

Економічні науки

**Харченко Вячеслав Валерійович**

*здобувач вищої освіти економічного факультету*

*Кременчуцького національного університету*

*імені Михайла Остроградського*

**Хоменко Людмила Миколаївна**

*кандидат економічних наук, доцент,*

*доцент кафедри обліку і фінансів*

*Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського*

**Загірняк Денис Михайлович**

*доктор економічних наук, професор,*

*професор кафедри обліку і фінансів*

*Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського*

## **УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЗА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Анотація. Мета статті полягає в обґрунтуванні сучасних напрямків стратегічного обліку витрат за раціоналізації транспорту соціального призначення в умовах глобалізації ринку перевезень пасажирів в метрополітенах та загострення конкуренції на ринку залізничного рухомого складу. Для успішного подолання конкуренції та досягнення значних стратегічних результатів запропоновано скористатися стратегією лідерства на основі витрат при виготовленні головних та проміжних вагонів метро кращих за якість, ніж продукція конкурентів. Модель аналітичного дослідження виробничої діяльності вагонобудівного заводу запропоновано здійснювати системно за використання комплексу блоків. Наведені показники обліково-аналітичного забезпечення в розрізі*

*функціональних підсистем для ефективного управління витратами. Для організації бухгалтерського обліку виробничих витрат обрана номенклатура синтетичних та аналітичних рахунків й об'єктів калькуляції. Для задоволення зростаючих потреб споживачів в транспорті соціального призначення доцільно концентрувати діяльність підприємства на специфічному сегменті ринку міжрегіональних швидкісних поїздів, вагонів пасажирських та для метрополітену. Калькуляція витрат за життєвим циклом головних та проміжних вагону метро (*life cycle costing*) здійснюється з метою досягнення відповідного ефекту щодо їхньої раціоналізації.*

**Ключові слова:** *стратегічний облік, витрати, прибутковість, вагони метро.*

**Вступ.** Широке використання науково обґрунтованого підходу до вирішення комплексу завдань інформаційного забезпечення бізнесу позитивно впливає на загальний рівень стратегічного управління підприємства. Обліково-аналітичні системи та їх основний елемент – бухгалтерський облік дозволяють ефективно управляти витратами, як одним з найважливіших напрямків стратегічного менеджменту [5; 6].

Більшість провідних компаній світу активно використовують нові концепції й підходи до формування комплексної інформаційної бази прийняття управлінських рішень стосовно стратегічного управління витратами, бюджетування та іншим [10]. Імплементация у сферу обліку й аналізу концепції стратегічного розвитку бізнесу вважається основним завданням сучасного розвитку економіки України. Наявність проблем в організації та методиці обліково-аналітичної системи стратегічного спрямування та особлива практична потреба в їх розв'язанні для умов роботи вітчизняних промислових підприємств свідчать про актуальність наукової статті.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Управління витратами, в першу чергу, стосується раціонального використання ресурсів на всіх етапах виробничого процесу для забезпечення ефективного розвитку підприємства [1; 2]. Детальний аналіз останніх досліджень стосовно існуючих методів управління витратами засвідчує необхідність удосконалення найбільш раціональних, на наш погляд, для використання на вітчизняних промислових підприємствах. Вивчення публікацій стосовно стратегічного управлінського обліку надає підстави стверджувати, що поєднання методів управління витратами доцільно здійснювати на основі концепції управління витратами за стадіями життєвого циклу (life cycle costing (LCC)) [8; 9]. Таким чином, облік на базі повного життєвого циклу виробу являє собою врахування усіх витрат і доходів, що відносяться до продукту або проекту з урахуванням етапів його життєвого циклу. Калькуляція витрат за життєвим циклом виробу повинна розроблятися з метою досягнення найбільшого ефекту за оптимізаційного підходу. Актуальність використання наведеної в багатьох публікаціях концепції визначається: збільшенням вартості розробки, підготовки і запуску у виробництво нових виробів; наявністю економічної ситуації, що призводить до необхідності повного визначення основних фінансових показників виробу на стадії його проектування і розробки; суттєвим скороченням життєвого циклу багатьох видів виробів в результаті дії ринкових законів і розвитку науково-технічного прогресу [11; 12]. Дослідженням проблеми удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємств за умов раціоналізації витрат для досягнення конкурентоспроможності інновацій займається велика кількість учених, зокрема, С. Головацька, О. Сашко [5], Н. Голуб [6], Г. Дорожкіна [7], С. Дроб'язко [8], Н. Єршова [9], І. Палка [10], А. Пилипенко [11], В. Семанюк [13], А. Шайкан [14] та інші. Аналіз робіт учених показує, що проблема підвищення конкурентоспроможності

нових виробів соціального призначення в умовах удосконалення стратегічного обліку витрат стоїть перед українськими підприємствами дуже гостро.

