

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
УКООПСПІЛКА  
ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ КОМІТЕТ СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ  
Полтавська філія

**П. В. Іванюта, О. П. Лугівська**

# **УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ**

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*За редакцією  
доктора економічних наук, професора,  
Іванюти С. М.*

*Рекомендовано  
Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів  
вищих навчальних закладів*

Київ  
«Центр учбової літератури»  
2009

ББК 65.052я73  
УДК 658.5(075.8)  
I-24

*Гриф надано  
Міністерством освіти і науки України  
(Лист № 1.4/18-Г-342 від 09.01.2009)*

**Рецензенти:**

**Худолій Л. М.** — доктор економічних наук, професор, Національний аграрний університет;  
**Маркіна І. А.** — доктор економічних наук, професор, Полтавський університет споживчої кооперації України;

**Дацій О. І.** — доктор економічних наук, професор, провідний науковий співробітник відділу інвестиційної політики та розвитку місцевого самоврядування, Рада по вивченню продуктивних сил, Національна академія наук України.

**Іванюта П. В., Лугівська О. П.**

I-24 **Управління ресурсами і витратами:** Навч. посіб. / За ред. д.е.н., проф. Іванюти С.М. — К.: Центр навчальної літератури, 2009. — 320 с.

**ISBN 978-966-364-970-2**

У навчальному посібнику розглянуто теоретичні та методологічні основи управління ресурсами і витратами на підприємстві в ринковій економіці господарювання в період інтеграційних перетворень. Систематизований матеріал дозволяє майбутнім фахівцям використовувати методи ефективного та раціонального прийняття управлінських рішень в умовах обмежених матеріальних ресурсів. Буде корисний для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей, магістрів, аспірантів, а також для практичних фахівців.

ББК 65.052я73  
УДК 658.5(075.8)

ISBN 978-966-364-970-2

© Іванюта П. В., Лугівська О. П., 2009  
© Центр учбової літератури, 2009

## **ПЕРЕДМОВА**

Протягом періоду встановлення ринкових відносин в Україні ведуться дискусії щодо ефективності використання ресурсів та формування виробничих витрат. Звідси основна мета дисципліни «Управління ресурсами і витратами» — необхідність формування у студентів й майбутніх фахівців теоретичних, методологічних основ і практичних аспектів управління ресурсами і витратами підприємства.

У процесі вивчення дисципліни у студентів формуються навички обґрунтування економічної цілеспрямованості в діяльності різних організаційно-правових форм господарювання; розвивається комплекс аналітичних, прогностичних та інноваційних здібностей, необхідних майбутньому підприємцю для розрахунку очікуваних позитивних фінансових результатів, стратегія розвитку підприємницької діяльності, оцінювання результативності і підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Вивчення студентами дисципліни сприятиме підвищенню рівня підготовки бакалаврів, спеціалістів і магістрів, надасть їм необхідні знання для відкриття своєї справи та можливості працювати в підприємницьких структурах.

## **1. ПРЕДМЕТ ТА ЗАВДАННЯ ДИСЦИПЛІНИ**

### **1.1. Предмет дисципліни**

Предмет дисципліни «Управління ресурсами і витратами» є відображення управлінської діяльності окремих осіб, домогосподарств і підприємств, спрямованої на отримання прибутку, що історично виникла у процесі розвитку суспільства на основі взаємодії продуктивних сил та виробничих відносин. В основі управлінської діяльності лежить насамперед особистий інтерес, але в умовах ринкових відносин він задовольняється лише при роботі на суспільство. Основними елементами управління ресурсами і витратами є його види і форми, які створюють цілісну систему в національній економіці.

### **1.2. Мета і завдання дисципліни**

Основною її метою є формування системи знань у сфері управління ресурсами і витратами згідно з існуючим законодавством в умовах розвитку ринкової економіки, з організації та функціонування управління ресурсами і витратами, ознайомлення з реалізацією досвіду в Україні та в інших країнах з подальшим його використанням у практичній діяльності.

Виходячи з цього, основні завдання дисципліни такі:

- Дати загальне уявлення про управління ресурсами і витратами.
- Показати процеси прогнозування і поточного планування витрат.
- Визначити розміри витрат на різних стадіях життєвого циклу продукції.
- Обґрунтувати взаємозв'язок між витратами та якістю продукції.
- Визначити вплив організації матеріального забезпечення та витрат на виробництво продукції.

- Визначати роль ризиків при управлінні ресурсами і витратами та заходи їх подолання.
- Висвітлити проблему управління ресурсами і витратами і на цій основі сформувати конкретні методи.

### **1.3. Після вивчення курсу студенти повинні знати:**

- Роль та значення управління ресурсами і витратами для розвитку суспільного виробництва, їх особливості в народному господарстві України.
- Законодавчу базу в Україні, що регулює використання ресурсів і товарно-матеріальних цінностей, а також якість і ефективність виробничого процесу.
- Значення напрямів, методів і механізмів управління ресурсами і витратами.
- Методику складання плану використання ресурсів і здійснення витрат для підвищення якості і ефективності виробничого процесу.

### **1.4. Студенти, вивчивши курс, мають уміти:**

Знайти напрями управління ресурсами і витратами, навести приклади, застосувати документи для підтвердження якості продукції, розробити плани, віднайти методи і заходи, що забезпечують підвищення ефективності використання ресурсів.

### **1.5. Курс базується на таких дисциплінах:**

«Політекономія», «Основи економічної теорії», «Історія економічних вчень», «Мікроекономіка», «Державне регулювання економіки», «Економіка підприємств», «Основи менеджменту», «Інтелектуальна власність», «Звітність підприємств», «Управлінський облік», «Аудит».

## 2. ЗМІСТ ДИСЦИПЛІНИ ЗА ТЕМАМИ

№ з/п	Назва теми	Кількість годин за видами занять				
		Разом	аудиторні		позааудиторні	
			Лекції	Практичні та семінари	Інд. заняття під керівн. викл.	Самостійна робота
<b>Модуль 1</b>						
1	Теоретичні засади управління ресурсами і витратами	7	1	2		4
2	Витрати виробництва та підприємницький прибуток	5	1	2		2
3	Особливості системи управління витратами	5	1	2		2
4	Технологія прийняття господарських рішень в системі управління витратами	7	1	2	2	2
5	Економічна сутність матеріальних ресурсів та особливості управління ними	8	2	2	2	2
6	Види кошторису витрат та їх розподіл	6	2	2		2
7	Методологія розрахунку собівартості продукції (послуг)	6	2	2		2
<b>Модуль 2</b>						
8	Облік та аналіз витрат	8	2	2		4
9	Планування витрат та методика складання кошторису витрат	10	2	4		4
10	Особливості управління ресурсами і витратами на підприємствах окремих галузей промисловості	10	2	2	2	4
11	Особливості управління ресурсами і витратами в сільському господарстві	9	1	2	2	4
12	Особливості управління ресурсами і витратами в торгівлі	12	2	4	2	4
13	Особливості управління ресурсами і витратами в будівництві	7	1	2		4
14	Методика розрахунку показників ефективного використання витрат підприємства	8		4		4
<b>Разом</b>		<b>108</b>	<b>20</b>	<b>34</b>	<b>10</b>	<b>44</b>

### **3. ПРОГРАМА ДИСЦИПЛІНИ**

#### **Модуль 1.**

#### **ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ**

##### **Тема 1. Теоретичні засади управління ресурсами і витратами**

Економічні положення еволюції управління ресурсами і витратами. Предмет та зміст науки про управління ресурсами і витратами. Класифікація ресурсів. Процес перетворення ресурсів у витрати. Основні етапи розвитку науки управління ресурсами і витратами.

Зміст та структура курсу, зв'язок управління ресурсами і витратами з науковими положеннями інших дисциплін.

##### **Тема 2. Витрати виробництва та підприємницький прибуток**

Економічна сутність витрат: місце, поняття. Витрати виробництва і витрати обігу. Загальна класифікація витрат. Склад витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг). Закон України «Про оподаткування прибутку підприємства». Формування і розподіл витрат відповідно до національних стандартів обліку П(С)БО 16 «Витрати».

##### **Тема 3. Особливості системи управління ресурсами і витратами**

Поняття про систему управління ресурсами і витратами. Сутність процесу управління ресурсами і витратами. Загальні та специфічні принципи управління витратами. Характеристика функцій та методів управління ресурсами і витратами. Основна ціль та «дерево цілей» в системі управління витратами. Системність в управлінні ресурсами і витратами. Прийняття управлінських рішень в системі управління витратами.

##### **Тема 4. Технологія прийняття господарських рішень в системі управління витратами**

Сутність, функції і типи господарських рішень. Технологія прийняття управлінських рішень в системі управління ресурсами і витратами. Діагностика проблеми. Оцінка ситуації. Альтернативні варіанти. Прийняття рішень. Організація виконання рішень. Методи прийняття господарських рішень в системі управління ресурсами і витратами. Моделювання рішень, принципи і вимоги до ефективних управлінських рішень. Методи контролю витрат. Сутність моніторингу та його етапи.

##### **Тема 5. Економічна сутність матеріальних ресурсів та особливості управління ними**

Сутність та значення запасів у діяльності підприємства. Види та типи запасів за їх цільовим призначенням. Витрати, пов'язані із формуванням та обслуговуванням запасів. Політика управління запасами підприємства. Показники, що характеризують

ють ефективність використання матеріальних ресурсів. Методи та системи управління запасами. Особливості «LIFO» та «FIFO». Сутність та переваги «just-in-time». Сутність, зміст і значення матеріальних ресурсів у системі управління ресурсами й витратами. Методологічні підходи до визначення матеріальних ресурсів. Класифікація матеріальних ресурсів. Особливості формування матеріальних ресурсів у торговельних підприємствах. Логістична концепція в системі формування, розподілу та використання матеріальних ресурсів. Показники ефективного використання матеріальних ресурсів в торгівлі.

### **Тема 6. Види кошторису витрат та їх розподіл**

Витрати виробництва: прямі і непрямі. Кошторис собівартості та його значення. Повна виробнича собівартість. Невиробничі витрати. Основні показники собівартості товарної продукції. Оцінка виконання плану по собівартості товарної продукції. Шляхи зниження собівартості продукції. Явні та тимчасові витрати. Короткостроковий і довгостроковий періоди діяльності підприємства. Сукупність середніх витрат підприємства та їх розрахунки.

Сутність позамовного кошторису витрат та його особливості. Фактори, що враховуються при плануванні собівартості товарної продукції. Ставка розподілу заводських накладних витрат (ЗНВ), її визначення та застосування.

Сутність та операції попроцесного кошторису витрат. Управління вартістю товарної продукції в умовах використання системи своєчасного виробництва (ССВ). Види переміщень продукції при попроцесному кошторисі витрат. Виробнича потужність підприємства та її рівні.

### **Тема 7. Методологія розрахунку собівартості продукції (послуг)**

Сутність граничних витрат. Граничні витрати і конкурентна пропозиція. Закон убуючої віддачі. Криві граничних витрат та їх зміщення. Граничний продукт і граничні витрати. Взаємозв'язок суми витрат з граничним доходом, ціною і прибутком. Стратегія максимізації прибутку. Загальні витрати в умовах припинення виробництва. Неявні витрати і втрачені можливості. Позитивний і негативний ефект зростання масштабів виробництва. Довготривалі витрати та економія на масштабах виробництва.

Сутність собівартості продукції (послуги). Методологічні підходи до розрахунку собівартості продукції (послуг). Управління собівартістю: ціль,задачі.

## **Модуль 2.**

### **ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ ТА ЇХ ОСОБЛИВОСТІ У ГАЛУЗЯХ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА**

#### **Тема 8. Облік та аналіз витрат**

Основні етапи розвитку обліку витрат. Котельний метод. Дірект-кост. Стандарт-кост. Нормативний метод. Господарський розрахунок. Облік витрат у місцях їх виникнення. Практика управління витратами по місцях виникнення і центрах відповідальності на основі управлінського обліку. Технічні засоби обліку і контролю витрат на підприємстві.

Сутність аналізу витрат та його завдання. Інформаційна база аналізу витрат та його етапи. Аналіз відхилень фактичних і нормативних витрат по центрах витрат і центрах відповідальності. Оцінка витрат для ціноутворення при взаємних розрахунках у межах підприємства. Необхідність аналізу витрат торговельного підприємства та його завдання. Джерела інформації для аналізу витрат обігу. Етапи аналізу витрат. Відносна зміна рівня витрат. Абсолютна економія або надмірні витрати. Інтенсивність змін рівня витрат.

Аналіз загального рівня і суми витрат обігу. Дослідження впливу окремих факторів на суму та рівень витрат.

### **Тема 9. Планування витрат та методика складання кошторису витрат**

Сутність планування витрат, його завдання та етапи. Види планів. Основний зміст бізнес-плану. Виробничий план і кошторис витрат на виробництво продукції. Сутність та значення нормативних витрат. Необхідність планування витрат на підприємствах торгівлі. Методи прогнозування витрат. Порівняння методів прямого і оберненого кошторису. Критерій оптимальності. Прогнозування витрат відповідно до оптимізаційної моделі. Етапи планування поточних витрат. Обґрунтування основних напрямів економії витрат обігу в планованому періоді. Розподіл загальної планованої суми витрат обігу. Взаємозв'язок стратегічного, тактичного й оперативного управління інвестиційною діяльністю. Принципи та послідовність розробки інвестиційної стратегії.

Розробка стратегічних напрямів формування інвестиційних ресурсів. Методи прогнозування загальної потреби в інвестиційних ресурсах. Класифікація джерел формування інвестиційних ресурсів. Сучасні методи фінансування окремих інвестиційних проектів та програм. Оптимізація структури джерел формування інвестиційних ресурсів.

### **Тема 10. Особливості управління ресурсами і витратами на підприємствах окремих галузей промисловості**

Первинний облік і внутрігосподарська звітність центрів витрат і відповідальності на підприємствах легкої промисловості. Первинний облік і внутрішньогосподарська звітність центрів відповідальності на виробництвах харчової промисловості. Організація центрів витрат і відповідальності в машинобудуванні і металообробці. Документальне оформлення виробничого процесу і облік витрат у деревообробній галузі промисловості.

### **Тема 11. Особливості управління ресурсами і витратами в сільському господарстві**

Особливість формування і розподілу витрат по виробництву сільськогосподарської продукції. Методологічні підходи до розподілу витрат на незавершене виробництво. Чекова форма контролю за витратами. Передумови інформаційного забезпечення витрат на незавершене виробництво.



### **Тема 12. Особливості управління витратами обігу торговельного підприємства**

Торговий капітал (еволюційний процес). Сутність та структура витрат обігу. Чисті і додаткові витрати. Поточні та довготривалі витрати обігу. Фактори, що визначають суму та рівень витрат торгового підприємства. Критерії економічності поточних витрат. Номенклатура статей витрат торгівлі і громадського харчування. Резерви економії витрат обігу на підприємстві. Критерії ефективного управління витратами. Елементи моделі управління витратами обігу. Основне завдання системи управління поточними витратами. Умови формування витрат торговельного підприємства. Регульовані і нерегульовані витрати. Основні особливості та переваги «дірект-костингу». Взаємозв'язок витрат обігу, товарообігу і прибутку.

### **Тема 13. Особливості управління ресурсами і витратами в будівництві**

Сутність та природа витрат у будівництві. Матеріальні ресурси у будівництві: сутність, об'єкт управління. Внутрішньогосподарський розрахунок матеріальних ресурсів у будівництві. Можливості і перспективи використання матеріальних ресурсів у будівництві. Методика оцінки ефективності управління матеріальними ресурсами на будівництві.

### **Тема 14. Методика розрахунку показників ефективного використання витрат підприємства**

Шляхи оптимізації управління матеріальними ресурсами. Гранична дохідність і витратність ресурсу та дія закону убуваючої віддачі. Позитивний і негативний ефект масштабу виробництва. Виробнича потужність та її рівні. Способи підвищення ефективності витрат підприємства. Оптимізація діяльності підприємства за критерієм витрат.

## 4. ОЦІНЮВАННЯ ЗА КРЕДИТНО-МОДУЛЬНОЮ СИСТЕМОЮ

### 4.1. Загальні положення

4.1.1. Шляхом суттєвої зміни традиційної системи організації навчального процесу здійснюється запровадження кредитно-модульної системи організації навчального процесу (КМСОНП) на засадах Європейської кредитно-трансферної системи (ECTS).

4.1.2. Особливістю КМСОНП є те, що на відміну від традиційної організації навчального процесу, де центральною фігурою є викладач, центр ваги поступово переноситься на студента, який активно організовує своє навчання за вибраним напрямом за допомогою викладача. У цьому контексті важлива роль належить науково-педагогічним працівникам, з яких призначаються куратори для організації індивідуального навчання студентів.

4.1.3. Для впровадження КМСОНП університет повинен мати три основних елементи ECTS:

- інформаційний пакет;
- угода про навчання між студентом і університетом;
- академічна довідка оцінювання знань студента.

4.1.4. Головними умовами для запровадження КМСОНП є наявність:

- модульної організації навчального процесу;
- системи рейтингового оцінювання знань студентів.

Складовими елементами КМСОНП є:

- структурно-логічні схеми підготовки фахівців за усіма напрямками і спеціальностями;
- програми навчання, які формуються як набір залікових кредитів (предметів);
- введений граничний термін навчання за програмою навчання, який не може перевищувати нормативний більше, ніж на один рік;
- навчальний план з урахуванням додаткових граф (кредити ECTS, індивідуальна робота та модульний контроль);
- графіки навчального процесу (у т.ч. індивідуальні) з урахуванням КМСОНП;
- програми навчання з урахуванням змін в обсязі навчальних дисциплін та кваліфікаційних складових підготовки;
- особливості зарахування, переведення, відрахування, поновлення студентів на навчання;
- наявність матеріально-технічного, навчально-методичного та інформаційного забезпечення;
- призначення викладачів-кураторів індивідуальних програм навчання.

4.1.5. Структура залікового кредиту та порядок оцінювання навчальних досягнень студентів:

- **Кредити ECTS** відображають загальне навантаження студента при вивченні певного курсу або якоїсь його частини (блоку). Вони також визначають, яку частину загального річного навчального навантаження займає даний курс (або блок курсу) у ВНЗ, що визначає кредити;
- **Заліковий кредит** — це завершена задокументована частина (навчальної дисципліни, практики, курсового проектування тощо) навчання студента, що підлягає обов'язковому оцінюванню та зарахуванню;

- **Модуль** — це задокументована завершена частина освітньо-професійної програми (ОПП) (навчальна дисципліна, практики, державна атестація), що реалізується відповідними видами навчальної діяльності студента (лекції, практичні, семінарські, лабораторні заняття, самостійна та індивідуальна робота, практики, контрольні заходи, кваліфікаційні роботи). Модуль може включати один або декілька змістових модулів;
- **Змістовий модуль** — це система навчальних елементів навчальної дисципліни, що засвоюється за допомогою відповідних методів навчання;
- Залікові кредити містять структурні модулі одного або декількох видів навчальної діяльності студентів (аудиторну, самостійну та індивідуальну роботу студента).

Обсяг аудиторної роботи не повинен перевищувати 50% залікового кредиту, орієнтовні обсяги самостійної та індивідуальної роботи можуть становити по 25 відсотків;

- У заліковому кредиті оцінюються всі види навчальної діяльності студента, що формують компетенції;
- Підсумкова оцінка з навчальної дисципліни повинна визначатися як середньозважена з результатів засвоєння окремих залікових модулів;
- Навчальні досягнення студента з вивчення змісту навчальних дисциплін за видами діяльності відображаються у «Відомості обліку успішності», що включає: назву вищого навчального закладу, назву документа — Відомість обліку успішності, номер відомості, підпис декана факультету, дату, навчальний рік, номер семестру, назву факультету, назву спеціальності, курс, шифр академічної групи, назву навчальної дисципліни, прізвище, ініціали, посада викладача, який виставляє підсумкову оцінку, прізвище, ініціали, посада викладача, який проводив практичні (семінарські, лабораторні) заняття і здійснював поточний контроль, таблицю відомості, що містить:
  - 1) номер студента у списку;
  - 2) прізвище, ініціали студента;
  - 3) номер індивідуального навчального плану студента;
  - 4) підсумкову рейтингову оцінку за 100-бальною шкалою;
  - 5) підсумкову оцінку за чотирибальною національною шкалою;
  - 6) підсумкову оцінку за шкалою ECTS;
  - 7) підпис викладача, який виставив підсумкову оцінку;
- формами організації навчання в умовах КМСОНП є лекційні, практичні, семінарські, лабораторні й індивідуальні заняття, усі види практик та консультацій, виконання індивідуальних завдань студентів та інші форми і види навчальної та науково-дослідної діяльності студентів;
- організаційно-методичне забезпечення КМСОНП передбачає використання всіх документів, регламентованих чинною нормативною базою вищої освіти, адаптованих і доповнених з урахуванням особливостей цієї системи.

## 4.2. Порядок обрахування кредитів ECTS

4.2.1. Ціна кредиту ECTS для усіх напрямів підготовки (спеціальностей) складає 36 академічних годин (тобто 1 кр. ECTS = 2/3 кр. укр.).

4.2.2. Кількість кредитів ECTS на навчальну дисципліну визначається діленням загального обсягу годин із навчальної дисципліни на ціну кредиту (36), округленням до 0,5 кредиту.

4.2.3. Нормативна кількість залікових одиниць на один навчальний рік складає 60 кредитів ECTS, на один семестр — 30 кредитів ECTS. Якщо виходить з того, що 1 кр. ECTS = 2/3 кр. укр. (54 години навчального часу на тиждень, за який студент засвоює певний обсяг навчального матеріалу), то тривалість навчального року в тижнях (або кредитах укр.) становитиме:  $60 \text{ кр. ECTS} \times 2/3 = 40 \text{ кр. укр.}$ , що вкладається в діючий норматив, за яким тривалість навчання протягом навчального року не повинна перевищувати 44 тижні.

### 4.3. Особливості складання навчального плану

4.3.1. У чинний навчальний план вводяться додатково три графи: кредит ECTS, індивідуальна робота та модульний контроль.

Необхідно взяти до уваги, що кредит ECTS враховує, крім аудиторного навантаження та самостійної, індивідуальної роботи, ще й контрольні заходи, тобто час, що витрачається на їх підготовку та складання (сучасний екзаменаційний час) і враховується як складова самостійної роботи.

4.3.2. В умовах КМСОНП особлива увага приділяється індивідуальній та самостійній роботі студентів, технологія проведення якої має бути детально розкрита в робочій навчальній програмі. Індивідуальна та самостійна роботи повинні мати конкретні змістові характеристики, контролюватися та оцінюватися.

4.3.3. Індивідуальна робота студентів передбачає:

- виконання індивідуальних завдань (рефератів, розрахункових, графічних, курсових та дипломних проектів (робіт) тощо);
- індивідуальні заняття (під керівництвом викладача у позанавчальний час);
- консультації щодо виконання індивідуальних завдань, розроблення рефератів, виконання контрольних робіт, підготовки до семінарських, практичних занять, модульного контролю.

4.3.4. Самостійна робота студента протягом семестру (міжсесійний період) включає: опрацювання лекційного матеріалу; підготовку до семінарів, практичних занять, лабораторних робіт; підготовку до контрольних заходів;

- виконання курсових проектів (робіт), РГР; опрацювання окремих розділів програм, які не викладаються на лекціях, тощо.

Самостійна робота в сесійний період включає: підготовку та складання тестових завдань; захист індивідуальних завдань; сесійні контрольні заходи.

4.3.5. При складанні навчального плану необхідно передбачити можливість:

- мінімізації кількості навчальних дисциплін, що вивчаються одночасно;
- впровадження послідовно-паралельного навчання (1–2 дисципліни відповідно до кількості кредитів вивчаються протягом одного або кількох **чотириместрів** (семестрів): іноземна мова, інформатика та комп'ютерна техніка, ряд фахових дисциплін, а решта — протягом одного семестрового модуля (чотириместру).

Нормативні навчальні дисципліни гуманітарного й соціально-економічного, фундаментального та науково-природничого циклів мають бути максимально уніфікованими для одного напрямку і забезпечувати реалізацію державних стандартів вищої освіти.

#### 4.4. Організація контролю знань студентів в умовах КМСОНП

4.4.1. У процесі навчання реалізується поточний, модульний і підсумковий семестровий контроль знань студентів.

**Поточний контроль** знань ведеться шляхом виконання контрольних робіт (як правило, у формі тестів), на лабораторних, практичних (семінарських) заняттях, у процесі виконання індивідуальних навчально-дослідних завдань, розрахункових, графічних (розрахунково-графічних) робіт чи інших видів індивідуальної роботи студентів.

**Модульний контроль** підсумовує результати засвоєння змістового модуля дисципліни та реалізується шляхом узагальнення результатів поточного контролю знань і проведення спеціальних контрольних заходів.

**Підсумковий семестровий контроль** відображає міру компетентності студента в певній навчальній дисципліні й проводиться у формах семестрового екзамену (письмового, усного, модульного) чи заліку з конкретної навчальної дисципліни в обсязі навчального матеріалу, визначеного навчальною програмою, і в термін, встановлений графіком навчального процесу.

Семестровий залік — це форма підсумкового контролю засвоєння студентами навчального матеріалу на підставі результатів виконання ними певних видів робіт на практичних, семінарських або лабораторних заняттях, яка не передбачає обов'язкової присутності студента. Заліки студент повинен отримати до початку підсумкового контролю або екзаменаційної сесії.

Екзамени складаються в період підсумкового модульного контролю або екзаменаційних сесій, передбачених графіком навчального процесу згідно з розкладом, який доводиться до відома викладачів і студентів не пізніше як за місяць до початку проведення підсумкового контролю.

Студент вважається допущеним до контролю за семестровим модулем, якщо виконав усі види робіт за відповідний семестровий модуль із цієї навчальної дисципліни (виконані та захищені лабораторні роботи, заплановані контрольні роботи, РГР, захищені курсові проекти або роботи тощо).

Періодичність і терміни проведення контрольних заходів визначаються робочими навчальними планами і семестровими графіками навчального процесу. У випадку, коли студент навчається за індивідуальним планом, йому може бути визначений окремий графік контрольних заходів.

4.4.2. Контроль успішності студентів забезпечується поєднанням традиційних видів контролю з модульно-рейтинговою системою оцінювання знань (МРОЗ).

**МРОЗ** — організація навчального процесу, за якої вивчення студентом навчальної дисципліни відбувається шляхом послідовного і ґрунтовного опрацювання навчальних модулів, а оцінювання якості його роботи та рівня здобутих знань і вмінь здійснюється за рейтинговою системою.

4.4.3. Навчальна дисципліна — сукупність змістовних модулів, кожний з яких охоплює одиницю навчального матеріалу і завершується контролем.

**Змістовим модулем** називають визначену робочою програмою логічно завершену частину навчальної дисципліни, у результаті вивчення якої студент отримує певну сукупність знань та умінь. Змістовий модуль має загальний обсяг, кратний половині кредиту ECTS (18 годин), вивчається протягом певного часу і завершується модульним контролем знань.

**Структурний модуль** відповідає певній формі навчального процесу (лекції, практичні чи семінарські заняття, лабораторні роботи, індивідуальна та самостійна робота студента).

4.4.4. Суть МРОЗ полягає в тому, що кожному виду роботи чи навчальному елементу, які повинен виконати чи засвоїти студент, пропорційно їх трудомісткості, складності й ролі в загальній системі знань і умінь присвоюється певна кількість балів. У процесі навчання із застосуванням простих і прозорих процедур проводиться оцінювання рівня компетенції студента шляхом контролю якості виконання роботи чи засвоєння знань. Сума оцінок для сукупності виконаних робіт чи засвоєних навчальних елементів дає бальну оцінку студента для окремого модуля, блоку модулів чи навчальної дисципліни в цілому.

4.4.5. Правила модульно-рейтингового оцінювання знань студентів (МРОЗ) з конкретної навчальної дисципліни розробляються провідним викладачем на основі чинного «Положення про модульно-рейтингову систему оцінювання знань студентів з навчальних дисциплін», оформлюються у вигляді додатка до робочої програми дисципліни і затверджуються на засіданні кафедри.

