

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В СИСТЕМІ ЗБАЛАНСОВАНИХ ПОКАЗНИКІВ ПІДПРИЄМСТВА

©2026 КУЗНЕЦОВА С. О., КРЕЙДУН К. В.

УДК 657.47:005.52:005.21
JEL: L25; M41; M49; O32

Кузнецова С. О., Крейдун К. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами в системі збалансованих показників підприємства

Актуальність проблеми неефективного управління витратами обумовлена постійними економічними змінами, стрімким розвитком технологій, зростанням конкуренції. Нездатність підприємств адаптуватися до нових цифрових умов призводить до збитків, нерационального використання ресурсів, падіння конкурентоспроможності. Така динаміка неминує веде до банкрутства. У цих умовах, коли новітні технології трансформують звичні, стандартні бізнес-моделі, критично важливо розробити модернізоване обліково-аналітичне забезпечення. Мета статті полягає в систематизації вже існуючих науково-практичних підходів до управління витратами та розробленні комплексної аналітичної панелі стратегічного контролінгу витрат на основі системи збалансованих показників, яка була адаптована до сучасних умов цифровізації. Використано методи системно-структурного аналізу, логічного моделювання. Досліджено розвиток науково-практичних підходів до оптимізації підприємств, їх сучасний стан, структурні компоненти класичної моделі системи збалансованих показників, вплив новітніх технологій на ефективність обліково-аналітичного забезпечення підприємств. За результатами дослідження виокремлено вісім ключових підходів до оптимізації витрат. На основі аналізу обрано найкращий інтегрований інструмент – систему збалансованих показників. На основі класичної моделі було розроблено шаблон аналітичної панелі стратегічного контролінгу управління витратами в системі збалансованих показників. Встановлено, що поодинокі та розрізнені використання класичних методів управління й оптимізації витрат на сьогодні є недостатньо ефективним. Це обумовлює необхідність впровадження єдиного інтегрованого інструменту. Обґрунтовано наукову та практичну доцільність застосування системи збалансованих показників як єдиного інтегрованого інструменту контролінгу. Класичну модель, яка недостатньо актуальна в сучасних умовах, було розширено новітніми індикаторами цифрової економіки. Запропоновано впровадити на підприємствах розроблений шаблон аналітичної панелі стратегічного контролінгу витрат. Це забезпечить збалансування короткострокових фінансових цілей із довгостроковими, що дозволить керівникам підприємства оперативно та дієво реагувати на непередбачувані зміни середовища та ідентифікувати непродуктивні витрати на всіх рівнях створення продукції або надання послуг.

Ключові слова: управління витратами; обліково-аналітичне забезпечення; система збалансованих показників; стратегічний контролінг; аналітична панель; цифровізація; оптимізація витрат; стратегічна цінність витрат.

Рис.: 2. Табл.: 1. Бібл.: 16.

Кузнецова Світлана Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і фінансів, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (вул. Кирпичова, 2, Харків, 61002, Україна)

E-mail: svitlana.kuznetsova@khp.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1567-4791>

Крейдун Катерина Віталіївна – студентка, молодший бакалавр, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (вул. Кирпичова, 2, Харків, 61002, Україна)

E-mail: Kateryna.Kreidun@emmb.khp.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-2946-7758>

UDC 657.47:005.52:005.21
JEL: L25; M41; M49; O32

Kuznetsova S. O., Kreidun K. V. Accounting and Analytical Support for Cost Management in the Company's Balanced Scorecard System

The relevance of the problem of inefficient cost management is determined by constant economic changes, the rapid development of technologies, and growing competition. The inability of enterprises to adapt to new digital conditions leads to financial losses, irrational use of resources, and a decline in competitiveness. Such dynamics inevitably lead to bankruptcy. Under these conditions, when the latest technologies are transforming conventional, standard business models, it is critically important to develop modernized accounting and analytical support. The aim of the article is to systematize the existing scientific and practical approaches to cost management and to develop a comprehensive analytical dashboard for strategic cost controlling based on the balanced scorecard, adapted to the modern conditions of digitalization. Methods of system-structural analysis and logical modeling were used. The study examined the development of scientific and practical approaches to enterprise optimization, their current state, the structural components of the classical balanced scorecard model, and the impact of the latest technologies on the efficiency of accounting and analytical support of enterprises. Based on the results of the study, eight key approaches to cost optimization were identified. Based on the analysis, the best integrated tool was selected – the balanced scorecard. Using the classical model as a foundation, a template for an analytical dashboard for strategic cost management controlling within the balanced scorecard system was developed. It was found that the isolated and fragmented use of classical methods of cost management and optimization is currently insufficiently efficient. This determines the necessity of introducing a single integrated tool. The scientific and practical feasibility of using the balanced scorecard as a single integrated controlling tool has been substantiated. The classical model, which is no longer sufficiently relevant in modern conditions, was expanded with the latest indicators of the digital economy. It is proposed to implement the developed template of the strategic cost controlling analytical dashboard at enterprises. This will ensure the balancing of short-term financial goals with long-term ones, allowing enterprise managers to respond promptly and effectively to unpredictable environmental changes and identify unproductive costs at all levels of product creation or service provision.

