

УДК 657.1

Коршикова Рената Сергіївна

*кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана*

Korshykova Renata

*PhD in Economics, Associate Professor,
Professor of the Department of Accounting and Consulting
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
ORCID: 0000-0002-1367-2450*

Бірюк Олена Григорівна

*кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана*

Biriuk Olena

*PhD in Economics, Associate Professor,
Professor of the Department of Accounting and Consulting
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
ORCID: 0000-0001-6784-3035*

**ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ В УПРАВЛІНСЬКІЙ
ЗВІТНОСТІ З МЕТОЮ ОЦІНКИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ
ПІДПРИЄМСТВА**

**DISPLAY OF INFORMATION ABOUT COSTS IN THE MANAGEMENT
REPORTING FOR THE PURPOSE OF ASSESSING THE
ENTERPRISE'S ECONOMIC SECURITY**

Анотація. Вступ. Економічна безпека суб'єкта господарювання охоплює різні функціональні компоненти управлінської системи, починаючи з планування і закінчуючи моніторингом досягнутих результатів. Для створення надійного підґрунтя забезпечення сталості та поліпшення її стану керівництву підприємства слід виважено підійти до формування відповідної інформаційної системи, яка б дозволяла отримати весь масив потрібних даних для аналізу поточної ситуації. Стаття присвячена питанням розкриття в управлінській звітності інформації про витрати діяльності підприємства на основі їх поведінки, що дозволить коректно визначити вихідні дані для розрахунку важливих фінансових показників економічної безпеки в межах аналізу CVP.

Мета. Метою дослідження є обґрунтування доцільності подання в звіті про фінансові результати, що складається в системі управлінського обліку, інформації про змінні та постійні витрати, а також пошук шляхів вирішення проблемних питань, які виникають під час їхньої класифікації та оцінки.

Матеріали і методи. Дослідження базувалося на положеннях нормативної бази України, що визначає методичні засади обліку витрат діяльності та формування звітності підприємства, а також результатах оприлюднених наукових праць з питань управління витратами та розрахунку фінансових показників для оцінки стану економічної безпеки підприємства. В процесі його здійснення було використано теоретичні методи наукового пізнання: групування, порівняння, логічне узагальнення результатів.

Результати. Інформація про змінні та постійні витрати може суттєво вплинути на судження та рішення керівництва, особливо в умовах невизначеності та підвищеного ризику. На основі проведеного дослідження зроблено висновок про необхідність вдосконалення підходів до класифікації та оцінювання витрат, що відображаються в управлінській звітності, та

запропонована низка заходів в цьому напрямку задля зменшення ймовірності отримання неправильних висновків щодо стану економічної безпеки підприємства.

Перспективи. Подальші дослідження повинні зосереджуватися на вдосконаленні підходів стосовно класифікації витрат на основі їх поведінки, пошук шляхів підвищення точності їх оцінки та розробка формату подання інформації про них в управлінській звітності для забезпечення економічної безпеки підприємства.

Ключові слова: економічна безпека бізнесу, рентабельність діяльності, управлінська звітність, аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг діяльності-прибуток», змінні витрати, постійні витрати, функція витрат, системи калькулювання.

Summary. *Introduction. Economic security of the business entity covers various functional components of the management system, starting with planning and ending with monitoring of the achieved results. In order to create a reliable basis for ensuring sustainability and improving its condition, the management of the enterprise should carefully approach the formation of an appropriate information system that would allow obtaining the entire array of necessary data for the analysis of the current situation. The article is devoted to the issues of disclosing in management reporting information about the costs of the enterprise's activities based on their behavior, which will allow to correctly determine the initial data for the calculation of important financial indicators of economic security within the CVP analysis.*

Purpose. The purpose of the research is to substantiate the expediency of presenting information on variable and fixed costs in the statement of financial results compiled in the management accounting system, as well as finding ways to solve problematic issues that arise during their classification and evaluation.

Materials and methods. The study was based on the provisions of the regulatory base of Ukraine, which defines the methodological principles of accounting for activity costs and the formation of enterprise reporting, as well as the results of published scientific works on the issues of cost management and the calculation of financial indicators for assessing the state of economic security of the enterprise. In the process of its implementation, theoretical methods of scientific knowledge were used: grouping, comparison, logical generalization of results

Results. Information about variable and fixed costs can significantly influence management's judgments and decisions, especially in conditions of uncertainty and increased risk. On the basis of the conducted research, it was concluded that there is a need to improve approaches to the classification and evaluation of costs reflected in management reporting, and a number of measures in this direction are proposed to reduce the probability of obtaining incorrect conclusions regarding the state of economic security of the enterprise.