4.4.6. Правилами модульно-рейтингового оцінювання знань з навчальної дисципліни встановлюється система балів, які отримує студент у процесі виконання усіх видів навчальних робіт та контрольних заходів, критерії оцінювання знань, вимоги щодо виконання навчального плану (обов'язковість виконання лабораторних робіт, курсових проектів та інших індивідуальних завдань).

4.4.7. Індивідуальні та контрольні завдання розробляються кафедрою відповідно до вимог освітньо-кваліфікаційної характеристики таким чином, щоб вони забезпечували об'єктивне оцінювання рівня знань та умінь студента стосовно кожного змістового чи структурного модуля.

4.4.8. При розробленні критеріїв оцінювання знань студентів викладач враховує всі види навчальної роботи та контрольні заходи, передбачені робочою навчальною програмою дисципліни. Форми контролю знань (тести, письмові завдання, контрольні роботи, співбесіди тощо) встановлюються правилами МРОЗ даної дисципліни й доводяться до відома студентів.

4.4.9. Рейтингові бали з усіх розділів практичної підготовки визначаються з урахуванням якості виконання завдань та результатів захисту відповідних звітів (індивідуального завдання, курсової роботи чи проекту, розрахунково-графічної роботи, звітів із практики тощо).

4.4.10. Викладач здійснює рейтинговий контроль на підставі затверджених правил, веде облік отриманих студентами балів і узагальнює результати засвоєння студентом змістових модулів під час модульних контролів та підсумкового контролю знань.

4.4.11. Відсутність студентів на контрольній роботі, лабораторному чи семінарському занятті, модульному контролі оцінюється в «нуль» балів. Залежно від причини відсутності викладач визначає форму проходження додаткового контролю з метою відпрацювання навчального матеріалу.

4.4.12. Рейтинговою оцінкою з навчальної дисципліни є сума балів, отриманих студентом у процесі вивчення дисципліни та складання передбачених правилами МРОЗ контрольних заходів, приведена до 100-бальної шкали. Рейтингова оцінка з навчальної дисципліни є комплексною характеристикою компетентності студента,

яка враховує результати виконання усіх видів навчальних робіт протягом семестру, результати модульних та підсумкового контролю знань.

4.4.13. За рейтинговою оцінкою визначаються також оцінка ECTS (від А до F) та традиційна чотирибальна національна оцінка згідно з обов'язковою для усіх навчальних дисциплін таблицею:

Рейтингова оцінка	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за традиційною національною шкалою
91–100	A – відмінно	5 – відмінно
81–90	B – дуже добре	4 – добре
71–80	C – добре	
61–70	D – задовільно	3 – задовільно
51–60	E – достатньо	
31–50	FX – незадовільно з можливістю повторної атестації	2 – незадовільно

**Залік** як форма підсумкового контролю виставляється при наявності рейтингової оцінки понад 60 балів.

4.4.14. Якщо загальна кількість балів, набраних студентом протягом семестру, дозволяє виставити позитивну підсумкову рейтингову оцінку і викладач не має зауважень до студента, підсумкова оцінка з навчальної дисципліни може бути виставлена без проведення підсумкового контролю. При цьому не пізніше офіційно призначеного розкладом дня проведення підсумкового контролю до відомості в обліку успішності та індивідуального навчального плану студента (залікової книжки) виставляються: рейтингова оцінка, оцінка за шкалою ECTS та чотирибальна національна оцінка.

4.4.15. У випадку неявки студента на екзамен (залік) у відомість обліку успішності проставляється оцінка за МРОЗ.

4.4.16. Студенти, які не набрали необхідної кількості балів для зарахування дисципліни або претендують на вищу оцінку, мають право скласти іспит (залік) із усього курсу на загальних підставах. При цьому критерії оцінювання знань також повинні забезпечувати виставлення усіх трьох оцінок (рейтингової, за шкалою ECTS та за національною чотирибальною шкалою).

4.4.17. Навчальні дисципліни, загальний обсяг яких не перевищує 2 кредити ECTS (72 години), за рішенням кафедри допускається вважати одномодульними і вести контроль знань студентів традиційними методами без застосування МРОЗ. При цьому за результатами підсумкового контролю у відомості обліку успішності та індивідуального навчального плану студента (залікової книжки) також виставляються три оцінки: рейтингова, оцінка за шкалою ECTS, чотирибальна національна оцінка.

4.4.18. Студенти, котрі отримали незадовільні оцінки (не атестовані) за результатами модульного чи семестрового підсумкового контролю знань через неповажні причини, вважаються невідстаючими.

Студент, який отримав за результатами модульного чи семестрового підсумкового контролю більше двох незадовільних оцінок, відрховується з вищого навчального закладу.

Студент, який отримав не більше двох незадовільних оцінок, ліквідує заборгованості протягом 2 тижнів після завершення сесії чи модульного контролю. Повторне складання екзаменів проводиться за традиційними методами контролю (без використання МРОЗ) не більше двох разів із кожної дисципліни: перший раз викладачеві, другий — комісії, створеній деканом факультету. Якщо студент не склав екзамен (екзамени) з поважних причин, деканат визначає індивідуальний графік складання екзаменів.

Студентам, котрі не виконали навчальний план з поважних причин, підтверджених відповідними документами, може надаватись повторний курс або академічна відпустка відповідно до наказу Міністерства освіти України від 06.06.96 р. № 153.

4.4.19. Головним узагальненим показником успішності студента є загальний академічний рейтинг за семестр, навчальний рік чи весь період навчання. Він формується з рейтингових оцінок усіх навчальних дисциплін, передбачених індивідуальним навчальним планом, з урахуванням їх обсягу та вагомості в загальній системі знань. Академічний рейтинг встановлюється деканатом за правилами, викладеними в окремому «Положенні про рейтингову систему оцінювання діяльності студентів».

4.4.20. За сумарними результатами семестрових контролів студентам призначається стипендія на наступний семестр згідно з чинними нормативними документами Міністерства освіти і науки України.



# МОДУЛЬ 1.

## ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ

### ТЕМА 1.

#### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ

##### План

- 1.1. Сутність, зміст та класифікація ресурсів.
- 1.2. Економічна сутність витрат.
- 1.3. Основні етапи розвитку науки управління ресурсами і витратами.

*Ключові терміни:* ресурси, витрати, валові витрати, управління, менеджмент, принципи, функції, методи.

#### 1.1. Сутність, зміст та класифікація ресурсів

Категорія «ресурси» багатогранна, вони застосовуються в господарстві, побуті, є складовою частиною матеріально-технічної бази суспільного виробництва. Реальні і потенційні природні ресурси можна класифікувати за: походженням, господарським призначенням, ознакою вичерпності (рис. 1.1) [1, С. 30].

«**Природні ресурси**» — одне з найчастіше вживаних у літературі понять. Більш загальним є визначення, дане А.А. Мінцом: «Природні ресурси... тіла і сили природи, що на даному рівні розвитку продуктивних сил і вивченості можуть бути використані для задоволення потреб людського суспільства у формі особистої участі в матеріальній діяльності» [2]. Природні ресурси можуть бути: *доступні, доведені або реальні запаси* — це обсяги природного ресурсу, виявлені сучасними методами розвідки чи обстеження, технічно доступні й економічно рентабельні для освоєння, а також *потенційні чи загальні ресурси* — це ресурси, установлені на основі теоретичних розрахунків, які включають, окрім точно встановлених запасів природної сировини, ще й ту їхню частину, яку нині освоїти неможливо через технічні чи економічні причини (наприклад, поклади бурого вугілля на великих глибинах чи прісні води, законсервовані в льодовиках або глибинних шарах земної кори). Потенційні ресурси називають ресурсами майбутнього, тому що їхнє господарське освоєння стане можливим тільки за умов якісно нового науково-технічного розвитку суспільства.

У зв'язку з багатогранним характером поняття «природні ресурси», що відбиває їхнє природне походження, з одного боку, і господарську, економічну значущість — з іншого, розроблена й широко застосовується їх класифікація:

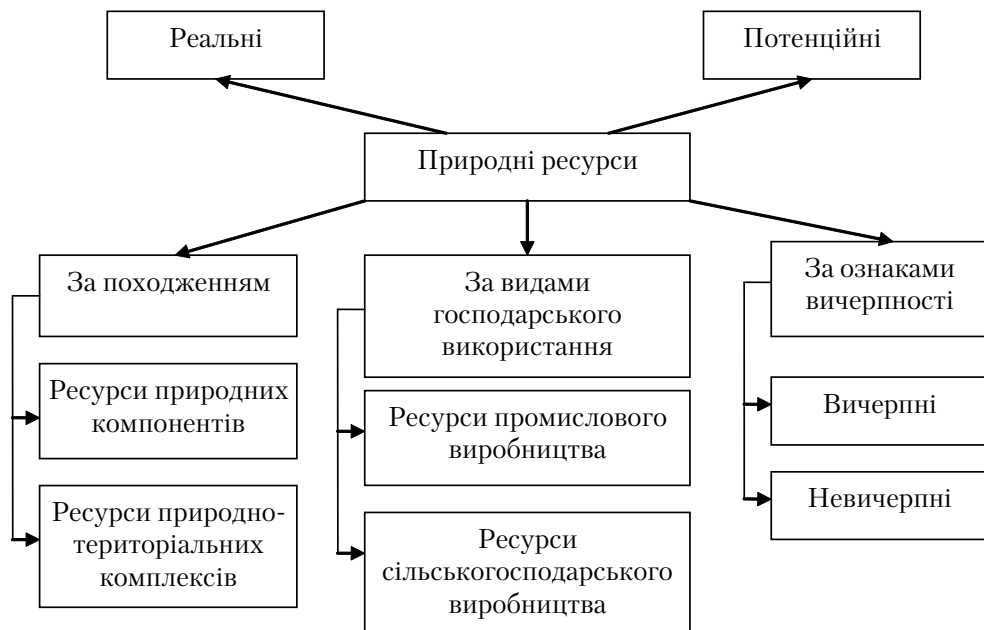


Рис. 1.1. Класифікація природних ресурсів [1, С. 30]

**І. Класифікація природних ресурсів за походженням.** Природні ресурси (тіла чи явища природи) виникають у природних середовищах (водах, атмосфері, рослинному чи ґрунтовому покриві тощо) й у просторі утворюють визначені сполучення, що змінюються в межах природно-територіальних комплексів. На цій основі вони підрозділяються на дві групи: ресурси природних компонентів і ресурси природно-територіальних комплексів:

— *ресурси природних компонентів* — вид природного ресурсу з компонентами ландшафтної оболонки. Він характеризується тими ж природними факторами, що створюють даний природний компонент відповідно до територіального розміщення, це — мінеральні, кліматичні, водні, рослинні, земельні, ґрунтові, тварини світу. Ця класифікація широко вживається у вітчизняній і закордонній літературі. При використанні наведеної класифікації основна увага приділяється закономірностям просторового і тимчасового формування окремих видів ресурсів, їх кількісним, якісним характеристикам, особливостям їхнього режиму, обсягам природного поповнення запасів. Наукове розуміння всього комплексу природних процесів, що беруть участь у створенні й нагромадженні природного ресурсу, дозволяє правильніше розрахувати роль і місце тієї чи іншої групи ресурсів у процесі суспільного виробництва, системі господарства, а головне — дає можливість виявити граничні обсяги вилучення ресурсу з природного середовища, не допускаючи його виснаження чи погіршення якості. Наприклад, точне уявлення про обсяги щорічного приросту деревини в лісах визначеного регіону дозволяє розрахувати припустимі норми вирубки. Під час суворого контролю за дотриманням цих норм виснаження лісових ресурсів не відбувається;

— *ресурси природно-територіальних комплексів*. На даному рівні підрозділу враховується комплексність природно-ресурсного потенціалу території, що впливає з відповідної комплексної структури самої ландшафтної оболонки. Кожен ландшафт (природно-територіальний комплекс) має визначений набір різноманітних видів природних ресурсів. Залежно від властивостей ландшафту, його місця в загальній структурі ландшафтної оболонки, поєднання видів ресурсів їх кількісні та якісні характеристики змінюються дуже істотно, визначаючи можливості освоєння й організації матеріального виробництва. Часто виникають такі умови, коли один чи кілька ресурсів визначають напрям господарського розвитку цілого регіону. Практично будь-який ландшафт має кліматичні, водні, земельні, ґрунтові й інші ресурси, але можливості господарського використання дуже різні. В одному випадку можуть складатися сприятливі умови для видобутку мінеральної сировини, а в іншому — для вирощування цінних культурних рослин для організації промислового виробництва, курортного комплексу тощо. На основі цього виділяються природно-ресурсні територіальні комплекси за найкращим (кращим) видом господарського освоєння це — гірничопромислові, сільськогосподарські, господарські, лісогосподарські, рекреаційні та ін.

Використання тільки одного виду ресурсів за походженням (чи «природною класифікацією», за визначенням А. А. Мінца) [2] недостатньо, тому що воно не відображає економічного значення ресурсів і їх господарської ролі. Серед систем класифікації природних ресурсів, що відображають їх економічну значущість і роль у системі суспільного виробництва, частіше застосовується класифікація за напрямками і формами господарського використання ресурсів.

**II. Класифікація за видами господарської діяльності** — здійснюється за ознакою матеріального виробництва, зокрема промислового і сільськогосподарського виробництва:

- *ресурси промислового виробництва* — ця підгрупа включає всі види природної сировини, що використовуються у промисловості. Через дуже велику розгалуженість промислового виробництва, наявність численних галузей, що споживають різні види природних ресурсів і відповідно висувають до них різні вимоги, види природних ресурсів диференціюються таким чином:
- *енергетичні*, до яких відносяться різноманітні види ресурсів, що використовуються на сучасному етапі розвитку науки і техніки для виробництва енергії (пальні корисні копалини — нафта, вугілля, газ, уран, бітумінозні сланці, гідроенергоресурси — енергія вільно падаючих річкових вод, припливно-хвильова енергія морських вод тощо, джерела біоконверсійної енергії — використання паливної деревини, виробництво біогазу з відходів сільського господарства, ядерна сировина, що використовується для одержання атомної енергії);
- *неенергетичні*, які включають підгрупу природних ресурсів, що постачають сировину для різних галузей промисловості чи беруть участь у виробництві за умови технологічної необхідності (корисні копалини, що не відносяться до групи каустобіолітів, води, використовувані для промислового водопостачання, землі, зайняті промисловими об'єктами та об'єктами інфраструктури, лісові ресурси, що постачають сировину для лісохімії і будівельної індустрії, рибні ресурси відносяться до даної підгрупи умовно, тому що нині видобуток риби й обробка улову носять промисловий характер [2]);

— *ресурси сільськогосподарського виробництва* поєднують види ресурсів, що беруть участь у створенні сільськогосподарської продукції (агрокліматичні — ресурси тепла й вологи, необхідні для вирощування культурних рослин чи випасу худоби, земельні ресурси — земля та її верхній шар — ґрунт, що володіє унікальною властивістю відтворювати біомасу, розглядаються і як природний ресурс, і як засіб виробництва в рослинництві, рослинні кормові ресурси біоценозів є кормовою базою худоби, що випасається, водні ресурси — води, що використовуються в рослинництві для зрошення, а у тваринництві — для водопою і утримання худоби).

Досить часто виділяють також природні ресурси невиробничої сфери чи безпосереднього споживання. Це насамперед ресурси, що вилучаються з природного середовища (дикі тварини, що підлягають промислому полюванню, дикорослі лікарські рослини), а також ресурси рекреаційного сектору, ресурси заповідних територій і ряд інших.

**III. Класифікація за ознакою вичерпності.** Під час обліку запасів природних ресурсів і обсягів їх можливого господарського вилучення використовують дані про вичерпність запасів. За цією ознакою ресурси поділяються на вичерпні, невичерпні, відновлювальні та не відновлювані та відносно відновлювані:

- *вичерпні ресурси* — це ті, що утворюються в земній корі чи ландшафтній сфері, але обсяг і швидкість їхнього формування вимірюються за геологічною шкалою часу. У той же час потреби в таких ресурсах з боку виробництва або для організації сприятливих умов існування людського суспільства значно перевищують обсяг і швидкість природного відтворення. Внаслідок цього неминуче настає виснаження запасів природних ресурсів. До групи вичерпних відносяться ресурси з неоднаковими швидкостями й обсягами формування. Це дозволяє провести їхню додаткову диференціацію;
- *невичерпні*, до яких відносяться *кліматичні* та *водні ресурси*. Ці види ресурсів зазвичай мають зворотний зв'язок на основі підтвердження термодинамічних принципів (закону збереження маси та енергії). Нарощування використання якогось із ресурсів понаднормово спричиняє різні зміни в інших ресурсних групах і зміни їхньої інтегральної сукупності, що завжди супроводжуються втратою якихось ресурсних груп, на які було розраховано господарство. Так, надмірна експлуатація водних ресурсів річкового басейну призводить не лише до нестачі води для ведення господарства в розташованих нижче ділянках і басейнах, до виснаження рибних та інших морських ресурсів, а й різко впливає на рослинність, тваринний світ і навіть на клімат навколишніх територій, що, у свою чергу, погіршує умови життя людей.

Усе це зумовлює необхідність вивчення інтегральної сукупності всіх ресурсних складових у регіоні, а також проведення інвентаризації всіх ресурсів за народногосподарськими потребами і складання кадастрів. **Кадастр** — це систематичне зведення даних, яке включає якісний і кількісний опис об'єктів і явищ ресурсного характеру з їх економічною та соціально-економічною оцінкою. У деяких країнах (Канада, держави скандинавського півострова та ін.) ведуться роботи з інвентаризації ресурсів і складання їх кадастрів. Зокрема практикується водний, детеріораційний (зведення відомостей про погіршення природного середовища), земельний, ландшафтний, лісовий, медико-біологічний (ступінь впливу природних комплексів на здоров'я люди-

ни), природних територій та об'єктів під особливою охороною, ґрунтовий (вужчий, ніж земельний, стосується лише гірських угідь), промисловий (окремо мисливсько-промисловий, дичини, водно-біологічної дичини тощо), рекреаційний (ресурсів відпочинку, лікування), стану навколишнього середовища, фізичного простору та інші види кадастрів;

- *до відновлюваних ресурсів* належать *ресурси рослинного і тваринного світу*. Вони відновлюються досить швидко, і обсяги природного відновлення можна точно і достовірно розрахувати. Тому при організації господарського використання накопичених запасів деревини в лісах, травостою на луках чи пасовищах, промислу диких тварин у межах, що не перевищують щорічне відновлення, можна цілком уникнути виснаження ресурсів;
- *невідновлювані*, до яких відносять усі види *мінеральних* ресурсів, або корисні копалини. Вони, як відомо, постійно утворюються в надрах земної кори та в результаті безупинного процесу рудоутворення, але масштаби їхнього нагромадження настільки незначні, а швидкість утворення вимірюється багатьма десятками і сотнями мільйонів років (наприклад, вік кам'яних вугіль нараховує понад 350 млн років), що практично їх враховувати в господарських розрахунках не можна. Освоєння мінеральної сировини відбувається за історичною шкалою часу і характеризується постійно зростаючими обсягами вилучення. У зв'язку з цим усі мінеральні ресурси розглядаються не тільки як вичерпні, але й як невідновлювані; *земельні ресурси* в їхньому природному вигляді — це матеріальний базис, що на основі його природних властивостей відбувається життєдіяльність людського суспільства, але внаслідок їх інтенсивного використання (утворення кар'єрів — під час великого промислового чи цивільного будівництва, інтенсивного ведення землеробства) ці ресурси у своєму природному вигляді вже не відновляються;
- *відносно відновлювані*. Деякі ресурси хоча і відновлюються в історичні відрізки часу, але відновлювані обсяги значно менші за обсяги господарського споживання. Саме тому такі види ресурсів виявляються дуже «вразливими» і вимагають особливо ретельного контролю з боку людини і держави. До відносно відновлюваних ресурсів відносяться і дуже дефіцитні природні багатства, такі як продуктивні орно-придатні ґрунти, ліси із деревостоями спілого віку, водні ресурси в регіональному аспекті.

## 1.2. Економічна сутність витрат

Будь-яка діяльність неможлива без витрат ресурсів. Закономірності розвитку ринкових відносин, логіка пізнання показують, що спочатку мають місце витрати ресурсів, а потім — результати, пов'язані з цими витратами.

Основним мотивом діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах є максимізація прибутку. Реальні можливості реалізації стратегічної мети в багатьох випадках обмежені витратами виробництва та попитом на продукцію, що виробляється. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження.

Витрати є основним обмежником прибутку і одночасно головним фактором, який впливає на обсяг пропозиції.

Категорія «витрати» широко використовується як у вітчизняній, так і зарубіжній економічній літературі, наприклад у російській економічній літературі вона має три аналогі: «затраты», «расходы», «издержки». Розглянемо зміст цих понять.

За І. А. Бланком, поточні (операційні) витрати підприємства представлені, в основному, «издержками», які в різних галузях набувають різної форми [3]:

- «издержки производства — выраженные в денежной форме операционные затраты трудовых, материальных, нематериальных и финансовых ресурсов на производство продукции»;
- «издержки обращения — выраженные в денежной форме операционные затраты трудовых, материальных, нематериальных и финансовых ресурсов на осуществление торговой (торгово-посреднической, сбытовой) деятельности предприятия»;
- «издержки размещения — затраты, связанные с размещением эмитируемых предприятием ценных бумаг (акций, облигаций) на первичном фондовом рынке».

Котляров С.А. вказує на те, що під «расходами» слід розуміти витрати певного періоду, які відносять на реалізовану за цей період продукцію [4, С. 7]. Він зауважує, що існують деякі відмінності між поняттями «издержки» та «затраты». Так, слово «издержки» слід використовувати для позначення суми витрат на здійснення будь-якої виробничої функції підприємства. Інша відмінність полягає в тому, що «издержки» — більш широке поняття, ніж «затраты», оскільки воно містить і втрати, і витрати на соціальні потреби.

Б. Юровський [5], навпаки, стверджує, що поняття «затраты» і «расходы» є синонімами, і розтлумачує їх як споживання ресурсів підприємства та вартість робіт і послуг, виконаних для підприємства.

Таким чином, аналіз літературних джерел, виданих російською мовою, показує, що немає конкретної чіткої трактовки різниці між такими поняттями, як «затраты», «расходы», «издержки». В українській економічній і нормативно-правовій літературі вони представлені одним терміном «витрати», який у перекладі на російську мову означає і «затраты», і «расходы», і «издержки». У П(С)БО 16 «Витрати» втрати і витрати на соціальні потреби не розглядаються як окремі види, а включаються загалом до загальноновиробничих витрат підприємства [6].

Деякі вітчизняні вчені [7, С. 33–35] вважають, що необхідно виокремлювати два терміни — «витрати» і «затрати» — залежно від їх змісту та періоду часу, до якого вони прив'язані.

Ми вважаємо, що російські категорії «затраты», «расходы», «издержки» є синонімами.

У вітчизняній економічній літературі переважає слово «витрати», однак трапляються й такі поняття, як «затрати» та «видатки». Відмінність у тлумаченнях слів «витрати» та «затрати» відсутня.

Термін «видатки» використовується лише у бюджетній сфері діяльності держави. Видатки бюджету — це кошти, які спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум. Проте в бюджетній сфе-

рі існує й поняття «витрати бюджету», яке є ширшим за «видатки». Так, витрати бюджету включають видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу [8].

Більшість українських учених визначають категорію «витрати», в основному, як поточні витрати підприємства, представлені показником собівартості продукції [9, 10, 11].

Деякі автори розглядають «витрати» як вартість придбання необоротних активів підприємства [9, 12].

Спеціалісти Міжнародної фінансової корпорації трактують «витрати» як вартісне вираження спожитих ресурсів з метою виконання робіт щодо задоволення потреб клієнтів [13].

На наш погляд, зазначені вище підходи лише частково відображають сутність поняття «витрати». «Витрати» є складною економічною категорією, що витікає з їх місця, ролі й етапу виникнення в діяльності підприємства.

З метою з'ясування сутності витрат розглянемо початковий етап їх формування. Виходимо з того, що поняття «витрати» певним чином пов'язане з поняттям «ресурси». Формування ресурсів підприємства відбувається на ринку капіталу (рис. 1.2).

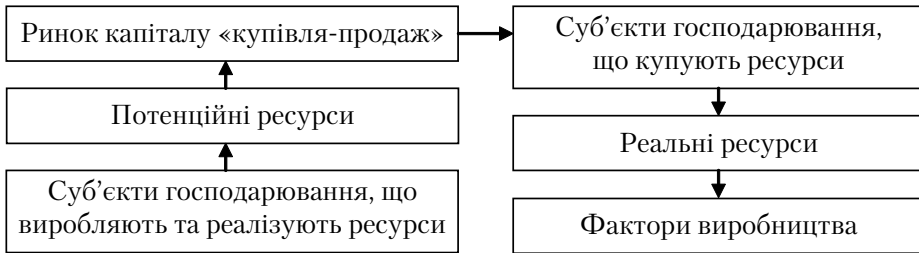


Рис. 1.2. Формування ресурсів підприємства: авторська розробка

Поки необхідні ресурси знаходяться на ринку капіталу, вони є потенційними для підприємства. Якщо підприємство купує їх для забезпечення досягнення поставленої мети розвитку, вони стають реальними ресурсами або факторами виробництва для цього підприємства. Таким чином, потенційні ресурси перетворюються в реальні ресурси (активи) підприємства тільки з моменту їх придбання, а факторами виробництва – з моменту їх цільового використання.

Одна частина сформованих ресурсів підприємства забезпечує процес виробництва протягом довгострокового періоду, не змінюючи при цьому свою натуральну форму, а інша частина перебуває у сфері виробництва і сфері обігу й повертається упродовж одного виробничого циклу. Відповідно перший вид ресурсів називають застосованими ресурсами, а другий – споживаними. Слід зазначити, що в діяльності підприємства спочатку мають місце застосовані ресурси, а потім – споживані. Застосовані ресурси поступово споживаються в процесі виробництва, тобто стають частково споживаними.

Задіяні в процесі діяльності підприємства ресурси, котрі зафіксовані в грошовій формі, формують його витрати (рис. 1.3).

Отже «витрати» – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

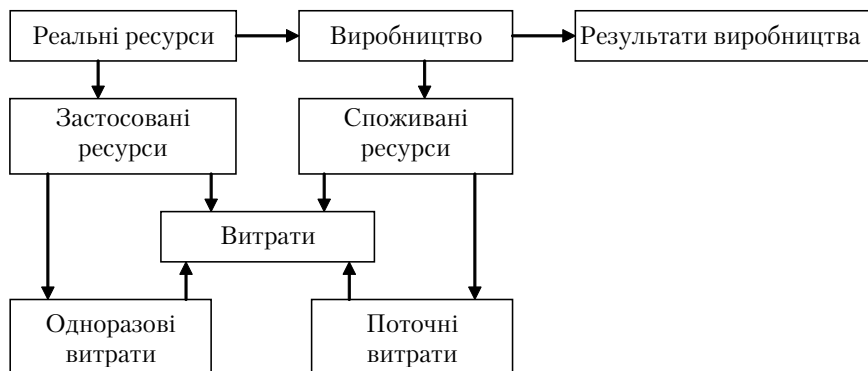


Рис. 1.3. Методологічні засади щодо визначення сутності терміна «витрати»

Таке визначення терміна «витрати» є методологічною базою для їх класифікації та оцінки.

### 1.3. Основні етапи розвитку науки управління ресурсами і витратами

Управління з огляду на ресурси і виробничі витрати — це цілеспрямована діяльність державних органів та господарюючих суб'єктів, направлена на екоефективне використання ресурсів і витрат на виробництво продукції (надання послуг) з метою отримання прибутку.

З часу появи перших організацій розпочало своє існування управління. Особливої уваги воно набуло в часи створення перших держав, зокрема Шумерії, Македонії, Риму, Київської Русі та інших давніх держав. Головними управлінцями тоді виступали королі, царі, воєводи, генерали.

Однак дослідження управління як науки почали проводитися лише наприкінці XIX ст. Перший істотний крок у розвитку теорії управління було зроблено американським інженером Фредеріком І. Тейлором, який опублікував у 1911 р. свою книгу «Принципи наукового управління».

