

УДК 657.47:636.034

DOI: <https://doi.org/10.32782/СМІ/2023-8-2>**Іщенко Я.П.**кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,  
Вінницький національний аграрний університет**Вишинська А.Ю.**аспірантка кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,  
Вінницький національний аграрний університет

## ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА

У статті узагальнено визначення поняття «управління витратами» за економічними джерелами. Виявлено неспівпадіння трактувань науковцями зазначеного базового економічного поняття, що потребує подальших досліджень. Запропоновано авторське визначення поняття «управління витратами» як цілеспрямованого дієвого процесу, який включає в себе наявність значної кількості підсистем: поточне та перспективне планування, інформаційне забезпечення (оперативна інформація, інформація бухгалтерського обліку, управлінської та фінансової звітності, інша інформація), аналіз, прийняття управлінських рішень. Проаналізовано взаємозв'язок функцій управління та функцій обліку, виокремлено сурядну управлінську функцію, яка відображає синергетичний вплив фінансового та управлінського обліку на прийняття управлінських рішень різного рівня. Встановлено відповідність об'єктів обліку витрат об'єктам та суб'єктам менеджменту в галузі молочного скотарства, що дозволить побудувати систему інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

**Ключові слова:** молочне скотарство, управління витратами, функції управління, функції обліку, об'єкти витрат, об'єкти менеджменту, суб'єкти менеджменту.

**Ishchenko Yana, Vyshynska Alla**  
Vinnytsia National Agrarian University

## ACCOUNTING INFORMATION IN THE DAIRY FARMING COST MANAGEMENT SYSTEM

The article summarizes the definition of the concept of "cost management" by economic sources. The article reveals a discrepancy in interpretations of this basic economic concept by scholars, which requires further research, since cost management is not limited to controlling their formation and use, but also includes the development and implementation of management decision systems for regulating costs at different stages of enterprise activity. The author's own definition of the concept of "cost management" as a purposeful effective process is proposed, which includes a significant number of subsystems: current and prospective planning, information support (operational information, accounting information, management and financial reporting, other information), analysis, and management decision-making. The article depicts a scheme of production cost management in the field of dairy farming, which shows that the management process begins with planning, after which accounting records business transactions. Then, on the basis of accounting, management and financial statements are formed, which is the basis for the control function of management, and analytical procedures are carried out. The interrelation of management functions and accounting functions is analyzed, a subordinate management function is allocated, which reflects the synergistic impact of financial and management accounting on management decision-making at various levels. It has been established that the judgmental function reflects the general justification for making management decisions based on financial and management accounting information. The correspondence of the objects of cost accounting to the objects and subjects of management in the field of dairy farming has been determined, which will allow building a system of information support for management decision-making. It is established that such a system of information support for management decision-making will allow to form accounting information adapted to the requests of the relevant management entities in the optimal analytical sections for them.

**Keywords:** dairy farming, cost management, management functions, accounting functions, cost objects, management objects, management subjects.

**Постановка проблеми.** Процес формування нових запитів менеджменту до інформації щодо об'єкта управління є ключовим моментом, що визначає систему побудови управлінського обліку на підприємстві. Це обумовлює місце обліку як основного джерела інформації для обґрунтування та ухвалення управлінських рішень.

Важливим критерієм ефективного управління галуззю молочного скотарства в умовах застосування інноваційних технологій виробництва є організація ефективної системи забезпечення інформаційної функції управління, основу якої становить бухгалтерський облік.

Негативні фінансові результати діяльності підприємства, збільшення витрат, скорочення прибутку і рентабельності виробництва обумовлені нестачею необхідної управлінської інформації. В зв'язку із економічною кризою в Україні викликаною повномасштабною воєнною агресією, сільськогосподарські товаровиробники змушені конкурувати за рівнем собівартості виробленої продукції. Відтак ефективне управління витратами – вагомий важіль для досягнення підприємством позитивних економічних результатів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Молочне скотарство – галузь, яка є об'єктом досліджень багатьох

вітчизняних і зарубіжних науковців. Проблемою визначення дефініції управління витратами займалися провідні науковці, зокрема, Давидович І.Є. [1], Голов С.Ф. [2], Мудра Т.М. [3], Чернобай Л.І. [3], Калиновська Н.Л. [3], Турило А.М. [4], Турило А.А. [4], Кравчук Ю.Б. [4], Ясінська А.І. [5] та інші. Проте, дослідники по-різному підходять до визначення сутності поняття управління витратами, що зумовлює необхідність подальших досліджень у цьому напрямі. Зокрема, потребує більш глибокого дослідження встановлення взаємозв'язку об'єктів фінансового і управлінського обліку витрат з об'єктами управління та суб'єктами управління, для яких призначена інформація про витрати з метою формування системи облікового забезпечення прийняття управлінських рішень.