Обліково-аналітична система стратегічної спрямованості більшістю авторів трактується як інтегрована послідовність обліку, планування, контролю й аналізу [13; 14]. Така інтегрована послідовність складових забезпечує систематизацію інформації для обґрунтування оперативних управлінських рішень з метою координації майбутнього розвитку підприємства. Провідною складовою цієї системи виступає беззаперечно стратегічний облік. Разом з тим, в повній мірі не сформовано системного обґрунтування економічної сутності стратегічного управлінського обліку. Навіть провідні в царині обліку автори по-різному трактують сутність та напрями розвитку стратегічного управлінського обліку. Навіть у публікаціях відомі автори не виділяють його в окремий напрям досліджень, а, разом з тим, розкривають важливість стратегічного обліку за для успішного досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства. Для великих промислових підприємств вкрай важливо використовувати обліково-аналітичну систему стратегічного управління витратами виробництва з метою розробки обґрунтованих стратегій виробництва та оптимізації виробничих програм.

**Постановка завдання.** Основною метою виступає винайдення можливості раціонального управління витратами за удосконалення стратегічного обліку витрат при виробництві транспорту соціального призначення в умовах глобалізації ринку пасажирських перевезень у метрополітенах та загострення конкуренції на ринку залізничного рухомого складу.

**Результати досліджень.** Системний підхід до стратегічного управління вимагає розглядати виробничу стратегію як складову загальної стратегії підприємства. Розробка виробничої стратегії вимагає сприймати

підприємство як цілісну систему в діалектичних зв'язках окремих частин. За системного підходу виробнича стратегія трактується як план з розробки та управління процесом створення необхідних для споживачів продуктів і послуг на підприємстві [13; 14]. Виробнича стратегія промислового підприємства націлена на вирішення комплексу завдань: визначення номенклатури продукції за результатами маркетингових досліджень; раціоналізація обсягів виробництва продукції на відповідний перспективний період; зниження собівартості виробів за рахунок скорочення витрат сировини, матеріалів, енергії тощо; обґрунтування ціни, яка забезпечуватиме раціональний рівень прибутку; встановлення вимог стосовно якості продукції; визначення впливу змін вартісних показників на рівень рентабельності та економічну ефективність підприємства; освоєння виробництва прогресивних видів продукції; доцільність спеціалізації, кооперації, концентрації й інтеграції виробництва. Підсумковим результатом використання концептуальної моделі комплексного аналізу стратегії виробничої діяльності виступає конкурентоспроможність підприємства.

Менеджмент АТ «Крюковський вагонобудівний завод (КВБЗ)» при розробці виробничої стратегії прагне до розширення асортименту виробів, в тому числі на ринку транспорту соціального призначення, з метою збільшення своєї частки на ринку за рахунок створення міжрегіональних швидкісних електропоїздів, міжрегіональних поїздів локомотивної тяги, вагонів для забезпечення міжнародних перевезень габариту RIC, спальних пасажирських вагонів, розрахованих на експлуатаційну швидкість до 200 км/год., вагонів для метрополітену з асинхронним тяговим приводом і приводом постійного струму. Менеджери з товарного асортименту прагнуть з часом розширити глибину (лінійку) товарної номенклатури вагонів метро, як одного із сучасних виробничих спрямувань на вітчизняному ринку залізничного рухомого складу [7]. Конструкція

головних та проміжних вагонів метро в повній мірі відповідає вимогам санітарних норм з ергономіки, мікроклімату, освітленості, шуму та вібрацій. Інтер'єри салонна вагонів мають сучасний дизайн, що виконаний із пластикових або металевих панелей за використання мало зношуваних, екологічно чистих та важко горючих матеріалів. За необхідності панелі легко демонтуються, що надає можливості для доступу до систем життєзабезпечення вагона в період його експлуатації. У вагонах використовуються сучасні системи менеджменту верхнього рівня, які забезпечують управління і діагностику роботи всього поїзного обладнання із кабіна машиніста поїзда. Кабіна машиніста головного вагона обладнана: пультом управління з індикаторними панелями і рідино кристалічними сенсорними моніторами, що забезпечують роботу відеокамер; системою відео спостереження і контролю; спеціальним кріслом з широкими можливостями по регулюванню; кліматичною установкою; великим лобовим склом з обігрівом та змивом; дворівневим освітленням з плавним регулюванням світлового потоку. Вагони обладнані: автоматичними дверима притулено – зсувного типу з електромеханічним приводом; автоматичною блокуванням входних дверей за швидкості понад 5км/год.; системою евакуації пасажирів поїзда; системою примусової вентиляції; системою внутрішнього і зовнішнього відео спостереження і контролю; системою поїзного двостороннього зв'язку «пасажир-машиніст»; автоматичною системою виявлення і тушіння пожежі; місцями для перевезення інвалідів в інвалідних візках. За бажанням замовника пасажирські салони вагонів можна обладнати системою кондиціонування повітря, телевізійною інформаційною системою та іншим. В табл. 1 наведені технічні характеристики головного і проміжного вагонів метро виробництва КВБЗ.