Виділяють такі етапи розвитку науки управління (табл. 1.1) [14]:

Таблиця 1.1

#### Еволюція теорії і практики управління

№ з/п	Ера, століття, рік (орієнтовно)	Індивіди, етнічні общини	Основний вклад в теорію і практику управління
1	2	3	4
I етап (стародавній)			
1	До нової ери 9–7 тис.	Стародавні племена	«Неолітична революція» — перехід до принципово нової форми отримання продуктів шляхом їх виробництва (землеробство і ведення худоби)
2	5–2 тис.	Шумери, вавилонці	Створення стародавнішої писемності — клинопису, шестидесятирічної позиційної системи рахування



Продовження табл. 1.1

3	4000–2600	Єгиптяни	Розвиток державного апарату, облік ресурсів, використання елементів планування, організації і контролю при будівництві великих споруд
4	1760	Хаммурапі	Розробка збору законів Вавилонії, введення принципу мінімальної заробітної плати
5	1027–207	Китайці (період Жюу і Цинь)	Досвід централізації управління країною, організації будівництва великих споруд
6	604–562	Навуходонсор II	Висока організація градобудівництва, використання матеріальних стимулів
7	6–5 століття	Сунь-цзи	Створення теорії управління у військовій справі
8	558–330	Династія Ахеменидів	Досвід управління великою багатонаціональною державою. Формування розвинутого бюрократичного апарату
9	5–4 століття	Греки	Використання демократичного органу — народних зборів — в управлінні полісами. Введення права громадянина управляти державою.
10	470–399	Сократ	Проголошення універсальності менеджменту, аналіз форм державного управління.
11	430–355	Ксенофонт	Розробка концепції «зразкового» господарства і «ідеальної» держави. Визнання менеджменту як мистецтва.
12	428–348	Платон	Класифікація форм державного управління. Спроба розмежувати функції органів управління.
13	4 століття	Каутилья	Опис моделі ідеальної держави. Визнання управління країною як науки і мистецтва.
14	372–289	Мен-цзи	Розробка теорії «гуманного управління народом»
15	356–323	Александр Македонський	Розвиток теорії і практики управління військами, створення штабу
16	234–149	Катон Старший (Цензор)	Опис організації праці в ряді галузей землеробства Італії
17	116–27	Варрон	Формування керівництва по сільському господарству
18	Нова ера 1340	Італійці	Перший досвід бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису операцій
19	1431	Флорентійський рід Медичі	Використання розвинутої системи бухгалтерських книг
20	1494	Лука Пачолі	Узагальнення практики використання подвійної бухгалтерії
II етап (стародавній)			
21	1776	Адам Сміт	Аналіз розподілу праці, характеристика обов'язків правителя і держави
22	1785	Томас Джефферсон	Розвиток теорії і практики державного управління. Визнання важливості використання у виробництві взаємозамінюючих частин.

Продовження табл. 1.1

23	1799	Елі Уїтні	Використання концепції взаємозамінюючих частин у практиці організації виробництва.
24	1810	Роберт Оуен	Ідея гуманізації управління виробництвом. Визнання необхідності навчання, покращання умов праці і побуту працівників.
25	1832	Чарлз Беббідж	Розвиток наукових методів аналізу продуктивності праці
26	1848	Джон С. Мілль	Аналіз розподілу праці, економічної ролі держави. Розробка методів контролю використання ресурсів.
27	1871	Уільям С. Девонс	Розробка англійського варіанту теорії граничної корисності. Дослідження трудових рухів працівника.
28	1874	Людвіг фон Штейн	Розробка вчення про управління з позицій науки про державу.
29	1890	Альфред Маршалл	Обґрунтування неокласичного напрямку в буржуазній політекономії.
III етап (систематизації)			
30	1896	Фредерік У. Тейлор	Обґрунтування школи «наукового менеджменту». Розробка методичних основ нормування праці, стандартизації робочих операцій, підбору, розстановки і оплати робочої сили.
31	1900	Гаррінгтон Емерсон	Розробка принципів продуктивності праці.
32	1908	Френк і Ліліан Джілбрет (Гілбрет)	Дослідження трудових рухів, удосконалення методики хронометражу, розробка принципів організації робочого місця.
33	1910	Генрі Л. Гантт	Розробка «графіка Гантта», обґрунтування гуманістичного підходу до управління робочої сили.
		Гюго Мюнстерберг	Застосування психології в управлінні. Дослідження проблем професійної придатності, відбору і орієнтації.
		Вальтер Д. Скотт	Дослідження проблем психології бізнесу, реклами, управління робочою силою.
34	1916	Анрі Файоль	Розробка принципів організації адміністративної діяльності. Класифікація функцій управління.
35	1917	Мейер Блюмфілд	Обґрунтування руху «персонал менеджмент» або управління робочою силою.
36	1921	Макс Вебер	Розробка концепції «раціональної бюрократії», характеристика ідеальних типів володіння.
37	1923	Олівер Шелдон	Розвиток філософії і принципів менеджменту.
38	1927	Ельтон Мейо	Розробка основ американської індустріальної соціології і доктрини «людських відносин».

Продовження табл. 1.1

39	1928	Лінделл Урвік	Подальший розвиток і систематизація положень «класичної» школи менеджменту.
40	1930	Мері П. Фолетт	Розвиток філософії управління, аналіз стилю керівництва, лідерства.
41	1936	Джон М. Кейнс	Обґрунтування «кейнсіанства» — великої течії в західній економічній думці, розвиток теорії державного регулювання економіки.
42	1937	Лютер Гьюлік	Систематизація і популяризація «класичної» теорії менеджменту. Розробка системи POSDCORB.
43	1938	Честер І. Барнард	Спроба створення цілісної теорії організації. Обґрунтування школи «соціальних систем».
44	1939	Ф. Ротлісбергер, У. Діксон	Розвиток теорії «людських відносин».
45	1947	Ренсіс Лайкерт, Кріс Арджиріс та ін.	Дослідження в галузі соціальної психології, аналіз людських відносин в організаціях.
		Джордж Б. Данціг	Створення основ для практичного застосування лінійного програмування в управлінні.
		Курт Левін та ін.	Розробка теорії групової динаміки.
46	1949	Ноберт Вінер, Клод Шеннон	Визнання важливості використання системного аналізу і теорії інформації в управлінні.
		Пітер Ф. Дракер (Друкер)	Розвиток «емпіричної» школи менеджменту.
47	1954	Абрахам Маслоу	Розробка ієрархічної теорії потреб.
48	1956	Мілтон Фрідмен	Основа «монетаризму» — сучасної течії в західній економічній науці. Обґрунтування необхідності обмеження державного втручання в господарські процеси.
49	1959	Фредерік Герцберг (Херцберг)	Розробка теорії мотиваційної гігієни.
50	1960	Дуглас Макгрегор	Розробка теорії двох факторів.
IV етап (еволюція управлінської думки в XX столітті)			
51	1885–1920 рр.	Ф. Тейлор, Ф. і Л. Гелбрейги, Г. Емерсон	Науковий менеджмент.
52	1920–1950 рр.	А. Файоль, Л. Урвік, Д. Муні	Класична (адміністративна) школа.
53	1930–1950 рр.	Е. Мейо, Ротсмісбергер, Г. Мюнстербах, М. Фолліт	Школа людських відносин.
54	1950–1990 рр.	Дж. Уотсон (засновник), Е. Терндайк, А. Маслоу, Херцбергер, Д. Макгрегор	Школа поведінкових наук.

Продовження табл. 1.1

55	1950–1970 рр.	Н. Вінер, Глушков, Е. Квейд	Кількісний підхід (досліджувані операції).
56	1950–1990 рр.	А.А. Богданов, Бер-таланфі, Саймон	Системний підхід.
57	1970–1990 рр.	Модель Фідлера	Ситуаційний підхід.
58	1985–1990 рр.	Л. Ерхард, І. Мюрдаль (шведська модель), Канбан (японський менеджмент)	Нові підходи.

До основних шкіл управління можна віднести:

*Школа наукового управління* (1885–1920) — була започаткована Фредеріком Тейлором, Френком і Лілією Гілберт, Генрі Гапттотом. Вони досліджували процес організації виробництва: займалися спостереженням, замірами й аналізом виробничих процесів, стимулюванням трудового вкладу, нормуванням праці тощо.

*Класична (адміністративна) школа управління* (1920–1950), її засновником став Анрі Файоль, Він уперше сформулював гнучке визначення управління. Він керував великою французькою вугільною компанією. Практика управління допомогла досягти успіхів у науці про управління, а саме:

- розвинути принципи управління (за Файолем їх чотирнадцять);
- описати функції управління (планування, організація, координація і регулювання, мотивація та контроль);
- систематизувати підхід до управління всією організацією.

*Школа людських стосунків* (1930–1950) — сформована Мері Паркер Фоллет та Ельтоном Мейо. Вони розглядали управління як забезпечення виконання роботи в системі управління за допомогою інших осіб. Школа робила акцентне управління людськими взаємовідносинами через вплив керівників на працівників.

*Школу поведінкових наук* (з 1950 р.) започаткували Кріс Анджиріс, Ренсіс Лайкерт, Дуглас Мак-Грегор, Фредерік Герцберг та інші вчені-біхевіористи. Особливе значення надається методам налагодження міжособистісних стосунків та підвищення ефективності людських ресурсів.

*Школа наук управління* (з 1950 р.) виникла під час другої світової війни в Англії внаслідок пошуку способів боротьби з німецьким десантом та підводним флотом. Об'єктом дослідження школи є моделі, як форми подання реальності, і операції. Важливу роль тут відіграє застосування комп'ютерів.

Прецесійний підхід розглядає управління як процес — сукупність безперервних взаємопов'язаних дій. Ці дії є функціями управління, кожна з яких також є процесом.

Засновники підходу (Майкл Мескон, Майкл Альберт, Франклін Хедоурі) виділяють чотири функції управління, сукупність яких складає процес управління (рис. 1.4).

Системний підхід розглядає об'єкти управління як системи — сукупність взаємопов'язаних елементів, а саме структури, завдань, технології, людей і цілей.

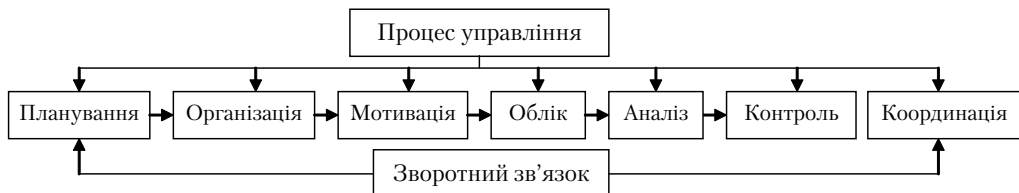


Рис. 1.4. Функції управління ресурсами і витратами

Усі організації є відкритими системами, тобто взаємодіють із зовнішнім середовищем. У середині організації існує безліч підсистем, кожна з яких має бути добре досліджена. Саме вивчення кожної підсистеми є особливістю і перевагою даної школи. Попередні школи досліджували лише одну підсистему (наприклад, школа поведінкових наук вивчала тільки соціальну підсистему).

Організацію з погляду системного підходу, тобто відкриту систему, графічно зображено на рис. 1.5.

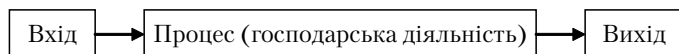


Рис. 1.5. Організація як відкрита система

Ситуаційний підхід розроблено наприкінці 60-х рр. ХХ ст. Він базується на визначенні ситуації як певної сукупності обставин, що діють на організацію протягом певного періоду часу. Управління зводиться до розв'язання певних ситуацій з метою досягнення цілей організації.

В Україні розвиток науки управління відбувався в межах адміністративно-командної системи і був направлений на вдосконалення управління цією системою. Розглянемо етапи розвитку управління за радянських часів, починаючи із 1917 по 1991 рр. [15].

**I етап** (жовтень 1917 р. – березень 1921 р.) – розроблено форми й методи державного централізованого управління виробництвом, обґрунтовано організаційні методи диктатури та державного регулювання.

**II етап** (1921–1928) характеризується спробою застосування госпрозрахунку як основи економічних методів управління, появою трестів та синдикатів.

**III етап** (1929–1945). У зв'язку з організацією індустріальної бази суспільного виробництва спостерігалось вдосконалення структур управління, методів підбору та підготовки кадрів, планування і організації виробництва.

**IV етап** (1946–1965). У межах удосконалення форм взаємовідносин державних органів управління відбулася спроба переходу до територіально-галузевої системи управління, що призвело до поглиблення адміністрування.

**V етап** (1965–1975) підтвердив неефективність реформування адміністративно-командної системи невдалою спробою господарської реформи через посилення ролі економічних методів управління.

**VI етап** (1975–1985). Неможливість реформування адміністративно-командної системи підсилила усвідомлення необхідності радикальної зміни економічних відносин.

**VII етап (1985–1991)** характеризується докорінними економічними реформами, які стосуються й галузі управління.

Проведення економічних реформ привело до зміни форм і методів управління в умовах розвитку незалежної України та переходу до ринкової економіки. Останнім часом в Україні поряд з терміном «управління» часто використовують термін «менеджмент».

Термін «менеджмент» походить з англійської мови і має не одне тлумачення:

- 1) спосіб та манера спілкування з людьми;
- 2) влада та мистецтво керівництва;
- 3) уміння та адміністративні навички організувати ефективну роботу апарату управління;
- 4) сукупність органів управління, адміністративних одиниць, служб та підрозділів.

Менеджмент — це цілеспрямована дія на колектив працівників або окремих виконавців для виконання поставлених завдань та досягнення визначеної мети [16].

Американський соціолог Парсонс виділяє три рівні управління:

- 1) технічний рівень — управління здійснюється керівниками нижньої ланки (майстром, начальником виробничої ділянки, старшим продавцем та ін.);
- 2) управлінський рівень — управління здійснюється керівниками середньої ланки (начальник управління, начальник цеху тощо);
- 3) інституціональний рівень — управління здійснюється керівниками вищої ланки (директором підприємства, його заступниками та ін.).

Будь-яка теорія або вчення має свою систему принципів. Теорія управління не є винятком.

Принципи управління — це основні ідеї, правила і орієнтири діяльності управлінців, у межах яких досягаються цілі організації [17].

Вперше принципи управління були сформульовані ще в 1912 р. у книзі американського менеджера Г. Емерсона «Дванадцять принципів продуктивності»:

1. Точно поставлені цілі.
2. Здоровий глузд.
3. Компетентна консультація.
4. Дисципліна.
5. Справедливе ставлення до персоналу.
6. Повний, точний і постійний облік.
7. Диспетчеризація.
8. Норми і розклади.
9. Нормалізація умов.
10. Нормування операцій.
11. Письмові стандартні інструкції.
12. Винагорода за продуктивність.

Пізніше принципи управління були розвинені А. Файолем, який виділив такі принципи:

1. Поділ праці.
2. Повноваження та відповідальність.
3. Дисципліна.
4. Єдиновладдя.
5. Єдність напрямку діяльності.

6. Підпорядкування особистих інтересів загальним.
7. Винагорода персоналу.
8. Централізація.
9. Скалярний ланцюг (ієрархія).
10. Порядок.
11. Справедливість.
12. Стабільність робочого місця.
13. Ініціатива.
14. Корпоративний дух.

Подальший розвиток науки управління та практика підприємницької діяльності в ринкових умовах зумовили формування сучасних принципів управління (менеджменту). Так, до загальних принципів відносять:

1. Поєднання демократизму і доцільного економічного централізму, що передбачає вирішення питань господарської діяльності підприємства (організації) самостійно трудовим колективом, а апарат управління здійснює виключно функції координації та регулювання діяльності, забезпечує ефективне використання наявних ресурсів. При цьому держава централізовано визначає загальні економіко-правові засади будь-якої підприємницької діяльності (розробляє податкову, бюджетну, банківську, валютну, кредитну системи тощо).

2. Досягнення високої економічної ефективності будь-якої діяльності, тобто результативність та економічність у досягненні мети, що передбачає мінімальні витрати для одержання певного результату.

3. Принцип стимулювання реалізується через матеріальну зацікавленість працівників (оплата праці, преміювання залежать від якості і результатів праці) та перспективи службового просування.

4. Єдиноначальність означає підпорядкованість працівників одному керівникові, який має повноваження щодо управління дорученою йому ланкою і несе повну відповідальність за її роботу.

5. Принцип науковості означає повне використання найновіших концепцій розвитку науки і техніки, прогресивного досвіду організації управління на провідних підприємствах. Пізнання об'єктивних економічних законів, закономірностей управління, дослідження тенденцій розвитку економічних та соціальних процесів усуває суб'єктивізм під час прийняття управлінських рішень, підвищує їх ефективність.

6. Принцип відповідної підготовки і розстановки кадрів забезпечує високий рівень професіоналізму в управлінні, стабільність персоналу та ефективність діяльності. Принцип відповідає сократівському правилу: «кожна людина на певному місці і кожне місце для певної людини».

Система управління використовує також низку спеціальних принципів, найсуттєвішими з яких є забезпечення прибутковості бізнесу в поєднанні з максимальним добробутом працівників фірми, принцип самоокупності, конкурентоспроможності, зменшення витрат тощо. Управління організацією здійснюється шляхом застосування певних методів.

**Методи управління** — це сукупність способів і прийомів впливу на колектив працівників та окремих виконавців з метою досягнення цілей організації.

Виділяють такі групи методів управління:

- економічні методи (податки, бюджет, ціни, кредит, економічні стимули);

- адміністративні методи (організаційні, розпорядчі, дисциплінарні дії);
- соціально-психологічні методи (соціальні плани, моральні стимули).

На практиці всі методи управління тісно пов'язані між собою.

Застосування різних методів управління зумовлене виконанням відповідних функцій управління.

**Функція управління** — це вид управлінської діяльності, зумовлений поділом праці у сфері управління.

Процес управління здійснюється шляхом реалізації певних функцій.

Першим визначив і описав функції управління А. Файоль. Він виокремлював такі функції управління: планування, організація, розпорядництво, координування та контроль.

Радянські вчені пропонували шість функцій управління, а саме: планування, організація, координування, стимулювання, регулювання та контроль.

Практика й дослідження процесу управління довели, що будь-який процес управління потребує реалізації чотирьох головних функцій: планування, організації, мотивації та контролю. Координування і регулювання розглядаються як складові головних функцій.

Розглянемо зміст сучасних головних функцій управління.

Планування є найголовнішою функцією управління, яка створює орієнтири для діяльності організації в майбутньому.

*Планування* — вид управлінської діяльності, що передбачає підготовку рішень на перспективу про те, що, як, коли, ким і з якою метою має бути виконано.

Плануванню передують прогнозування, визначення цілей, стратегії, політики і завдань організації, що приводить до складання планів і графіків роботи на різні періоди часу (рік, місяць, день тощо).

Залежно від терміну виконання і мети виділяють стратегічне, тактичне і оперативне планування.

*Організація* — вид управлінської діяльності, спрямований на формування системи заходів щодо об'єднання в часі та просторі всіх елементів господарської діяльності підприємства з метою виконання планів та досягнення цілей.

Організація як функція менеджменту передбачає:

- раціональне об'єднання трудових, матеріальних, фінансових та інших ресурсів;
- формування ефективної системи управління;
- визначення видів діяльності, необхідних для реалізації цілей;
- розстановку і налагодження взаємодії працівників;
- розподіл між окремими працівниками обсягу робіт, повноважень та відповідальності тощо.

Від організації будь-якої діяльності залежить ефективність останньої.

*Мотивація* — це процес створення системи стимулів, які спонукають працівників до високопродуктивної діяльності та досягнення цілей організації.

Мотивація передбачає застосування матеріальних (грошові заохочення та стягнення) і моральних мотивів (перспектива службового просування, можливість участі у прийнятті рішень).

*Контроль* — це процес спостереження і перевірки відповідності діяльності організації встановленим організаційно-правовим нормам, планам, програмам, виявлення відхилень.



Контроль передбачає облік та аналіз процесу діяльності. У ході аналізу визначаються відхилення від плану, з'ясовуються причини цих відхилень, у результаті формується кількісна та якісна інформація, необхідна для подальшого планування діяльності й коригування існуючих планів. Отже, контроль є функцією зворотного зв'язку.

В умовах ринкової економіки особливого значення набула наука управління у сфері управління підприємством. Більшість підприємств займається виробництвом та реалізацією продукції. Отже, успішність їх функціонування залежить від якості управління виробництвом — свідомого регулювання процесу виробництва з метою підвищення його ефективності, зростання продуктивності праці, покращання якості продукції.

Важливе значення в управлінні виробництвом надається управлінню витратами, які у разі зіставлення з доходами визначають ефективність виробництва.

Нами пропонуються сучасні дослідження теорії управління витратами з II пол. XIX ст., коли в 1887 р. (табл. 1.2) [18] було опубліковано перше видання праці англійців **Д. М. Фелса** (1858–1925) і **Е. Гарке** (1858–1930) «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення» [19]. Дана робота витримала шість перевидань і здобула на рубежі століть найбільшу популярність серед видань на дану тему.

Таблиця 1.2

**Етапи розвитку теорії управління витратами**

Назва теорії	Строк виникнення	Засновники	Основні риси теорії
1	2	3	4
«Котельний» метод	До другої половини XIX століття		Враховували всі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їхнього споживання і цільового призначення, потім ці витрати розподілялися пропорційно прийнятій базі
Метод Фелса та Гарке	Друга половина XIX століття	Джон Матер Фелс та Еміль Гарке	Основне нововведення полягало в тому, що всі витрати ділилися на фіксовані (зараз їх прийнято називати постійними) і змінні
Метод Джона Маннома	1891 рік	Джон Манном	Введено поняття умовно-постійних, або накладних, витрат, тобто витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції
Метод Олександра Гамільтона Черча	Початок XX століття	Олександр Гамільтон Черч	Було запропоновано розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машино-годин
Концепція «Дірект-костінг»	Середина XX століття	Джонатан Гаррісон	Базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управління умовно-змінними витратами
Система «Стандарт-кост»	1936 рік	Ф. Тейлор, Г. Емерсон	Виникає система порівняння фактичних витрат з нормованими. Основна функція — це контроль і регулювання витрат, а не їхній облік

Продовження табл. 1.2

Концепція центрів відповідальності	1952 рік	Джон А. Хіггінс	Основна ідея методу — це залежність ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи
Система організації праці «Канбан»	На початку 70-х рр. XX століття	Т. Оно	Зміст методу полягає в раціональній організації виробництва та в ефективному управлінні персоналом
Метод «Just-in-time» (Точно в строк)	Кінець XX століття	Р. А. Хауелл і З. Р. Соусі	В основу встановлені відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм)

Первинно і протягом тривалого часу витрати виявляли і враховували так званим **«котельним» методом**, тобто в єдиному бухгалтерському реєстрі з початку звітного періоду враховували всі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їхнього споживання і цільового призначення, потім ці витрати розподілялися пропорційно прийнятій бази.

Недолік цього методу полягав в тому, що, надаючи підсумкову суму витрат за той або інший період, він не показував її структуру і, отже, не дозволяв визначити, які витрати можуть бути знижені і на яких ділянках виробництва. Підхід до управління витратами, запропонований **Джоном Матером Фелсом і Емілем Гарке**, припускав створення системи, покликаної підвищити інформативність даних про засоби, що витрачаються, і посилити контроль за їхнім використанням. Основне нововведення полягало в тому, що всі витрати ділилися на фіксовані (зараз їх прийнято називати постійними) і змінні. При цьому вважалося, що зміна фіксованих витрат не залежить напряму від різних господарських операцій або обсягу виробленої продукції. Це привело до думки, що збільшити обсяг виробництва можна при витраті менших ресурсів, ніж вважалося раніше, оскільки умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно. Виділення із загальної маси витрат умовно-змінних багато в чому визначило можливість їх нормувати, встановлювати норму використання ресурсів на певний обсяг готових виробів. Крім того, був встановлений більш точний зв'язок між витратами на виробництво готового виробу і його собівартістю, що дало можливість сформулювати в майбутньому систему «Стандарт-кост».

Наступним етапом розвитку теорії управління витратами була класифікація **Джона Маннома (1863–1955)**. В 1891 р. він ввів поняття умовно-постійних, або накладних, витрат, тобто витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції, на витрати, пов'язані із закупівлею сировини; реалізацією готових виробів; безпосередньо з процесом виробництва. Таким чином, виявлення накладних витрат, пов'язаних з покупкою сировини і реалізацією готової продукції, дозволило надалі виключити їх з нормування і зосередитися тільки на витратах, пов'язаних з виробництвом, а отже, більш достовірно визначити результат виробництва, не спотворений ніякими невиробничими накладними витратами.

Подальшим розвитком теорії управління витратами стали дослідження **Олександра Гамільтона Черча (1866–1936)** по розподілу накладних витрат по продуктах залежно від продуктивності устаткування (величини машино-годин). Основні ідеї Черча по обліку робочого і машинного часу, висловлені в роботі «Адекватний розподіл виробничих витрат», полягали в тому, що було запропоновано розділити вироб-

ничу ділянку на декілька виробничих центрів залежно від того, чи застосовують вони складне або просте устаткування або не застосовують його зовсім, і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машино-годин. Цей метод пов'язаний з безпосередньою залежністю величини машино-годин з продуктивністю, а останньої — з обсягом продукції, що випускається. Дані ідеї дозволяли визначити собівартість продукції і планувати витрати на випуск.

На початку ХХ ст. підхід до розподілу умовно-постійних витрат залежно від обсягу випуску і калькуляція продукції не мав такого значного розповсюдження на підприємствах. Адже в даний час поняття «собівартість» і методи розподілу витрат залишаються таємницею для деяких керівників.

Однією з найважливіших задач подальшої роботи в області управління витратами став пошук відповіді на питання: в якій пропорції слід включати в собівартість умовно-постійні витрати, тобто визначення собівартості і створення практично застосованих систем планування витрат і оперативного контролю за випуском продукції.

Переважаючим методом управління витратами на американських підприємствах в середині ХХ ст. стає концепція «**Дірект-костінг**», яка базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управління умовно-змінними витратами. Але якщо слідувати концепції «Дірект-костінг», необхідність розподілу накладних витрат зникає.

На початку століття німецьким вченим Шмаленбахом були введені терміни *Teilkostenrechnung* (облік часткових витрат) і *Grenzkosten-rechnung* (облік граничних витрат), але вважається, що родоначальником даної концепції є Джонатан Гаррісон. Тому першість американців в цій області взагалі спірна. Інша справа, що вони змогли прив'язати передові ідеї німецьких економістів до реального господарського життя. Суть «Дірект-костінг» полягає в тому, що в основу собівартості закладаються тільки умовно-змінні витрати. Непрямі витрати виключаються з собівартості, оскільки, на думку прихильників цього методу, вони викликані не стільки безпосередньо процесом виробництва, скільки перебігом часу. Це твердження викликало шок, і довгий час не мало широкого розповсюдження. Тільки в 1953 р. Національна асоціація бухгалтерів опублікувала опис цього методу і «Дірект-костінг» стає переважаючим методом в управлінні витратами.

Перший опис системи «**Стандарт-кост**» був представлений в роботах Емерсона в 1936 р. у США. З еволюцією теорії управління витратами стає очевидний факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої і сьогодні залишається загадкою для бухгалтера і менеджера, скільки запобігання невиправданих витрат, яких можна б було уникнути. Рішенням цієї задачі стала поява на початку ХХ ст. в США, а потім і в Європі системи порівняння фактичних витрат з нормованими «Стандарт-кост».

В результаті співпраці Емерсона і Гаррісона була створена система, основною метою якої було визначення ефективності роботи підприємства і усунення неефективності шляхом порівняння фактичних витрат з нормованими. При цьому дана система, на їхню думку, покликана не тільки фіксувати події минулого, але і ставити задачі на майбутнє, допомагати здійснювати ці задачі. Тому «Стандарт-кост» з'явилася першою управлінською системою, в якій як першочергова функція ставиться саме контроль і регулювання витрат, а не їхній облік.

Якщо спочатку «Стандарт-кост» був задуманий як інструмент, що виявляє невикористані резерви без зв'язку з конкретними виконавцями, то надалі виникла ідея використовувати відхилення для оцінки роботи тієї або іншої одиниці управлінського персоналу. Це привело до формування **Джоном А. Хігінсом** в 1952 р. **концепції центрів відповідальності**, тобто ступені відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи. Його робота «Облік по центрах відповідальності» направлена на наукову організацію поведінки управлінців. Її мета не стільки контроль, скільки допомога управлінському персоналу в організації самоконтролю, бо передбачається, що жодна людина не стане порушувати вигідні для нього цілі і критерії.