Keywords: cost management; accounting and analytical support; balanced scorecard; strategic controlling; analytical dashboard; digitalization; cost optimization; strategic value of costs.

Fig.: 2. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 16.

Kuznetsova Svitlana O. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Finance, National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute» (2 Kyrpychova Str., Kharkiv, 61002, Ukraine)

E-mail: svitlana.kuznetsova@khp.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1567-4791>

Kreidun Kateryna V. – Student, Junior Bachelor, National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute» (2 Kyrpychova Str., Kharkiv, 61002, Ukraine)

E-mail: Kateryna.Kreidun@emmb.khp.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-2946-7758>

Стан виробництва в сучасних умовах характеризується його ефективністю. Для досягнення запланованих результатів, ефективного використання ресурсів та стабільної успішної роботи підприємству необхідно постійно зіставляти витрати та отримані результати [1].

Витрати є одним із фундаментальних елементів економічної діяльності кожного підприємства та визначає обсяг усіх ресурсів, які були використані для виробництва товарів та надання коштів. Витрати охоплюють широкий спектр об'єктів і мають досить чітку класифікацію, яку знає кожне підприємство. Завдяки точному відображенню витрат у обліку підприємства воно отримує детальну інформацію про економічну ефективність діяльності шляхом розрахунку відповідних показників, визначає різні види рентабельності, а також проводить оцінку впливу змін в обсягах витрат, їх структурі на кінцеві показники діяльності [2].

Управління витратами є надзвичайно важливим процесом для успішного функціонування кожного підприємства, адже це напряму впливає на суму отриманого прибутку. Тому кожне підприємство має дотримуватися важливих принципів, які допоможуть йому оптимізувати витрати та отримати більший прибуток.

Масове впровадження та застосування технологій, що забезпечують автоматизований збір та обробку даних у реальному часі, поширення хмарних обчислень, активне поширення та використання штучного інтелекту, зростання цифрових транзакцій формують нові стандарти ефективності роботи підприємства та переосмислюють, удосконалюють традиційні підходи до управління витратами [3].

Частина підприємств не встигає вчасно адаптуватися до нових цифрових реалій, тому вони стикаються з ризиком втрати конкурентоспроможності внаслідок нераціонального використання ресурсів, що напряму пов'язано із застарілими методами обліку та управління витратами [4].

Цифрова трансформація створює широкі можливості для впровадження новітніх технологій, що дозволить автоматизувати частину управ-

лінських процесів, підвищить рівень прозорості витрат. У сукупності це посприє зростанню загальної економічної ефективності підприємств.

З огляду на актуальність даної теми **метою дослідження** є систематизація вже існуючих підходів до управління витратами та розробка комплексної аналітичної панелі стратегічного контролінгу витрат на основі системи збалансованих показників.

Для досягнення поставленої мети було визначено такі **завдання дослідження**:

- ✦ аналіз і структурування сучасних підходів до управління витратами на підприємстві;
- ✦ вивчення алгоритму мінімізації ризиків як невід'ємної частини системи управління витратами;
- ✦ обґрунтування доцільності використання системи збалансованих показників як інструменту управління витратами.

ОГЛЯД ЛІТЕРАТУРИ

Дослідженню проблематики управління витратами присвячено багато праць як українських, так і закордонних науковців. Здебільшого їх роботи зосереджені навколо кількох взаємопов'язаних напрямів.

Перший напрям – *систематизація підходів до формування систем управління та оптимізації витрат підприємства*. Зокрема, цими дослідженнями займалися Захарченко В. І., Акулюшина М. О., Лінгур Л. М. [1], Назаренко С. А., Фейш М. О. [6]. Дані дослідники виділяють традиційний, функціональний, організаційний, мотиваційний та екологічний підходи, які дозволяють здійснювати системний контроль за витратами підприємства. Також із цього напрямку досліджень Мірзоева Т. В., Томашевська О. А. розробили універсальний алгоритм мінімізації ризиків, що дозволяє підприємству пом'якшити вплив непередбачуваних ризиків на його діяльність [8].

Другий, особливо популярний напрям досліджень, – *вплив цифрової трансформації на управлінський облік*. Котельникова Ю. М., Чумак Г. М., Ворошилова О. М. [4] підкреслюють, що запро-

вадження новітніх цифрових технологій, штучного інтелекту переосмислює класичні інструменти контролю та робить їх менш дієвими, ніж ще декілька років тому.