#### Формування цілей статті (постановка завдання).

Дослідити взаємозв'язок функцій управління та функцій обліку, на основі встановлення взаємозв'язку між об'єктами обліку витрат, об'єктами та суб'єктами менеджменту в молочному скотарстві запропонувати організаційну систему облікового забезпечення прийняття управлінських рішень.

#### Виклад основного матеріалу дослідження.

В молочному скотарстві побудова системи обліку витрат є вагомим інструментом в інформаційному забезпеченні управління з врахуванням гнучких і стратегічних цілей керівництва. Вона забезпечує системне спостереження за розміром та структурою фактичних витрат, їх реагуванням на внутрішні і зовнішні фактори та прийняттям рішень щодо їх оптимізації.

Обґрунтування поняття «управління витратами» зустрічається у працях багатьох вітчизняних вчених, проте єдиної думки щодо його визначення немає.

Зокрема, деякі науковці, вважають, що управління витратами – це контроль за процесом цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства та їх використання в результаті здійснення господарської діяльності [3, с. 88; 4, с. 19; 5, с. 346]. Проте, на нашу думку, дана дефініція не повністю розкриває зміст цього поняття, адже управління витратами не

обмежується лише контролем за їх формуванням і використанням, вона включає в себе розробку та впровадження систем управлінських рішень для регулювання витрат на різних етапах діяльності підприємства.

Ми вважаємо, що процес управління витратами поширюється на всі елементи управління і погоджуємося з думкою Давидовича І.Є. [1, с. 45], що це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом. Такої ж точки зору притримується Голов С.Ф. [2, с. 34], який під управлінням витратами розуміє специфічну функцію управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати.

Борисюк І.О., Семеняк Я.В. визначають, що основними завданнями формування ефективної системи управління витратами суб'єктів господарювання є [6, с. 15]:

- 1) розроблення стратегії управління витратами підприємства;
- 2) створення організаційної структури, яка б забезпечила прийняття і реалізацію управлінських рішень щодо менеджменту витрат;
- 3) формування ефективної системи інформаційного забезпечення процесу управління витратами, визначення зовнішніх і внутрішніх джерел інформації;
- 4) облік і аналіз витрат за їх обсягом, видами, динамікою, структурою, центрами витрат і відповідальності тощо;
- 5) прогнозування, планування, нормування і бюджетування витрат на основі формування стратегічних, поточних та оперативних прогнозів, планів та бюджетів, встановлення норм і нормативів витрат.

Отже, узагальнюючи трактування науковців, можна зробити висновок, що «управління витратами» – цілеспрямований дієвий процес, який включає в себе наявність значної кількості підсистем: поточне та перспективне планування, інформаційне забезпечення (оперативна інформація, інформація бухгалтерського обліку, управлінської та фінансової звітності, інша інформація), аналіз, прийняття управлінських рішень (рис. 1).

Вкрай суттєвим елементом системи управління є функції управління витратами. Під час управління витратами вплинути на зовнішні чинники практично неможливо, тому управлінню підлягають тільки внутрішні чинники впливу на витрати підприємства.

Науковці в основному виділяють однакові функції управління, але трактують їх по-різному.

Лазеба Є., виділяє такі основні функції управління: планування, організація, лідерство (керівництво) і контроль [7]. Проте, забезпечення функції лідерства (керівництва) є неможливим без належного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Тому, автори виокремлюють інформаційну функцію управління.

Нападowska Л.В. інформаційну функцію характеризує як забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень [8, с. 178–179].