Discussion. Further research should focus on improving approaches to classifying costs based on their behavior, finding ways to increase the accuracy of their assessment, and developing a format for presenting information about them in management reporting to ensure the economic security of the enterprise.

Key words: *economic security of business, profitability of activity, management reporting, analysis CVP, variable costs, fixed costs, cost function, costing systems.*

Постановка проблеми. Економічна безпека підприємства є важливим аспектом його стабільної та ефективної діяльності. Одним із ключових інструментів, який дозволяє оцінити та забезпечити таку безпеку, є аналіз взаємозв'язку "витрати-обсяг-прибуток" (CVP). Проте для його ефективного застосування необхідно мати точну інформацію про поведінку витрат, тобто про їх розмежування на змінні та постійні. Наразі існує проблема

недостатньої деталізації управлінської звітності щодо такого розподілу, що ускладнює прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Відсутність відповідної інформації може призводити до неточних розрахунків фінансових показників, що, своєю чергою, негативно впливає на стан економічної безпеки підприємства.

У статті поставлено низку завдань, зокрема, дослідити проблемні аспекти подання інформації про витрати діяльності підприємства в управлінській звітності в частині їхньої поведінки, визначити вплив цієї інформації на оцінку економічної безпеки підприємства та розробити рекомендацій для підвищення точності та повноти управлінської звітності з метою покращення рішень, які впливають на фінансову стійкість і конкурентоспроможність підприємства в сучасних економічних умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями економічної безпеки та підходам до аналізу її поточного стану та шляхів її підвищення займаються багато науковців. Останні дослідження з економічної безпеки підприємств акцентують увагу на комплексному підході до її оцінки, використовуючи багаторівневі системи аналізу, що включають фінансові, виробничі та соціальні показники. Зарубіжні та вітчизняні науковці вивчають вплив зовнішніх і внутрішніх ризиків на економічну стійкість підприємств, зокрема з використанням СVP-аналізу, факторного аналізу та методів ризик-менеджменту. Так, Залеха Абдул Расид, Рухана Іса та Хайруззаман Ван Ісмаїл досліджували взаємозв'язок бізнес-активності та фінансової стабільності як ключових компонентів економічної безпеки підприємства та акцентували увагу на важливості регулярного моніторингу фінансових показників для виявлення потенційних загроз та мінімізації ризиків, із застосуванням економічно-математичних моделей [1]; Гордон Л., Леб М. та Ценг К. розглядали вплив невизначеності середовища, конкуренції та складності на ефективність ризик-менеджменту з метою виявлення позитивного зв'язку між ефективним управлінням ризиками та

поліпшенням фінансових показників підприємств, що підкреслило важливість корпоративного управління та механізмів ризик-менеджменту для стабільності підприємств [2]; Доброта Г. акцентувала увагу на тому, що впровадження ефективної системи ризик-менеджменту, зокрема CVP-аналізу, сприяє збільшенню вартості компанії та поліпшенню її стійкості [3]; Якушик І.Д. вивчав базові концепції сучасні методи управління витратами підприємства в рамках формування системи економічної безпеки [4]; Пилипенко Н.М., Кошельок Г.В. та Малікова І.П. досліджували основні методичні підходи до оцінювання рівня економічної безпеки суб'єкта господарювання [5; 6]; Гнилицька Л., Мельничук Д., Богуславська С., Підвальна О., Чечетова-Терашвілі Т. обґрунтували безпеко-орієнтовану модель оцінки ефективності діяльності підприємства і розробили індикатори, що характеризують рівень його економічної безпеки [7]. Також багато уваги приділяється вдосконаленню інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень [8; 9]. Проте питання щодо повноти та достовірності інформації про поведінку витрат та особливостей їх оцінки в управлінській звітності, на основі чого приймаються рішення та здійснюються контрольні заходи й управління за відхиленнями, що впливає на економічну безпеку підприємства, в науковій літературі висвітлено недостатньо, що і стало вихідною точкою цього наукового дослідження.

Мета статті. Враховуючи зазначене вище, метою дослідження є визначення та обґрунтування проблемних аспектів розкриття в управлінській звітності інформації про витрати діяльності підприємства в частині їхньої поведінки й оцінювання, а також надання рекомендацій щодо їх вирішення задля забезпечення економічної безпеки підприємства.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є: 1) нормативно-правові акти у сфері регулювання обліку витрат діяльності підприємства; 2) праці вітчизняних та зарубіжних науковців, які містять теоретичні та прикладні обґрунтування місця витрат в системі оперативного та

стратегічного управління підприємством та їх вплив на економічну безпеку останнього. В процесі здійснення дослідження було використано такі наукові методи: при визначенні і обґрунтуванні проблемних аспектів розкриття інформації про витрати діяльності підприємства щодо їх поведінки та оцінки – теоретичне узагальнення та групування; при аналізі різних підходів про подання інформації про витрати в управлінській звітності – порівняння; при наданні рекомендацій про вирішення проблемних аспектів та формулювання висновків – логічне узагальнення результатів.