Ідея «Стандарт-кост» трансформувалася в два положення:

- всі проведені витрати в обліку повинні бути співвіднесені із стандартами;
- відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартами, повинні бути розподілені по категоріях.

У нашій країні великий внесок щодо адаптації системи «Стандарт-кост» зробили Ліberman, Жебрак та інші вчені, представивши систему нормативного обліку виробництва. Основними принципами системи є складання планової калькуляції по продуктах на основі науково обґрунтованої нормативної бази і кошторисів, облік фактичних витрат і змін діючих норм, аналіз відхилень. Калькуляції використовуються для оцінки випуску продукції за місяць по цехах і підприємству в цілому, оцінки браку продукції і залишків незавершеного виробництва.

Органічним розвитком «Стандарт-кост» і методів обліку по центрах відповідальності стала поява методу «JT» – «Just-in-time» (точно в час), описаного і пропонуваного авторами Р. А. Хауеллом і З. Р. Соусі, хоча до цього аналогічна система під назвою «канбан» була впроваджена і успішно застосовувалася на японських підприємствах. На відміну від традиційних аналітичних прийомів аналізу, пов'язаних з коефіцієнтом використання робочого часу, устаткування, продуктивності праці, тут в основу встановлені відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм).

На початку 70-х рр. віце-президент автомобільної компанії «Тойота» Т. Оно запропонував систему організації праці «Канбан», яку американці стали називати «саме вчасно», що не зовсім правильно, оскільки чинник часу не є головною становлюючою цією системи. Основний зміст японської системи «Канбан» полягає, по-перше, в раціональній організації виробництва, і по-друге, в ефективному управлінні персоналом.

Система «Канбан» одержала свою назву від металевого знака трикутної форми («канбан» в перекладі означає «табличка», «знак»), який супроводжує деталі в процесі виробництва і переміщення. Суть системи полягає в тому, що на всіх фазах виробничого процесу відмовилися від виробництва продукції крупними партіями і створили безперервно-потокове виробництво. Постачальники вимушені підлаштуватися під ритм роботи підприємства-споживача їх продукції і вводити у себе аналогічну систему. Система «Канбан» безпосередньо впливає на розмір складських запасів, скорочуючи їх до оптимальних розмірів.

США і деякі країни Західної Європи застосовували у себе систему «Канбан» для підвищення ефективності виробництва. Проте слід зазначити, що в повному обсязі ця система не була впроваджена ніде. Це пояснюється, перш за все, тим, що система, створена в Японії, орієнтована на національні цінності. Система «Канбан», розповсюджуючись, охоплює цілі галузі.

Сучасні тенденції в області управління ресурсами і витратами характеризуються активним впровадженням нових методів по управлінню накладними витратами. Це

пояснюється тим, що останніми роками частка даного елемента в структурі загальних витрат стрімко збільшується. До найперспективніших методів управління накладними витратами можна віднести побудований на базі обліку витрат по функціях функціонально-вартісний аналіз, бюджетування на нульовому базисі, формування цільових витрат організації. Особливої уваги прогресивні західні компанії почали надавати стратегічному управлінню витратами.

### Контрольні питання до теми 1

1. Яка сутність категорії «ресурси»?
2. Що розуміють під поняттям «природні ресурси»?
3. Як класифікуються природні ресурси?
4. Поясніть сутність термінів «видатки» та «витрати».
5. Яке визначення терміна «витрати» є найпоширенішим у вітчизняній економічній літературі?
6. За яких умов потенційні ресурси перетворюються на реальні ресурси підприємства?
7. Які ресурси є першочерговими на початковому етапі розвитку підприємства: споживані чи застосовані? Відповідь обґрунтуйте.
8. Який зв'язок існує між застосованими і споживаними ресурсами підприємства?
9. Яким чином ресурси підприємства пов'язані з його витратами?
10. Дайте визначення терміна «витрати».

### Семінарське заняття до теми 1

1. Природні ресурси та їх класифікація.
2. Економічна суть витрат підприємства.
3. Розвиток теоретичних положень науки управління.
4. Еволюція наукових шкіл управління ресурсами і витратами.

### Рекомендована література

1. *Макарова Н. С., Гармідер Л. Д., Михальчук Л. В.* Економіка природокористування: Навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2007. — С. 29–34.
2. *Мициц А. А.* Экономическая оценка естественных ресурсов. — М.: Мысль, 1972. — С. 33–35.
3. *Бланк И. А.* Финансовый менеджмент: Учебный курс. — К.: Ника-Центр; Эльга, 2001. — 528 с.
4. *Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А.* Управление витратами підприємства: Навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 120 с.
5. *Юровский Б.* Себестоимость продукции: Методические рекомендации по калькулированию // Энциклопедия бухгалтера и экономиста. — 2002. — № 6.
6. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
7. *Пожарицкая И. М., Пилатова Т. Н.* Бухгалтерский подход к определению затрат // Экономика и управление. — 2004. — № 1. — С. 33–35.
8. *Фінанси*: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисципліни. — 2-ге вид., перероб. і доп. / О. Р. Романенко, С. Я. Огородник, М. С. Зязюн, А. А. Славкова. — К.: КНЕУ, 2003. — 387 с.
9. *Бондар І. Ю., Пахомов В. І.* Управление витратами виробництва та собівартістю продукції: Навч. посібник. — К.: КНТЕУ, 2000.
10. *Грещак М. Г.* та ін. Внутрішній економічний механізм підприємства: Навч. посібник / М. Г. Грещак, О. М. Гребешкова, О. С. Коцюба; за ред. М. Г. Грещака. — К.: КНЕУ, 2001. — 228 с.

11. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства: Структурно-логічний навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2001.
12. Берзинь И. Э. Экономика фирмы. — М.: ИМПЭ, 1997. — 253 с.
13. Матеріали семінару «Управління витратами», організованого Міжнародною фінансовою Корпорацією в межах проекту Корпоративного Розвитку в Україні 22 травня 2003 р. в м. Кривому Розі.
14. Іванюта С. М., Іванюта В. Ф. Менеджмент: Конспект лекцій. — Полтава: ПДАА, 2002. — 93 с.
15. Большая Советская Энциклопедия. В 30 т. — М., 1969–1978.
16. Твишиани Д. М. Организация и управление. 2-е изд. — М., 1972.
17. Куни Т., О’Доннел С. Управление: системный и ситуационный анализ управленческих функций / Пер. с англ. В 2-х т. — М., 1981.
18. Олініченко К. С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами. / [www.nbuv.gov.ua](http://www.nbuv.gov.ua).
19. Фелс Д. М., Гарке Е. Производственные счета: принципы и практика их введения.

### Додаткова література

1. A New Look at Safety Stock. By Jon Schreibfeder [Електрон, ресурс]. — Режим доступу: [www.effectiveinventory.com](http://www.effectiveinventory.com).
2. Why Is Inventory Turnover Important? By Jon Schreibfeder [Електрон, ресурс]. — Режим доступу: [www.effectiveinventory.com](http://www.effectiveinventory.com).
3. How many Inventory Turns Should I get? By Charlie J. Bodenstab [Електрон. ресурс]. — Режим доступу: [www.effectiveinventory.com](http://www.effectiveinventory.com).
4. Шонбергер Р. Дж. Японские методы управления производством: Девять простых уроков / Р. Дж. Шонбергер. — М.: Экономика, 1988. — 250 с.
5. Винклер Х. Мировые ресурсы. — М.: Знание, 1986. — 272 с.
6. Лузівська О. П. Управління ресурсами і витратами: Опорний конспект лекцій. — Полтава: РВВ ПУСКУ, 2000. — 50 с.
7. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа [Текст]: учеб. и практ. пособие / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин, Е. В. Негашев. 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2001. — 207 с. (Высшее образование).
8. Анализ финансово-экономической деятельности предприятий. Н. П. Любушин, В. Б. Лещева, В. Г. Дьякова: Учеб. пособие для ВУЗов. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. — 471 с.
9. Справочник по функционально-стоимостному анализу // Под ред. М. Г. Карпунина, Б. И. Майданчика. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 431 с.
10. Экономика торгового предприятия: Учеб. пособие / С. Н. Лебедева, Н. А. Казначикова, А. В. Гавриков; Под ред. С. Н. Лебедевой. — 3-е изд., испр. — Мн.: Новое знание, 2003. — 240 с.
11. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие / Г. В. Савицкая. — М.: Инфра-М, 2002. — 468 с.
12. Баканов М. И. Теория экономического анализа: Учебник. / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. Изд. 4-е. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 416 с.
13. Марцин В. С. Економіка торгівлі: Підручник / В. С. Марцин. — К.: Знання, 2006. — 402 с.
14. Прыкина Л. В. Экономический анализ предприятия / Л. В. Прыкина. — М.: ЮНИТИ, 2002. — 314 с.
15. Фатеев В. С. Менеджмент и региональная политика за рубежом. / Под ред. М. В. Никитенко. — Мн.: Наука і техніка, 1994. — 213 с.
16. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. — М., 1992.
17. О’Шонесси Дж. Принципы организации управления фирмой: Пер. с англ. — М., 1979.
18. Черевко Г. В., Яцків М. І. Економіка природокористування. — Львів: Світ, 1995. — С. 46–52.

## ТЕМА 2. ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА ТА ПІДПРИЄМНИЦЬКИЙ ПРИБУТОК

### План

- 2.1. Економічна сутність операційних та виробничих витрат.
- 2.2. Особливості бухгалтерського обліку витрат, економічні витрати.
- 2.3. Підприємницький прибуток та чинники, що впливають на нього.

*Ключові терміни:* операційні витрати, економічні елементи, статті витрат, загальновиробничі витрати, виробничі витрати, собівартість.

### 2.1. Економічна сутність операційних та виробничих витрат

Витрати виробництва — це витрати різних видів економічних ресурсів у процесі виробництва товарів та послуг. Витрати виробництва можна розглядати як на рівні суспільного процесу виробництва, так і на рівні окремого підприємства. Виробництво передбачає відшкодування витрат на створення та реалізацію продукції, оскільки покриття витрат із суми виручки від реалізації (виторгу) дозволяє відновити процес виробництва в тому самому або ж і в розширеному масштабі.

Витрати виробництва досліджували Адам Сміт і Давід Рікардо [1, 2]: Сміт увів поняття абсолютних витрат, а Рікардо — автор теорії порівняльних витрат. Під витратами вони розуміли середні суспільні витрати на одиницю, тобто в що обходиться виробництво окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або чому дорівнюють середні витрати на всіх підприємствах даної галузі. Витрати виробництва розглядалися класиками політичної економії і як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів.

Згідно з марксистською концепцією, витрати виробництва — це те, що коштує товар, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва та робочої сили (постійного і змінного капіталу). Від цих капіталістичних витрат Маркс відрізняє дійсні витрати виробництва товару (витрати праці), які утворюють додану вартість цього товару [3]. Наприкінці XIX ст. з'являється ціла низка нових концепцій витрат виробництва. У маржиналістів (Менгер, Візер) [4, 5] витрати пояснюються як психологічне явище, основане на граничній корисності. На їхню думку, сума грошей, яку підприємство сплачує за фактори виробництва, визначається граничною корисністю, котру ці фактори мають з погляду продавця і покупця. Поняття витрат в маржиналістській економічній теорії відноситься до окремого підприємства, витрати та доходи котрого розглядаються як функції від масштабів виробництва.

Австрійський теоретик Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно з якою дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, котрі суспільство могло б отримати, якби по-іншому використовувало витрачені виробничі ресурси.

Переведення на математичну основу поглядів маржиналістів представниками австрійської школи сприяло появі теорії мінімізації витрат. Неокласичні концепції витрат виробництва розглядають їх як суму витрат (постійних та змінних) на придбання факторів виробництва [5].

Останнім часом досить поширеною є теорія трансакційних витрат, розроблена представниками неоінституціоналізму. До витрат відносять в основному витрати обігу, тобто витрати реалізації товару (реклама, вивчення ринків збуту тощо). Поняття трансакційних витрат увів американський економіст Р. Коуз [6].

Із введенням національних та міжнародних стандартів обліку витрати характеризуються П(С)БО 16 «Витрати» (рис. 2.1).

Відповідно до чинного законодавства і методологічних підходів до формування виробничих витрат на виготовлення продукції (надання послуг чи виконання робіт) конкретного підприємства визначають «Операційні витрати» й «Виробничі витрати».

Операційні витрати включають такі економічні елементи:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні затрати;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Витрати на оплату праці формуються під впливом двох факторів: затрат праці та оцінки одиниці вимірювання живої праці. Праця — це свідомо доцільна діяльність людей, спрямована на створення матеріальних і духовних цінностей, — це першо-основа і необхідна умова життя людей та суспільства. Змінюючи в процесі праці навколишнє природне середовище і пристосовуючи його до своїх потреб, люди не лише забезпечують своє існування, а й створюють умови для розвитку та прогресу суспільства. Як самостійній економічній категорії праці притаманні кількісні й якісні характеристики, що певною мірою відображаються у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку. Кількісна характеристика праці полягає у витратах певного обсягу енергії, чисельності зайнятих, тривалості робочого дня, трудомісткості тощо. Якісна характеристика праці проявляється в таких поняттях і категоріях, як складність роботи, професійна специфіка, якість кінцевих результатів праці (продукції, послуг), ефективність витраченої праці, відповідальність за трудову діяльність тощо.

До складу економічного елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» входять відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, тимчасової непрацездатності, страхові внески на випадок безробіття, соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві: сировини й основних матеріалів, палива і мастильних матеріалів; куплених напівфабрикатів комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари і тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента «Амортизація» входить сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Центральною проблемою виробництва є ефективне використання основних фондів і виробничих потужностей, від цього буде залежати фінансовий стан підприємства, конкурентоспроможність на ринку, ефективне використання сировини, матеріалів.



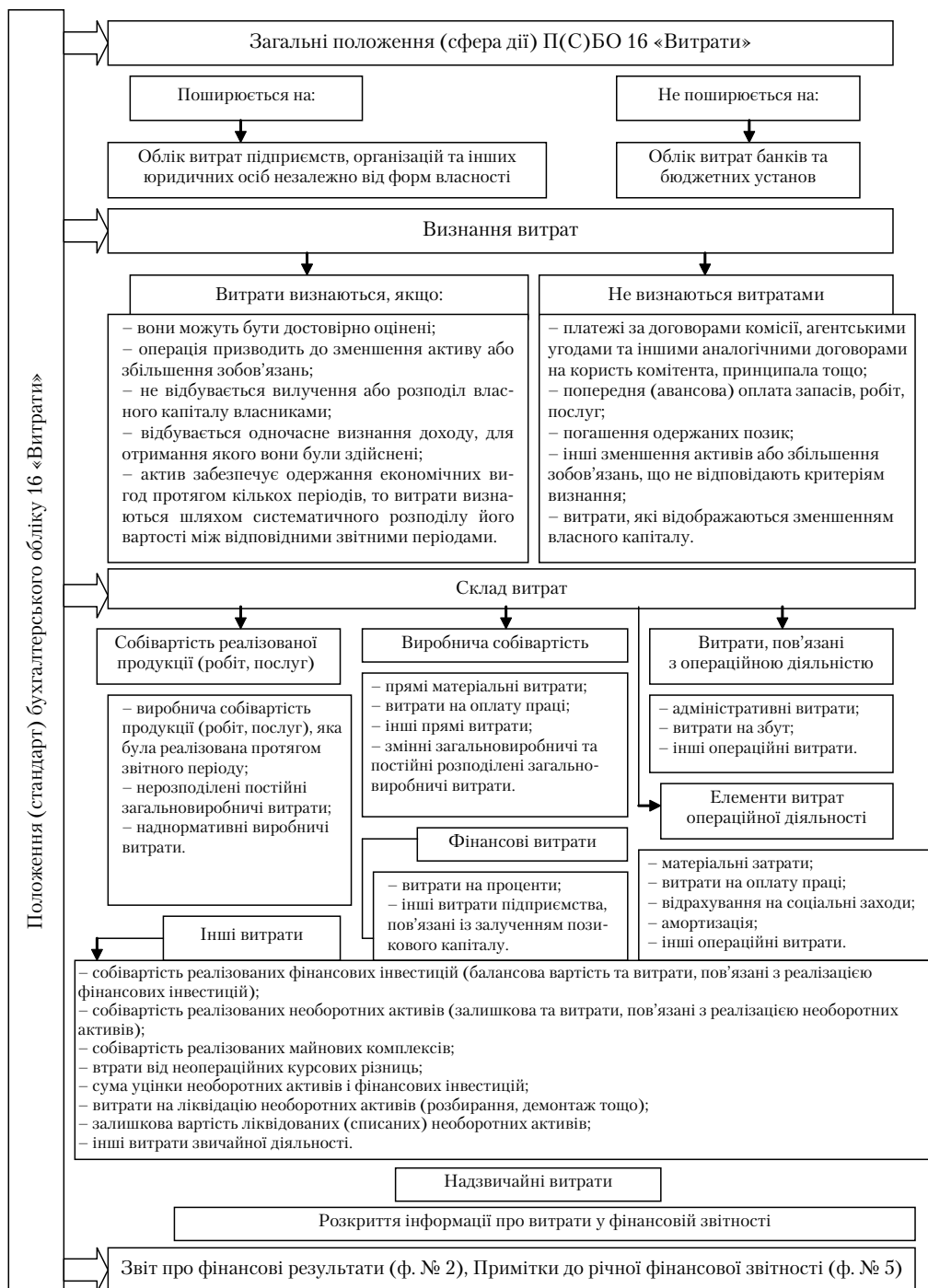


Рис. 2.1. Характеристика П(С)БО 16 «Витрати»

Основні фонди підприємства — частина виробничих фондів, які беруть участь у процесі виробництва багаторазово, зберігаючи при цьому свою натуральну форму і переносять свою вартість на готову продукцію поступово по частинах, відповідно до їх використання. Термін їх використання понад один рік.

Основними факторами, що визначають структуру основних фондів, є: характер виготовленої продукції, обсяг виробництва, рівень механізації та автоматизації, рівень спеціалізації та кооперування, клімат та географічне місцезнаходження підприємства.

Покращити структуру основних фондів дозволяють:

- 1) оновлення та модернізація обладнання;
- 2) вдосконалення структури обладнання;
- 3) ефективне використання споруд, будівель (їх площ);
- 4) ліквідація зайвого обладнання та обладнання, що мало використовується.

На практиці розрізняють вартісну та натуральну оцінку основних фондів.

Найважливішими вартісними показниками обсягу основних фондів на підприємстві є: початкова вартість основних фондів, вартість їх відновлення і залишкова вартість.

Початкова вартість основних фондів — сума витрат на придбання або виготовлення основних фондів.

Відновлювальна вартість основних фондів — це витрати на відтворення основних фондів, розмір яких встановлюється під час їх переоцінки.

Залишкова вартість основних фондів — це різниця початкової або відновлювальної вартості та суми зносу основних фондів.

Розрізняють фізичний та моральний знос основних фондів.

Фізичний знос — втрата основними фондами їх основної вартості в результаті тільки їх функціонування.

Моральний знос — старіння техніки під дією науково-технічного прогресу.

Амортизація основних фондів — це грошове відшкодування зносу основних фондів шляхом включення частини їх вартості у витрати по виготовленню продукції.

У складі елемента «Інші операційні витрати» формуються витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на податки, витрати на малоцінні швидкозношувані предмети, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Крім операційних елементів до складу виробничих витрат відносяться «Загально-виробничі витрати» (рис. 2.2).

Класифікація виробничих витрат дозволяє проводити своєчасний аналіз у системі прийняття управлінських рішень а також управляти механізмом оптимізації їх у конкретному прояві.

До складу загально-виробничих витрат входять:

- амортизація основних засобів загально-виробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оренду основних засобів, інших необоротних активів загально-виробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на комунальні послуги та на утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загально-виробничого персоналу; витрати на оплату відряджень, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг); витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього середовища; інші витрати (втрата від браку, оплата простоїв тощо).

Сировина та матеріали	ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ	ВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	ВИТРАТИ РЕАЛІЗАЦІЙНОЇ ПРОДУКЦІЇ
Зворотні відходи (віднімаються)			
Паливо на технологічні цілі			
Енергія на технологічні цілі			
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби			
Основна заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві			
Додаткова заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві			
Відрахування на соціальні потреби			
Витрати на підготовку та освоєння виробництва			
Витрати на утримання та експлуатацію обладнання			
Загальновиробничі витрати			
Адміністративні витрати			
Витрати на збут			
Інші витрати			

Рис. 2.2. Види витрат

Класифікацію витрат у виробничому процесі можна зобразити так (рис. 2.3):



Рис. 2.3. Класифікація витрат у виробничому процесі

В економічній літературі зустрічається поняття «граничні витрати».

Граничні витрати — це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції, витрати, що виникають у зв'язку зі змінами виробничих витрат, зумовлених використанням додаткового ресурсу, що забезпечує приріст кінцевого продукту.

Для визначення граничних витрат застосовують формулу:

$$MB = CB : O = ZB : A, \quad (2.1)$$

де: MB — граничні витрати;

CB — сумарні витрати;

ZB — змінні витрати;

O — обсяг виробленої продукції;

A — приріст.

Граничні витрати розраховують для визначення рівня виробничих витрат, що забезпечують максимум прибутку. Порівнюючи питомі змінні витрати з ринковою ціною на продукцію, розраховують найбільш прибутковий рівень виробничих витрат. Він досягається в умовах, коли ціна дорівнює граничним витратам, тобто коли вартісний приріст обсягу продукції (в цінах реалізації), одержаний від збільшення змінних виробничих витрат, дорівнює їх приросту.

Залежно від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні і накладні (рис. 2.4). Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій із виробництва продукції (робіт, послуг), а накладні — з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділу.

Невиробничі витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші невиробничі витрати операційної діяльності) не відносяться на собівартість виробленої продукції і покриваються за рахунок прибутку господарюючого суб'єкта.

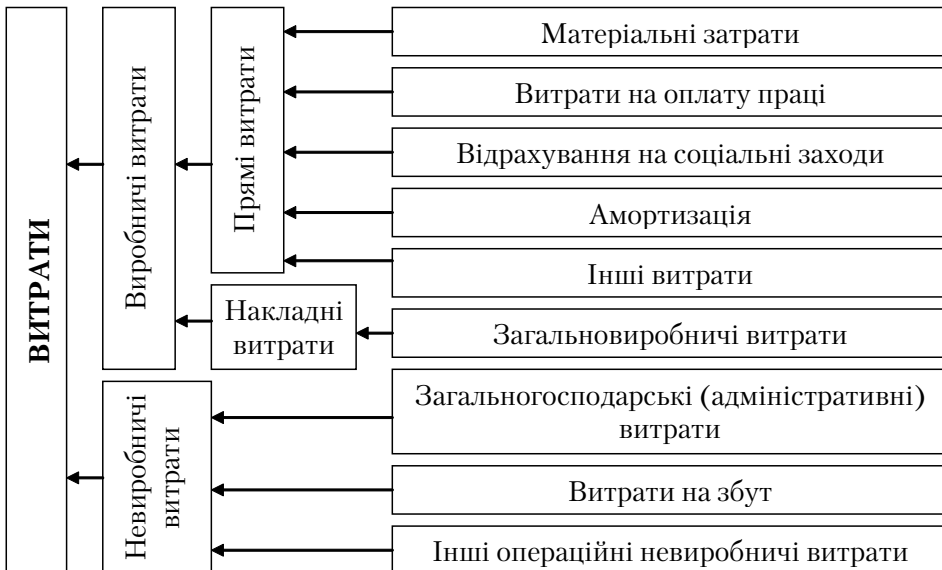


Рис. 2.4. Формування виробничих витрат

У системі управління витратами витрати можуть бути релевантними, ті, які залежать від рішення менеджера, і нерелевантні — це витрати, що не залежать від прийняття управлінських рішень. Наприклад, якщо йдеться про вибір одного з двох варіантів — купити автомобіль чи взяти його в оренду, то витрати на придбання автомобіля й орендна плата будуть релевантними витратами, а витрати на пальне, заробітну плату водію будуть здійснюватися в обох випадках та є обов'язковими.

## 2.2. Особливості бухгалтерського обліку витрат, економічні витрати

Бухгалтерський облік витрат — це фактичне витрачання факторів виробництва (за цінами їхнього придбання) для виготовлення певного виду продукції. Витрати виробництва у **бухгалтерській та статистичній звітності** виступають як собівартість продукції. Економічний підхід до визначення витрат виробництва базується на тому, що фактори виробництва (виробничі ресурси) є рідкісними й існують альтернативні варіанти їхнього використання. **Економічні витрати** будь-якого ресурсу, вибраного для виробництва товару, дорівнюють його (ресурсу) вартості при найкращому з усіх можливих варіантів використання. Витрати можуть бути прямими та непрямими (явними та неявними):

- **явні витрати** приймають форму прямих грошових платежів постачальникам товарів, комплектуючих, сировини тощо, оплати транспортних послуг, виплати заробітної плати робітникам та менеджерам і т. ін. Вони пов'язані із придбанням ресурсів із зовні (по відношенню до фірми);
- **неявні витрати** — це альтернативні витрати використання ресурсів, які належать власникам фірми і які недоотримані в обмін на явні (грошові) платежі. Так, якщо під офіс чи виробниче приміщення фірма використовує свою власність, значить, вона недоотримує прибуток внаслідок відмови від здавання в оренду цього приміщення.

У Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» [7] витрати на виробництво визначаються як валові витрати. Згідно із Законом до валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду в зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) і охороною праці (пп. 5.2.1 Закону). Різниця між витратами на виробництво й валовими витратами полягає в тому, що вартість придбання запасів знаходить своє відображення у складі валових витрат одразу ж після їх оприбуткування на склад або за фактом оплати. На витрати виробництва такі видатки потрапляють у міру їх списання та перенесення їх вартості на вартість готової продукції.

Особливість відображення витрат у бухгалтерському обліку полягає в поділі їх на постійні і змінні. Постійні витрати — це такі витрати, розмір яких у даний період часу не залежить від обсягів та структури виробництва і реалізації. До постійних витрат належать: відрахування на амортизацію будівель та обладнання, страхові внески, рентні платежі, оплата зобов'язань по позиках, заробітна плата керівництва і провідних спеціалістів тощо. Графічно постійні витрати можна зобразити у вигляді прямої лінії, яка паралельна осі абсцис (обсяги виробництва) (рис. 2.5. та рис. 2.6).

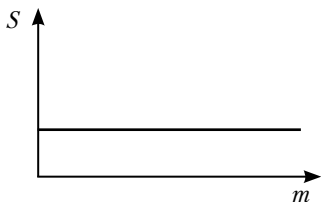


Рис. 2.5. Загальні постійні витрати

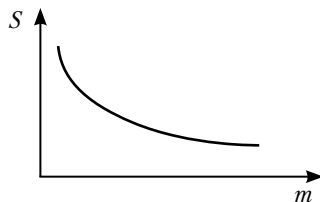


Рис. 2.6. Постійні витрати на одиницю продукції

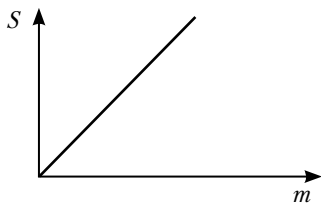


Рис. 2.7. Загальні змінні витрати, де:  $S$  – витрати;  $m$  – кількість виробленої продукції

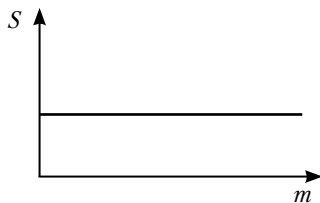


Рис. 2.8. Змінні витрати на одиницю продукції

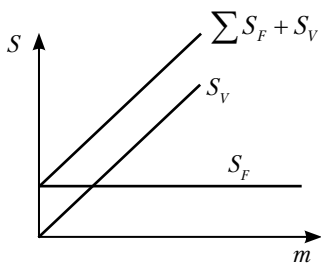


Рис. 2.9. Загальні витрати, де:  $m$  – кількість виробленої продукції;  $S$  – витрати;  $S_p$  – постійні витрати;  $S_y$  – змінні витрати

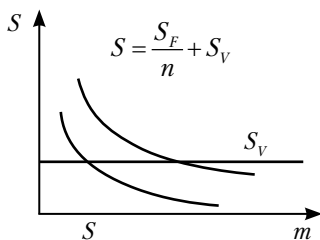


Рис. 2.10. Витрати на одиницю продукції:

Змінні витрати – це ті витрати, загальний розмір яких безпосередньо пов'язаний із обсягами виробництва та реалізації продукції. Сюди входять витрати на заробітну плату основної маси зайнятих, сировину, паливо, енергію, транспортні послуги тощо. Якщо постійні витрати повинні бути оплачені навіть за умов нульових обсягів виробництва, то змінними витратами підприємець може маніпулювати шляхом зміни обсягів виробництва (рис. 2.7 та рис. 2.8).