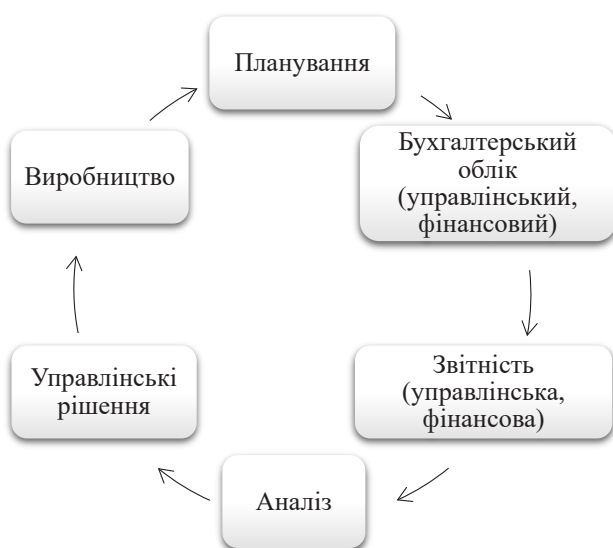


Рис. 1. Схема управління витратами виробництва в галузі скотарства

Джерело: авторське бачення

На думку Костюченко В.М., Малиновської А.М. та інших, інформаційна функція забезпечує управління своєчасною і релевантною інформацією, пов'язаною з часом і не обмеженою підприємством [9, с. 937].

Інформаційна функція управління тісно пов'язана із контрольною функцією і ґрунтується на показниках, які генерує облікова система. З однієї сторони контрольна функція сприяє досягненню стратегічних цілей, спрямованих на збереження і приріст вартості підприємства [9, с. 937], а з іншої забезпечує контроль та оцінку критеріїв майбутнього й поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства [8, с. 178–179].

Іванков В.М. контрольну функцію трактує як виявлення відхилень фактичної інформації від планової та оцінку причин з передбаченням можливих тенденцій розвитку [10, с. 46].

Прогнозна функція складається із навиків критично мислити включаючи творчі можливості, невпинне вдосконалення, ключову компетентність [11, с. 19].

Формування інформації, яка служить засобом внутрішнього зв'язку між рівнями управління [12, с. 119], інтерпретації фактичної інформації внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства у аналітичну [10, с. 46], забезпеченні ув'язки стратегії підприємства з його бізнес-моделлю [9, с. 937], та аналізу відхилень фактичних затрат від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів і моделювання представляють собою аналітичну функцію [8, с. 178–179].

Комунікаційна полягає у забезпеченні внутрішньої і зовнішньої комунікації між рівнями управління, діючими та потенційними інвесторами, клієнтами, постачальниками, бізнес-партнерами [9, с. 937], включає перспективне планування та координацію розвитку підприємства в майбутньому на основі оцінки результатів діяльності [12, с. 119], орієнтація на вартість, спрямованість на продуктивність ресурсів [11, с. 19].

Провівши аналіз розмежування авторами складності прийняття управлінських рішень на кожному етапі управління ми дійшли висновку, що необхідно

виділити сурядну функцію управління (табл. 1). На рис. 1 нами було представлено схему управління витратами виробництва в галузі скотарства. Дана схема показує, що процес управління розпочинається з планування (функція планування), після цього бухгалтерський облік здійснює фіксацію господарських операцій (інформаційна функція). Потім, на основі бухгалтерського обліку, формується управлінська та фінансова звітність (інформаційна функція), яка є підставою для здійснення контрольної функції управління, проводяться аналітичні процедури (аналітична функція). Результатом комплексного застосування цих функцій є прийняття управлінських рішень (сурядна функція).

Тобто, важливим є симбіоз функцій управління на всіх етапах, адже завдяки сурядній функції менеджмент підприємства досягає оптимізації функціонування об'єкта управління.

Нападowska Л. зазначає, що мета та завдання системи обліку реалізуються через функції, які повинні тісно взаємодіяти з функціями управління (табл. 2) [13].

Крушельницька О.В., Мозговий Р.О., Остапенко Т.М., Христенко Л.М., Ясінська А.І. під об'єктом управління витратами пропонують розуміти виражені в грошовій формі витрати, пов'язані з виробничо-господарською діяльністю підприємства [5; 14–16].

На думку Остапенко Т.М. складність даного судження, полягає в неможливості прямого впливу керуючої системи на витрати, адже відбувається прямий вплив діяльності суб'єктів управління на ресурси центрів витрат в розрізі виконуваних ними господарських процесів, рівень використання яких коливається – зумовлює динаміку витрат [16].

Відповідність об'єктів фінансового та управлінського обліку витрат об'єктам та суб'єктам менеджменту, для яких призначена інформація в галузі молочного скотарства, відображено на рисунку 2.

