюються війною на території країни, що зумовлює високі ризики для іноземного інвестора, неконтрольовану міграцію, вплив кваліфікованих кадрів, тіньову економіку.

Показники економічного зростання в країнах світу є чутливими до кризових явищ у політичних, економічних, соціальних та інших сферах. На основі даних таблиці 1 можна простежити суттєве спадання рівня економічного зростання багатьох країн в період пандемії COVID-19 (особливо це відчутно у 2020 р.) та війни в Україні, яка спричинила проблеми в глобальній економіці у межах різних галузей.

Оскільки показник економічного зростання ґрунтується на темпах зміни реального ВВП, саме збереження і ефективність кожної компанії може забезпечити розвиток економіки країни. Ефективність управління бізнесом в сучасному світі має виявлятися в його своєчасному реагуванні на глобальні, соціальні й економічні виклики, вмінні пристосовуватися до зовнішніх умов функціонування і в межах наявних ресурсів забезпечувати прибуткову діяльність з виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг). Оскільки основною метою діяльності компаній та джерелом їх функціонування є прибуток, який формується на основі доходів і витрат, то оптимізація витрат та зростання продажів сприятиме підвищенню прибутковості суб'єктів господарювання і, як наслідок, збільшенню можливостей для подолання ризиків діяльності та стратегічного розвитку.

Таблиця 1

Показники економічного зростання відповідно до країн у 2019–2026 рр.

Роки Країна	Економічне зростання, %					Відхилення, пунктів				Прогноз зростання ВВП, %		
	2019	2020	2021	2022	2023	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2023/ 2022	2024	2025	2026
США	2,29	-2,77	5,95	2,06	2,54	-5,06	+8,72	-3,89	+0,48	2,2	1,9	2,0
Канада	1,89	-5,07	5,01	3,4	1,07	-6,96	+10,08	-1,61	-2,33	1,3	2,3	2,0
Японія	-0,4	-4,28	2,14	1,03	1,92	-3,88	+6,42	-1,11	+0,89	0,4	1,2	0,9
Італія	0,48	-8,98	6,99	3,67	0,92	-9,46	+15,97	-3,32	-2,75	0,6	0,8	0,7
Німеччина	1,06	-3,7	2,63	1,79	-0,3	-4,76	+6,33	-0,84	-2,09	-0,2	1,1	1,5
Велика Британія	1,6	-11,03	7,6	4,1	0,1	-12,63	+18,63	-3,5	-4	1,2	1,4	1,6
Литва	4,63	-0,02	5,98	1,89	-0,34	-4,65	+6	-4,09	-2,23	2,3	2,6	2,4
Латвія	2,57	-2,2	4,06	1,98	-0,28	-4,77	+6,26	-2,08	-2,26	1,2	2,3	2,5
Чехія	3,03	-5,5	3,55	2,46	-0,31	-8,53	+9,05	-1,09	-2,77	1,0	2,2	2,3
Польща	4,45	-2,02	6,85	4,87	0,16	-6,47	+8,87	-1,98	-4,71	3,0	3,5	3,4
Австрія	1,52	-6,45	4,56	5	-0,83	-7,97	+11,01	+0,44	-5,83	-0,6	1,0	1,7
Франція	1,84	-7,78	6,82	2,56	0,7	-9,62	+14,6	-4,26	-1,86	1,1	1,0	1,4
Україна	3,2	-3,75	3,45	-29,1	5,3	-6,95	+7,2	-32,55	34,4	3,1	2,6	5,3
Грузія	4,98	-6,76	10,47	10,11	7,47	-11,74	+17,23	-0,36	-2,64	7,6	6,0	6,0
Молдова	3,55	-8,28	13,93	-5,95	0,78	-11,83	+22,21	-19,88	+6,75	2,6	3,7	4,4

Джерело: розроблено авторами на основі [6; 7].

Зазначимо, що за даними Державної служби статистики України [8], від початку повномасштабної війни з росією кількість суб'єктів господарювання, що діють, знизилась уже у 2022 р. на 11,4%, якщо порівняти з 2021 р. (з 1956248 одиниць до

---

1732508 одиниць). Причому питома вага підприємств, які отримали збиток, у загальній кількості підприємства за 2022 р., якщо порівняти з 2021 р., зросла з 26,7% до 33,9%. Крім того, знизилась рентабельність прибуткових підприємств за цей період з 12,6% до 3,3%.