В аналізі часто застосовується поняття «питомі змінні витрати» (ПЗВ), що розраховуються як відношення змінних витрат (ЗВ) до обсягу (О) виробленої продукції. Постійні і змінні витрати становлять сукупні або загальні витрати (СВ), тобто  $СВ = ПВ + ЗВ$  (рис. 2.9 та рис. 2.10).

Динаміка змінних витрат при зміні обсягів виробництва та реалізації може бути різною:

1. Пропорційними змінні витрати називають тоді, коли їхня відносна зміна дорівнює відносній зміні обсягу або завантаження виробництва.

2. Якщо відносне зростання змінних витрат менше, ніж відносне збільшення обсягів виробництва, то такі змінні витрати називають регресивними.

3. Прогресивні змінні витрати мають місце тоді, коли відносне збільшення змінних витрат більше, ніж обсяг виробництва.

Сума постійних та змінних витрат виробництва — це **валові витрати** підприємства (ТС):

$$ТС = FC + VC. \quad (2.2)$$

Валові витрати з кожною новою одиницею продукції зростають на ту саму величину, що й сума змінних витрат.

Ті види витрат, які визначають величину валових витрат при змінах обсягів виробництва (наприклад, витрати на сировину, на заробітну плату основної маси зайнятих тощо), називають вирішальними витратами, бо саме вони беруться до уваги, коли приймається рішення про зменшення чи збільшення обсягів виробництва продукції. Заробітна плата адміністрації, охорони, орендна плата тощо не впливають безпосередньо на рішення про обсяги виробництва, а просто виступають як умова функціонування підприємства. Ці витрати називають витратами, які не визначають рішення.

Але не варто вважати, що всі змінні витрати є вирішальними, а постійні — тими, що не визначають рішення. Адже одні й ті самі витрати можуть вести себе по-різному. Наприклад, якщо за законодавством термін звільнення з роботи становить один тиждень, то витрати на заробітну плату працівників є постійними на один тиждень; навіть при зниженні обсягів виробництва неможливо негайно звільнити працівників. Якщо ж розглядати, наприклад, рік — то всі витрати на заробітну плату стають змінними. Вважається, що в довгостроковому періоді всі витрати стають змінними.

Співвідношення між виручкою від реалізації (виторгом), постійними та змінними витратами впливають на прийняття рішення відносно того, чи варто продовжувати діяльність, чи, навпаки, треба її припинити. Розглянемо це на прикладі. Нехай постійні витрати підприємства становлять 8 млн грн, змінні витрати — 10 млн. грн, а виручка від реалізації продукції — 14 млн грн. Якщо підприємство буде продовжувати діяльність, то воно буде збитковим.

Для підприємця важливо знати не просто валові витрати, а витрати на одиницю продукції, тобто середні витрати. Середні витрати (**АТС**) — це валові витрати на одиницю випущеної продукції:

$$АТС = ТС : Q. \quad (2.3)$$

Відповідно розраховуються середні постійні (АFC) та середні змінні (АVC) витрати:

$$АFC = FC : Q; \quad АVC = VC : Q; \quad АТС = АFC + АVC. \quad (2.4)$$

Середні змінні витрати спочатку зменшуються, досягають свого мінімального значення, а потім починають зростати. Це означає, що при малому обсязі виробництва обладнання буде недовантаженим, розподіл праці — неглибоким, а технологічні процеси — недосконалими. По мірі розширення виробництва його ефективність буде зростати і змінні витрати на одиницю будуть знижуватися. Але використання все більшої кількості змінних ресурсів, урешті-решт, призведе до того, що почне діяти

закон спадної віддачі. З цього моменту використання ресурсів буде настільки повним та інтенсивним, що кожна додаткова одиниця змінних ресурсів буде збільшувати обсяг виробництва на меншу величину. Закон спадної віддачі також називають законом спадного граничного продукту: його дія виражається в тому, що, починаючи з певного моменту, послідовне приєднання кожної наступної одиниці змінного ресурсу (наприклад праці) до незмінного, фіксованого ресурсу (наприклад капіталу) дає спадний додатковий або граничний продукт в розрахунку на кожну наступну одиницю змінного ресурсу. Наприклад, якщо кількість робітників, що обслуговує дане устаткування, почне збільшуватися, то зростання обсягу виробництва буде поступово зменшуватися пропорційно кількості нових робітників.

Обсяг виробництва, за яким середні валові витрати мінімальні, носить назву оптимум за витратами. Якщо брати до уваги тільки витрати, то такий обсяг виробництва є найбільш вигідним для підприємства. Але це ще не означає, що варто виробляти та реалізовувати саме таку кількість продукції, оскільки треба ще взяти до уваги ту ціну, за якою буде реалізовуватися продукція.

На динаміку середніх витрат у довгостроковому періоді може впливати як масштаб підприємства, так і обсяг виробництва. Як правило, в довгостроковому періоді витрати зі збільшенням підприємства спочатку зменшуються, а потім починають зростати. Це можна пояснити позитивним та негативним ефектом зростання масштабів виробництва.

Позитивний ефект масштабу виникає тоді, коли довгострокові середні витрати фірми зменшуються зі збільшенням обсягів випуску. Позитивний ефект масштабу (економія від масового виробництва) виникає під дією наступних факторів:

- Поглиблення спеціалізації праці робітників. Із розширенням виробництва вже немає потреби у сумісництві професій кваліфікованої та некваліфікованої праці, у витрачання часу на перехід від одних операцій до інших. Робітники мають можливість досконало оволодіти певною операцією, зосередитись тільки на її виконанні, а це підвищує продуктивність праці.

- Спеціалізація та економія праці управлінського персоналу. Тепер один фахівець відповідає за питання маркетингу, інший займається управлінням запасами, третій — ретельно вивчає необхідність запозичення кредиту тощо; отже, праця кожного, хто приймає рішення, стає більш кваліфікованою, відповідно і рішення — більш ефективними.

- Ефективне використання основного й оборотного капіталу в цілому. У більш великого підприємства — більші можливості для використання більш продуктивного та дорогого обладнання, прогресивних технологій, найновіших наукових розроблень.

- З'являється можливість здійснювати більш глибоку переробку сировини, використовувати технологічні відходи, здійснювати диверсифікацію виробництва.

Негативний ефект масштабу виникає тоді, коли довгострокові середні витрати зростають із зростанням обсягів виробництва. Справа в тому, що велике підприємство може стати некерованим, знижується оперативність і ефективність управління, зростають прямі та непрямі витрати виробництва. Великі підприємства намагаються обійти негативний ефект масштабу, створюючи автономні підрозділи, впроваджуючи комп'ютерну обробку інформації, готуючи більш кваліфіковані кадри тощо.

Постійний ефект масштабу має місце тоді, коли довгострокові середні витрати не залежать від обсягів випуску.



Обсяг виробництва, за якого фірма може мінімізувати свої довгострокові середні витрати, визначає оптимальний розмір підприємства. Можна виділити три основні моделі підприємств з різними кривими довгострокових середніх витрат.

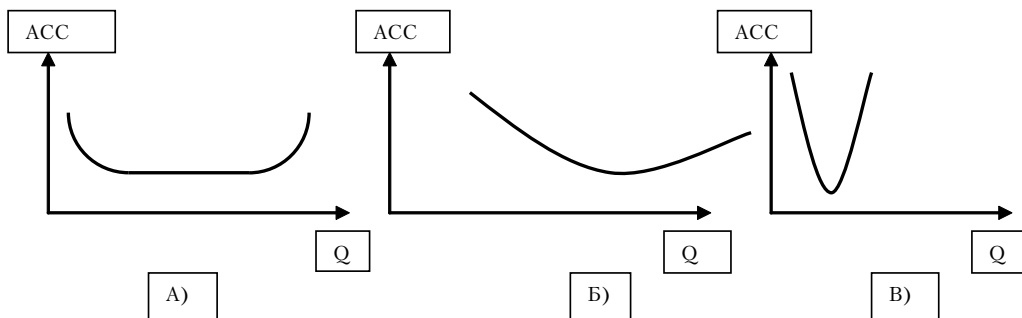


Рис. 2.11. Види кривих довгострокових середніх витрат

Як бачимо на рис. 2.11, довгострокові середні витрати досягають мінімуму на досить великому відрізку. Оптимальний розмір підприємства може варіювати в межах цього обсягу виробництва.

На рис. 2.11 довгострокові середні витрати поступово знижуються і досягають мінімуму при оптимальному обсязі виробництва й оптимальному розмірі підприємства, але потім починають зростати. Така ситуація спостерігається в автомобільній, сталеварній, алюмінієвій та інших галузях. При даному обсязі споживчого попиту достатня ефективність виробництва може бути досягнута лише декількома промисловими гігантами. Щоб досягти позитивного ефекту, треба буде виходити за межі існуючого вітчизняного ринку. Крива ілюструє настання негативного ефекту вже навіть при невеликих розмірах підприємства, при незначному розширенні виробництва. В таких галузях існуючий обсяг попиту буде підтримувати існування значної кількості невеликих виробників. Ця ситуація типова для роздрібної торгівлі, деяких сільськогосподарських підприємств, для швейної та взуттєвої промисловості.

Підприємство розширює виробництво, якщо додаткова одиниця продукції обходиться їй дешевше, ніж дохід, який вона принесе (ціна її продажу). Так відбувається доти, поки граничні витрати не почнуть дорівнювати граничному доходу (граничні витрати на виробництво одиниці продукції не почнуть дорівнювати ціні продажу цієї одиниці). У короткостроковому періоді граничні витрати будуть дорівнювати середнім витратам в їхньому мінімальному значенні. Оскільки підприємство сприймає ціну на свою продукцію як дану і пристосовує до неї своє виробництво, то воно буде намагатися виробляти стільки продукції ( $Q_{\text{оптим}}$ ), щоб ціна дорівнювала граничним витратам (MC).

### 2.3. Підприємницький прибуток та чинники, що впливають на нього

У ринковій економіці підприємця цікавить, за якого обсягу виробництва він зможе отримати максимальний прибуток. Тому, напевно, теорія прибутку знайшла своє відображення майже в усіх економічних концепціях та школах із часів класичної політичної економії.

Меркантилісти вважали, що прибуток виникає в сфері обігу, зокрема у зовнішній торгівлі, в результаті нееквівалентного обміну — продажу за завищеними цінами. Фізіократи доводили, що прибуток створюється тільки в сільському господарстві, де вплив природних сил призводить до збільшення споживчих вартостей понад витрати виробництва. Адам Сміт і Давід Рікардо обґрунтували ідею створення доданої вартості в усіх галузях матеріального виробництва. А. Сміт визначав прибуток як вираховування із продукту праці робітника на користь капіталіста. Карл Маркс вважав, що прибуток — це перетворена форма доданої вартості, тільки додана вартість виступає як породження всього авансованого капіталу. Джерелом доданої вартості він вважав працю найманих робітників. Маркс досліджував перетворення доданої вартості у прибуток та у середній прибуток, розглядав об'єктивні та суб'єктивні межі зростання прибутку.

В економічній науці ХХ ст. можна виділити такі теорії прибутку:

- теорія продуктивного капіталу: прибуток розглядається як результат капіталу — обов'язкового фактора будь-якого виробництва;
- теорія прибутку як трудового доходу від підприємницької діяльності в усіх її проявах;
- теорія стриманості: прибуток — винагорода капіталіста за вкладення власного споживання свого капіталу, за ризик очікування ефекту від укладених у виробництво засобів;
- теорія прибутку як результату існування монополії.

Прибуток можна розрахувати як різницю між загальною виручкою та загальними витратами:

$$PF = TR - TC, \quad (2.5)$$

де: PF — прибуток;

TR — загальна виручка (ціна одиниці, помножена на кількість проданих одиниць продукції);

TC — загальні витрати (постійні та змінні).

Але самі витрати, як уже було зазначено, можуть бути прямими (явними) і непрямыми (неявними).

Прибуток можна розглядати з різних позицій. Для бухгалтера прибуток — це те, що залишається від загальної виручки від реалізації після оплати вартості матеріалів, палива, сировини зовнішнім (по відношенню до підприємства) постачальникам та після виплати заробітної плати працівникам. Таке трактування прибутку враховує лише явні витрати. При цьому поза межами уваги залишаються приховані (неявні) витрати, тобто платежі за аналогічні ресурси, якими володіє сама фірма і сама ж їх використовує у власному виробництві. Для фірми ці внутрішні витрати дорівнюють грошовим платежам, які б могли бути отримані за самостійно використані ресурси. Плата за підприємницьку діяльність теж виступає як елемент витрат. Мінімальна плата, яка необхідна, щоб утримати «підприємницький талант» на даному підприємстві, називається нормальним прибутком. Так, для підприємця-власника нормальним прибутком виступає середня ставка позичкового проценту: якби підприємець не розпочинав свою підприємницьку діяльність, а поклав кошти в банк, то саме середня ставка процента складала б для нього норму нормального прибутку, а сума процента, яка нарахована банком за рік, — його нормальний прибуток.

Для економіста прибуток — це загальна виручка за вирахуванням усіх витрат, як прямих (зовнішніх), так і непрямих (внутрішніх, включаючи і нормальний прибуток підприємця).

Економічний та бухгалтерський прибуток дозволяють краще зрозуміти розбіжності між підходами бухгалтера та економіста до оцінювання діяльності фірми. Бухгалтера цікавлять перш за все результати діяльності фірми за певний (звітний) період. Він аналізує минулий досвід фінансово-господарської діяльності підприємства. Економіста, навпаки, цікавлять перспективи діяльності фірми, її майбутнє. Саме тому економіст стежить за ціною найкращої альтернативи використання ресурсів, які є в його розпорядженні. Для нормального функціонування фірми потрібно поєднання цих двох підходів.

Якщо виплата нормального прибутку належить до витрат, то економічний (чистий) прибуток не є витратами, оскільки він перевищує нормальний прибуток і дістається підприємцю. Більшість економістів пояснює утворення економічного прибутку ризиком, пов'язаним із невизначеністю інноваційної діяльності підприємця, та володінням монопольною владою.

Незважаючи на те, що підприємства проводять дослідження ринку, виробництво нових товарів та послуг або вдосконалення, модернізація вже існуючих можуть виявитися економічно невиправданими. З абсолютною впевненістю не можна сказати, чи приведе новий верстат, який тільки проектується, до зниження витрат та зростання прибутку. Інновації, які свідомо здійснюють підприємці, несуть у собі такий самий ризик, як і коливання ринкової кон'юнктури (зміни у попиту та пропозиції на ринку), що відбуваються незалежно від волі й свідомості окремого підприємця. З цієї точки зору інновації як джерело прибутку — це просто особливий випадок ризику.

Якщо в суспільстві не існує законодавчого захисту винаходів, немає закону про патенти, то в умовах конкуренції інноваційний прибуток матиме тимчасовий характер: конкуруючі підприємства швидко переймуть інновації і весь економічний прибуток даного підприємця буде зведено нанівець. Та в прогресивній економіці інноваційний прибуток може існувати постійно, оскільки нові успішні інновації будуть замінювати застарілі моделі, прибуток від яких уже «з'їла» конкуренція.

Джерелом існування економічного прибутку може бути і монопольна влада. Оскільки монополіст може не допускати конкурентів, обмежувати випуск продукції, впливати на ціну продукту на свою користь, то він може постійно отримувати економічний прибуток (якщо попит тісно пов'язаний із витратами). Підприємець може зменшити ризик, невизначеність (або хоча б пом'якшити їх) шляхом досягнення монопольної влади. З одного боку, взяти на себе ризик в умовах постійно мінливої ринкової кон'юнктури і впровадити інновації — це соціально необхідні функції. З другого — викликає сумнів соціальна ефективність монопольного прибутку, який зазвичай ґрунтується на скороченні виробництва, встановленні підвищених цін і нерациональному розподілі ресурсів.

У марксистській політичній економії всі види прибутку підприємців, які використовують найману робочу силу, розглядаються як результат експлуатації, тобто безоплатного привласнення результатів чужої праці.

У ринковій економіці підприємець шукає найбільш вигідну сферу використання власних коштів та виробничих ресурсів. Сигнал про те, в якій галузі прибуток найвищий, він отримує за допомогою норми прибутку:

*Норма прибутку = Величина прибутку : Вкладений капітал × 100%.*

Саме за допомогою подібних сигналів ефективно розподіляються ресурси між альтернативними видами виробництва. Поява економічного прибутку, збільшення норми прибутку в певній галузі свідчить про те, що суспільство зацікавлене у розширенні цієї галузі, бо структура суспільних потреб змінилася на користь продукції саме цієї галузі виробництва. Фактично ж винагорода у вигляді прибутку є не тільки стимулом для розширення даної галузі — вона виступає як фінансовий засіб для нарощування виробничої потужності підприємств галузі. В галузі із високою нормою прибутку починається «перелив» капіталу з інших, менш ефективних галузей виробництва. Це, врешті-решт, призводить до занадто високих обсягів виробництва у даній галузі, ціна на продукцію галузі падає і норма прибутку та його величина починають зменшуватися. Зменшення норми прибутку сигналізує про те, що галузь стає неефективною і «перелив» капіталу починається в іншій галузі (наприклад, в ті, з яких капітал раніше пішов у гонитві за високою нормою прибутку; тепер тут залишилося мало підприємств, пропозиція продукції скоротилася, що при сталому попиті призвело до зростання рівня цін та підвищення норми й маси прибутку). Такий «перелив» капіталів із галузі в галузь відбувається доти, доки не встановлюється середня норма прибутку на капітал в усіх галузях; структура виробництва починає відповідати структурі потреб суспільства. Однак ця рівновага не може бути довгостроковою; вона існує як лінія горизонту — економіка прагне досягти її, намагається наблизитися, але досягти не може. Адже сама структура суспільних потреб постійно змінюється, змінюється ринкова кон'юнктура, тому подібна рівновага існує як момент у низці станів нерівноваги.

Розглядаючи норму прибутку, Карл Маркс підкреслював, що її визначають такі фактори:

1. На норму прибутку прямо пропорційно впливає норма доданої вартості (адже, за Марксом, прибуток є перетвореною формою доданої вартості) і маса цієї доданої вартості.

2. Норма прибутку прямо пропорційно залежить від витрат виробництва: чим нижчі індивідуальні витрати капіталу, тим вищий прибуток та норма прибутку.

3. На норму прибутку прямо пропорційно впливає швидкість обороту капіталу. Норма прибутку розраховується за певний період, як правило, за рік, і буде тим більшою, чим швидше обертається капітал та чим більшу масу прибутку він приносить.

4. Норма прибутку зумовлена (в оберненій залежності) органічною будовою капіталу, тобто відношенням  $C : V$  (постійного капіталу до змінного капіталу). Адже, за Марксом, додану вартість створює саме змінний капітал — отже, чим менша його питома вага в загальній структурі капіталу (тобто чим вища органічна будова капіталу), тим менша додана вартість, яку цей змінний капітал створює, і відповідно менша норма прибутку.

5. Підвищення цін на продукцію даного підприємства й зниження цін на ресурси — збільшують масу та норму прибутку; зниження цін на готову продукцію і підвищення цін на ресурси, які потрібні для її виробництва, — зменшують норму та масу прибутку.

У будь-якому випадкові прибуток виступає як генератор виробництва. Він впливає і на рівень використання ресурсів, і на розподіл цих ресурсів у різні альтернативні виробництва. Прибуток, бажання отримати його примушує підприємців здійснювати

нововведення, а це стимулює інвестиції (капіталовкладення), впливає на загальний випуск продукції та на рівень зайнятості. Отже, відбувається вплив на макроекономічне становище, на рівень економічного зростання в цілому.

### Контрольні питання до теми 2

1. Яка особливість операційних та виробничих витрат?
2. Як здійснюється поділ витрат на основні і накладні?
3. Охарактеризуйте маржинальні (граничні) витрати.
4. Чим відрізняються бухгалтерський та економічний підхід до визначення витрат виробництва?
5. Які витрати входять до складу постійних?
6. Які витрати входять до складу змінних?
7. Охарактеризуйте дію закону спадної віддачі.
8. Як визначається прибуток?
9. Які фактори впливають на норму прибутку?
10. Які чинники впливають на зміну прибутку?

### Рекомендована література

1. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов: [Пер. с англ.] — М.: Эксмо-Пресс, 2007. — 960 с.
2. *Рикардо Д.* Сочинения: Пер. с англ. Под редакцией М. Н. Смита. — Т. 2. Статьи и речи о денежном обращении и банках. — М.: Госполитиздат, 1955. — 392 с.
3. *Маркс Карл.* Капитал. Критика политической экономии: (Процесс производства капитала). — М.: Политиздат, 1983. — 905 с. — С. 114.
4. *Менгер К.* Основы политической экономии. — Одеса, 1903. — С.156.
5. *Визер Ф.* Теория общественного хозяйства (Избр. гл.). — В кн.: Австрийская школа в политической экономии: К. Менгер, Е. Бём-Баверк, Ф. Визер: Пер. с нем. / Предисл., коммент., сост. В. С. Автономова. — М.: Экономика, 1992. — (Экон. наследие.). — С. 76.
6. *Коуз Р. Г.* Природа фирмы // В сб. Вехи экономической мысли / Сост. и общ. ред. В. М. Гальперина. — Т. 2: Теория фирмы. — СПб.: Экономическая школа, 2000. — С. 33–53.
7. *Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий»* от 30 декабря 1997 г. № 793/97-ВР // *Налого: Учебное пособие.* — Днепропетровск: Пороги, 1998. — С. 530.

### Додаткова література

1. *Батрин Ю. Д.* Бюджетное планирование деятельности промышленных предприятий. — М.: Высшая школа, 2001. — 283 с.
2. *Друри К.* Введение в производственный и управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной/. — М.: ЮНИТИ Аудит, 1994. — 560 с.
3. *Карпова Т. П.* Управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ Аудит, 1998. — 350 с.
4. *Кондратова И. Г.* Основы управленческого учета. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 144 с.
5. *Контроллинг* как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: ЮНИТИ Аудит, 2001. — 279 с.
6. *Контроллинг* в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организации / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 256 с.

7. *Мани Р., Майер Э.* Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю. Г. Жукова / Под ред. и с предисл. д-ра экон. наук В. Б. Ивашкевича. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 304 с.

8. *Маркова В. Д., Кузнецова С. А.* Стратегический менеджмент. — М.: ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2001. — 288 с.

9. *Николаева С. А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ-костинг»: Теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 128 с.

10. *Окороков В. Р., Ветров А. А., Соколов Ю. А.* Введение в теорию контроллинга / СПбПУ. — СПб., 2000. — 250 с.

11. *Ткач В. И., Ткач М. В.* Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с.

12. *Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А. Д. Шеремета.* — 2-е изд., испр. — М.: ИД ФБК-Пресс, 2001. — 512 с.

## ТЕМА 3. ОСОБЛИВОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

### План

- 3.1. Поняття про систему управління витрат та її елементи.
- 3.2. Завдання, функції системи управління витрат та умови її ефективності.
- 3.3. Прийняття управлінських рішень в системі управління витратами.

*Ключові терміни:* система, ефективність, управлінське рішення, модель.

### 3.1. Поняття про систему управління витрат та її елементи

Успіх підприємництва залежить від двох умов: обсягу і якості виконання функцій та завдань, що вирішуються підприємством (обсягом виробництва, реалізації продукції, наданням послуг тощо); і раціонального використання ресурсів. А отже управління витратами означає вдосконалення управління всіма аспектами діяльності підприємства.

Ефективним вважається таке управління, яке забезпечує:

- належний облік і звітність;
- логічну класифікацію витрат і можливість їх повного і глибокого аналізу;
- віднесення витрат на відповідні підрозділи, служби, функції, окремих осіб, тобто встановлення міри відповідальності за їх використання;
- прогнозування і планування витрат, складання кошторису витрат на майбутній період з врахуванням інших показників і особливостей діяльності підприємства. В кожному підприємстві складається відповідна система управління.

Загальну теорію систем сформулював О. О. Богданов [1], який був прихильником використання закономірностей організації живої природи для пізнання соціальних явищ. Сучасна концепція загальної теорії систем була сформульована Л. фон Берталанфі [2], він розглядав систему як комплекс елементів, що знаходяться у процесі взаємодії. На його думку, основне завдання системної методології полягає в тому, щоб, спираючись на розуміння системи як комплексу взаємопов'язаних компонентів, відшукати закони, які пояснюють поведінку, функціонування і розвиток систем різних класів.

Починаючи з 50-х рр. ХХ ст., теорія систем стала привертати увагу вчених різних галузей знань: економістів, математиків, спеціалістів сфери дослідження операцій, філософів, соціологів та ін. Значний внесок у розвиток системних досліджень зробили вчені-кібернетики Кемені Дж. [3], О. Ланге [4], М. Месарович [5], Р. Акоф [6], В. М. Глушков [7] та ін. Нині поняття системи широко використовується в науці і техніці стосовно багатьох явищ, наприклад: сонячної системи, системи рік, гірської системи. Як про самостійні можна говорити про економічну систему, систему транспорту, філософську систему чи систему підприємницької діяльності.

Будь-яка система, в тому числі система виробництва аграрної продукції, — це внутрішньоорганізована сукупність взаємозв'язаних елементів, що утворюють єдине ціле і спільно діють для досягнення поставленої мети. Проте не будь-яка, а лише така сукупність елементів (об'єктів) становить систему, що утворює ціле й має якісно нові

особливості. Результат поведінки системи визначається як продукт взаємодії його частин (компонентів). У такому разі система наближається до поняття «організація», під якою, з одного боку, розуміють сам процес, організаційну діяльність, а з іншого, — результат цієї діяльності. Залежно від підходу та мети вивчення об'єкта його можна розглядати і досліджувати як організацію, систему або як її елементи [8, С. 66].

Елементами системи виробництва є працівники, основні і оборотні засоби, інформація та методи її обробки тощо. Елемент — це відособлена частина системи, що має специфічні властивості й особливе призначення. Він виконує відповідну функцію і не розчленовується при вивченні процесу функціонування системи. Збільшення кількості елементів, що входять до складу системи, зумовлює зростання її складності і внутрішніх взаємозв'язків у ній.

Система має певні властивості, що становлять її якісні параметри, які дають можливість описувати елементи (об'єкти) системи кількісно, виражаючи їх у відповідних одиницях.

Зв'язки системи поєднують об'єкти (елементи) у системному процесі. Вони бувають речовими (канали, по яких елементи або система в цілому обмінюються між собою речовинами), енергетичними (канали обміну різними видами механічної, теплової, електричної та іншої енергії) та інформаційними (сигнали, відомості про стан об'єкта і навколишнього середовища). Зв'язки між елементами, системами і підсистемами класифікують за такими ознаками: спрямованістю (односторонні, взаємозалежні); ресурсами, що визначають зв'язок (трудові, матеріальні, фінансові тощо); тривалістю (короткострокові, довгострокові, періодичні або епізодичні); циклічністю виконання функцій (планування, організація, координація та ін.); характером формування (лінійні, функціональні).

Розрізняють зв'язки: першого порядку — функціонально необхідні; другого порядку — значною мірою поліпшують діяльність системи, і третього порядку — зайві або суперечливі. Методологічною основою вивчення системи є принципи матеріалістичної діалектики: загального зв'язку явищ, розвитку, суперечності тощо. Систему можна описати математично як сукупність змінних величин (у системі координат), кожна з яких характеризує її певну якість.