Третій напрямок досліджень – *система збалансованих показників*, розроблена Капланом Р. С. і Нортоном Д. П. [11; 12]. Автори розглядають дану систему як комплексний засіб результативності через чотири перспективи: фінансову, клієнтську, процесну та знаннєву. Проте сучасні дослідження показують, що зараз така система може існувати радше у зв'язці з різними підходами, ніж як окрема одиниця.

Отже, незважаючи на достатньо детальні дослідження окремих підходів і методів управління витратами, основна проблема залишається невирішеною. Бракує універсального базового інтегрованого інструменту управління витратами, який би ефективно поєднував різні методи управління витратами з перспективами системи збалансованих показників, і при цьому був адаптований до сучасних умов цифровізації та економічної трансформації.

ДОСЛІДНИЦЬКІ ПИТАННЯ

На етапі дослідження можна виокремити такі питання:

- ✦ Які сучасні підходи до управління витратами є найбільш ефективними?
- ✦ Яким чином можна інтегрувати алгоритми мінімізації ризиків у загальний механізм управління підприємством?
- ✦ Як адаптувати класичну систему збалансованих показників для створення дієвої панелі стратегічного контролю витрат?

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Під час дослідження даної теми були використані такі *методи*: теоретичного узагальнення, аналізу, синтезу, системно-структурний аналіз, логічне моделювання.

РЕЗУЛЬТАТИ ТА ОБГОВОРЕННЯ

Ефективне функціонування підприємства в умовах постійно змінюваного економічного середовища неможливе без побудови комплексної системи управління витратами. Формування такої системи потребує якісного облікового та аналітичного забезпечення управління витратами, що в майбутньому дозволить керівництву підприємства приймати своєчасні та дієві управлінські рішення. Цей процес є багатограним і потребує не лише вибору ефективних інструментів, але й чіткого

розуміння базових правил функціонування цієї системи. Саме тому важливим є дотримання певних принципів.

До основних принципів управління витратами на підприємстві відносять [1]:

- ✦ системний підхід до управління витратами;
- ✦ контроль над рівнем витрат;
- ✦ удосконалення інформаційного забезпечення управління витратами;
- ✦ визначення стандартів і контроль за їх дотриманням.

Дані принципи виступають підґрунтям для цілісного механізму управління витратами, повною мірою розкриваючи його грані.

Механізм управління витрат включає такі складники [3]:

- ✦ Індикатор управління витратами – сукупність певних аналітичних показників, за допомогою яких оцінюють ефективність системи управління витратами на підприємстві.
- ✦ Напрями управління витратами.
- ✦ Параметри управління витратами – сукупність ознак, зміна значень яких впливає на зміну величини та структури витрат підприємства.
- ✦ Інструменти управління витратами – методи, які допомагають підприємству досягти потрібного рівня витрат.
- ✦ Показники об'єктів управління витратами – показники діяльності підприємства, зміна яких відбувається через зміну параметрів об'єктів (наприклад, самі витрати, дохід, обсяг активів тощо) управління витратами.
- ✦ Критерії ефективності управління витратами – фінансові показники, покращення яких є головною метою контролю над витратами.

У сучасних умовах стрімкого зростання цін і тарифів керівникам необхідно усвідомити, що для досягнення всіх поставлених цілей, ефективної роботи підприємства й отримання бажаного прибутку це можливе лише за грамотного та раціонального ставлення до витрат на всіх етапах виробничого процесу. Для цього необхідно ретельно слідкувати за статтями витрат на всіх етапах: планування, аналізі, контролі, використанні [1]. Саме глибока аналітика на кожному із етапів гарантує формування бази, яка допомагає уникнути зайвих фінансових витрат.

Тому важливими аспектами в системі управління витрат виступає застосування різних сучасних підходів до формування системи управління витратами [1; 6; 7]:

1. Традиційний (стандартний) підхід. Основним елементом цього підходу є бюджетування. Воно включає розробку річного бюджету, де на кожну сферу діяльності розраховуються планові витрати на основі стратегічних цілей і завдань. Як доказ важливості бюджетування можна навести дослідження маркетингового агентства Project Management Institute, згідно з яким у 2021 р. 38% усіх проектів у світі не вклалися у свій запланований бюджетний діапазон, а 35% зазнали збитків через втрату бюджету [5]. Також підприємству для ефективного управління стратегічно важливо відстежувати всі витрати та порівнювати їх із закладеними в бюджет. Такий моніторинг дозволяє вчасно виявляти відхилення та на основі цього коригувати стратегії, щоб уникнути перевищення витрат. Загалом, при такому підході бюджет є основним фінансовим інструментом підприємства, що допомагає йому визначити пріоритети, забезпечити відносну фінансову стабільність та ефективно розподілити ресурси. Але варто зазначити, що класичне бюджетування є лише базовим рівнем у системі обліку витрат і зазвичай потребує інтеграції новітніх методів і підходів управління.