Таблиця 1

### Технічні характеристики вагонів метро

Найменування характеристики	Головний вагон	Проміжний вагон
Ширина колії, мм	1520	1520
Довжина кузова, мм	19 030	18 810
Ширина кузова, мм	2 676	2 676
Висота покрівлі над рівнем головки рейки, мм	3 680	3 680
База вагону, мм	12 600	12 600
Діаметр колеса, мм	785	785
Швидкість конструкційна, км/год.	90	90
Кількість місць для сидіння, шт..	36	36
Місткість вагону за щільності пасажирів 5 чол./м <sup>2</sup>	264	277
Місткість вагону за щільності пасажирів 10 чол./м <sup>2</sup>	322	338

Використання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва вагонів метро при комплексному аналізі стратегії вагонобудівного заводу дозволяє: здійснювати зв'язок зі всією структурою управління; задовольняти потребу в якісному інформаційному забезпеченні стосовно показників середньогалузевих та конкурентів, а також коефіцієнтів, які характеризують беззбитковість виробництва; виявляти виробничі проблеми, розв'язання яких залежить від конкретного рівня управління; систематизувати ситуаційний та системний аналіз, що сприятиме їх органічному зв'язку з об'єктами оперативного, тактичного, стратегічного аналізу; забезпечувати формування звітності із заданою періодичністю та в потрібних аналітичних спрямуваннях.

Модель аналітичного дослідження виробничої діяльності вагонобудівного заводу можна подати комплексом блоків, які використовуються як окремо, так і в єдиній системі. Перший блок включає стратегічний облік як інформаційне забезпечення для виконання аналітичного дослідження. Стратегічний облік включає дані, що сформовані на основі результатів дослідження параметрів потреб

управління виробництвом, збору та вивчення інформації про стан ринків ресурсів виробництва. Особлива увага приділяється дослідженням та узагальненням результатів минулої діяльності підприємства в цілому та за окремими об'єктами, наприклад, виробництво вагонів метро, обробці даних про зміни законодавчої бази та нормативних актів [3; 4]. Отримана інформація поступає в другий блок – «Сканування». Це перспективний напрям стратегічного управління, що швидко розвивається. Блок сканування призначений для безперервного упорядкованого спостереження за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства. Параметри середовища характеризують ступінь позитивного впливу умов для досягнення визначеної том-менеджментом місії підприємства. За використання накопичених знань про методи інтерпретації результатів оцінок, плани менеджменту підприємства, тенденції розвитку науково-технічного прогресу, а також законодавчі обмеження, дані стратегічного обліку «фільтруються» для отримання: результатів аналізу тенденцій розвитку попиту, можливостей формування нових потреб у споживачів, конкурентних позицій підприємства тобто підсумки маркетингових досліджень; інформації, що сигналізує про «дефекти» бізнес-процесів і можливостей використання внутрішніх ресурсів підприємства.

В третьому блоці для оцінки стратегії виробничої діяльності, в рамках аналізу ситуації на підприємстві, необхідно використовувати кількісні та якісні показники про: можливості реагування підприємства на цикли попиту та пропозиції; тривалість та інші особливості виробничого циклу за виявлення недоліків і резервів; ступінь розвитку окремих структурних підрозділів; можливості змін у технології та технічному оснащенні; рівень патентного захисту технології та продукції; якість виробництва особливо нових виробів; рівень оновлення устаткування; виробничі потужності та їхнє завантаження; гнучкість виробничого



потенціалу; забезпеченість виробництва необхідними ресурсами; витрати на виробництво та можливість встановлення конкурентних цін; витрати на диверсифікацію, конверсію; ефективність виробництва з урахуванням формалізованих знань у строгій відповідності з метою оцінки найбільш адекватних ситуацій. В рамках викладеної обліково-аналітичної системи стратегічного типу за необхідності в інтерактивному режимі можна змінити характеристики об'єкта та моделювання цих змін.