Система має такі параметри: вхід, процесор, вихід, управління за допомогою зворотного зв'язку й обмеження. Вхід системи — це ресурси, елементи, над якими здійснюється процес або операція (насіння, добрива, засоби захисту рослин, паливно-мастильні матеріали, енергія, інформація та ін.), сукупність факторів і явищ (зовнішнє середовище), що впливають на процеси системи і не піддаються прямому управлінню, законодавчі, нормативні акти, які забезпечують розміщення і зміну системи.

Процесор переробляє ресурси системи, тобто її вхідні елементи, споживає їх і трансформує у вихідні результати діяльності системи (аграрно-продовольча продукція). Якщо у процесі такого перетворення цінність і корисність елементів системи зменшуються, то втрати в системі збільшуються, а її ефективність знижується.

Вихід системи є продуктом або результатом її діяльності. Система на своєму виході повинна задовольняти окремі критерії, головні з яких — стабільність, екологічність, ефективність і надійність. Аналізуючи вихід системи, можна мати уявлення про рівень досягнення мети, що стоїть перед системою.

Чимало технічних і біологічних систем можуть сприймати й використовувати інформацію про результати своєї діяльності, тобто мають зворотний зв'язок. Одним



із перших зроблених людиною механізмів, у якому свідомо використовувався принцип зворотного зв'язку, є створений понад 200 років тому регулятор Уатта (Англія). Нині під зворотним зв'язком розуміють таку форму взаємозв'язку між системами (підсистемами, елементами), при якій дія регулюючої системи на вхід регульованої відповідає стану виходу останньої. Розрізняють негативний і позитивний зворотний зв'язок. Якщо величина вихідного сигналу зменшується при збільшенні величини сигналу на вході, то такий зв'язок називається негативним (механізм автокорекції системи). При позитивному зворотному зв'язку зі збільшенням величин вихідного сигналу збільшується величина сигналу на вході системи. Тому слід забезпечувати диференційоване оптимальне дозування управлінського впливу на систему з урахуванням її особливостей і стану.

Функція обмеження систем складається з двох частин: цілей і зв'язків. Вони обмежують і описують умови, за яких ціль повинна бути досягнута. З позиції математики умови можна визначити як достатні, надмірні або суперечні. За змістом обмеження – це вихід органу, який розглядається як покупець (замовник) виходу системи.

Важливою особливістю систем, що мають різну природу (біологічну, економічну, соціальну), є ізоморфізм (структурна подібність) – аналогічність процесів, що відбуваються у системах однакової структури. Тому встановлені закономірності одних систем можна (при певному припущенні) використати для вивчення інших. Здатність системи виконувати задані функції, зберігаючи при цьому свої основні характеристики у встановлених межах, називається її надійністю. У поняття надійності входять безвідмовність, довговічність, збереженість. Показником надійності є ймовірність безвідмовної роботи, напрацювання на відмову, час роботи тощо.

Серед сукупності властивостей системи можна виділити: детермінованість (закономірний і логічний розвиток процесів, чітко виявлення зв'язку між ними), динамічність (наявні у системі активні процеси та явища, рухомі зв'язки тощо), цілісність (відповідні для системи зміст і форма). Основними якостями системи є стійкість, можливість її розвитку у встановлених межах, стохастичність, імовірний характер, процеси і дії збурювальних зовнішніх факторів, чітко визначена мета функціонування, автономність, адаптованість тощо.

Системи поділяють за різними ознаками. Так, за складністю виділяють прості, складні й досить складні системи. Прості – мають невелику кількість взаємопов'язаних елементів і нерозгалужену структуру. Вони виконують найпростіші функції, стан і динамізм цих систем легко описувати й аналізувати. Складні – характеризуються розгалуженою структурою і значною кількістю взаємопов'язаних елементів.

За внутрішньою побудовою системи діляться на відкриті й закриті. Відкриті системи знаходяться під впливом середовища й самі здійснюють на нього вплив, використовуючи внутрішню і зовнішню інформацію (підприємства, об'єднання, асоціації та ін.). Зміна стану відкритої системи залежить як від характеру збурювального впливу оточуючого середовища, так і від діапазону здатностей системи реагувати на ці зміни. В закритих системах використовується тільки та інформація, яка характеризує внутрішні зміни системи, і, на відміну від відкритої системи, блок управління є складовою частиною тієї системи, якою він управляє.

Тут має місце динамічна взаємодія між регульованою і регулюючою системами, проте відсутні канали зв'язку і відповідно обліку інформації. Прикладом закритих (в аспекті регуляції) систем динамічного типу може бути біоценоз (сукупність рослин,

тварин і мікроорганізмів, які заселяють певну ділянку), рівновага в якому підтримується на основі функціональних залежностей між його елементами.

Фактори, що призводять до виникнення невизначеності в соціально-економічних системах, поділяють на зовнішні й внутрішні. До зовнішніх факторів належать нові економічні умови реалізації продукції, умови постачання й збуту, нові технічні або організаційні рішення науково-дослідних і проектних інститутів тощо. Внутрішніми факторами є реконструкція підприємств, впровадження нових систем організації та оплати праці, демографічні зміни у складі працівників, виникнення труднощів у зв'язку з порушенням трудової дисципліни, конфліктними ситуаціями, збоями в роботі техніки тощо.

Соціально-економічна система, як і багато інших систем, має ієрархічну (багатоступінчасту) структуру, за якої кожний рівень має певну автономію й виступає об'єктом управління для вищого рівня. Ієрархія і кількість підсистем залежать від внутрішньої складності, а також від цілей і завдань вивчення або проектування системи. За допомогою ієрархічного принципу можна певною мірою спростити систему, успішно долаючи інформаційні бар'єри, що виникають при її формуванні.

Соціально-економічна система характеризується різними технічними, технологічними, організаційними, економічними потенціалами. Потенціал системи — це можливість нарощувати її ефективність. Потенційні можливості системи реалізуються через цілеспрямований управлінський вплив на систему з метою оптимізації відповідності її елементів, взаємозв'язку потенціалів різних типів систем і окремих процесів.

Зміна стану відкритої системи залежить від характеру збурювального впливу навколишнього середовища й особливостей самої системи. Щоб досягти динамічного гомеостазу або динамічної рівноваги, система повинна мати зворотний зв'язок (інформаційне введення, якість, достатність, своєчасність тощо). Порушення зворотних зв'язків у соціально-економічних системах із різних причин призводить до негативних наслідків. Вони втрачають здатність до розвитку й сприйняття нових прогресивних тенденцій, змін та науково обґрунтованого прогнозування своєї діяльності на тривалий період, ефективного пристосування до постійно змінюваних умов зовнішнього середовища. Крім того, у соціально-економічних системах нерідко не можна чітко визначити зворотні зв'язки, що проходять через кілька проміжних ланок. Не завжди відомі справжні причини виходу керованих параметрів (продуктивність праці, собівартість продукції та ін.) за встановлені обмеження.

Незважаючи на те, що соціально-економічні системи можуть нагромаджувати досвід і самовдосконалюватися у процесі роботи, для них, як правило, характерне дискретне регулювання. Тому для ефективного функціонування цих систем необхідна регулююча дія людини. Вплив органів управління спрямований на реалізацію можливостей нарощування ефективності системи (процесу) шляхом її оптимізації, введення в дію основних або активізації наявних ресурсів, переведення її в новий стан і підтримання організаційної стійкості всієї системи й кожного її складового елемента.

Характерними ознаками соціально-економічної системи є периферійність (розміщення її елементів у просторі), еластичність, надійність зв'язку (прямого і зворотного), ефективність, можливість розвитку у встановлених межах, імовірність (у більшості випадків) для зовнішніх збурювань та ін.

Системи характеризуються чутливістю, стійкістю й швидкістю реакції. Чутливість системи виявляється у відповідному відхиленні від визначеної програми, за якою система починає сприймати певний регульований вплив. Чим менше відхилення вловлює система, тим вища її чутливість. Під стійкістю системи розуміють її здатність протягом відповідного часу підтримувати заданий режим функціонування. Нестійкість системи виражається у тому, що вона, будучи організована для виконання певних функцій (бригада, цех), перестає її виконувати з якихось причин (наприклад, при порушенні строків поставки комплектуючих виробів). У змінному середовищі, або під впливом різних збурювань, що досягають порогу стійкості, система може припинити існування, перетворитися на іншу систему або розпастися на складові елементи. Здатність системи залишатися стійкою завдяки зміні своєї структури і поведінки називається ультра-стабільністю. І, нарешті, швидкість реакції системи характеризується швидкістю, з якою вона починає коригувати відхилення від наміченого плану, що виникають під впливом дії збурювальних факторів. Ефективність управління значною мірою залежатиме від того, наскільки точно визначається величина відновлення в роботі системи від наміченого плану і як швидко передається інформація про необхідність регульовального впливу.

Відповідно до загальної теорії систем, системний підхід передбачає декомпозицію системи, тобто розкладання її на окремі елементи (аналіз), і дослідження їх властивостей як елементів цілого (синтез).

**Система управління витратами** є однією із підсистем загальної системи управління підприємством. Вона тісно пов'язана з такими підсистемами управління: обсягом виробництва і реалізації продукції, запасами, виручкою (доходами), прибутком.

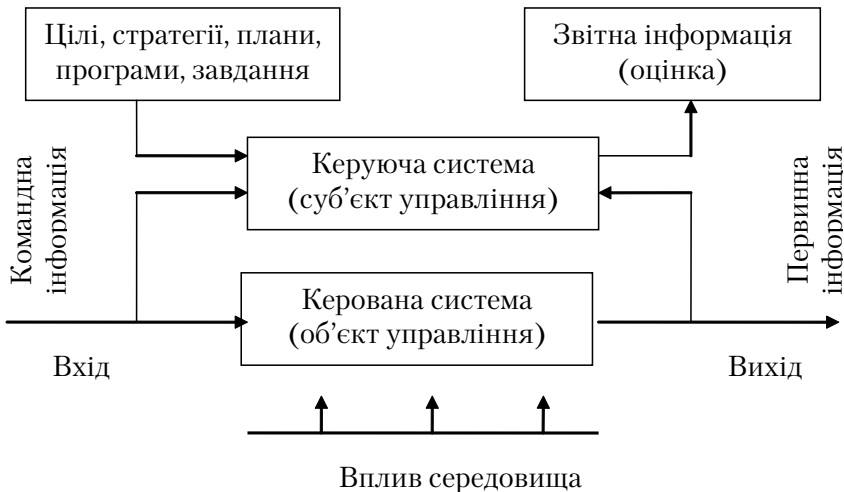


Рис. 3.1. Системи управління

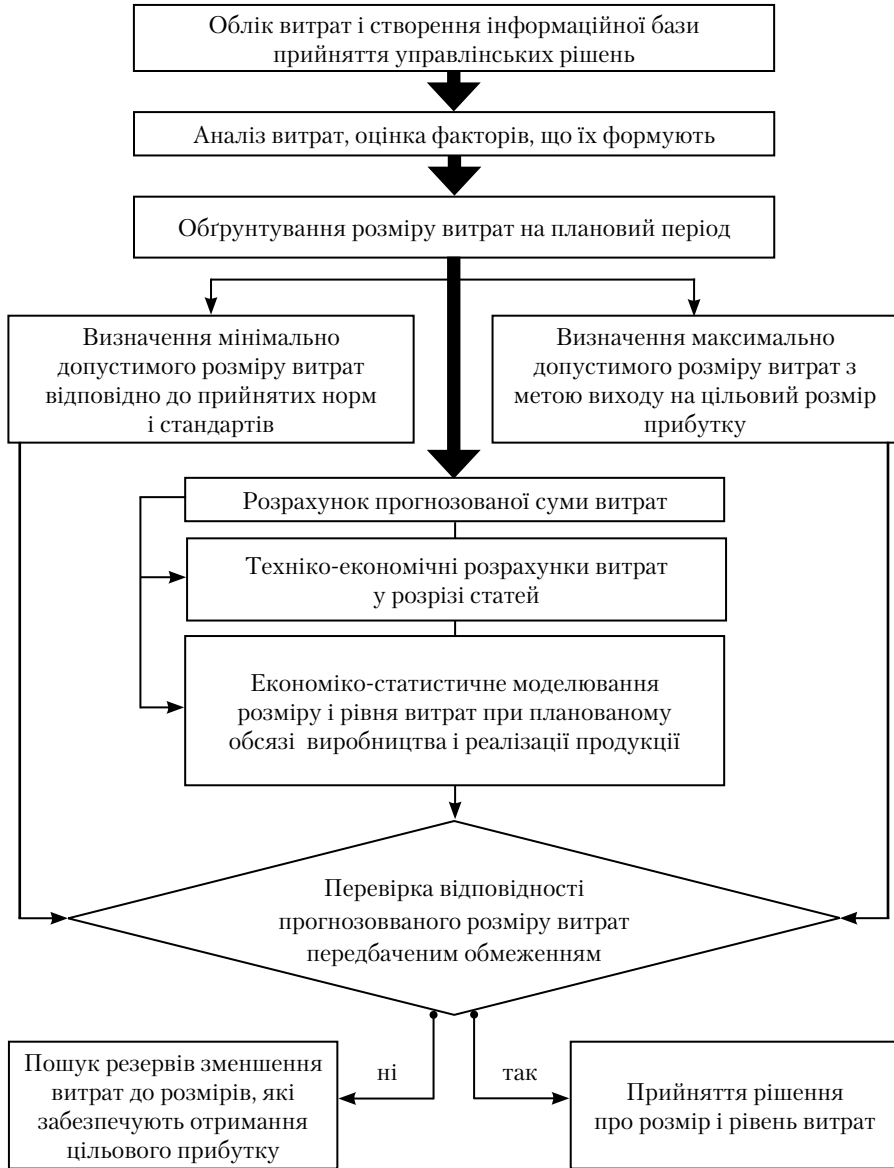


Рис. 3.2. Система управління витратами підприємства

Кожний соціально-економічний регіон складається з керуючої та керованої системи. Керуюча система (суб'єкт управління) – це сукупність органів управління й управлінських працівників з певними обов'язками своєї діяльності, компетенцією зі специфікою виконуваних функцій, а також сукупність методів управління, з допомогою яких здійснюється управлінський вплив. Вона завжди має кілька рівнів управління у порядку підпорядкованості, а також може змінювати свій стан під впливом організуючих і дезорганізуючих факторів. Найбільш істотними змінними

керуючої системи є функції, структура та інформація. Управляюча система складається з комплексу взаємозв'язаних підсистем: прогнозування, техніко-економічного планування, оперативного управління, обліку і звітності, матеріально-технічного постачання і реалізації та ін. Підсистеми — це виділені за функціональними елементами або організаційними ознаками частини системи, які в свою чергу, можна розглядати як самостійні локальні системи, якщо вони мають об'єкт, зовнішні входи і виходи, певний інформаційний запас і завдання, які необхідно розв'язати. Залежно від виконуваної ролі підсистеми управляючі системи поділяють на функціональні (планування і прогнозування, організація та оплата праці) та забезпечуючі (підсистеми економічної інформації і технічна).

Регіональний підхід розвитку аграрного підприємництва здійснюється на основі принципів управління [8]. До загальносистемних принципів належать: принципи об'єктивності управління; демократизму; правової впорядкованості; законності; розподілу влади; публічності; поєднання централізації і децентралізації. Система регіонального управління зображена на рис. 3.1.

Щоб забезпечити ефективне управління витратами на підприємстві, слід сформувати відповідну систему управління витратами (рис. 3.2).

**Елементами моделі** управління витратами є: мета системи; об'єкт і суб'єкт управління, що знаходяться під дією попиту і пропозиції на ринку, і які визначають суспільно необхідні витрати; група елементів, що формують прямий інформаційний зв'язок з об'єктом управління; контрольовані і неконтрольовані фактори, що впливають на основні елементи систем.

### 3.2. Завдання, функції системи управління витратами та умови її ефективності

Процес управління витратами на підприємстві досить складний, оскільки потребує врахування різноспрямованих інтересів: держави, галузі, підприємства, контрагентів, споживачів.

Основне завдання створення на підприємстві системи управління витратами полягає в тому, щоб поєднати ці інтереси і створити саморегулюючий механізм їх формування й зміни.

Отже, система управління витратами підприємства — це система економічних засобів і методів спрямованого впливу на інтереси галузі, підприємства, працівника з метою оптимального їх узгодження з інтересами споживачів і всього суспільства в цілому по дотриманню відповідних суспільно необхідних пропорцій у формуванні витрат.

**Функції** системи управління витратами визначаються завданнями, які на неї покладаються:

- 1) організація інформаційного забезпечення відповідно до змісту, складу і структури витрат та цільових орієнтирів;
- 2) оцінка можливостей формування витрат в поточному і планованому періоді діяльності відповідно до умов функціонування підприємства;
- 3) повний аналіз витрат в динаміці і за поточний період;
- 4) прогнозування розміру і рівня витрат, застосовуючи можливі методи при різних обсягах виробництва і цільової суми прибутку;

5) планування діапазону допустимих меж рівня витрат, тобто їх максимального і мінімального значення;

6) нормування витрат у розрізі статей витрат;

7) забезпечення своєчасного доведення планованого рівня витрат до виконавчих підрозділів, центрів відповідальності, окремих осіб;

8) контроль і оперативне управління витратами з урахуванням змін умов функціонування підприємства та зміни кон'юнктури товарного ринку;

9) вдосконалення обліку витрат та пошук резервів подальшого їх зниження.

Якість управління витратами на підприємстві характеризується показником їх керованості, тобто можливості оперативного і динамічного впливу на розміри витрат відповідно до змін системи економічних методів і засобів.

Слід відзначити, що на практиці іноді зустрічається застаріла точка зору, згідно з якою витрати на підприємстві повинні бути знижені будь-якою ціною до найнижчого рівня. І кожна пропозиція підвищити витрати на рекламу, збільшити чисельність оперативного персоналу, підвищити кваліфікацію працівників розглядається як марнотратство. А відмова від таких пропозицій викликає звуження можливостей для подальшого розвитку підприємства, зниження продуктивності праці, уповільнення темпів виробництва і реалізації продукції та отримання прибутку. Проте в останній час, як свідчить зарубіжний досвід, все більшого розповсюдження набула інша точка зору щодо управління витратами, а саме їх оптимізація. Потрібно і можливо йти на додаткові витрати з метою збільшення обсягу виробництва і реалізації продукції, залучення нових постачальників і покупців, підвищення якості обслуговування, створення іміджу підприємства.

Ефективне управління витратами повинно передбачати зменшення і усунення тих витрат, які не є доцільними, результативними для підприємства, тобто які не сприяють збільшенню обсягів виробництва і реалізації продукції, отриманню цільового розміру прибутку.

Щоб оптимізувати витрати на підприємстві при їх формуванні, доцільно забезпечити виконання таких умов:

- приріст загальної суми витрат не повинен перевищувати приросту виручки від реалізації (доходів);
- мінімальний рівень (середніх) витрат повинен досягатися при такому обсязі виробництва і реалізації, коли граничні витрати за своїм розміром дорівнюють середнім витратам. Подальше збільшення обсягів діяльності призведе до зростання розмірів середніх витрат, що не є ефективним;
- зниження витрат не повинно викликати негативних явищ: зниження якості продукції (робіт, послуг), а як наслідок, погіршення якісних показників діяльності підприємства;
- розмір витрат повинен бути пов'язаний із забезпеченістю підприємства ресурсами, прогнозовані значення витрат повинні визначатися з врахуванням обмежень по ресурсах, розрахунки — забезпечувати найбільш оптимальне їх використання;
- повинна досягатися відповідність зміни витрат змінам обсягу і особливостей діяльності підприємства, його цільових орієнтирів, вимог покупців до якості і асортименту продукції тощо.

В сучасних умовах значно зростає значення оперативного управління витратами. Ефективність цієї діяльності оцінюється в її взаємозв'язку з кінцевими соціально-економічними показниками діяльності.

Оперативний контроль слід розуміти як перевірку вміння використовувати ресурси таким чином, щоб здійснювати підприємницьку діяльність як можна ефективніше і в бажаному напрямку. Такий контроль стосується ціноутворення, обсягу виробництва і реалізації продукції, інвестицій, розвитку додаткових послуг, комп'ютерних систем, кадрів, кредиторської і дебіторської заборгованості, зв'язків з контрагентами, реклами тощо.

Критерієм ефективності оперативного управління витрат є їх взаємозв'язок з кінцевими показниками господарської діяльності — прибутком і обсягом реалізації продукції, які в умовах ринку повинні мати тенденцію до зростання. Проте значним стримуючим чинником на шляху росту витрат підприємства стає конкуренція. Тому, щоб вижити в конкурентній боротьбі, підприємство повинно забезпечити більш високі темпи росту якісних показників діяльності підприємства, прибутку і виручки (доходів) у порівнянні з темпами росту його витрат.

Управління ресурсами і витратами здійснюється за допомогою таких функцій: планування, організація, мотивація, облік, аналіз, контроль, координація, адаптація. Зупинимось на основних із них.

Планування здійснюється в декілька етапів:

- перший етап — обґрунтовуються основні напрямки економії витрат у планованому періоді. При цьому основна увага повинна приділятися пошуку і подальшій реалізації чинників їх зниження. Такими чинниками в торговельних підприємствах, що забезпечують будівельні об'єкти, є торговельно-технологічні процеси, товарообіг, матеріально-технологічне забезпечення, управління персоналом. З урахуванням виявлених чинників обґрунтовується конкретна система заходів, спрямованих на економію витрат обігу в планованому періоді діяльності;
- другий етап — розраховуються плановані суми витрат обігу у розрізі окремих їх статей і шляхом їх сумування визначається загальна планована сума витрат в цілому по підприємству;
- третій етап — здійснюється розподіл загальної планованої суми витрат обігу по етапах реалізації товарів. Такий розподіл здійснюється у розрізі запланованого обсягу реалізації товарів і планованої суми запасів товарів на кінець періоду. Сума витрат обігу, що відноситься на запаси товарів на кінець планованого періоду, визначається за формулою:

$$BO_{зк} = Z_k \times P_{\theta} / 100, \quad (3.1)$$

де  $BO_{зк}$  — сума витрат обігу, що відноситься на запаси товарів на кінець планованого періоду;

$Z_k$  — сума товарних запасів на кінець планованого періоду;

$P_{\theta}$  — середній рівень витрат на перевезення, зберігання, підсортування, обробку, упакування та передпродажну підготовку товарів, а також проценти за кредит.

Цей рівень витрат визначається як відношення суми витрат на запаси товарів на початок місяця і по двох вищевказаних статтях витрат до планованої суми реалізації товарів, у відсотках.

Частина планованої суми витрат обігу, що залишилася (за різницею їх суми, що відноситься на запаси товарів на кінець планованого періоду), буде відноситися до обсягу реалізації товарів у планованому періоді і визначати його реальну витратоємність;

— четвертий етап — проводиться розподіл планованої суми витрат обігу між окремими центрами витрат і центрами відповідальності. Розподіл суми витрат обігу у розрізі цих центрів (структурних підрозділів і структурних одиниць) здійснюється згідно з видами витрат і запланованими обсягами їх діяльності в межах загальної суми витрат підприємства по окремих статтях. Плановані суми витрат обігу доводяться до окремих центрів витрат або центрів відповідальності у вигляді нормативів використання коштів або планованих бюджетів (кошторисів). Важливою функцією у системі управління ресурсами і витратами є аналіз.

Функція організації полягає у визначенні місця формування й розподілу ресурсів і витрат у центрах витрат та відповідальності з метою відслідкування причин їх перевитрат або економії.

Мотивація полягає у спонуканні працівників підприємства (через заробітну плату, премії, компенсації, службову кар'єру, моральне стимулювання) до дотримання ними встановлених планових витрат і пошуку способів їх зниження.

Аналіз як функція управління ресурсами і витратами може здійснюватись за допомогою інформації. Джерелами інформації для аналізу витрат є оперативні дані бухгалтерського обліку, статистична звітність, матеріали документальних ревізій, інвентаризацій, перевірок, доповідні записки, результати спостережень. Перед початком аналізу перевіряється достовірність даних і забезпечується співставленість окремих показників.

В залежності від обсягу проведення аналізу та завдань, з ним пов'язаних, розрізняють повний і неповний аналіз витрат.

Повний аналіз витрат повинен здійснюватися не менше одного разу у квартал і його завданнями є визначення:

- очікуваних (фактичних) рівнів і суми витрат, виконання плану витрат обігу по загальному рівню та з окремих статей витрат;
- динаміки та ступеня виконання плану по витратах;
- розміру і темпу зміни фактичного (очікуваного) рівня витрат обігу у порівнянні з його планованим значенням;
- розміру економії або перевитрат по загальному рівню та з окремих статей витрат;
- зміни розміру впливу основних факторів на відхилення фактичних витрат від планованих;
- витратоємності окремих видів товарів;
- обґрунтованості та напруженості планованих завдань з витрат;
- відмінностей розміру витрат у порівнянні з конкурентами.

Основними завданнями неповного аналізу є:

- встановлення відхилень і їх вартісна оцінка;
- встановлення чинників, що викликали ці відхилення;
- розподіл відповідальності за виявлені результати.

За результатами аналізу складається пояснювальна записка, яка містить конкретні рекомендації щодо управління витратами і ліквідації нераціональних поточних витрат на підприємстві.



Контроль як система спостереження і перевірки визначає рівень відхилень фактичних від планових витрат, норм витрачання матеріальних ресурсів, оперативних управлінських рішень допущених відхилень від прийнятих принципів організації в господарюючих суб'єктах. Методами контролю є аналіз, перевірка, ревізія, обстеження, само- і взаємоконтроль.

Координація як функція управління ресурсами і витратами являє собою процес, спрямований на забезпечення пропорційного, синхронного, безперервного, узгодженого руху матеріальними, трудовими, фінансовими потоками. Координація, як відмічав Й. С. Завадський [9], забезпечує баланс у діяльності окремих ланок керованої системи, підпорядковує основній меті різні, іноді суперечливі, інтереси, забезпечує зв'язок між центрами витрат і відповідальності, які виконують різні операції однією функцією.

Адаптація ґрунтується на здатності підтримувати просторову, часову та функціональну структуру без додаткового впливу. У процесі саморегуляції центри витрат і відповідальності адаптуються (приспосовуються) самостійно до змін, які відбуваються на підприємстві.

Управління витратами на підприємстві необхідне для оцінки факторів рентабельності, вибору потрібних замовлень, планування майбутніх напрямків діяльності, оцінки виробничих запасів і їх кошторису, розподілу й мінімізації витрат; для визначення рівня безбитковості, можливих фінансових результатів при зміні ціни продажу; для складання кошторису і аналізу відхилень; для прийняття нестандартних рішень, наприклад таких, як «виготовляти чи продавати», «чи продавати нижче нормальної продажної ціни» тощо. Безумовно, значною мірою специфіка прийняття рішень визначається особливостями конкретного підприємства, його технології, організаційної структури, позиції на ринку. Проте існують і стандартні рішення, які на практиці необхідно приймати кожному керівнику: рішення про обсяг і структуру виробництва; вибір між власним виробництвом і закупівлею напівфабрикатів; рішення про визначення нижньої межі ціни продукції.

**Приклад 1.** Підприємство виготовляє технічно складну продукцію, виробництво якої вимагає значної кількості комплектуючих деталей. Підприємство може купувати ці деталі за ціною 1000 грн/шт. або виготовляти їх у себе. Визначити, який варіант рішення є більш ефективним для підприємства.

Собівартість виробництва деталей на даному підприємстві:

Прямі змінні витрати	850 грн/шт.
Постійні накладні витрати	200 грн/шт.
Разом повна собівартість	1050 грн/шт.

*Рішення.* Більш вигідним є власне виробництво комплектуючих деталей, оскільки економія коштів складе 150 грн/шт., тому що постійні витрати в короткостроковому періоді вже покриті реалізацією основної продукції.

У процесі прийняття рішень про ціну реалізації продукції менеджеру важливо пам'ятати, що в ринкових умовах ціна на продукцію встановлюється в залежності від попиту і пропозиції: під тиском конкурентів підприємство не завжди може диктувати свої умови покупцеві. А тому підприємство повинно знати мінімальну межу ціни, за якою воно ще може виготовляти і реалізувати відповідну продукцію.