2. Інноваційний підхід. Цей підхід є більш сучасним і спрямованим на сприйняття та взаємодію підприємства зі своїми ресурсами та витратами. Зазвичай його застосовують підприємства, які не тільки бажають бути конкурентоспроможними, а й випереджати потреби ринку, ефективно реагувати на його зміни. Основною особливістю цього підходу є використання наднових технологій, які дозволяють автоматизувати якомога більше процесів, ефективно вести облік і аналіз витрат, зокрема і через використання штучного інтелекту. Також важливою відмінністю цього підходу є відстеження та аналітика витрат у реальному часі, а не в кінці місяця, як у традиційному підході. Це дозволяє і швидко реагувати на непередбачувані обставини, і оптимізувати процеси в реальному часі, і враховувати всі зміни на ринку та в економічному середовищі. Даний підхід доводить свою ефективність, дозволяючи підприємствам, які його використовують, ставати лідерами ринку у своїй сфері діяльності.

3. Стратегічний підхід. Даний підхід включає такі елементи: системи ABC/XYZ аналізу та постачальницький ланцюг. ABC/XYZ системи класифікують вироби за їхнім впливом на вартість і стратегічну важливість, що дозволяє підприємству зосереджувати увагу на найбільш важливих і прибуткових напрямках своєї діяльності. Постачальницький ланцюг відіграє важливу роль в управлінні витратами завдяки тому, що дозволяє залучати стратегічних постачальників і сприяє досягненню стратегічної переваги над конкурентами.

4. Функціональний підхід. Особливістю цього підходу є деталізація витрат за різними функціональними областями та врахування всіх аспектів фінансової та операційної діяльності підприємства. Першим етапом цього підходу є розподіл витрат за різними функціональними областями, що дозволяє приділити достатню увагу всім підрозділам під час планування витрат, а також оптимізувати їх шляхом запровадження нових ефективних стратегій управління витратами. Другим етапом виступає планування за результатами попереднього етапу. Адміністрація підприємства для кращого управління витратами повинна постійно спостерігати за ефективністю роботи кожного підрозділу. Це дозволяє детально проаналізувати їх роботу та виявити неефективні ділянки виробництва, що допоможе ліквідувати всі проблеми та значно покращити роботу підприємства в цілому. Підприємство визначає фінансові та нефінансові показники результативності для кожного відділу, що дозволяє не тільки виміряти їх результативність як окремих одиниць, а й врахувати їх взаємодію та вплив на загальний результат. Даний підхід дозволяє забезпечити стабільну та гармонійну взаємодію між різними відділами та поліпшити загальний фінансовий результат підприємства.

5. Організаційний підхід. Даний підхід спрямований на визначення структури та організаційної форми системи управління витрат і включає в себе розподіл обов'язків між різними відділами та працівниками. Першим кроком у його реалізації є створення ефективної ієрархії підпорядкування, визначення головних відділів, налагодження інформаційних потоків. Це допомагає швидко передавати інформацію про витрати між відділами. Важливим елементом є закріплення відповідальності за певними завданнями між конкретними керівниками, що усуває дублювання функцій і пришвидшує реагування на відхилення від плану.

6. Мотиваційний підхід. Цей підхід визначає способи та механізми стимулювання працівників, що є важливими для їх зацікавленості в досягненні цілей. Його основна особливість – розробка механізмів, які гармонійно поєднують особисті інтереси робітників із цілями та завданнями підприємства щодо зниження витрат. Даний підхід включає застосування матеріальних (премії, бонуси тощо) і нематеріальних (додаткові дні відпустки або вихідних, стрімке кар'єрне зростання тощо) стимулів. Важливим при цьому підході є формування корпоративної культури, де кожен співробітник усвідомлює свій вплив на фінансові результати підприємства й особисто зацікавлений у мінімізації марнотратства на своєму робочому місці.

7. Екологічний підхід. Даний підхід є досить актуальним у даний час, адже при ньому підприємство активно взаємодіє з навколишнім середовищем, дотримуючись етичних та екологічних принципів. Основною особливістю є розгляд витрат з точки зору їх впливу на навколишнє середовище. Даний підхід обов'язково включає ретельний облік і аналіз витрат, пов'язаних із охороною довкілля, наприклад екологічний податок. Підприємства, які використовують цей підхід, спрямовані на зменшення викидів, використання відновлювальних ресурсів, практики, спрямовані на збереження довкілля та забезпечення екологічної стійкості. Даний підхід, враховуючи тенденцію на збереження довкілля, може відкрити нові перспективи розвитку й успіху для підприємств, які його використовують.

8. Підхід значущості витрат. Даний підхід спрямований на мінімізацію зайвих витрат і акцент на головних аспектах діяльності для максимального впливу на вартість продукції чи послуг. Він включає використання Lean і Six Sigma, де перший елемент фокусується на виявленні та зменшенні нераціонального споживання у виробничих процесах, а другий – на забезпеченні стабільності шляхом усунення дефектів і коливань у процесах. Цей підхід сприяє зниженню загальних витрат і дозволяє зберегти та зміцнити конкурентоспроможність підприємства на ринку.