Виклад основного матеріалу. Економічна безпека підприємства, серед іншого, забезпечується отриманням в звітному періоді чистого прибутку й позитивного значення чистих активів, а також перевищенням вхідних грошових потоків над вихідними. Для своєчасного і ефективного реагування на внутрішні та зовнішні виклики й загрози для життєдіяльності підприємства необхідно мати значний масив різнопланової інформації, який дозволив би ухвалювати відповідні і рішення в короткостроковій та довгостроковій перспективах. Суб'єкт господарювання в процесі своєї діяльності накопичує велику кількість фінансових і нефінансових даних, які або оприлюднюються у вигляді обов'язкових, визначених державою видів звітності (фінансової звітності, річної інформації емітента цінних паперів та звіту з управління), або подаються без оприлюднення у відповідні державні органи (статистична звітність, у т. ч. екозвітність, податкова звітність тощо). В сукупності всі види звітності дають можливість зацікавленим користувачам не тільки оцінити поточний фінансовий стан підприємства, його результати діяльності, отримані за кілька періодів, реальні і очікувані грошові потоки, але й зробити загальні прогнози щодо тенденцій їх змін у майбутньому. Не зважаючи на беззаперечну корисність вище зазначених видів звітності, призначення і встановлений порядок їх заповнення накладають певні обмеження щодо змістовного наповнення і подальшого

використання таких видів звітності з метою управління економічною безпекою підприємства.

Стан економічної безпеки суб'єкта господарювання можна визначити за допомогою низки методів та прийомів. При цьому, оцінка та пошук шляхів подальшої підтримки і поліпшення економічної безпеки є прерогативою, насамперед, керівництва підприємства. Саме воно вибудовує систему показників, які можна поділити на кілька груп, що характеризують ті чи інші сторони діяльності підприємства: виробничі показники (наприклад, динаміка виробництва; коефіцієнти оновлення основних засобів; матеріало-, капітало- та трудомісткість продукції; рівень та види виробничого браку тощо), соціальні показники (зокрема, кадровий потенціал, плинність кадрів, рівень заборгованості із заробітної плати перед персоналом, фонд оплати праці та інше) та фінансові показники (у т. ч. коефіцієнти ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності тощо). Цей перелік не є вичерпним і визначається як економічними, організаційно-технологічними, галузевими особливостями діяльності підприємства, так і викликами, які виникають перед ним.

В процесі дослідження стану економічної безпеки підприємства важливе місце займає аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» (англ. – Cost-Volume-Profit) або скорочено – аналіз CVP. Цей методичний інструментарій вивчає чутливість результативного показника діяльності підприємства (прибутку або збитку) до впливу таких факторів як різні групи витрат, обсягу продажу та ціна продукції (товарів, послуг). Сукупність прийомів аналізу CVP дозволяє оцінити прибутковість (рентабельність) як окремих видів продуктів, так і підприємства загалом, а також проаналізувати різні стратегії ціноутворення та змін структури витрат [10].

Серед показників, на основі яких здійснюється управління ефективністю бізнесу, зазвичай виокремлюють: маржинальний дохід, коефіцієнт маржинального доходу, точку беззбитковості, запас міцності та

фактор (леверидж) операційного важеля, що впливають на стан економічної безпеки підприємства в межах аналізу CVP [11].

Маржинальний дохід на одиницю продукції – це внесок конкретного виду продукції на покриття усіх постійних витрат підприємства. Його розраховують як різницю між ціною за одиницю продукції та змінними витратами, що можуть бути віднесені на цю одиницю. Своєю чергою, коефіцієнт маржинального доходу являє собою співвідношення маржинального доходу на одиницю продукції та її ціни. Саме цей показник відіграє вирішальну роль у визначенні рентабельності певного виду продукції (робіт, послуг).

Точка беззбитковості демонструє обсяг діяльності підприємства, який створює рівновагу між його доходами та витратами за відповідний період. Її визначають шляхом зіставлення постійних витрат або з маржинальним доходом на одиницю продукції, або з коефіцієнтом маржинального доходу.

Запас міцності або зона безпеки дозволяє продемонструвати, наскільки підприємство може маневрувати у зменшенні фактичних обсягів продажу, доки не досягне точки беззбитковості і не перетне її, потрапивши в зону збитків. Для його визначення необхідно порівняти плановий обсяг діяльності з точкою беззбитковості у відповідній одиниці вимірювання – натуральних або грошових одиницях. Знання цього показника дозволяє керівництву оцінити межі маневрування при здійсненні продажу.