У зв'язку з такими тенденціями бізнесу необхідно здійснювати жорсткий контроль над операційними витратами, які становлять основу витрат суб'єктів господарювання та оптимізація яких є важливим елементом підвищення прибутку. Продумане управління операційними витратами сприятиме збереженню ресурсів підприємств, вивільнить фінансові ресурси для інвестиційно-інноваційної діяльності, дасть змогу застосовувати ефективну цінову стратегію для підвищення конкурентоспроможності. Одним із найбільш ефективних способів оптимізації операційних витрат є формування деталізованої інформації про їх величину в різних аналітичних розрізах, що дасть змогу дослідити всі можливі види резервів їхнього зниження.

Інформаційне забезпечення щодо витрат формується у фінансовій та управлінській звітності. Запити зовнішніх користувачів переважно направлені на фінансову звітність, яка повинна максимально задовольняти їхні потреби. Внутрішні користувачі основний акцент роблять на інформацію внутрішньої управлінської звітності. Якщо статті фінансової звітності є сталими та чітко визначені обліковими стандартами, то інформація управлінської звітності має максимально враховувати потреби її користувачів та давати змогу ухвалювати ефективні управлінські рішення в частині управління витратами.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності» [9], у Звіті про прибутки і збитки витрати представляються за одним з методів: «характер витрат» або «функції витрат». Перший метод передбачає поділ витрат, наприклад, на такі групи, як витрати на амортизацію, матеріали, виплати працівникам тощо. Таке групування витрат дає змогу оцінити величину використаних ресурсів, зокрема трудових, матеріальних, фінансових, та оцінювати обсяг ресурсів як на рівні підприємства, так і на рівні держави.

Метод «функції витрат» вимагає виокремлення витрат, які входять до собівартості реалізації, а також інших груп витрат, серед яких витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати. Такий поділ витрат надає доречну інформацію внутрішнім користувачам для системи управління, зокрема для цілей визначення пріоритетних напрямків зниження витрат (оптимізація витрат, які формують собівартість продукту, або витрат на управління), дослідження змін у структурі собівартості продукту, ціноутворення тощо.

У МСБО 1 зазначено, що для вибору методу «функції витрат» слід додатково розкривати інформацію про характер витрат.

В українських облікових стандартах передбачено такі види групування витрат: за видами діяльності (собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати за збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати) та за елементами операційних витрат (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати). Перше групування є аналогом методу «функції витрат», друге – «характер витрат».



Для системи управління поряд з наведеним вище групуванням витрат є важливим їх поділ на постійні та змінні залежно від ступеня впливу обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) на рівень витрат. Саме такий поділ становить основу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» та дає змогу сформувати ґрунтовну інформаційну базу для системи управління щодо визначення точки беззбитковості, встановлення величини окремих вартісних та натуральних показників, що характеризують доходи і витрати, отримання бажаного прибутку, оптимізації структури витрат, товарного асортименту тощо. В науковій літературі неодноразово акцентується увага на важливості поділу витрат на постійні і змінні та практичній цінності дослідження взаємозв'язку витрат, доходів, прибутку й обсягу. Так, В. Ф. Яценко зазначає, що «модель «витрати-обсяг» є концептуальною основою системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, адже забезпечує даними вхідні параметри моделі; модель лежить в основі методики СVP-аналізу» [10, с. 271]. Водночас, Ю. П. Жиліна вказує, що «система управління витратами суттєво відрізняється від традиційної системи бухгалтерського обліку, метою якого є складання фінансової звітності. На відмінну від бухгалтерського обліку, який відображає результати діяльності підприємства за минулий період, система управління витратами ... дає змогу виявити взаємозв'язок між рівнем витрат, обсягами виробництва й прибутком і на підставі цього якісно та оперативно планувати свою діяльність» [11, с. 122].