Об'єднавши ці підходи та використавши деякі з них, підприємство може створити ефективну комплексну систему управління витратами, що буде пришвидшувати досягнення поставлених ним цілей [1]. Але при цьому при виборі підходів управління витратами важливим є встановлення співвідношення між цими підходами та напрямками управління витратами, що залежить від обраного критерію ефективності діяльності підприємства. Виділяють два таких критерії: рішення, які мають короткостроковий період реалізації, та рішення, які мають довгостроковий період реалізації [3].

При використанні будь-якого підходу управління витратами важливо також мінімізувати ризики, пов'язані з витратами. Для цього існує детальний і ефективний алгоритм.

Алгоритм мінімізації ризиків витрат передбачає такі етапи [8]:

1. *Виокремлення сфер потенційного зростання витрат.* Сюди варто віднести можливі витрати при зростанні оплати праці, вартості обладнання, матеріалів тощо.

2. *Включення непередбачуваних витрат у бюджет виробництва.* Прикладом такої ситуації може бути несвоєчасне завершення виробництва,

що тягне за собою збільшення витрат на оплату праці, накладених витрат тощо.

3. *Розробка детального планування управління ризиками.* Сюди входять виявлення, оцінка та пом'якшення потенційних ризиків.

Проте теоретичне розуміння та поодинокі використання наведених вище підходів і алгоритмів є недостатнім для ефективного управління витратами підприємства. Для їх продуктивного поєднання та практичної реалізації система потребує наявності універсального, інтегрованого інструменту. Найкращим варіантом виступає *система збалансованих показників*, розроблена Р. Капланом і Д. Нортеном. Вона забезпечує комплексне уявлення про ефективність діяльності підприємства як у цілому, так і по окремих її елементах, при цьому підтримуючи управлінський контроль і підвищуючи конкурентоспроможність на ринку.

Система збалансованих показників (*Balanced Scorecard – BSC*) – це система стратегічного управління, яка забезпечує комплексне уявлення про ефективність діяльності організації, підтримуючи управлінський контроль та підвищуючи довгострокову конкурентоспроможність [9].

Класична модель даної системи включає чотири перспективи, за допомогою яких можна описати процеси, у тому числі й витрати: фінансову, клієнтську, внутрішні процеси, навчання та розвиток. Але щоб їх ефективно застосовувати, класичну концепцію системи збалансованих показників варто адаптувати безпосередньо під механізми стратегічного управління витратами.

Запропонована на *рис. 1* схема конкретизує логіку переходу від стратегічних цілей підприємства до системи показників, стратегічної діагностики витрат і управлінського реагування. Її відмінність полягає в поєднанні контурів організаційно-методичного забезпечення із перспективами збалансованої системи показників та механізмом зворотного зв'язку, що дає змогу розглядати витрати як інструмент формування стратегічних спроможностей підприємства.

Наступним результатом є обґрунтування того, що збалансовану систему показників доцільно трансформувати зі звичної «системи показників результативності» у систему стратегічної навігації витрат. Для цього фінансову перспективу слід трактувати як площину оцінювання кінцевого ефекту витратної політики; клієнтську – як площину оцінювання витрат на цінність для клієнта; перспективу внутрішніх процесів – як площину аналізу чинників витрат і процесних витрат; перспективу навчання та розвитку – як площину оцінювання витрат на формування майбутніх спроможностей.



Рис. 1. Схема переходу від стратегічних цілей до управління системою показників

Джерело: розроблено авторами.

тей. У такий спосіб збалансована система показників дозволяє поєднати ретроспективні показники контролю з випереджувальними сигналами. Цей висновок узгоджується з логікою Р. Каплана і Д. Нортон, але знімає зауваження Х. Норекліт щодо спрощеної причинності завдяки включенню спеціального блоку стратегічної діагностики та аналітичної інтерпретації [10–12].

Враховуючи потребу сучасних підприємств у готовому практичному інструментарії, на основі цієї методології було розроблено загальний шаблон – аналітичну панель стратегічного контролінгу управління витратами в системі збалансованих показників (табл. 1). При цьому варто зауважити, що кількість показників у даній системі

у підприємств може суттєво варіюватися. Це залежить від розміру підприємства, його спеціалізації, загальної стратегії тощо. Тому кожному підприємству важливу за цим слідкувати й обирати лише ті показники, які відповідають його діяльності та повною мірою допоможуть підвищити його продуктивність і результативність [11–14].

Запропонована аналітична панель виконує функцію практичного інструменту стратегічної діагностики: вона поєднує фінансові, клієнтські, процесні та знаннєві показники в єдину систему управлінського реагування. На відміну від традиційного бюджетного контролю така панель дає змогу не лише фіксувати відхилення, а й визначати, чи формують відповідні витрати майбутню стратегічну цінність підприємства.