Фактор (леверидж) операційного важеля допомагає оцінити наслідки рішення керівництва про зміну структури витрат підприємства, тобто масштаби впливу на фінансовий результат зміни співвідношення постійних та змінних витрат діяльності. На його основі можна оперативно спрогнозувати швидкість нарощування прибутків чи збитків при очікуваному відсотку збільшенні чи зменшенні обсягів продажу.

Усі перелічені показники є важливими як в момент започаткування нового напрямку діяльності чи виходу на новий ринок, так і для аналізу

ситуації щодо діючих сегментів, продуктів, проєктів. Їх значення, та напрямок й масштаби зміни між періодами можуть слугувати управлінський ланці корисним орієнтиром в процесі прийняття рішень (аналіз чутливості) щодо підтримки та збільшення економічної безпеки підприємства, з одного боку, а також бути мірилом результативності діяльності самих керівників функціональних підрозділів і підприємства загалом, з іншого боку.

Як видно з наведеного вище опису, показники аналізу CVP базуються на врахуванні поведінки витрат, тобто характеру реагування останніх на зміну рівня ділової активності суб'єкта господарювання. Отже, для коректного впровадження цього методичного інструменту обов'язковим є поділ усіх витрат діяльності на дві групи: змінні витрати та постійні витрати діяльності. Ця вимога є одним із базових припущень аналізу CVP. При цьому функціональне призначення витрат не має значення, оскільки беззбитковість досягається на рівні всього підприємства, а отже охоплює усі напрямки і види його діяльності. Знаючи поведінку конкретної статті витрат, можна побудувати її функцію, що дасть змогу спрогнозувати її значення у майбутньому на основі різних сценаріїв щодо запланованих обсягів діяльності. Поведінка змінних витрати, значення яких в розрахунку на одиницю продукції залишається незмінним, а загальна величина змінюється прямо-пропорційно до зміни рівня ділової активності підприємства, традиційно математично описується так:

$$Y = b \cdot x, \quad (1)$$

де Y – загальне значення витрат;

b – змінні витрати на одиницю продукції;

x – обсяг діяльності в натуральному вимірнику.

У той же час постійні витрати залишаються сталими в загальній сумі незалежно від обсягів діяльності, що визначається такою функцією:

$$Y = a \quad (2)$$

Враховуючи зазначене вище, вважаємо за доцільне першочергово здійснювати класифікацію витрат в розрізі їх поділу на змінні та постійні. Проте таку класифікацію на підставі «зовнішніх» звітів визначити неможливо, оскільки інформація про витрати підприємства в таких звітах розкривається лише за двома ознаками – за елементами витрат та за функціональним призначенням, що не дає повного уявлення про їхню структуру, насамперед, з точки зору поведінки витрат. Тому для виконання завдання щодо класифікації витрат на змінні і постійні менеджерам відповідних рівнів необхідно мати релевантну інформацію, яку можна отримати виключно з системи управлінського обліку та її кінцевої ланки – управлінської звітності.

Як зазначається Асоціацією міжнародних сертифікованих професійних бухгалтерів (AICPA&CIMA) [12], налаштування контенту внутрішніх (управлінських) звітів підприємства має забезпечити відповідність ознакам так званої правильної (англ. – accurate) інформації, серед яких докладність, зручність формату, повнота, зрозумілість, надання відповіді на конкретний інформаційний запит менеджера тощо. Отже, така звітність має сприяти максимальній інформованості керівництва ще на етапі планування та прийняття рішень, а не тільки під час здійснення контрольних заходів та оцінюванні отриманих результатів, і тому бути достатньо різноманітною за змістом і формою подання для максимального задоволення потреб управлінської ланки. Зважаючи на те, що поведінка витрат відіграє значну роль в управлінні ними з метою визначення їх величин під впливом тих чи інших рішень, управлінська звітність має містити відповідну деталізацію як виробничих, так і невиробничих витрат.