Поєднання методики поділу витрат у системі фінансового обліку з поділом витрат, що є найбільш цінними для системи управління, дасть змогу сформувати важливу інформаційну систему, яка забезпечить комплексне бачення щодо оптимізації процесів управління витратами та сприятиме ухваленню стратегічних і поточних рішень на основі оперативної інформації.

Враховуючи чинну методику поділу витрат та їх обліку, взаємозв'язок витрат за характером, функцією та залежністю від обсягу продукції (робіт, послуг) матиме такий вигляд (рис. 1).

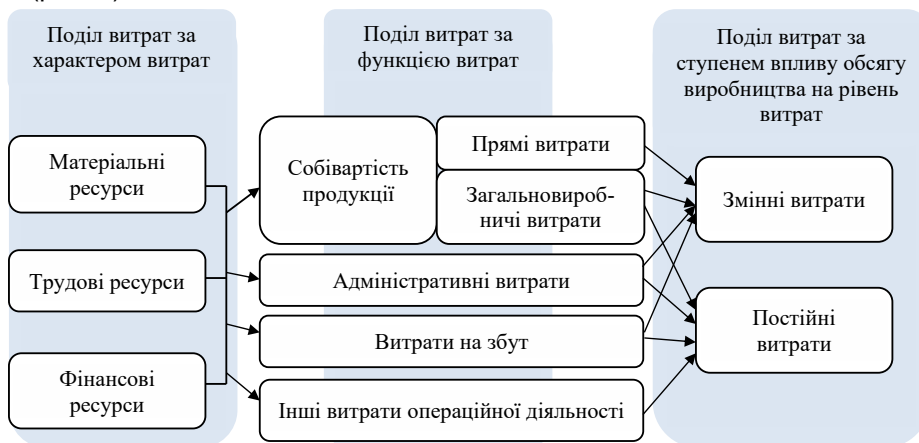


Рис. 1. Групування витрат для відображення у фінансовій звітності та цілей управління витратами

Джерело: розроблено авторами.

В Україні інформація про витрати та їх структуру узагальнюється у звіті про фінансові (звіті про сукупний дохід). Зазначений звіт є основним для оцінювання прибутковості бізнесу зовнішніми стейкхолдерами та ухвалення відповідних рішень. Дані звіту є необхідними «для оцінки потенційних змін у складі економічних ресурсів та прогнозування здатності підприємства генерувати грошові потоки від тієї ресурсної бази, що є в наявності; крім того, цей звіт дає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси» [12, с. 35]. У зв'язку з цим, нині виникає питання щодо удосконалення такої форми звітності для забезпечення максимальної інформативності звіту про фінансові результати, не порушуючи принцип конфіденційності інформації.

Враховуючи стратегічну значущість в управлінні бізнесом поділу витрат на постійні і змінні, його доцільно інтегрувати у форму фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [13], що дасть змогу адаптувати її до потреб системи управління та посилить інформаційну цінність для зовнішніх і внутрішніх користувачів (табл. 2).

Таблиця 2

Пропонована структура розділу I Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) у частині відображення витрат і доходів від операційної діяльності

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), з них:	2050		
змінні витрати	2051		
постійні витрати	2052		
Валовий: прибуток	2090		
збиток	2095		
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати, з них:	2130		
змінні витрати	2131		
постійні витрати	2132		
Витрати на збут, з них:	2150		
змінні витрати	2151		
постійні витрати	2152		
Інші операційні витрати	2180		
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190		
збиток	2195		

Джерело: розроблено авторами.

Доцільність розширення фінансової звітності інформацією про змінні і постійні витрати підтримують інші науковці [14, с. 60]. Відображення у фінансовій звітності структури витрат за видами діяльності, характером витрат, функцією витрат, залежністю від впливу обсягу виробництва на рівень витрат забезпечить комплексне і ґрунтовне розуміння витратної складової діяльності підприємства та дасть змогу підвищити обґрунтованість управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію витрат і підвищення ефективності діяльності.

Відображення у фінансовій звітності інформації про змінні та постійні витрати може викликати дискусії щодо конфіденційності таких даних. Тому тільки підприємство має визначати доцільність відображення такої структури витрат та і це може бути лише як додаткові статті фінансової звітності.