Четвертий блок містить правила інтерпретації результатів, що опрацьовані за врахування цілей функціонування підприємства та відображення ситуаційних оцінок. Інтерпретація результатів базується на знаннях та оцінках критеріїв, що наведені у другому блоці. Рекомендована система оцінок передбачає можливість генерації управлінських рішень, що наводяться в п'ятому блоці. Зв'язок між третім та п'ятим блоками надає можливість здійснити прогнозування наслідків прийнятих рішень. За результатами аналізу та оцінки стратегії виробничої діяльності генерується звіт, що міститься в завершальному п'ятому блоці. Форма звіту визначається відповідно до поставленої мети за врахування міжнародного стандарту фінансової звітності [4]. Оцінка виробничої діяльності в цілому повинна орієнтуватися на синтетичний аналітичний показник, тобто рентабельність витрат виробництва. Синтетичний показник порівнюється з його величиною в базовому періоді та робляться за подальшого впровадження обґрунтовані висновки стосовно рівня зростання. Показники обліково-аналітичного забезпечення в розрізі функціональних підсистем для ефективного управління заводом наведені в табл. 2.

*Таблиця 2*

### **Аналітичні показники в розрізі функціональних підсистем**

Функціональна підсистема	Найменування показника
Розвиток організації	Рентабельність інвестицій Число напрямків, які реалізуються
Ресурсне забезпечення	Дотримання бюджету витрат

	Виконання графіків поставок Рівень якісних характеристик ресурсів
Збут	Виручка від продажів Рентабельність продажів
Фінанси	Зменшення заборгованості Рентабельність фінансових активів Податкові платежі
Персонал	Середня заробітна плата Зростання кваліфікованого складу Витрати на підвищення кваліфікації

Важливим кроком при формуванні стратегії вагонобудівного заводу виступає орієнтація на випуск продукції з виробництва та реалізації якої підприємство має конкретні переваги. Це зокрема стосується виробництва високотехнологічних вагонів метро. Процес виробництва головних та проміжних вагонів метро супроводжується здійсненням послідовних господарських операцій, які на заводі документуються для подальшого ведення аналітичного та синтетичного обліку. Для організації бухгалтерського обліку виробничих витрат обрана номенклатура синтетичних та аналітичних рахунків та об'єктів калькуляції. Основними синтетичними рахунками для обліку витрат виробництва виступають 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати». Рахунки обліку витрат на виробництво у відповідності з Планом рахунків відносяться до другого класу «Запаси» [2; 3]. Ці рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність та рух належних підприємству предметів праці для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб. Прямі матеріальні, трудові та інші витрати відображають за дебетом рахунку 23 «Виробництво» в кореспонденції з кредитом рахунків обліку виробничих запасів, розрахунків з персоналом по оплаті праці та інших статей прямих затрат. Непрямі витрати попередньо групуються на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». По закінченню звітного періоду затрати, обліковані на рахунку 91 «Загальновиробничі

витрати», списуються в порядку розподілу на рахунок 23 «Виробництво». На заводі особливу увагу приділяють загальновиробничим витратам, тобто рахунку 91 та їх розподілу на 23 рахунок. Наприкінці кожного місяця здійснюється операція «Розрахунок собівартості виготовленої продукції», що допомагає розподілити загальновиробничі витрати за вибраною базою поділу. За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних витрат, а за кредитом щомісячне списання на рахунок 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Основою базової моделі управління витратами в системі стратегічного управлінського обліку, що використовується на вагонобудівному заводі за нашою участю, виступає інтеграція окремих елементів витрат і результатів за синтезу функцій планування, обліку, аналізу і контролю по кожному вагону протягом усіх стадій його життєвого циклу. Для ефективного планування, аналізу й оптимізації витрат усі стадії життєвого циклу вагону метро об'єднують у три послідовних етапи: дослідження, розробка та проектування; виробництво; після продажне обслуговування, виведення продукту з ринку та утилізація. Наведений підхід збігається з класичною кривою життєвого циклу [11]. Головна особливість підходу відзначається виділенням етапу виробництва, що є закономірним, оскільки саме виробництво в життєвому циклі характеризується найбільш високими витратами. Разом з тим, етап виробництва досить тривалий за часом і важливий, тому що безпосередньо створюється виріб та його споживчі якості.