В економічній літературі управлінська звітність часто розглядається як сукупність звітних форм, які нагадують за змістом та побудовою основні форми фінансової звітності – баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух грошових коштів тощо. Їх основна особливість полягає в тому, що вони

подаються керівництву з більшою деталізацією окремих показників та в дещо інших ракурсах, що сприяє глибшому аналізу економічної безпеки підприємства. Схематично управлінський формат звіту про фінансові результати наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Приклад Звіту про фінансові результати в системі управлінської звітності

Показник	Сума, грн.
<i>Доходи:</i>	
Чиста виручка:	X
- від продажу продукції	X
- від надання послуг	X
Інші доходи (за видами)	X
<i>Витрати:</i>	
Собівартість продажу	(x)
Управлінські та збутові витрати (SG&A):	
Заробітна плата	(x)
Маркетинг	(x)
Послуги третіх осіб	(x)
Оренда	(x)
Комунальні послуги	(x)
Податок на прибуток	(x)
Інші витрати	(x)
ЕВІТДА	x
Амортизація основних засобів та нематеріальних активів (D&A)	(x)
ЕВІТ	x
Витрати на залучення фінансування	(x)
Податок на прибуток	(x)
Чистий прибуток / збиток	x
Дивіденди	(x)
Прибуток після виплати дивідендів	X

Джерело: створено авторами на основі [13]

Усі дані в звіті, що представлений в табл. 1, мають бути розбиті в розрізі встановлених на підприємстві звітних періодів (декад, місяців тощо), і за потребою, центрів фінансової відповідальності, а також можуть доповнюватися додатковими аналітичними показниками залежно від конкретного користувача інформації. Так, наприклад, чиста виручка може розкриватися за групами продукції, її номенклатурою, контрагентами,

регіонам продажу тощо. Але поряд з тим в управлінському звіті про фінансові результати інформація про поведінку витрат розкривається не завжди. Крім того, навіть у тих випадках, коли формат такого звіту містить поділ витрат на змінні та постійні, це, як правило, поширюється тільки на статті невиробничих витрат. І, нарешті, ідентифікація та оцінка витрат для подальшого включення до відповідної групи на основі їх поведінки не завжди є коректною. На нашу думку, це зумовлено такими причинами:

- альтернативні облікові політики підприємства;
- нестандартна поведінка витрат, що ускладнює їхній поділ на змінні та постійні;
- існування чинників, відмінних від класичного фактору визначення поведінки витрат – обсягу виробництва;
- ігнорування впливу цінових змін.

Класифікація витрат особливо виробничих певною мірою буде залежати від облікової політики підприємства. Наприклад, амортизація основних засобів здебільшого трактується як постійні витрати. Проте, якщо для окремих груп таких активів встановлено виробничий метод, то амортизаційні відрахування слід включати до змінних витрат. Так само роялті, що сплачуються за користування нематеріальних активів, можуть мати різну поведінку залежно від умов угоди: якщо нарахування відбувається в однаковій сумі, то їх розглядають як постійні витрати, а якщо їхня величина прямо пропорційно залежить від обсягу вироблених або проданих одиниць продукції – як змінні витрати.

На багатьох суб'єктах господарювання у сфері промисловості, агробізнесу та надання послуг досить значна кількість витрат є змішаними або напівзмінними, тобто фактично вони містять одночасно як змінну, так і постійну складові (наприклад, витрати на утримання та експлуатацію машин та устаткування). Отже, загальна величина таких витрат демонструє збільшення або зменшення при змінах рівня ділової активності, але зміна не

має лінійного характеру, а їх значення в розрахунку на одиницю продукцію буде різним. Така поведінка ускладнює процес планування. Тому керівництво часто відмовляється від додаткового аналізу зазначених «нестандартних» витрат, і переважно розглядає їх як умовно постійні витрати. Якщо питома вага таких витрат є суттєвою, то спрощений підхід до їх класифікації може мати критичні наслідки для визначення точки беззбитковості та інших показників аналізу CVP.

Як зазначалося вище, традиційно вважається, що величина змінних витрат на одиницю завжди залишається сталою, що є зручним припущенням при плануванні їх значення в процесі бюджетування. Проте в практичній діяльності ця «сталість» не завжди спрацьовує. Так, закупівля сировини, напівфабрикатів, вузлів та інших матеріалів, які формують прямі витрати виробничого процесу, може супроводжуватися товарними знижками від постачальників, що фактично призведе до зменшення загальної величини змінних витрат при збереженні обсягів виробництва продукції. Аналогічно, щодо прямих витрат на оплату праці для певних категорій основного виробничого персоналу спрацьовує ефект кривої навчання або кривої досвіду. Він означає, що багаторазове повторення певної операції або дії дозволяє накопичити досвід, який сприяє поступовому зниженню витрат [14]. При цьому у разі кожного подвоєння обсягів виробництва витрати будуть знижуватися у певній пропорції, що описується логарифмічною функцією. В окремих галузях економія робочого часу при повторювальній роботі може сягати 30%. Тобто, є певний взаємозв'язок між збільшенням ефективності роботи та досвідом робітника, який її виконує. Нехтування цього факту призводить до викривлення значення основних витрат виробництва і зменшує можливості підприємства у сфері ціноутворення, що впливає на його конкурентоспроможність.