Аналітична панель стратегічного контролінгу управління витратами в системі збалансованих показників

Перспектива	Показник	Розрахунок / зміст	Цільовий сигнал	Факт	Відхилення	Управлінська реакція
Фінансова	Частка керованих витрат у доході	Керовані витрати / дохід	Зниження або стабільність			Перегляд структури витрат і бюджетних лімітів
Фінансова	Рентабельність знаннєвих інвестицій	Економічний ефект від навчання, цифровізації та інновацій / витрати на них	Зростання			Посилення або скорочення відповідних програм
Фінансова	Частка непродуктивних витрат	Непродуктивні витрати / загальні витрати	Зниження			Усунення втрат і дублювання функцій
Клієнтська	Витрати на обслуговування клієнта	Витрати на сегмент / кількість клієнтів сегмента	Оптимальне значення			Перегляд клієнтських сегментів і стандартів сервісу
Клієнтська	Вартість утримання клієнта	Витрати на утримання / кількість утриманих клієнтів	Зниження без втрати якості			Корекція програм лояльності
Внутрішні процеси	Собівартість ключового процесу	Витрати процесу за логікою обліку за видами діяльності	Зниження			Перепроєктування процесів
Внутрішні процеси	Витрати низької якості	Втрати від браку, рекламаций, переробок і простоїв	Зниження			Підвищення якості процесів
Внутрішні процеси	Цифрова собівартість операції	Витрати на цифрове виконання однієї операції	Зниження			Оцінювання ефективності цифровізації
Навчання та розвиток	Окупність навчання персоналу	Ефект від навчання / витрати на навчання	Зростання			Корекція програм розвитку компетентностей
Навчання та розвиток	Витрати на заміщення ключових фахівців	Витрати на пошук, адаптацію і втрату продуктивності	Зниження			Утримання людського капіталу
Навчання та розвиток	Коефіцієнт повторного використання знань	Повторно використані знаннєві рішення / створені знаннєві рішення	Зростання			Капіталізація організаційних знань

Джерело: розроблено авторами.

Важливо зазначити, що наведені в табл. 1 перспективи демонструють певні закономірності. Контроль за фінансовими показниками відображається в покращенні рентабельності, стабільному зростанні доходів та підвищенні ефективності витрат. Тобто фінансові показники відіграють основну роль у зміцненні фінансової стійкості. При цьому нефінансові перспективи суттєво розширюють можливості підприємства, формуючи культуру безперервного вдосконалення та організаційного навчання [15].

Але, незважаючи на всі переваги, збалансована система показників має свої *недоліки* [16]:

- ✦ невиправдано велика роль кількісних показників;
- ✦ ігнорування якісних параметрів;
- ✦ відсутність у системі єдиних шкал вимірювання показників;
- ✦ трудомісткість процесу;
- ✦ спрощення діяльності підприємства.

Саме тому, враховуючи ці недоліки, важливим є поєднання збалансованої системи показни-

Майбутня стратегічна цінність витрат	висока	Вибірково інвестувати та вдосконалювати <i>низька поточна ефективність, висока стратегічна цінність</i>	Підтримувати та масштабувати <i>висока поточна ефективність, висока стратегічна цінність</i>
	низька	Скорочувати або усувати <i>низька поточна ефективність, низька стратегічна цінність</i>	Стандартизувати та контролювати <i>висока поточна ефективність, низька стратегічна цінність</i>
		низька	висока
		Поточна економічна ефективність витрат	

Рис. 2. Матриця стратегічної цінності витрат підприємства

Джерело: розроблено авторами.

ків із іншими підходами управління витратами. Це допоможе нівелювати всі недоліки та довести управління витратами на підприємстві до максимальної ефективності (рис. 2).

Матриця стратегічної цінності витрат доповнює аналітичну панель, оскільки дозволяє диференціювати витрати за двома критеріями: поточною економічною ефективністю та майбутньою стратегічною цінністю. Це особливо важливо для витрат на знання, навчання, цифрову інфраструктуру та інновації, які можуть мати обмежений короткостроковий фінансовий ефект, але формувати довгострокові конкурентні переваги.

Обмеження дослідження полягають у концептуально-методичному характері запропонованої аналітичної панелі, яка потребує подальшої апробації на фактичних даних підприємств різних галузей. Склад показників панелі має адаптуватися залежно від масштабу підприємства, галузевої специфіки, рівня цифровізації облікової системи та доступності управлінської інформації.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження було проаналізовано теоретико-методологічні засади управління витратами на підприємстві та визначено, що в сучасних умовах система управління витратами вимагає системного підходу та глибокого доопрацювання. Адже розрізнене використання різних підходів управління витратами є не-

достатньо ефективним і для максимально успішного результату потрібен цілий інтегрований інструмент. Найефективнішим таким інструментом виступає система збалансованих показників, на основі якої було розроблено аналітичну панель стратегічного контролінгу управління витратами. На відміну від традиційних моделей бюджетування запропонована панель не лише адаптує класичні показники до перспектив системи збалансованих показників, а й інтегрує новітні цифрові показники. Це дозволяє підприємству сфокусуватися на тому, чи формують понесені витрати майбутню стратегічну цінність.