При розробці стратегії стосовно виробництва транспорту соціального призначення враховуються найбільш сильні сторони діяльності КВБЗ, які включаються у відповідний прайс-лист. За останні десять років колектив заводу освоїв 32 моделі та 24 модифікації пасажирських вагонів, чотири моделі вагонів метро, сім моделей візків, в тому числі на пневматичній підвісці. Топ-менеджменту вагонобудівного

заводу вкрай важливо визначити найбільш ефективну комбінацію виробів транспорту соціального призначення, що дозволить отримувати максимальний рівень доходності за певний період часу. Інструментом оцінки асортиментної програми виступає портфельний аналіз, здійснення якого можливе на базі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва транспорту соціального призначення. Сучасний найбільш ефективний метод портфельного аналізу, який рекомендований для використання на вагонобудівному заводі, розробила Бостонська консалтингова група на основі двомірної матриці «Доля ринку – зростання ринку» [5; 11]. Важливо працівникам підприємства користуватися поряд з ефективною матрицею Бостонської консалтингової групи цілим рядом інших моделей, які доцільно застосовувати для обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами підприємства.

**Висновки.** Становлення інструментарію стратегічного обліку за врахування сучасних підходів дозволить нагромаджувати й формувати фактичні матеріали з метою використання універсальних методів, що вироблені світовою практикою формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва. Впровадження концепції стратегічного обліку та стратегічного аналізу надає широкі можливості сформувати, адекватне вимогам ринкової економіки стосовно обліково-аналітичного забезпечення, управління витратами на промисловому підприємстві. Запропоновані підходи для умов роботи вагонобудівного заводу мають практичну спрямованість та виступають важливим інформаційним джерелом при прийнятті стратегічних рішень з розширення виробництва вагонів для вітчизняних метрополітенів. Впровадження стратегічного обліку витрат дозволить створити ефективну в практичному аспекті обліково-аналітичну систему підприємства. Удосконалена система здатна враховувати специфіку

бізнесу й конкретні особливості діяльності стосовно, наприклад, розширення виробництва рентабельних головних і проміжних вагонів метро. Одним із засобів, на базі якого може бути реалізована автоматизована процедура прийняття оптимально узгодженого рішення стосовно випуску вагонів метро, виступає включення ЕОМ в комунікативні відносини у середовищі проектувальників та спеціалістів фінансово-облікових служб в процес прийняття рішень.

### **Література**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14> (дата звернення: 17.07.2024).

2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ; Мінфін України від 07.02.2013 № 73. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13> (дата звернення: 17.07.2024).

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція; Мінфін України від 30.11.1999 № 291. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99> (дата звернення: 17.07.2024).

4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 (МСФЗ 3). «Запаси»: Стандарт; IASB від 01.01.2012. *Верховна Рада України*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/go/929\\_013](https://zakon.rada.gov.ua/go/929_013) (дата звернення: 17.07.2024).

5. Головацька С. І., Сашко О. П. Обліково-методичний інструментарій контролінгу: монографія. Львів: Видавництво ЛТЕУ, 2017. 360 с.

6. Голуб Н. О. Облік та контроль у системі стратегічного управління. URL: <http://edu.ua/bitstream/123456789/1725/1/908> (дата звернення: 17.07.2024).

7. Дорожкіна Г.М., Хоменко Л.М. Системне управління організацією виробництва нової продукції. *Вісник Кременчуцького державного університету імені Михайла Остроградського*. 2010. Вип. 5/2010 (64). Ч. 1. С. 174-180.

8. Дробязко С.І. Основні характерні риси сучасних методів управління витратами. *Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму*. 2012. 1(5). Т. 2. С. 107-114. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bmef\\_2012\\_1%282%29\\_\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bmef_2012_1%282%29__18) (дата звернення: 17.07.2024).

9. Єршова Н. Ю. Розвиток інструментарію для реалізації прогностичної функції стратегічного управлінського обліку в управлінні підприємством. URL: <http://www.economyandsociety.in.ua/journal-2/9-articles-2/152-ershova-n-yu> (дата звернення: 17.07.2024).

10 Палка І.М. Особливості управління витратами на підприємствах: вітчизняний та закордонний досвід. *Економічний простір*. 2012. № 67. С. 264-269. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros\\_2012\\_67\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2012_67_33) (дата звернення: 17.07.2024).

11. Пилипенко А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: монографія. Х.: ХНЕУ, 2007. 276 с.

12. Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств. Обліковий інструментарій стратегічного управління витратами підприємства: колективна монографія. за ред. П. Куцика та Л. Пилипенка. Львів: Растр, 2019. 309 с.

13. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин. *Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. праць*. наук. ред. І. Г. Манцуров. 2010. Вип. 11 (114). С. 59-64.

14. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління як інструмент інтеграції вітчизняних підприємств у світове господарство. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf> (дата звернення: 17.07.2024).