Планування величин витрат діяльності підприємствами переважно відбувається без врахування впливу інфляційних процесів. Єдиний виняток

– це державна вимога щодо індексації заробітної плати співробітників на індекс споживчих цін, яка була відновлена з 1 січня 2024 р. [15].

Отже, для усунення або принаймні послаблення несприятливих наслідків зазначених фактів, вважаємо за доцільне запропонувати суб'єктові господарювання здійснювати наступні заходи.

1. Аналіз положень облікової політики, прийнятої для формування фінансової звітності на основі Н(П)СБО України або Міжнародних стандартів фінансової звітності і узгодження з ними підходів, прийнятих для ведення управлінського обліку, що закріплюється у відповідному внутрішньому документі – інструкції, методичних рекомендаціях тощо.

2. Своєчасна передача особам, відповідальним за формування управлінської звітності, всіх контрактів та договорів з постачальниками та підрядниками, у т.ч. і орендних, та інших угод, які спричиняють виникненню у підприємства додаткових витрат, з метою їх ретельного опрацювання. Це дозволить виявити «некласичні» фактори, відмінні від обсягів діяльності, які можуть вплинути на величину змінних витрат, особливо в частині основних матеріалів (наприклад, товарні знижки від постачальників або знижки за обсяг). Також доречним є аналіз щодо виявлення ступеня суттєвості впливу досвіду найбільш важливих категорій виробничого персоналу на ефективність роботи, яку вони виконують, що передбачає формування та апробацію функції навчання або кривої досвіду. Зазначені заходи дозволять більш точно встановити нормативи споживання основних виробничих ресурсів, що призведе до зниження собівартості виробництва та підвищення показників валового прибутку і рентабельності продажу. Інакше за підсумками звітного періоду в звіті про виконання бюджету існує загроза виникнення необґрунтованих сприятливих відхилень зазначених вище видів витрат за якісним фактором – ціною матеріалів та ставкою оплати праці.

3. Аналіз усіх суттєвих статей у складі загальновиробничих витрат з метою виявлення серед них змішаних витрат. Для оцінки їх значень в розпорядчому документі, який регламентує порядок організації та ведення управлінського обліку, необхідно закріпити метод побудови відповідної функції ($Y = a + b \cdot x$), наприклад, метод вищої-нижчої точки, метод аналізу рахунків, метод найменших квадратів тощо. Зрозуміло, що методи регресійного аналізу хоч і є більш трудомісткими, але забезпечують найкращі результати у виявленні та кількісному вимірюванні зв'язку між залежною та незалежною змінними. Аналогічно слід приділити увагу тим витратам, які демонструють ознаки напівпостійних витрат, особливо якщо підприємство планує вийти за релевантний рівень ділової активності як в бік його збільшення, так і зменшення.

4. Керівництво підприємства має обрати одну із двох концепцій збереження капіталу: фінансового капіталу або фізичного капіталу [16]. Для дотримання концепції збереження фінансового капіталу усі статті витрат слід коригувати на зміни у індексі інфляції, тим більше, що його значення постійно зростає, особливо з початку повномасштабного вторгнення рф: за 2022 році індекс становив 126,6, а за 2023 рік – 105,1 [17]. Альтернативно, для коригування величин витрат в управлінському звіті про фінансові результати можна застосовувати індекси цін виробників промислової продукції за відповідними видами економічної діяльності, тобто зробити акцент на концепції збереження фізичного капіталу суб'єкта господарювання. Це дозволить розрахувати фінансовий результат не просто в номінальному вимірі, а в тій сумі, яку можна розподілити між власниками без шкоди для підприємства, зберігаючи власний капітал компанії на рівні не нижчим, ніж на початок звітного періоду.

Реалізація наведених вище рекомендацій дозволить сформувати більш точний та коректний перелік змінних та постійних витрат виробничої та невиробничої сфери діяльності підприємства з більш реалістичною оцінкою

їхніх значень. Це, з одного боку, забезпечить кращу базу для розрахунку фінансових показників оцінки стану економічної безпеки підприємства, а, з іншого, створить підґрунтя для переходу на інші, сучасніші системи калькулювання, зокрема систему директ-костинг (систему маржинального калькулювання). Так, порівняно з традиційним підходом на основі повної виробничої собівартості [18] система директ-костинг забезпечує вищу точність розрахунків, оперативність та супроводжується меншими витратами при калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг), а також дозволяє уникнути суб'єктивізму, що виявляється в існуванні альтернативних підходів стосовно вибору баз розподілу (поглинання) постійних загальновиробничих витрат, методів перерозподілу витрати обслуговуючих підрозділів на основні виробничі підрозділи, пулів виробничих витрат тощо. Проте її впровадження базується саме на чіткому розмежуванні усіх витрат підприємства за критерієм їхньої поведінки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження концепції економічної безпеки підприємства свідчить про різноплановість вимірювання її поточного стану та оцінку перспектив її змін, що вимагає всебічного аналізу фінансових й нефінансових показників, а також розуміння внутрішніх і зовнішніх загроз.