У статті систематизовано вісім підходів до управління витратами підприємства: традиційний, інноваційний, стратегічний, функціональний, організаційний, мотиваційний, екологічний та підхід значущості витрат. Обґрунтовано, що їх ізольоване застосування не забезпечує достатнього рівня стратегічної узгодженості витрат. Запропоновано аналітичну панель стратегічного контролінгу витрат у системі збалансованих показників, яка поєднує фінансові, клієнтські, процесні та знаннєві індикатори. Розроблена аналітична панель є готовим прикладним інструментом для керівників, аналітиків, менеджерів підприємства, які займаються обліком і аналізом витрат. Її впровадження дозволить оперативно реагувати на непередбачувані зміни та відхилення від плану, збалан-

совувати короткострокові та довгострокові фінансові цілі, знаходити й усувати непродуктивні витрати на всіх етапах створення продукції або надання послуг, доповнювати різні підходи управління витратами, де використовуються переважно кількісні показники, якісними параметрами. Додатково розроблено матрицю стратегічної цінності витрат, що дозволяє класифікувати витрати за критеріями поточної економічної ефективності та майбутньої стратегічної цінності.

Враховуючи багатогранність порушеної проблематики, перспективи подальших досліджень у цій темі зводяться переважно до пошуку реальних кейсів запропонованої панелі на працюючих підприємствах. Також можливим є розширення питань щодо автоматизації даних процесів через новітні технології, зокрема штучний інтелект і ERP-системи. ■

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Захарченко В. І., Акулюшина М. О., Лінгур Л. М. Моделювання процесів управління витратами підприємства в умовах невизначеності. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 64. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-2>
2. Васильєва Л. М., Зуєва І. Є. Облік витрат і його організація в сучасних умовах розвитку підприємства. *Економіка та суспільство*. 2025. Вип. 79. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-169>
3. Ємельянов О. Ю., Курило О. Б., Петрушка Т. О. Механізм, методи та способи управління витратами підприємств як інструменти підвищення ефективності їх господарської діяльності. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 38. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-58>
4. Котельникова Ю. М., Чумак Г. М., Ворошилова О. М. Управління витратами в умовах цифрової економіки: сучасні моделі та інструменти оптимізації. *Економіка та суспільство*. 2025. Вип. 73. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-73-44>
5. Pulse of the Profession 2021. Beyond Agility. *Project Management Institute*. 2021. URL: https://www.pmi.org/-/media/pmi/documents/public/pdf/learning/thought-leadership/pulse/pmi_pulse_2021.pdf
6. Назаренко С. А., Фейш М. О. Підходи до формування системи управління витратами на підприємстві. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 57. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-40>
7. Drury C. *Management and Cost Accounting*. 8th ed. Cengage Learning EMEA, 2012. 850 p.
8. Мірзоева Т. В., Томашевська О. А. Управління витратами підприємства в системі мінімізації ризиків господарської діяльності. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 65. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-69>

9. Leite J., Fernandes J., Fernandes A. The Balanced Scorecard as a Strategic Cost Management Tool: Insights from a Portuguese Small and Medium Enterprise. *Journal of Innovation Management in Small & Medium Enterprises*. 2025. Vol. 2025. Art. ID 599488. DOI: <https://doi.org/10.5171/2025.599488>
10. Nørreklit H. The balance on the balanced scorecard: A critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*. 2000. Vol. 11. Iss. 1. P. 65–88. DOI: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0121>
11. Kaplan R. S., Norton D. P. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*. 2001. Vol. 15. Iss. 1. P. 87–104. DOI: <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.1.87>
12. Kaplan R. S., Norton D. P. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*. 2001. Vol. 15. Iss. 2. P. 147–160. DOI: <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.2.147>
13. Сакун Л. М., Сухомлин Л. В., Шишлова Ю. В. Збалансована система показників у формуванні стратегії в умовах трансформаційних процесів. *Економічний простір*. 2024. № 196. С. 97–104. DOI: <https://doi.org/10.30838/EP.196.97-104>
14. Neves F. O Balanced Scorecard como instrumento de alinhamento estratégico nas organizações : Tese de Doutorado. Lisboa : Instituto Universitário de Lisboa, 2011. URL: <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/3361>
15. Sariani. The Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial and Non-Financial Performance. *Dhana: Jurnal Akuntansi*. 2025. Vol. 2. Iss. 4. P. 30–37. DOI: <https://doi.org/10.62872/b0t6h516>
16. Репіна І. Збалансована система показників у системі управління якістю на підприємстві. *Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»*. Серія «Економічні науки». 2022. № 3. С. 68–72. DOI: <https://doi.org/10.20998/2519-4461.2023.3.68>