**Приклад 2.** Фірма «Пошук» виготовляє металеві каркаси. Виробничі витрати складають 1200 грн/шт., ціна — 2000 грн/шт., перемінні витрати на збут — 140 грн/шт., середні постійні витрати — 80 грн/шт. (віднесені на собівартість одиниці продукції пропорційно працевитратам).

На даний час фірма виготовляє 10000 каркасів. Надходить пропозиція про додаткову закупівлю 5000 каркасів, але при цьому постійні витрати зростуть на 10 тис. грн і фірма змушена буде відмовитися від виготовлення 2000 шт. каркасів в основному виробництві.

Визначити мінімальну прийнятну ціну, на яку могло б погодитися керівництво фірми «Пошук», тобто ціну, яка б зберігала попередню суму прибутку.

*Рішення.*

1. Визначимо собівартість основного виробництва:

$$1200 + 140 + 80 = 1420 \text{ грн/шт.}$$

2. Розрахуємо прибуток від основного виробництва:

$$(2000 - 1420) \times 10\,000 = 5\,800 \text{ тис. грн.}$$

3. Розрахуємо собівартість нового замовлення:

$$1200 + 140 + (80 \times 2000) : 5000 + 10\,000 : 5000 = 1374 \text{ грн/шт.}$$

Фірмі «Пошук» не слід відмовлятися від даної пропозиції, тому що додаткових постійних витрат для виконання замовлення не вимагається і реалізація збільшить розмір прибутку підприємства.

4. Визначимо мінімальну прийнятну ціну як суму собівартості нового замовлення і прибутку, який забезпечував 2000 шт. каркасів:

$$1374 + ((2000 - 1420) \times 2000) : 5000 = 1606 \text{ грн/шт.}$$

Таким чином, мінімальна ціна реалізації даної продукції — 1606 грн/шт.

### Контрольні питання до теми 3

1. Назвіть мету та завдання управління витратами на підприємстві.
2. Перелічіть основні елементи управління витратами.
3. Охарактеризуйте облік і аналіз як функції управління витратами.
4. У чому полягає функція мотивації в системі управління витратами?
5. Які особливості підсистем системи управління витратами?
6. Дайте характеристику функціональному, організаційному та мотиваційному аспектам управління витратами на підприємстві.
7. Що означає управляти витратами на підприємстві?

### Рекомендована література

1. Богданов А. А. Технотология: Всеобщая организационная наука: Т. 2. — М.: Экономика, 1989.
2. *Енциклопедия кибернетики*. В Т. 2. — К.: Глав. ред. Укр. Сов. Энцикл., 1975. — Том. 1. — 606 с., Т. 2. — 619 с.
3. *Кемени Дж.* Кибернетическое моделирование. Некоторые приложения. — М.: Наука, 1983. — С. 56–72.
4. *Ланге О.* Введение в эконометрию. — М., 1964. — С. 15–67.
5. *Месарович М., Мако Д., Такафара И.* Теория иерархических многоуровневых систем. — М.: Мир, 1973.
6. *Акоф Р.* Искусство решения проблем: Пер. с англ. В.Г. Коваленко / Под ред. Е. К. Масловского. — М.: Мир, 1982. — 220 с.
7. *Глушков В. М.* Введение в АСУ. — К.: Техніка, 1972. — 310 с.

8. *Іванюта В. Ф.* Регіональна стратегія підприємництва в умовах євроінтеграції: Монографія. — К.: ЦНЛ, 2008. — 310 с.

9. *Завадський Й. С.* Менеджмент. Т. 1. Вид. 2г-е. — К.: УФІМБ, 1998. — 542 с.

### Додаткова література

1. *Батрин Ю. Д.* Бюджетное планирование деятельности промышленных предприятий. — М.: Высшая школа, 2001. — 283 с.

2. *Друри К.* Введение в производственный и управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. — М.: ЮНИТИ Аудит, 1994. — 560 с.

3. *Картова Т. П.* Управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ Аудит, 1998. — 350 с.

4. *Кондратова И. Г.* Основы управленческого учета. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 144 с.

5. *Контроллинг как инструмент управления предприятием* / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: ЮНИТИ Аудит, 2001. — 279 с.

6. *Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организации* / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 256 с.

7. *Манн Р., Майер Э.* Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю. Г. Жукова / Под ред. и с предисл. д-ра экон. наук В. Б. Ивашкевича. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 304 с.

8. *Маркова В. Д., Кузнецова С. А.* Стратегический менеджмент. — М.: ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2001. — 288 с.

9. *Николаева С. А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ-костинг»: Теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 128 с.

10. *Окороков В. Р., Ветров А. А., Соколов Ю. А.* Введение в теорию контроллинга / СПбПГУ. — СПб., 2000. — 250 с.

11. *Ткач В. И., Ткач М. В.* Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с.

12. *Управленческий учет: Учебное пособие* / Под ред. А. Д. Шеремета. — 2-е изд., испр. — М.: ИД ФБК-Пресс, 2001. — 512 с.

13. *Уткин Э. А., Марьнюк И. В.* Контроллинг: российская практика. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 272 с.

14. *Фалько С. Г., Носов В. М.* Контроллинг на предприятии. — М.: Об-во «Знание России», 1995. — 80 с.

15. *Фольмут Х. И.* Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича и Е. И. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 288 с.

## ТЕМА 4. ТЕХНОЛОГІЯ ПРИЙНЯТТЯ ГОСПОДАРСЬКИХ РІШЕНЬ ІЗ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

### План

- 4.1. Сутність, функції і типи господарських рішень.
- 4.2. Етапи процесу прийняття рішень.
- 4.3. Моделювання рішень.
- 4.4. Методи, принципи і вимоги рішень.
- 4.5. Організація та контроль виконання рішень.

*Ключові терміни:* прогнозування, моделювання, гіпотеза, альтернатива, проблема, діагностика, методи, спостереження, теорія ігор.

### 4.1. Сутність, функції і типи господарських рішень

Прийняття рішень становить основний зміст діяльності керівника. Однак для менеджера прийняття рішень — це постійна і досить відповідальна робота. Необхідність прийняття рішень присутня в роботі керівника будь-якого рівня під час формування цілі та досягнення її через сукупність взаємопов'язаних, цілеспрямованих та логічно послідовних управлінських дій, які забезпечують реалізацію управлінських задач.

Кожна управлінська функція пов'язана з декількома загальними, життєво важливими господарськими рішеннями.

*Функція планування відповідає на питання:*

1. Яка природа підприємницької діяльності?
2. Якими повинні бути наші цілі?
3. Які зміни відбуваються в зовнішньому середовищі і як вони впливатимуть на організацію?
4. Яку стратегію та тактику слід обирати, щоб досягти поставлених цілей?

*Функція організації направлена на вирішення таких проблем:*

1. Яким чином слід структурувати роботу організації? Як доцільно збільшити блоки в структурі організації?
2. Як скоординувати функціонування цих блоків, щоб воно відбулося гармонійно, без протиріч?
3. Прийняття яких рішень на кожному рівні організації слід довіряти людям, зокрема керівникам?
4. Чи слід змінювати структуру організації через зміни в зовнішньому середовищі?

*Функція мотивації розкриває потреби підлеглих:*

1. Якою мірою задовольняються їхні потреби під час діяльності, що спрямована на досягнення цілей організації?
2. Якщо задоволення роботою та продуктивність праці твоїх підлеглих підвищились, то за рахунок чого це сталося?
3. Що може зробити керівник, щоб підтримати рівень задоволення працею та продуктивність праці підлеглих?

*Функція контролю обґрунтовує:*

1. Як повинні вимірюватися результати праці?
2. Як часто слід давати оцінку результатам праці?
3. Яких успіхів досягли підлеглі в досягненні поставлених цілей?
4. Якщо ми недостатньо просунулися в досягненні поставлених цілей, то чому це сталося та які корективи потрібні?

Прийняття господарських рішень — це творчий процес у діяльності керівників, який включає такі стадії:

- постановка цілі; вивчення проблеми; вибір та обґрунтування критеріїв ефективності за можливих наслідків прийнятих рішень; розгляд варіантів рішень; вибір та кінцеве формування рішення; прийняття рішення;
- доведення рішень до виконавців; контроль за виконанням рішень.

Рішення можна класифікувати за багатьма ознаками. Умови, в яких приймаються рішення, досить сильно впливають на якість прийнятих рішень. Зазвичай рішення приймаються в умовах визначеності або ризику (невизначеності).

В умовах визначеності менеджер впевнений в результатах кожної з альтернатив.

В умовах ризику (невизначеності) максимум, що може зробити менеджер, — це визначити імовірність успіху для кожної альтернативи.

Важливе значення має *культура менеджера (цінності та традиції організації)*.

На співробітників впливає культура організації, і тому вони не розглядають рішень за межами організації. Існують інші *критерії класифікації* управлінських рішень (рис. 4.1):

- *за терміном дії наслідків рішення*: довгострокові, середньострокові та короткострокові рішення;
- *за частотою прийняття*: одноразові (випадкові) та такі, що повторюються;
- *за широтою охоплення*: загальні (які стосуються всіх співробітників), тематичні та вузькоспеціалізовані;
- *за формою підготовки*: одноосібні, групові, колективні рішення;
- *за складністю*: прості та складні;
- *за регламентом*: контурні, структуровані, алгоритмічні;
- *за належністю до об'єктів управління*: технічні, організаційні, економічні, соціальні;
- *за характером управлінської ситуації*: програмні, ініціативні, виробничо-ситуаційні.

*Контурні* рішення лише приблизно позначають схему дії підлеглих і дають їм широкий простір для вибору засобів та методів їх втілення.

*Структуровані* передбачають жорстке регламентування (обмеження) дії підлеглих. Ініціатива з їх сторони може бути підтримана лише в рішенні другорядних питань.

*Алгоритмічні* — гранично жорстко регламентують діяльність підлеглих і практично виключають їх ініціативу.

Існує інша *класифікація (за Месконом)* управлінських рішень.

*Організаційні рішення* — це вибір, який повинен зробити керівник, що виконує свої обов'язки, які обумовлені його посадою.

Ціль організаційного рішення — забезпечення руху до поставлених задач. Організаційні рішення поділяються на дві групи:

- запрограмовані;
- незапрограмовані.

У запрограмованому режимі число можливих альтернатив обмежене, вибір повинен бути зроблений у межах напрямів, заданих організацією.

Незапрограмовані рішення — це рішення, які вимагають певною мірою нових ситуацій, вони всередині не структуровані або пов'язані з невідомими факторами. Це рішення з питань: якими повинні бути цілі організації, як поліпшити продукцію, як удосконалити структуру.

Практично в усіх випадках для керівника важко прийняти рішення (інколи неможливо), яке не матиме негативних наслідків.

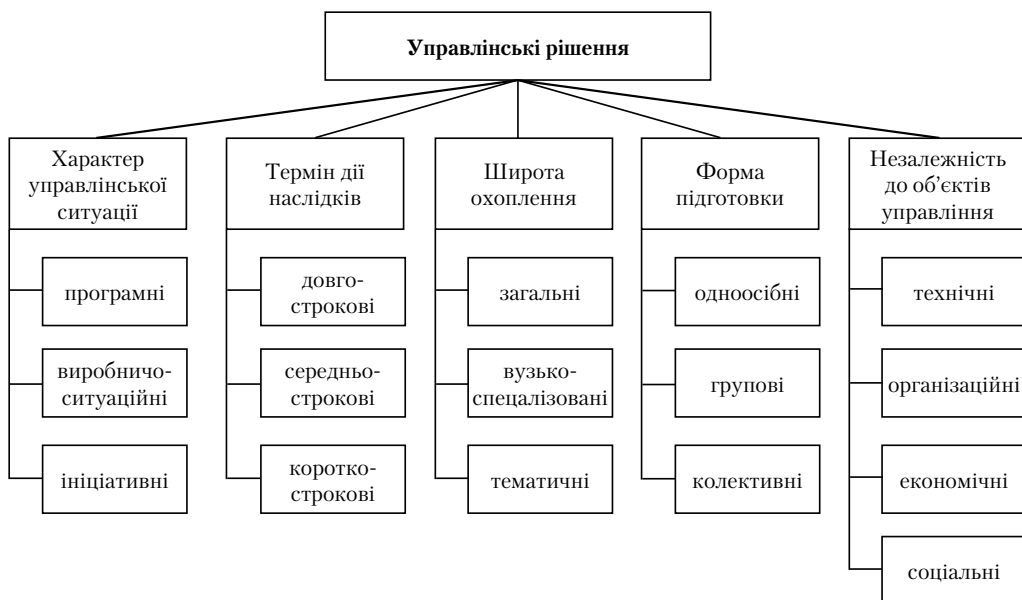


Рис. 4.1. Класифікація управлінських рішень

Роберт Кац зауважує, що кожне рішення повинно «врівноважувати найбільш суперечливі цінності, цілі та критерії, що з будь-якої точки зору воно буде гірше оптимального. Кожне рішення чи вибір, яке стосується всього підприємства, буде мати негативні наслідки для певних його частин».

Тому слід розглядати організацію з позиції системного підходу і враховувати можливі наслідки управлінського рішення для всіх частин організації.

Наприклад: фірма відмовилась від звільнення працівників під час спаду виробництва, гарантуючи зайнятість всім робітникам. Хоч додаткові витрати неминучі, але збережуть довіру працівників.

Ефективні керівники розуміють, що «флюгерна тактика» неприйняття рішення такою ж мірою незадовільний або навіть гірший хід, ніж прийняття поганого рішення. Тим не менше зустрічаються ситуації, в яких вочевидь відмова від вибору буде хорошим рішенням. Наприклад, якщо додаткова інформація повинна незабаром надійти, а час не є критичним фактором, то можливо краще не приймати рішення негайно.

### *Підходи до прийняття рішень*

Під час розгляду процесу прийняття рішень треба враховувати два моменти:

- 1) приймати рішення, як правило, легко, але хороше рішення прийняти важко;
- 2) прийняття рішення — це психологічний процес, тому можна стверджувати, що прийняття рішення має інтуїтивний (заснований на судженнях) або раціональний характер.

*Інтуїтивне рішення* — це вибір, зроблений тільки на впевненості, що він правильний.

*Рішення, засноване на судженнях*, — це вибір, обумовлений знанням та накопиченим досвідом. *Раціональне рішення* відрізняється від інших тим, що воно не залежить від минулого досвіду.

### *Процес прийняття рішень*

Процес прийняття рішень складний та багатосторонній. Він включає цілий ряд стадій та операцій. Кількість та якість прийняття рішень залежить від керівника, ситуації, стилю керівництва, культури організації. Важливо, щоб кожний керівник, враховуючи ситуацію та свій стиль управління, міг прийняти найбільш ефективне рішення.

Класичний підхід до прийняття управлінського рішення полягає у виконанні певної процедури та виконанні обов'язкових дій:

#### *1. Діагностика проблеми*

Задача керівника на цьому етапі полягає в аналізі проблемної ситуації, вивченні справи та цілі, попередньому формуванні критеріїв рішення.

#### *2. Виявлення обмежень та визначення альтернатив*

Причиною проблеми можуть бути чинники, які знаходяться за межами організації, які керівник не в змозі змінити. Такі обмеження звужують прийняття оптимальних рішень. Тому потрібно визначити джерело та суть обмежень та визначити альтернативи, тобто з'ясувати всі можливі дії, які усунуть причини проблеми.

#### *3. Прийняття рішення*

На цій стадії розглядаються альтернативні рішення, вибираються ті, які матимуть найбільш сприятливі наслідки рішення.

#### *4. Реалізація рішення*

На стадії реалізації вживаються заходи до конкретизації рішення і доведення його до виконавців, тобто цінність рішення полягає в тому, що воно реалізоване (здійснене).

#### *5. Контроль за виконанням рішення*

У процесі контролю виявляються відхилення і вносяться поправки, які допомагають реалізувати рішення повністю. За допомогою контролю встановлюється зворотний зв'язок між системою, що керує, та системою, якою керують.

## **4.2. Етапи процесу прийняття рішень**

Вирішення проблем, як і управління, — процес, який пов'язаний з послідовністю пов'язаних між собою кроків. Керівник дбає не тільки про рішення як таке, а й про його наслідки. Кількість етапів процесу прийняття рішення залежить від конкретної проблеми, але основних, які завжди присутні, — п'ять:

- діагностика проблеми;
- вибір критеріїв та обмежень для прийняття рішень;
- виявлення альтернатив;
- оцінка альтернатив;
- прийняття рішень.

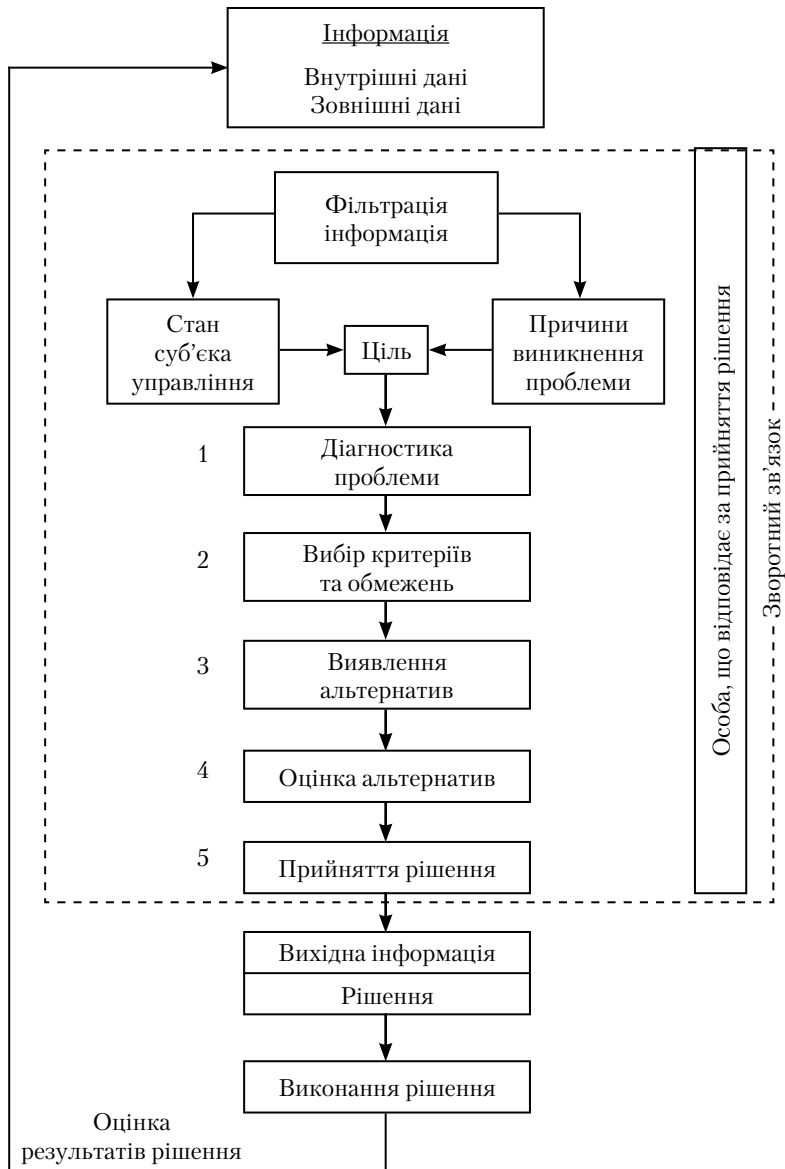


Рис. 4.2. Процес прийняття господарських рішень



### 1. Діагностика проблеми

Перший крок на шляху вирішення проблеми — визначення або діагноз проблеми (правильний та повний). Існують два варіанти розгляду проблеми. Відповідно до першого варіанту проблемою вважають ситуацію, коли не досягнуто поставлених цілей. Тобто проблема виникає тому, що не відбувається те, що очікували. В цьому випадку ви усуваєте відхилення від норми. Розглядається ситуація (прецедент), і керівник вживає заходів, щоб виправити ситуацію.

У другому варіанті як проблему можна розглядати іншу можливість. У цьому випадку керівник виступає як менеджер-підприємець.

Пітер Друкер підкреслює: вирішення проблеми тільки поновлює норму, в той час як результати «повинні бути наслідком використаних можливостей» [1].

Повністю визначити проблему часом важко тому, що всі частини організації взаємопов'язані. Наприклад, робота менеджера з маркетингу впливає на роботу менеджера з відділу досліджень та розробок. Робота лаборантів впливає на дії лікарів у лікарні. Якщо лаборант зробить помилку, то лікар її поглибить.

Правильно визначити проблему — значить, наполовину вирішити її. Але це важко виконати щодо організаційних рішень. Тому сам діагноз проблеми перетворюється на процедуру в декілька кроків з прийняттям проміжних рішень.

*Перша фаза у визначенні проблеми* — усвідомлення труднощів або можливостей. Треба зібрати та проаналізувати всю внутрішню та зовнішню інформацію, використовуючи аналіз ринку (зовнішня інформація): аналіз фінансових звітів, внутрішнє середовище організації, запрошення консультантів з управління, опитування працівників.

Збільшення кількості інформації не обов'язково підвищує якість рішення. Рассел Акофф зауважує, що керівники страждають від надлишку інформації, яка не стосується конкретної проблеми [2]. Тому він вважає за необхідне, щоб керівники могли бачити різницю між релевантною та недоречною інформацією та вміти відокремлювати одну від другої. Релевантна інформація (*relevant* — відноситься до справи, доречний) — це дані, що стосуються саме конкретної проблеми. Оскільки релевантна інформація — основа рішення, то цілком доцільно домагатися, по можливості, її максимальної точності та відповідності проблемі. Достовірність інформації залежить від того, наскільки чіткі та чесні відносини в колективі. Якщо керівник не заохочує чесність, то працівники будуть повідомляти те, що бажає почути їхній начальник.

### 2. Вибір критеріїв та обмежень для прийняття рішень, виявлення альтернатив

*Керівник повинен чітко уявляти, чи організація має достатньо ресурсів для реалізації прийнятого рішення*. Причиною проблеми можуть бути саме обмеження (наприклад закон), які керівник не має повноважень змінити. Керівник повинен визначити сутність обмежень, потім виявити альтернативи. *Обмеження можуть бути такі, що залежать від ситуації або певних керівників*. Деякі загальні обмеження: недостатня кількість робітників певної кваліфікації та досвіду, потреба в технології ще не досить розробленій, гостра конкуренція та інше.

*Суттєвим обмеженням усіх управлінських рішень є звуження повноважень усіх членів організації* (керівник може прийняти або змінити рішення тільки в тому випадку, якщо вище керівництво надало йому таке право). Керівник повинен визначити *стандарти*, за якими він повинен оцінювати альтернативні варіанти вибору. Ці стандарти мають назву *критерії прийняття рішення*.

### *Виявлення альтернатив*

Виявлення альтернатив — формування набору *альтернативних рішень проблеми*. В найкращому випадку бажано виявити всі можливі дії, які б допомогли усунути *причини проблеми* і таким чином досягти цілей організації. Але на практиці такі ідеальні варіанти майже неможливі, тому керівник обмежує число варіантів вибору для детального розгляду кількох альтернатив, які є найбільш бажаними.

### *Оцінка альтернатив*

Оцінка альтернатив — керівник визначає переваги та недоліки кожної з альтернатив та можливі наслідки. Майже всі важливі управлінські рішення містять в собі компроміс. Для співставлення рішень необхідно мати стандарт, відносно якого можна вимірювати імовірні результати реалізації кожної можливої альтернативи. Всі рішення треба виражати в певних формах. Бажано, щоб ця форма була такою ж, в якій виражена ціль (в бізнесі *прибуток* — незмінна потреба та найвищий пріоритет, тому рішення можна подавати в грошовому обчисленні). Його можна використовувати для порівняння наслідків рішень.

Під час оцінки можливих рішень керівник намагається спрогнозувати те, що відбудеться у майбутньому. Майбутнє завжди невизначене. Багато факторів (зовнішнє середовище, неможливість реалізації рішення) може завадити втіленню наміченого. Тому, якщо наслідки якогось рішення сприятливі, але шанс його реалізації невисокий, воно може стати менш бажаним варіантом вибору. Керівник включає імовірність в оцінку, беручи до уваги *ступінь невизначеності, ризику*.

## **2. Прийняття рішення**

Якщо проблема була правильно визначена, альтернативні рішення ретельно зважені та оцінені, зробити вибір, тобто прийняти рішення порівняно просто. Керівник обирає альтернативу, яка матиме найбільш сприятливі наслідки. Якщо проблема складна, потрібно враховувати багато компромісів, інформація суб'єктивна, то може статися, що жодна альтернатива не є найкращою. В такому випадку керівник покладається на свій досвід.

Харрісон зауважує: *«Реальна цінність рішення стає очевидною тільки після його здійснення»* [3].

Шанси на ефективну реалізацію значно зростають, коли причетні до цього люди брали участь у прийнятті рішення і щиро вірять у те, що роблять (участь працівників у прийнятті рішень ефективна не завжди).

### *Контроль за виконанням рішення*

Харрісон говорить: *«Система контролю необхідна для забезпечення узгодження фактичних результатів з тим, що очікують під час прийняття рішення»*. Контроль дозволяє керівнику коригувати рішення, поки організація не відчула значних збитків.

### *Інші фактори, що впливають на прийняття управлінських рішень*

Оскільки організації є складними системами, рішення приймаються людьми, то існує цілий ряд факторів, що впливає на прийняття рішення. Розглянемо деякі з них: особисті оцінки керівника, середовище прийняття рішень, інформаційні обмеження, психологічні обмеження, негативні наслідки, взаємозалежність рішень.

### *Особисті оцінки керівника*

Кожна людина має свою систему цінностей, яка визначає її дії і впливає на рішення, які вона приймає. Це впливає на засіб, за допомогою якого приймаються рішення.

Керівник, для якого головне — прибуток, не буде реконструювати підприємство, щоб було зручно працівникам.

*Середовище прийняття рішень*

Середовище прийняття рішень характеризується більшою чи меншою невизначеністю. Під час прийняття рішення завжди треба враховувати ризик. Ризик відноситься до рівня невизначеності, з яким можна прогнозувати результат прийнятого рішення.

Про визначеність як чинник прийняття рішень можна говорити, якщо рішення приймається в умовах, коли керівник точно знає результат кожного з альтернативних варіантів вибору.

До рішень, які приймаються в умовах ризику, відносяться такі, результати яких не є визначеними, але імовірність кожного результату відома.

Керівництво зобов'язане враховувати рівень ризику як найважливіший фактор. Існує кілька способів отримання організацією релевантної інформації, яка дозволяє об'єктивно розрахувати ризик (наукові публікації, статистика, опитування).

Імовірність буде визначена об'єктивно, якщо інформації буде достатньо для того, щоб прогноз був статистично достовірним.

Невизначеність характеризується новими, складними факторами, щодо яких не можна отримати досить релевантної інформації (наприклад: швидко змінюються обставини). В такому випадку керівник може:

а) отримати додаткову релевантну інформацію і ще раз проаналізувати проблему, цим самим зменшуючи новизну та складність проблеми;

б) діяти, спираючись на досвід, судження, інтуїцію та робити передбачення про імовірність подій. Так треба робити, коли не вистачає часу на збір додаткової інформації або витрати дуже високі.

Рішення треба приймати та втілювати в життя, поки інформація та припущення, на яких базується рішення, є релевантними і точними.

Врахування фактору часу та оточення іноді примушує керівників спиратися на судження чи навіть інтуїцію, замість того щоб обрати раціональний аналіз.

Треба враховувати імовірність випередження рішенням свого часу. Наприклад: фірма почала виробляти кишенькові калькулятори, понесла великі витрати на здійснення технології, через деякий час з'явилися удосконалені технології, які дозволили досить швидко та якісно налагодити випуск кишенькових калькуляторів (менше року) їхніми конкурентами.

*Інформаційні обмеження*

Інформація потрібна для раціонального вирішення проблеми. Інколи вона недоступна або дорого коштує. Тому керівник повинен вирішити, чи суттєва вигода від додаткової інформації, наскільки важливе саме рішення, чи пов'язане воно із значними ресурсами організації чи з незначними грішми (у вартість інформації треба врахувати час керівника, час підлеглих, витрачений на збір інформації, послуги зовнішніх консультантів і т. ін.).