Аналіз взаємозв'язку між витратами, обсягом діяльності та прибутком (CVP) є одним із ключових методів, що дозволяє не лише оцінити прибутковість діяльності, але й розробити ефективні стратегії управління витратами. Наявність інформації про маржинальний дохід, точку беззбитковості та запасу міцності дозволяє підприємствам краще керувати ризиками і підвищувати їхню фінансову стійкість, тим самим забезпечуючи відповідний стан економічної безпеки.

Для застосування можливостей аналізу CVP в управлінському обліку необхідно максимально точно розподіляти усю сукупність витрат діяльності підприємства на змінні та постійні, застосовуючи відповідні методичні

прийоми, а їхнє оцінювання здійснювати з врахуванням не тільки змін обсягів ділової активності підприємства, але й інших чинників. Тому управлінська звітність серед іншого має забезпечувати релевантну інформацію про поведінку витрат та їхню достовірну оцінку, що матиме вирішальне значення для прийняття обґрунтованих рішень, контролю над витратами та оптимізації розподілу ресурсів на підприємстві.

Поділ витрат забезпечить можливість впровадження на підприємстві системи директ-костинг, яка дозволяє уникнути капіталізації постійних накладних витрат у неліквідних запасах та маніпулювання прибутком за рахунок збільшення запасів продукції. Це сприятиме поліпшенню стану економічної безпеки підприємства і його довгостроковій успішності в складному економічному середовищі.

Подальші дослідження повинні зосереджуватися на вдосконаленні методів класифікації витрат та пошуку шляхів підвищення точності їх оцінки у системі управлінського обліку для забезпечення економічної безпеки підприємства. При цьому важливим напрямком є розробка інноваційних підходів до подання інформації про витрати у звітності, що враховують специфіку різних галузей економіки та невизначеність середовища в умовах дії воєнного стану.

Література

1. Zaleha Abdul Rasid S., Ruhana Isa C., Khairuzzaman Wan Ismail W. Management accounting systems, enterprise risk management and organizational performance in financial institutions. *Asian Review of Accounting*. 2014. Vol. 22, № 2. P. 128-144. doi: <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2013-0022>.

2. Gordon L.A., Loeb M.P., Tseng C.Y. Enterprise risk management and firm performance: a contingency perspective. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2009. Vol. 28, № 4. P. 301-327.

3. Dobrota G. Risk Management in Business. *The Foundation of Performance in Economic Organizations*. Submitted: 04 December 2011. Published: 12 September 2012. doi: <https://doi.org/10.5772/50706>.

4. Якушик І.Д. Концептуальні підходи до управління витратами в системі економічної безпеки підприємства. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія. Економічні науки*. 2014. №5-6 (76-77). С. 211-217.

5. Пилипенко Н.М. Розвиток методичних підходів до оцінки економічної безпеки підприємства. *Ефективна економіка*. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5953> (дата звернення 31.07.2024).

6. Кошельок Г.В., Малікова І.П. Методичні підходи до оцінки економічної безпеки підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2021. Вип. 5 (32). С. 62-69. doi: <https://doi.org/10.32782/easterneurope.32-9>.

7. Hnylytska L, Melnychuk D., Boguslavska S., Pidvalna O., Chechetova-Terashvili T. Security Priorities in Assessing the Effectiveness of Domestic Enterprises. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. № 2 (37). С. 374-385.

8. Szukits Á., Móricz P. Towards data-driven decision making: the role of analytical culture and centralization efforts. *Review of Managerial Science*. 2023. doi: <https://doi.org/10.1007/s11846-023-00694-1>.

9. Hnylytska L., Gavrylychenko Ie., Melnyk S., Illiashenko O., Rudnichenko Ye., Havlovska N. Optimization of Information Analytical Support for Assessing the Reliability of Counterparties from the Standpoint of Economic Security. *TEM Journal*. 2021. 10 (1). P. 292–297. doi: <https://doi.org/10.18421/TEM101-36>.

10. Drury C., Tayles M. Management and Cost Accounting. Cengage Learning EMEA; 12th Edition (12 Dec. 2023). 896 p.

11. Hnylytska L., Korshykova R., Boiarova O. (2023). Modeling the states of agrarian enterprises' economic security with management accounting tools. *Economic Science for Rural Development 2023: 24th International Scientific Conference* (10-12 May 2023). Jelgava, Latvia. doi: <https://doi.org/10.22616/ESRD.2023.57.058>.