У призначеній для внутрішніх користувачів управлінській звітності, яка узагальнює інформацію щодо витрат та доходів за зразком звіту про фінансові результати, також має бути розподіл за видами продукції (робіт, послуг) (табл. 3).

Таблиця 3

Пропонована структура управлінського звіту про фінансові результати в частині операційної діяльності

Стаття	Код рядка	За звітний період	Відповідно до видів продукції (товарів, робіт, послуг)			
			Продукція / товар / робота / послуга 1	Продукція / товар / робота / послуга 2	Продукція / товар / робота / послуга 3	Продукція / товар / робота / послуга n
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010					
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), з них:	020					
змінні витрати	021					
постійні витрати	022					
Валовий прибуток / збиток	030					
Інші операційні доходи	040		x	x	x	x
Адміністративні витрати, з них:	050					
змінні витрати	051					
постійні витрати	052		x	x	x	x
Витрати на збут, з них:	060					
змінні витрати	061					
постійні витрати	062		x	x	x	x
Інші операційні витрати, з них:	070		x	x	x	x
Маржинальний дохід (р. 010 – (р. 021 + р. 051 + р. 061))	080					
Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток / збиток)	090		x	x	x	x

Джерело: розроблено авторами.

---

Оскільки в національному обліку виробнича собівартість та собівартість реалізації розраховується відповідно до кожного виду продукції (робіт, послуг), це зумовлює розподіл не лише змінних виробничих витрат (прямих та змінних загальновиробничих), а й постійних виробничих витрат (постійних загальновиробничих) між видами продукції, що відображено у табл. 3. Постійна частина адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат не підлягає розподілу між видами продукції (робіт, послуг) відповідно до підходу, що застосовується при поділі витрат за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; змінна частина зазначених витрат відобразатиметься з прив'язкою до відповідного виду продукції (товарів, робіт, послуг).

Зазначена форма управлінської звітності може формуватися щокварталу (як аналог фінансової звітності № 2) або щомісяця залежно від потреб системи управління. Відображена у ній інформація дасть змогу періодично визначати критичний обсяг виробництва, маржинальний дохід кожного виду продукції (робіт, послуг), планувати прибутковість, рівень рентабельності, оптимізувати асортимент продукції (робіт, послуг) та своєчасно реагувати на ризики та невизначеності у бізнес-середовищі.

Рінкон-Сото К. А., Санчес-Майорга Х. Та Кардона-Рестрепо Л. М. порушують важливе питання таксономії в класифікації витрат, виокремлюючи взаємозв'язок первинної (прямі, непрямі витрати), фундаментальної (змінні, постійні витрати) та базової (витрати на сировину, оплату праці, послуги, загальнозаводські витрати) класифікації витрат [15, с. 200]. погоджуємось з авторами, що поділ витрат на прямі – непрямі та змінні – постійні має важливу цінність для системи управління, проте різну функціональність та призначення. Поділ витрат на прямі й непрямі дає змогу сформуванню точне уявлення про собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг) відповідно до об'єктів калькулювання, об'єктів витрат, центрів витрат. Групування витрат на постійні і змінні забезпечує формування гнучкої інформаційної системи для визначення критичного обсягу діяльності, прогнозування фінансових результатів при різних обсягах реалізації, обґрунтування асортиментної, цінової та збутової політик. Поєднання обидвох підходів до поділу витрат сприятиме ефективному управлінню витратами, посилюючи фінансову стабільність і конкурентоспроможність бізнесу.

Описана класифікація витрат має бути основою інформаційного забезпечення для управління витратами та прийняття рішень зовнішніми та внутрішніми користувачами. Проте застосування інших критеріїв класифікації витрат підвищить аналітичний потенціал управлінської звітності та дасть змогу посилити адаптацію інформації щодо витрат до специфічних потреб її користувачів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Деталізована та своєчасна інформація про витрати дасть змогу підготувати якісне інформаційне забезпечення для системи управління з метою розробки й ухвалення ефективних управлінських рішень щодо оптимізації використання ресурсів та адаптації бізнесу до складних умов функціонування. Науково обґрунтоване розуміння взаємозв'язку між класифікацією витрат за їх характером, функціональним призначенням і залежністю від обсягу виробництва є важливою передумовою для побудови ефективної системи обліку витрат та її інтеграції в загальну модель управління.