Така система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень дозволяє сформувати адаптовану до запитів відповідних суб'єктів менеджменту облікову інформацію в оптимальних для них аналітичних розрізах. Щоб отримати такі дані, спо-

Таблиця 1

## Погляди авторів на функції управління

Автор	Функції управління						
	Планування	Прогнозування	Організація виробничих процесів	Інформаційна функція (облікова, аналітична та інша інформація)	Контроль та оцінка результатів діяльності підприємства	Забезпечення комунікації	Підтримання сурядного зв'язку під час прийняття управлінських рішень
С. Лазеба	+	+	+		+	+	•
Л. Нападowska	+	+		+	+	+	•
В. Костюченко, А. Малиновська, А. Мамонова	+	+		+	+	+	•
С. Голов				+		+	•
В. Іванков	+	+			+		•
О. Фоміна	+	+		+	+	+	•
Авторська розробка	+	+	+	+	+	+	•

Джерело: узагальнено автором на основі [7–12], авторська розробка

Таблиця 2

**Взаємозв'язок функцій управління та функцій обліку**

Функції управління	Джерела інформації	Функції обліку
Перспективне планування	прогнози розрахунки, аналітична оцінка;	формування альтернатив майбутнього розвитку підприємства, надання допомоги в прийнятті рішень;
Поточне та оперативне планування	плани, кошториси; розрахунки, прогнози;	надання допомоги в плануванні; стимулювання результатів діяльності персоналу;
Організація та мотивація	графіки, розрахунки, звіти;	забезпечення координації та взаємодії між рівнями управління, структурними підрозділами та окремими виконавцями;
Облік	первинні документи, облікові реєстри, звіти	вимірювання та відображення операцій; класифікація затрат та калькулювання собівартості; дослідження поведінки затрат, оцінка ресурсів та майна;
Контроль	первинні документи, облікові реєстри, звіти, аналітичні таблиці;	акцентування уваги керівників на відхиленнях; оцінка відповідності прийнятих рішень перспективним напрямом розвитку підприємства;
Аналіз	звіти, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;	надання допомоги в прийнятті управлінських рішень.
Сурядна функція*	<i>Всі вище перераховані джерела інформації*</i>	<i>Загальне обґрунтування прийняття управлінських рішень на основі інформації фінансового та управлінського обліку*</i>

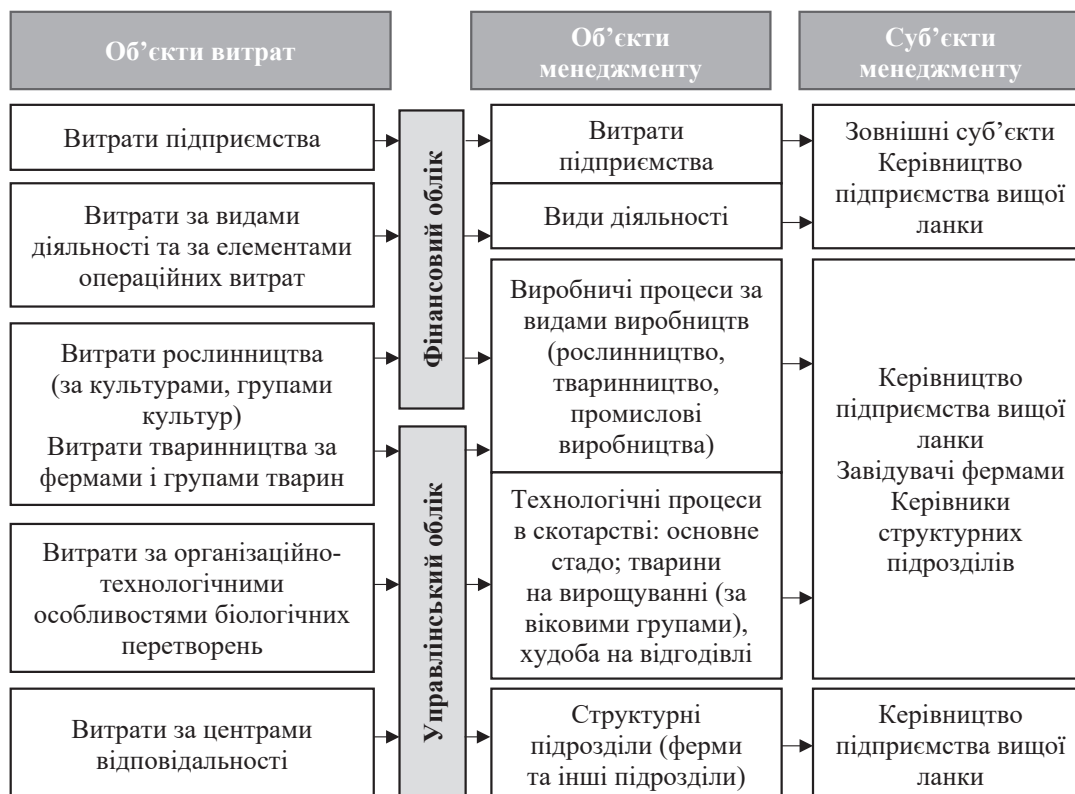
Джерело: сформовано автором з використанням [13], \* власна розробка