12. Асоціація міжнародних сертифікованих професійних бухгалтерів (AICPA&CIMA): офіційний сайт. URL: <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/gmap-global-accounting-principles> (дата звернення: 20.07.2024).

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення: 07.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (дата звернення 04.08.2024).

14. Ritter F.E., Schooler L.J. The learning curve. In *International encyclopedia of the social and behavioral sciences*. Amsterdam: Pergamon, 2002. P. 8602-8605.

15. Про індексацію грошових доходів населення: Закон України від 03.07.1991 року № 1282-ХІІ. Дата оновлення 01.01.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12> (дата звернення: 13.08.2024).

16. Концептуальна основа фінансової звітності. *Фонд МСФЗ*. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення: 15.08.2024).

17. Індеси споживчих цін в Україні. *Мінфін*. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/index/inflation/> (дата звернення: 13.08.2024)

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1998 №318. Дата

оновлення: 29.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 13.08.2024).

References

1. Zaleha Abdul Rasid, S., Ruhana Isa, C. and Khairuzzaman Wan Ismail, W. (2014). Management accounting systems, enterprise risk management and organizational performance in financial institutions. *Asian Review of Accounting*, 22 (2), 128-144. doi: <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2013-0022>.
2. Gordon, L.A., Loeb, M.P., & Tseng, C.Y. (2009). Enterprise risk management and firm performance: a contingency perspective. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28 (4), 301-327.
3. Dobrota, G. (2011). Risk Management in Business. *The Foundation of Performance in Economic Organizations*. doi: <https://doi.org/10.5772/50706>.
4. Iakushyk, I.D. (2014). Kontseptualni pidkhody do upravlinnia vytratamy v systemi ekonomichnoi bezpeky pidpriumstva. *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo. Serii. Ekonomichni nauky*, 5-6 (76-77), 211-217 [in Ukrainian].
5. Pylypenko, N.M. (2017). Rozvytok metodychnykh pidkhodiv do otsinky ekonomichnoi bezpeky pidpriumstva. *Efektivna ekonomika*, 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5953> [in Ukrainian].
6. Koshelok, H.V., & Malikova, I.P. (2021). Metodychni pidkhody do otsinky ekonomichnoi bezpeky pidpriumstva. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, 5 (32), 62-69. doi: <https://doi.org/10.32782/easterneurope.32-9> [in Ukrainian].
7. Hnylytska, L., Melnychuk, D., Boguslavska, S., Pidvalna, O., & Chechetova-Terashvili, T. (2021). Security Priorities in Assessing the Effectiveness of Domestic Enterprises. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii i praktyky*, 2 (37), 374-385.

8. Szukits, Á., & Móricz, P. (2023). Towards data-driven decision making: the role of analytical culture and centralization efforts. *Review of Managerial Science*. doi: <https://doi.org/10.1007/s11846-023-00694-1>.

9. Hnylytska, L., Gavrylychenko, Ie., Melnyk, S., Illiashenko, O., Rudnichenko, Ye., & Havlovska, N. (2021). Optimization of Information Analytical Support for Assessing the Reliability of Counterparties from the Standpoint of Economic Security. *TEM Journal*, 10 (1), 292–297. doi: <https://doi.org/10.18421/TEM101-36>.

10. Drury, C., & Tayles, M. (2023). *Management and Cost Accounting*. Publisher: Cengage Learning EMEA; 12th Edition.

11. Hnylytska, L., Korshykova, R., & Boiarova, O. (2023). Modeling the states of agrarian enterprises' economic security with management accounting tools. *Economic Science for Rural Development 2023: 24th International Scientific Conference*. Jelgava, Latvia. doi: <https://doi.org/10.22616/ESRD.2023.57.058>.

12. *Asotsiatsia mizhnarodnykh sertyfikovanykh profesiinykh bukhhalteriv (AICPA&CIMA): ofitsiinyi sait*. URL: <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/gmap-global-accounting-principles> [in Ukrainian].

13. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 № 73. Data onovlennia: 07.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> [in Ukrainian].

14. Ritter, F.E., & Schooler, L.J. (2002). The learning curve. In *International encyclopedia of the social and behavioral sciences*. Amsterdam: Pergamon, 8602-8605.

15. Pro indeksatsiiu hroshovykh dokhodiv naseleennia: Zakon Ukrainy vid 03.07.1991 roku № 1282-XII. Data onovlennia 01.01.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12> [in Ukrainian].

16. Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf [in Ukrainian].

17. Indeksy spozhyvchykh tsin v Ukraini. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/index/inflation/> [in Ukrainian].

18. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1998 №318. Data onovlennia: 29.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> [in Ukrainian].