Розширення показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) інформацією про змінні і постійні витрати дасть змогу адаптувати вказану форму

звітності до потреб системи управління та посилить інформаційну цінність для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Водночас, структура управлінського звіту про фінансові результати в частині операційної діяльності, що формується за зразком форми фінансової звітності № 2, повинна містити також інформацію про витрати та доходи операційної діяльності з розподілом за видами продукції (робіт, послуг) і виокремленням статті «маржинальний дохід». Це дасть змогу управлінському персоналу періодично визначати критичний обсяг виробництва, планувати прибутковість, рівень рентабельності, оптимізувати асортимент продукції (робіт, послуг) та своєчасно реагувати на ризики діяльності.

Класифікація витрат за їхнім характером, функціональним призначенням і залежністю від обсягу виробництва є основою формування інформації про витрати операційної діяльності для зовнішніх та внутрішніх її користувачів. Водночас, залежно від поточних і стратегічних цілей підприємства або умов зовнішнього середовища, доцільно застосовувати інші способи поділу витрат, які дали б змогу адаптувати систему обліку витрат під потреби конкретного управлінського завдання та посилити оперативність реагування на непередбачувані виклики бізнес-середовища.

Систематизуючи наведене вище, подальшого наукового дослідження потребують критерії класифікації витрат, їх взаємозв'язок і функціональна роль, а також розробка диференційованих форм управлінської звітності, які дали б змогу створити ефективну систему управління витратами, здатну забезпечити оперативней обґрунтоване ухвалення управлінських рішень в умовах нестабільного зовнішнього середовища.

### **Література**

1. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: моногр. Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2009. 272 с.
2. Радіонова Н. Й. Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 64. С. 74–80.
3. Когут У. І. Критерії класифікації витрат підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2008. № 624. С. 43–49.
4. Маркіна І. А., Вороніна В. Л., Рудич А. І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. 2020. № 4 (115). С. 140–147.
5. Нападівська Л. В. Особливості формування цільової собівартості та ціноутворення в умовах глобалізації *Економічні науки*. Серія: Облік і фінанси. 2010. Вип. 7(2). С. 339–349.
6. Economicgrowth: therateofchangeofreal GDP / TheGlobalEconomy.com. URL: <https://www.theglobaleconomy.com/download-data.php>.
7. GDP GrowthForecast / TradingEconomics. URL: <https://tradingeconomics.com/forecast/full-year-gdp-growth>.
8. Показники діяльності суб'єктів господарювання. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua>.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text)

- 
10. Яценко В. Ф. Класифікація систем обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. *Таврійський науковий вісник*. Серія: Економіка. 2020. Вип. 2. С. 268–273.
  11. Жиліна Ю. П. Формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами підприємства. *Економіка і регіон*. 2022. № 2. С. 120–124.
  12. Войнаренко М. П., Лопатовський В. Г., Тарашевська О. В. Сутність та значення звіту про фінансові результати в умовах трансформації фінансової звітності. *Вісник Хмельницького національного університету*. Економічні науки. 2015. № 4 (2). С. 30–35.
  13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
  14. Іванчук Н. В. Фінансова звітність як джерело інформації для аналізу фінансового стану підприємства. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія : Економіка. 2020. № 18 (46). С. 57–61.
  15. Rincón-Soto C. A., Sánchez-Mayorga X., Cardona-Restrepo L. M. Clasificación de los costos. *Revista Escuelas de Administración de Negocios*. 2019. No. 87. P. 193–206. URL: <https://doi.org/10.21158/01208160.n87.2019.2448>