чатку інформація фіксується в первинних документах і збирається в зведених документах, що є спільною обліковою процедурою управлінського та фінансового обліку.

Групування витрат за аналітичними рахунками (об'єктами обліку) залежить від інформаційних потреб про витрати різних користувачів. Тобто, конкретні об'єкти обліку витрат в молочному скотарстві відносяться до інформаційних потреб внутрішніх користувачів (об'єкти управлінського обліку), інші – призна-

чені для групування інформації про витрати в системі фінансового обліку підприємства, а є об'єкти обліку спільні для обох систем.

Для групування інформації про витрати у фінансовій звітності витрати спочатку обліковуються за виробничими об'єктами, такими як ферми, види і групи тварин, а потім відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку. Також ця інформація використовується в управлінському обліку для розрахунку собівартості виробленої продукції.



**Рис. 2. Відповідність об'єктів обліку витрат об'єктам та суб'єктам менеджменту в молочному скотарстві**

Джерело: власна розробка



**Висновки.** Узагальнивши трактування науковців щодо визначення категорії «управління витратами». Запропоновано власне визначення цього поняття, як цілеспрямованого дієвого процесу, який включає в себе наявність значної кількості підсистем: поточне та перспективне планування, інформаційне забезпечення (оперативна інформація, інформація бухгалтерського обліку, управлінської та фінансової звітності, інша інформація), аналіз, прийняття управлінських рішень.

Оцінивши об'єктивно існуючий зв'язок між системою управління витратами та обліковою системою можна зробити логічний висновок: управлінці впливають на витрати, а витрати, в свою чергу, реагують змі-

нами на управлінські рішення. Тому для обґрунтування управлінських рішень має бути побудована адаптована до запитів відповідних суб'єктів менеджменту облікова система.

Проаналізувавши взаємозв'язок функцій управління та функцій обліку виокремлено суцільну управлінську функцію, яка відображає синергетичний вплив фінансового та управлінського обліку на прийняття управлінських рішень різного рівня.

Встановлено відповідність об'єктів обліку витрат об'єктам та суб'єктам менеджменту в молочному скотарстві, що дозволить побудувати систему інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Київ : Лібра, 2002. 704 с.
3. Мудра Т.М., Чернобай Л.І., Калиновська Н.Л. Діагностика процесу управління витратами на засадах функціонального підходу: теоретичні аспекти та практичне застосування. *Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету «Наука й економіка»*. 2011. № 3 (23). С. 87–91.
4. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
5. Ясінська А.І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах. *Вісник Національного університету Львівська політехніка*. 2007. № 14(594). С. 357–360.
6. Борисюк І.О., Семеняка Я.В. Формування системи управління витратами підприємства. *Modern Economics*. 2017. № 6 (2017). С. 15–23. URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Borisjuk-I.-O.-Semenyaka-YA.-V.pdf> (дата звернення: 10.11.2023).
7. Лазеба Є.С. Основні функції управління підприємством та їх взаємозв'язок. *Агросвіт*. 2012. № 14. С. 81–85.
8. Нападівська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173–181.
9. Костюченко В.М., Малиновська А.М., Мамонова А.В. Генезис управлінського обліку в умовах перманентних змін. *Економіка і суспільство*. 2018. № 8. С. 933–942.
10. Іванков В.М. Генезис управлінського обліку та перспективи його подальшого розвитку. *Незалежний аудитор*. 2017. № 20. С. 41–50.
11. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2018. 534 с.
12. Фоміна О.В. Розвиток функцій управлінського обліку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 6. Ч. 3. С. 117–120.
13. Нападівська Л.В. Управлінський облік : підручник для вузів. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 520 с.
14. Крушельницька О.В. Управління витратами : навч. посібник. Житомир : Житомирський державний технологічний університет, 2010. 196 с.
15. Христенко Л.М. Побудова системи управління витратами промислового підприємства. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2011. № 3(157). С. 247–253.
16. Остапенко Т.М. Економічна сутність управління витратами. *Вісник Сумського державного університету. Серія «Економіка»*. 2013. № 2. С. 85–91.