REFERENCES

- Drury C. (2012). *Management and Cost Accounting*. Cengage Learning EMEA.
- Kaplan R. S. & Norton D. P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, 1(15), 87–104. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.1.87>
- Kaplan R. S. & Norton D. P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*, 2(15), 147–160. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.2.147>
- Kotelnykova Yu. M., Chumak H. M. & Voroshylova O. M. (2025). Upravlinnia vytratamy v umovakh tsyfrovoi ekonomiky: suchasni modeli ta instrumenty optyimizatsii [Cost management in the conditions of the

- digital economy: modern models and optimization tools]. *Ekonomika ta suspilstvo*, 73.
<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-73-44>
- Leite J., Fernandes J. & Fernandes A. (2025). The Balanced Scorecard as a Strategic Cost Management Tool: Insights from a Portuguese Small and Medium Enterprise. *Journal of Innovation Management in Small & Medium Enterprises*, 2025.
<https://doi.org/10.5171/2025.599488>
- Mirzoieva T. V. & Tomashevskaya O. A. (2024). Upravlinnia vytratamy pidpriemstva v systemi minimizatsii ryzykiv hospodarskoi diialnosti [Enterprise cost management in the system of minimizing economic activity risks]. *Ekonomika ta suspilstvo*, 65.
<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-69>
- Nazarenko S. A. & Feish M. O. (2023). Pidkhody do formuvannia systemy upravlinnia vytratamy na pidpriemstvi [Approaches to the formation of a cost management system at the enterprise]. *Ekonomika ta suspilstvo*, 57.
<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-40>
- Neves F. (2011). O Balanced Scorecard como instrumento de alinhamento estratégico nas organizações: Tese de Doutorado. *Instituto Universitário de Lisboa*.
<https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/3361>
- Nørreklit H. (2000). The balance on the balanced scorecard: A critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 1(11), 65–88.
<https://doi.org/10.1006/mare.1999.0121>
- Project Management Institute (2021). *Pulse of the Profession 2021. Beyond Agility*. https://www.pmi.org/-/media/pmi/documents/public/pdf/learning/thought-leadership/pulse/pmi_pulse_2021.pdf
- Riepina I. (2022). Zbalansovana systema pokaznykiv u systemi upravlinnia yakistiu na pidpriemstvi [Balanced scorecard in the quality management system at the enterprise]. *Visnyk Natsionalnoho tekhnichnoho universytetu «Kharkivskyi politekhnichniy instytut»*. Seriya «*Ekonomichni nauky*», 3, 68–72.
<https://doi.org/10.20998/2519-4461.2023.3.68>
- Sakun L. M., Sukhomlyn L. V. & Shyshlova Yu. V. (2024). Zbalansovana systema pokaznykiv u formuvanni stratehii v umovakh transformatsiinykh protsesiv [Balanced scorecard in strategy formation in conditions of transformational processes]. *Ekonomichnyi prostir*, 196, 97–104.
<https://doi.org/10.30838/EP.196.97-104>
- Sariani (2025). The Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial and Non-Financial Performance. *Dhana: Jurnal Akuntansi*, 4(2), 30–37.
<https://doi.org/10.62872/b0t6h516>
- Vasileva L. M. & Zueva I. Ye. (2025). Oblik vytrat i yoho orhanizatsiia v suchasnykh umovakh rozvytku pidpriemstva [Cost accounting and its organization in modern conditions of enterprise development]. *Ekonomika ta suspilstvo*, 79.
<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-169>
- Yemelianov O. Yu., Kurylo O. B. & Petrushka T. O. (2022). Mekhanizm, metody ta sposoby upravlinnia vytratamy pidpriemstv yak instrumenty pidvyshchennia efektyvnosti yikh hospodarskoi diialnosti [Mechanism, methods and ways of enterprise cost management as tools for increasing the efficiency of their economic activity]. *Ekonomika ta suspilstvo*, 38.
<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-58>
- Zakharchenko V. I., Akuliushyna M. O. & Linhur L. M. (2024). Modeliuvannia protsesiv upravlinnia vytratamy pidpriemstva v umovakh nevyznachenosti [Modeling of enterprise cost management processes in conditions of uncertainty]. *Ekonomika ta suspilstvo*, 64.
<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-2>
- Дослідження не отримувало зовнішнього фінансування.
Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів.
Інструменти ШІ у підготовці цієї роботи не використовувались.
- Стаття надійшла до редакції / Received: 05.06.2026
Статтю прийнято до публікації / Accepted: 18.06.2026
Оприлюднено / Published: 30.07.2026