### References

1. Deriy, V. A. (2009). Vytraty dokhody pidpriemstv u systemi obliku ta kontroliu: monogr. [Expenses and income of enterprises in the accounting and control system: monogr]. Ternopil: TNEU, «Ekonomichna dumka». 272 p. [in Ukrainian].
2. Radionova, N. Y. (2018). Klasyfikatsiia vytrat pidpriemstva yak instrument upravlinnia [Classification of the enterprises costs as a management instrument]. *Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti – Bulletin of Transport and Industry Economics*, 64, 74–80. [in Ukrainian].
3. Kohut, U. I. (2008). Kryterii klasyfikatsii vytrat pidpriemstva [Criteria for classifying enterprise costs]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politehnika»*. Serii: *Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etap ystanovlennia problem y rozvytku – Bulletin of the National University “Lviv Polytechnic”*. Series: *Management and Entrepreneurship in Ukraine: Stages of Formation and Problems of Development*, 624, 43–49. [in Ukrainian].
4. Markinal, I. A., Voronina, V. L., Rudych, A. I. (2020). Teoretychni osnovy pravlinnia vytratamy pidpriemstva [Theoretical fundamentals of enterprise cost management]. *Derzhava ta rehiony*. Serii: *Ekonomika ta pidpriemnytstvo – State and Regions*. Series: *Economy and Entrepreneurship*, 4 (115), 140–147. [in Ukrainian].
5. Napadovska, L. V. (2010). Osoblyvosti formuvannia tsilovoi sobivartosti ta tsinoutvorennia v umovakh hlobalizatsii [Peculiarities of target cost formation and pricing in the context of globalization]. *Ekonomichni nauky*. Serii: *Obliki finansy – Economic Sciences*. Series: *Accounting and Finance*, 7 (2), 339–349. [in Ukrainian].
6. Economic growth: the rate of change of real GDP / The Global Economy. com. Retrieved from <https://www.theglobaleconomy.com/download-data.php>. [in English].

7. GDP Growth Forecast/Trading Economics. Retrieved from <https://tradingeconomics.com/forecast/full-year-gdp-growth>. [in English].
8. Pokaznyky diialnosti subiektiv hospodariuvannia. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy [Performance Indicators of Economic Entities. State Statistics Service of Ukraine]. Retrieved from <https://www.ukrstat.gov.ua>. [in Ukrainian].
9. Mizhnarodnyi standart bukhholderskoho obliku 1 «Podannia finansovoi zvitnosti» [International Accounting Standard 1 “Presentation of Financial Statements”]. Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text). [in Ukrainian].
10. Yatsenko, V. F. (2020). Klasyfikatsiia system obliku vytrat na vyrobnytstvo ta kalkuliuvannia sobivartosti produktsii [Classification of production cost accounting systems and calculation of product cost]. *Tavriiskyi naukovyivisnyk. Serii: Ekonomika – Taurida Scientific Herald. Series: Economics*, 2, 268-273. [in Ukrainian].
11. Zhylyna, Yu. P. (2022). Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia system upravlinnia vytratamy pidpriemstva [Formation of accounting and analytical support of the enterprise cost management system]. *Ekonomika i rehion – Economics and Region*, 2, 120-124. [in Ukrainian].
12. Voinarenko, M. P., Lopatovskyi, V. H., Tarashevska, O. V. (2015). Sutnist ta znachennia zvitnykh finansovoi rezultaty v umovakh transformatsii finansovoi zvitnosti [Essence and value of report about financial results in the conditions of transformation of financial reporting]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky – Bulletin of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*, 4 (2), 30-35. [in Ukrainian].
13. Natsionalne polozhennia (standart) bukhholderskoho obliku 1 ‘Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti’: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 № 73 [National Regulation (Standard) of Accounting 1 ‘General requirements for financial reporting’: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 7, 2013 No. 73]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>. [in Ukrainian].
14. Ivanchuk, N. V. (2020). Finansova zvitnist yak dzherelo informatsii dlia analizu finansovoho stanu pidpriemstva. [Financial statements as an information source for the financial condition analysis at the enterprise]. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia». Serii «Ekonomika» – Scientific Notes of Ostroh Academy National University, «Economics»*, 18 (46), 57-61. [in Ukrainian].
15. Rincón-Soto, C. A., Sánchez-Mayorga, X., Cardona-Restrepo, L. M. (2019). Theoretical Classification of Costs. *Journal of Business Administration School*, 87, 193-206. Retrieved from <https://doi.org/10.21158/01208160.n87.2019.2448>. [in Spanish].

Статтю отримано 12 листопада 2024 р.

Article received November 12, 2024.