## REFERENCES

1. Davydovych I. Ye. (2008) *Upravlinnia vytratamy* [Cost management]: navch. posibnyk. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 320 p. (in Ukrainian)
2. Holov S. F. (2002) *Upravlins'kyj oblik* [Managerial Accounting]. Kyiv: Libra, 704 p. (in Ukrainian)
3. Mudra T. M., Chernobai L. I. and Kalynovska N. L. (2011) *Diahnostyka protsesu upravlinnia vytratamy na zasadakh funktsionalnoho pidkhodu: teoretychni aspekty ta praktychne zastosuvannia* [Diagnostics of cost management process on the basis of a functional approach: theoretical aspects and practical application]. Available at: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/nie/2011\\_3/087-091.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2011_3/087-091.pdf) (accessed November 10, 2023).
4. Turylo A. M., Kravchuk Yu. B. and Turylo A. A. (2006) *Upravlinnia vytratamy pidpriemstva* [Management costs of the enterprise]. Kyiv: Tutorial tsestr navchalnoi literatury, 120 p. (in Ukrainian)
5. Yasinska A. I. (2007) *Sutnist upravlinnia vytratamy na vitchyznianskykh pidpriemstvakh* [The essence of cost management at domestic enterprises]. *Natsionalnyi universytet "Lvivska politekhnika". Seriya "Ekonomska"*, no. 594, 358 p. (in Ukrainian)
6. Borysiuk I. O., Semeniaka Ya. V. (2017) *Formuvannia systemy upravlinnia vytratamy pidpriemstva*. *Modern Economics*, no. 6 (2017), pp. 15–23. Available at: <https://chmnu.edu.ua/wpcontent/uploads/2019/07/Borisjuk-I.-O.-Semenyaka-YA.-V.pdf> (accessed November 10, 2023).
7. Lazeba E. S. (2012) *Osnovni funktsiyi upravlinnia pidpriemstvom ta yikh vzayemozvyazok* [Main functions of enterprise management and their interrelation]. *Ahrosvit*, no. 14, pp. 81–85. (in Ukrainian)
8. Napadovsjka L. V. (2013) *Bazovi pryncypy upravlins'kogho obliku* [Basic principles of managerial accounting]. *Current problems of the economy*, no. 1, pp. 173–181. (in Ukrainian)
9. Kostiuhenko V. M., Malynovska A. M., Mamonova A. V. (2018) *Henezys upravlinskogo obliku v umovakh permanentnykh zmin* [Genesis of management accounting in the conditions of permanent changes]. *Economy and society*, no. 18, pp. 933–942. (in Ukrainian)
10. Ivankov V. M. (2017) *Henezys upravlinskogo obliku ta perspektyvy yoho podalshoho rozvytku* [The genesis of management accounting and prospects for its further development]. *Nezalezhnyy audytor*, no. 20 (II), pp. 41–50. (in Ukrainian)

11. Gholov S. F. (2018) *Upravlinskyj oblik* [Managerial accounting]. Kyiv: The Center for Educational Literature, 534 p. (in Ukrainian)
12. Fomina O. V. (2016) Rozvytok funktsii upravlinskoho obliku. [Development of management accounting functions]. *Scientific Bulletin Uzhhorod National University*, vol. 6, part 3, pp. 117–120. (in Ukrainian)
13. Napadovska L. V. (2004) *Upravlinskyj oblik* [Enterprise economics]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 520 p. (in Ukrainian)
14. Krushelnytska O. V. (2010) Improvement of cost management systems at enterprises. *Visnyk ZhDTU*, no. 1, pp. 125–129. (in Ukrainian)
15. Khrystenko L. M. (2011) Construction of a system for managing the expenses of an industrial enterprise. *Visnyk Skhidnoukraijskoho natsionalnoho universytetu imeni Volodymyra Dalia*, no. 3 (157), pp. 247–253. (in Ukrainian)
16. Ostapenko Ya. O. (2008) Accounting for production costs and production costs of the food industry as part of the reformed accounting. *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky*, no. 245, pp. 926–932. (in Ukrainian)