На рис. 4.3 представлені три варіанти обставин, з якими може зіткнутися керівник, оцінюючи витрати та вигоду від додаткової інформації.

*Варіант А:* вигода від кожної додаткової одиниці інформації дорівнює витратам на її отримання.

*Варіант В:* витрати на отримання додаткової інформації перекриваються вигодами до певної точки. За нею керівництву не слід намагатися отримати додаткову

інформацію тому, що навіть при покращанні рішення з її допомогою витрати на її отримання перевищать вигоди від неї.

*Варіант С:* вигоди від отримання додаткової інформації очевидно перевищують витрати на неї. В цьому випадку отримання додаткової інформації явно бажане.

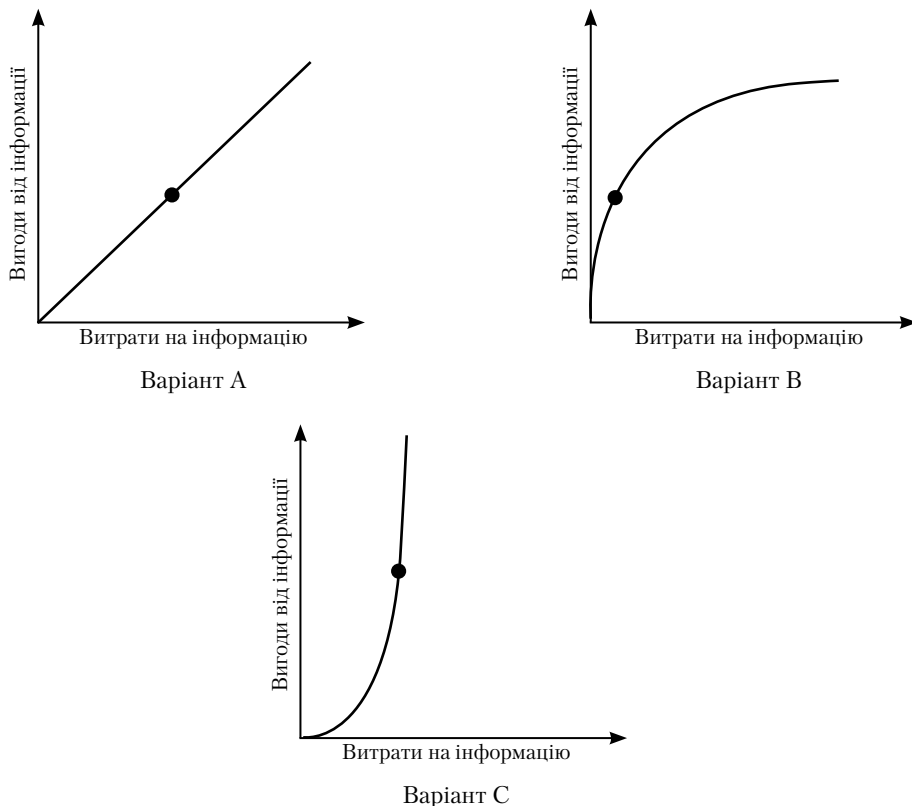


Рис. 4.3. Варіанти співвідношень витрат та вигод від додаткової інформації

Але обмеження в часі часто знижує корисність від отримання додаткової інформації, це не завжди розуміють керівники.

*Психологічні обмеження.* Вчені дійшли висновку, що чисельні психологічні фактори та особливості особистості кожного керівника мають певний вплив на процес прийняття рішень.

Керівники часто по-різному сприймають існування та важливість проблеми, обмеження, альтернативи. Це призводить до конфліктів під час прийняття рішень. Керівники дають різне визначення однієї і тієї ж проблеми в залежності від рівня керівництва (посад керівників).

*Приклад:* підтримує проект тільки тому, що раніше його підтримував, або: тому, що раніше не підтримував, то і зараз виступає проти, щоб зберегти своє «обличчя».

#### *Негативні наслідки*

Проблема процесу прийняття рішень полягає у співставленні мінусів з плюсами з метою отримання найбільшого загального виграшу.

Прийняття управлінського рішення дуже часто є мистецтвом знаходження ефективного *компромісу*. Виграш в одному майже завжди за рахунок іншого. (Якість тягне зростання додаткових витрат. Запровадження нової технології призведе до звільнення працівників).

Однак деякі негативні наслідки не можуть бути дозволені: порушення закону або етичних норм. У таких випадках, коли обираються критерії для прийняття рішення, негативні наслідки слід розуміти як обмеження.

#### *Взаємозалежність рішень*

Значні рішення мають наслідки для організації в цілому, а не тільки для окремого підрозділу. (Наприклад: якщо купує організація нове високопродуктивне обладнання, то треба відразу шукати засоби для збільшення збуту продукції — завдання для відділу маркетингу, збуту).

Керівники, які знаходяться на нижніх щаблях влади, але здатні бачити таку взаємозалежність рішень, тобто бачать «всю картину», дуже часто стають кандидатами на підвищення.

### 4.3. Моделювання рішень

*Наука управління* намагається підвищити ефективність організації шляхом підвищення здібності керівництва до прийняття обґрунтованих об'єктивних рішень в ситуаціях виключної складності за допомогою моделей та кількісних методів.

Сьогодні моделі та методи науки управління використовують для розв'язання таких задач: регулювання транспортних потоків у містах, оптимізація графіку руху в аеропортах, складання графіків занять у класах та аудиторіях університетів, управління запасами в супермаркетах та універмагах і т. ін.

«Наука управління», «наука про прийняття рішень», «системний аналіз», «дослідження операцій» — ці терміни використовуються як майже синоніми, бо вони взаємозамінні.

Фундаментальною процедурою будь-якого наукового дослідження є метод, який складається з таких кроків:

1. *Спостереження*. Мова йде про об'єктивний збір та аналіз інформації з питань проблеми та ситуації. *Приклад*: якщо розглядається залежність між потребою у виробі та рівнем запасів, керівник повинен оцінити, як змінюється рівень запасів у залежності від попиту.

2. *Формулювання гіпотези*. Формулюючи гіпотезу, дослідник виявляє альтернативи — варіанти дій та наслідки для ситуації, а також робить прогноз, який базується на цих спостереженнях. Ціль — встановлення взаємозв'язку між компонентами проблеми.

*Наприклад*: спостереження показує, що запаси будуть зменшуватися, якщо попит протягом місяця збільшиться більш ніж на 10%. Керівник може розглядати гіпотезу, згідно з якою приріст запасів на певну величину дозволить їх скоротити в ситуації звільнення попиту.

3. *Верифікація*. На третьому кроці — верифікації, або підтвердження достовірності гіпотези, дослідник перевіряє гіпотезу, спостерігаючи результати прийнятого рішення. В нашому прикладі: якщо керівник може збільшити запаси на величину,

рекомендовану штабним спеціалістом і якщо при цьому запаси не зменшуються і не збільшуються надмірно, гіпотезу слід визнати правильною. Якщо ж виникає нестача (брак) продукції із збільшенням попиту або запаси збільшуються настільки, що витрати на їх утримання стають завеликими, гіпотезу визнають недостовірною. В цьому випадку керівник повинен повернутися до першого кроку, додати до відомої інформації ту, що була зібрана на кроці перевірки гіпотези, після чого сформулювати нову гіпотезу.

Наука управління досить широко використовує моделювання. Хоча деякі моделі інколи досить складні і без допомоги комп'ютера їх важко застосувати, концепція моделювання досить проста (див., напр., рис. 4.4).

За визначенням Шеннона: «Модель — це уявлення об'єкта, системи або ідеї в деякій формі, яка відрізняється від самої цілісності» [4]. Схеми організації — модель, яка представляє її структуру.

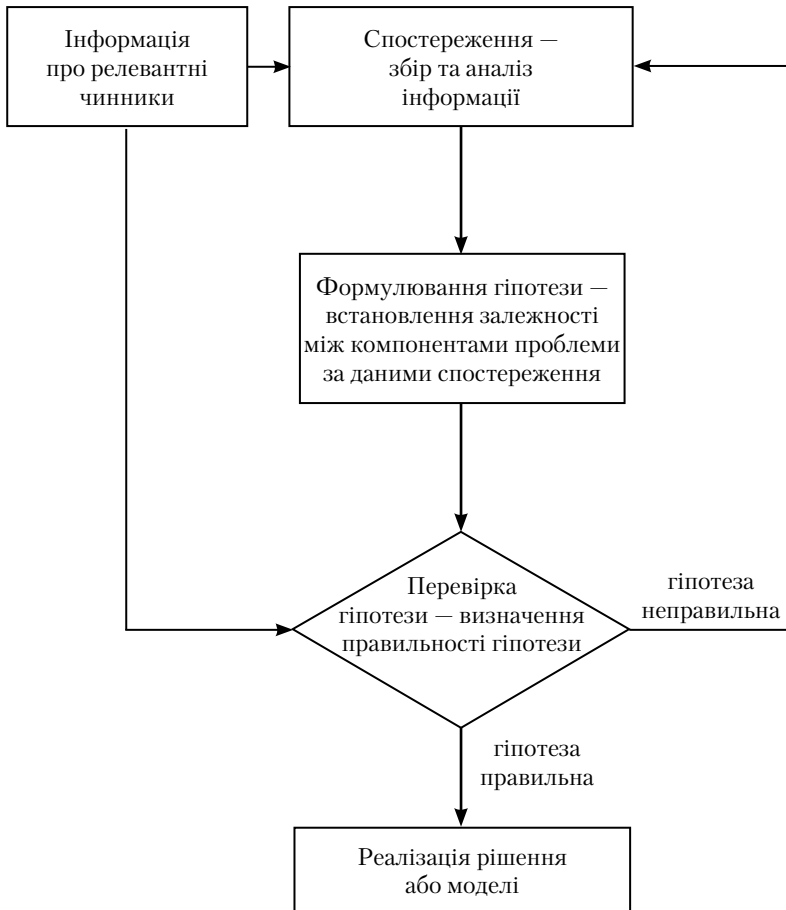


Рис. 4.4. Моделювання рішень на основі гіпотез

Головна характеристика моделі — спрощення реальної ситуації в житті, до якої вона застосовується.

*Необхідність моделювання.* Існує ряд причин, через які обґрунтовують доцільність застосування моделі, а саме:

- істотна складність багатьох організаційних ситуацій, які неможливо здійснити (відтворити) в реальному житті.

Реальний світ організації дуже складний, і фактичне число змінних, які відносяться до конкретної проблеми, значно перевищує можливості будь-якої людини, тому вирішення проблеми можливе, лише спростивши реальну ситуацію за допомогою моделювання;

- експериментування дозволяє перевірити альтернативні варіанти вирішення проблеми. Виготовляють взірець, перевіряють його в реальних умовах і після цього роблять висновки щодо подальшої його долі. Але пряме експериментування досить дороге і вимагає багато часу, а інколи взагалі неможливо провести експеримент у реальному житті.

*Моделювання* — єдиний на сьогодні систематизований спосіб побачити варіанти майбутнього і визначити потенційні наслідки альтернативних рішень, що дозволяє їх об'єктивно порівнювати. Розглянемо типи моделей:

- фізичні;
- аналогові;
- математичні.

*Фізична модель* являє собою об'єкт, що досліджується за допомогою збільшеного чи зменшеного опису об'єкта або системи. Шеннон: «Характерною рисою фізичної (портретної) моделі є те, що вона виглядає як цілісність, яку моделюємо». Приклад: креслення заводу — його зменшена фактична модель у зменшеному розмірі. Можна уявити, як розташувати обладнання.

*Аналогова модель* — являє собою аналог досліджуваного об'єкта, який поводить себе як реальний об'єкт, але не виглядає як він. Організаційна схема дає можливість уявити та прослідкувати ланцюг команд та формальну залежність між індивідами та діяльністю.

*Математична модель* (символічна) — використовує символи для опису якостей чи характеристик об'єкта або явища.

Математичні моделі найчастіше використовуються для прийняття організаційних рішень.

*Процес побудови моделі*

Побудова моделі, як і управління, є процес. Його основні етапи:

1. Постановка задачі.
2. Побудова моделі.
3. Перевірка на достовірність.
4. Застосування моделі.
5. Поновлення моделі.

*1. Постановка задачі.* Проблема потрібно точно діагностувати. Шеннон зауважує: «Якщо сама проблема не буде точно діагностована, то ні математика, ні комп'ютер не допоможе». «Правильна постановка задачі важливіша навіть, ніж її рішення» (наприклад, якщо лікар правильно діагностує хворобу, то лікувати легше).

2. *Побудова моделі.* Розробник повинен визначити головну ціль моделі, яку інформацію передбачають отримати, використовуючи модель, щоб допомогти керівництву вирішити проблему.

Розробник повинен визначити, *яка інформація* буде потрібна для побудови моделі, яка задовольнить цілі і надасть необхідні відомості щодо неї.

Потрібно з'ясувати витрати та реакцію людей. Модель, яка коштує більше, ніж вся задача, не наблизить організацію до здійснення цілі. Дуже складна модель може не сприйматися користувачами, і тому не використовується.

3. *Перевірка моделі на достовірність.* Після побудови моделі її треба перевірити на достовірність: визначити ступінь відповідності моделі в реальному світі. Перевірка багатьох моделей управління показала, що вони недосконалі тому, що не охоплюють усі релевантні змінні. Другий аспект перевірки моделі пов'язаний з визначенням міри того, наскільки інформація, яку отримують за її допомогою, дійсно допоможе керівництву вирішити проблему.

4. *Застосування моделі.* Жодну модель науки управління не можна вважати успішно розробленою доти, доки вона не прийнята, не усвідомлена і не застосована на практиці.

У розробці моделей повинні брати участь лінійні керівники, для яких фактично створюються ці моделі. Якщо ця умова виконується під час розробки, застосування моделей збільшується на 50 %.

5. *Поновлення моделі.* Навіть якщо застосування моделі виявилось успішним, все одно через деякий час вона повинна бути поновлена через нові фактори із зовнішнього середовища (поява нових споживачів, технологій).

#### *Загальні проблеми моделювання*

Методи моделювання загалом можуть призводити до помилок. Моделі науки управління теж можуть призводити до помилок. *Ефективність моделі може бути зменшена через дію потенційних похибок.* Найчастіше такими похибками можуть бути недостовірні первинні припущення, обмежені можливості отримання потрібної інформації, недостатнє використання на практиці, дуже висока вартість.

1. *Недостовірні первинні припущення:* деякі передбачення не можна оцінити і вони не можуть бути об'єктивно перевірені (припущення про зростання збуту у наступному році на 10% не можна перевірити, не можна точно передбачити). Якщо такі припущення є основою моделі, то точність моделі залежить від точності припущення. Модель не можна використовувати для прогнозування потреб у запасах, якщо немає точної інформації прогнозу збуту.

2. *Інформаційні обмеження.* Точність моделі визначається точністю інформації. Якщо зовнішнє оточуюче середовище мінливе, інформацію про нього потрібно оновлювати швидко, але це може бути важко здійснити. Найбільші проблеми виникають в умовах невизначеності, тоді керівник покладається на свій досвід, судження, інтуїцію.

3. *Недостатнє використання на практиці.* Досліди показують, що рівень методів моделювання в межах науки управління переважає рівень застосування моделей. Одна з причин цього чинника — недостатність знань та опір змінам. Тому спеціалісти з розробки моделі рекомендують на стадії побудови моделі запрошувати до співпраці користувачів цих моделей, тоді опір зменшується.

4. *Дуже висока вартість.* Вигоди від використання моделі повинні виправдовувати її вартість: витрати на розробку, збір інформації, час на навчання, вартість обробки та зберігання інформації.



### *Огляд моделей науки управління*

Число моделей науки управління може бути таким же великим, як і кількість проблем, які вирішуються з їх допомогою.

Розглянемо найбільш розповсюджені, щоб розширити свою уяву про те, як моделі та методи можуть допомогти у прийнятті рішень.

### *Теорія ігор*

Найбільш важлива змінна, від якої залежить успіх організації, — конкурентоспроможність. Здатність прогнозувати дії конкурентів — велика перевага для організацій. Теорія ігор — метод моделювання оцінки впливу прийнятого рішення на конкурентів. (Теорію ігор спочатку розробили військові для того, щоб у стратегії можна було врахувати можливу реакцію противника)

У бізнесі ігрові моделі використовуються для прогнозування реакції конкурентів на зміни цін, модифікацію та освоєння нової продукції. Наприклад: якщо за допомогою теорії ігор керівництво з'ясувало, що після підвищення цін конкуренти не вчинять аналогічно, то, можливо, не треба підвищувати ціни, щоб не опинитися в невигідному становищі у конкурентній боротьбі.

Теорія ігор використовується не дуже часто тому, що ситуації для вирішення часто дуже складні і настільки швидко змінюються, що неможливо точно спрогнозувати, як відреагують конкуренти на зміну тактики фірми. Теорія ігор корисна, коли треба з'ясувати найбільш важливі фактори, які вимагають врахування при прийнятті рішення в умовах конкурентної боротьби. Ця інформація важлива, оскільки дозволяє керівництву враховувати додаткові змінні або чинники, які можуть вплинути на ситуацію, і цим зробити рішення більш ефективним.

*Моделі теорії черг*, або моделі оптимального обслуговування, використовуються для визначення оптимального числа каналів обслуговування по відношенню до потреби в них: резервування місць в літаках та отримання інформації очікування в черзі на машину, обробку даних, очікування клієнтами банку вільного касира (клієнти можуть перейти в інший банк). Втрати залежать від того, чи багато є обслуговуючого персоналу, чи його замало.

Моделі черг забезпечують керівництво інструментом визначення оптимального числа каналів обслуговування, які необхідно мати, щоб збалансувати витрати у випадках їх занадто великої чи занадто малої кількості.

*Моделі управління запасами* використовуються для визначення часу розміщення замовлення на ресурси та їх кількість, кількість готової продукції на складах. Будь-яка організація повинна підтримувати певний рівень запасів, щоб не було затримок у виробництві та збуті.

Ця модель дає можливість зводити до мінімуму негативні наслідки накопичення запасів. Ці наслідки можуть бути у вигляді витрат таких видів: витрати на розміщення замовлень, на зберігання, витрати, які пов'язані з недостатнім рівнем запасів.

Підтримування високого рівня запасів звільняє від витрат, які обумовлені їх нестачею. Закупівля у великій кількості матеріалів, необхідних для створення запасів, у багатьох випадках зводить до мінімуму витрати на розміщення замовлень тому, що фірма може отримати певні знижки та знизити обсяг «паперової роботи». Однак ці потенційні вигоди перекриваються додатковими витратами на зберігання, перевантаження, виплату відсотків, витратами на страхування, втратами від псування, крадіжок та додаткових податків.

Модель лінійного програмування застосовують для визначення оптимального способу розподілу дефіцитних ресурсів за наявності конкуруючих потреб. Лінійне програмування використовують спеціалісти штабних підрозділів для вирішення виробничих проблем.

Типові варіанти:

1. *Планування асортименту виробів.* Визначення оптимального асортименту продукції з кожного виду. Кожний вид продукції вимагає певних витрат та потреби в ресурсах (бензин, фарби, продукти харчування, корми для тварин).

2. *Управління технологічним процесом.* Зведення до мінімуму виходу відходів під час різання сталі, відходів шкіри або тканин у рулоні або полотнищі.

3. *Регулювання запасів.* Визначення оптимальної кількості продуктів на складі.

4. *Календарне планування транспорту.* Мінімізація витрат подачі вантажних машин під навантаження та транспортних суден до причалів.

*Імітаційне моделювання* — процес створення моделі та її експериментального застосування для визначення змін реальної ситуації. (Аеродинамічна труба — імітаційна модель, за допомогою якої вивчають характеристики літаків та автомобілів)

*Економічний аналіз*

Економічний аналіз охоплює майже всі методи оцінки витрат та економічних вигод, а також відносної рентабельності підприємства. Типова економічна модель ґрунтується на аналізі беззбитковості, на методі прийняття рішень з визначенням точки, в якій загальний прибуток дорівнює сумарним витратам, тобто точки, після якої підприємство стає прибутковим.

Точка беззбитковості означає ситуацію, за якої загальний прибуток стає рівним загальним витратам. Для визначення БЕК — точки беззбитковості — необхідно врахувати три основних фактори: ціну продажу одиниці продукції, змінні витрати на одиницю продукції та загальні постійні витрати на одиницю продукції.

Ціна показує, який прибуток отримає фірма від продажу кожної одиниці продукції. (Видавництво отримує 80% від роздрібною ціни книги, таким чином після продажу однієї книги за 10 грн прибуток складе 8 грн)

Змінні витрати на одиницю продукції — фактичні витрати, які прямо відносяться на виготовлення кожної одиниці продукції (папір, обкладинку, виготовлення палітурки, друкарню, збут, авторський гонорар). Ці витрати збільшуються, якщо збільшується обсяг продукції.

Постійні витрати — ті витрати, які залишаються незмінними незалежно від обсягу виробництва: витрати на редагування, оформлення, набір, страхування, податки, оренду, амортизацію, витрати на управлінський апарат. У нашому прикладі припустимо, що постійні витрати, пов'язані з виготовленням книги, дорівнюють 200 тис. грн. Роздрібна ціна за мінусом змінних витрат означає вклад у прибуток на одиницю проданої продукції. Тоді при роздрібній ціні 10 грн і змінних витратах 6 грн цей вклад становить 4 грн. Це дозволяє встановити, скільки книжок потрібно продати, щоб сплатити постійні витрати в розмірі 200 тис. грн. Розділивши 200 тис., на 4, ми отримуємо 50 тис, тобто саме стільки книг необхідно продати, щоб проект був рентабельним. Як рівняння беззбитковості виглядає так:

$$TKC = BEK \times (P - UC) \text{ або } \frac{BEK}{P - UC}, \quad (4.1)$$

де:  $TКC$  — постійні витрати;

$P$  — ціна одиниці продукції;

$УC$  — змінні витрати;

$BEK$  — точка беззбитковості.

Обчислювання точки беззбитковості дає досить великий обсяг інформації керівнику. Він одразу може зробити висновок, чи буде проект прибутковим, як заплановано; який приблизно ступінь ризику; як можна здешевити продукцію (папір, палітурка, одноколірний друк, тираж).

#### 4.4. Методи, принципи і вимоги рішень

Практично будь-який метод прийняття рішень, який застосовується в управлінні, можна розглядати як різновид моделювання. Але за традицією термін «модель» відноситься лише до методів загального характеру.

Методи, які ми розглянемо, дозволяють керівнику обрати один із кількох варіантів альтернативних рішень.

*Платіжна матриця.* Суть кожного рішення, яке приймає керівник, — вибір найкращого з кількох альтернатив за встановленими раніше критеріями. Платіжна матриця — один із методів статистичної теорії рішень, який корисний тоді, коли керівник повинен встановити, яка стратегія найбільше буде сприяти досягненню цілей.

Вчені дійшли висновку, що цей метод можна узагальнити: «Платіж подається як грошова винагорода або користь, яка є наслідком конкретної стратегії в поєднанні з конкретними обставинами. Якщо платежі подати як таблицю (або матрицю), ми отримуємо платіжну матрицю» [5].

У самому загальному випадку матриця означає, що платіж залежить від певних подій, які фактично відбуваються. Якщо така подія не відбувається насправді, то платіж буде іншим.

Платіжна матриця корисна, якщо:

1. Є обмежена кількість альтернатив, або варіантів стратегії для вибору між ними.
2. Те, що може відбутися достеменно, не відомо.
3. Результати прийнятого рішення залежать від того, яка саме обрана альтернатива та які саме події відбуваються.

Майже в усіх випадках прийняття рішення керівник повинен оцінювати імовірність або можливість події.

Імовірність прямо впливає на визначення очікуваного значення — центральної концепції платіжної матриці. Очікуване значення альтернативи або варіанта стратегії — це сума можливих значень, помножених на відповідні ймовірності.

Вирахувавши очікуване значення кожної альтернативи та розмістивши результати у вигляді матриці, керівник може легко визначити, яку альтернативу обрати за цих умов.

Дослідження показують, що коли встановлені точні значення імовірності, методи «дерево рішень» та «платіжна матриця» забезпечують найбільш якісне рішення.

«Дерево рішень» — популярний метод науки управління для вибору найкращого напрямку дій з кількох варіантів.

«Дерево рішень» — схематичне зображення проблеми прийняття рішень. Як і «платіжна матриця», «дерево рішень» дає керівнику можливість врахувати різні напрями дій, співвіднести з ними фінансові результати, скоригувати їх відповідно приписаною їм імовірністю, а потім порівняти альтернативи.

Методом «дерево рішень» можна користуватись у ситуаціях, коли результати одного рішення впливають на наступні рішення.

*Наприклад:* керівник організації, яка виробляє косарки, має вирішити, які виробляти косарки: електричні чи ручні.

Виробництво обох видів косарок вимагає розширення виробництва. Для прийняття рішення керівник зібрав релевантну інформацію про очікувані прибутки та імовірності відповідних подій (рис. 4.5).

Перша фаза прийняття рішення	Можливі дії	Події (значення імовірності подій)	Очікуваний ефект (наслідки реальної події, що відбулася)	Друга фаза прийняття рішення	Можливі дії	Очікуваний ефект
1	Виробництво тільки електричних косарок	Високий попит на електричні косарки (0,7)	8 млн грн	2	Збільшення виробничих потужностей для розгортання виробництва косарок обох типів	3 млн грн
		Низький попит на електричні косарки (0,3)	3 млн грн			
	Виробництво тільки косарок	Високий попит на ручні косарки (0,6)	6 млн грн		Відмова від нарощування виробничих потужностей	1 млн грн
		Низький попит на ручні косарки (0,4)	2 млн грн			

Рис. 4.5. Варіанти ефективності прийняття рішень

### Методи прогнозування

Прогнозування — це метод, в якому використовується накопичений в минулому досвід і поточні передбачення щодо майбутнього для його визначення. Якщо прогнозування виконане якісно, результатом буде картина майбутнього, яку цілком можливо використати як основу для планування.

Прогнози бувають:

1. *Економічні прогнози*, які використовуються для передбачення загального стану економіки та обсягу збуту для конкретної фірми або щодо конкретного продукту.

2. *Прогнози розвитку технологій*, які дозволяють передбачити, розробки яких нових технологій можна очікувати, коли це може статися, на скільки економічно прийнятні вони можуть бути.

3. *Прогнози розвитку конкуренції*, які дозволяють передбачати стратегію і тактику конкурентів.

4. *Прогнози на основі опитувань та досліджень*, які дають можливість передбачити, що відбудеться у складних ситуаціях, використовуючи дані багатьох галузей знань. Наприклад: майбутній ринок автомобілів можна оцінити тільки з урахуванням змін стану економіки суспільних цінностей, політичної ситуації, технології та стандартів з питань захисту навколишнього середовища від забруднення.

Спеціалісти розробили кілька специфічних методів складання та підвищення якості прогнозів.

1. Неформальні методи прогнозування.
2. Кількісні методи прогнозування.
3. Якісні методи прогнозування.

#### *Неформальні методи*

Практика управління говорить, що під час прийняття і реалізації рішень певна частина керівників використовує неформальні методи, що ґрунтуються на аналітичних здібностях осіб, які приймають управлінські рішення. В більшості випадків неформальні методи ґрунтуються на інтуїції менеджера, їхня перевага в тому, що приймаються вони оперативно, їх недолік — те, що неформальні методи не гарантують від вибору помилкових (неефективних) рішень, оскільки інтуїція іноді може підвести менеджера.

Для прогнозування та вироблення цілей керівництво покладається на різні джерела письмової та усної інформації як додаткові заходи. Методи збору вербальної інформації найчастіше використовуються для аналізу зовнішнього середовища. Це інформація, яку отримують по радіо та телебаченню від споживачів, конкурентів, від юристів, бухгалтерів, фінансових ревізорів, консультантів.

Така вербальна інформація стосується всіх основних факторів зовнішнього оточення, які є цікавими для організації. Недолік вербальної інформації полягає в тому, що інколи така інформація буває неточною, застарілою, через це керівництво може прийняти неправильне рішення. (Приклад: Олімпіада 1980 р. в Москві. США відмовилися в останній момент, і багато фірм залишилися з нереалізованим товаром).

#### *Письмова інформація*

Джерела письмової інформації — газети, інформаційні відомості, професійні журнали, річні звіти.

Інформація, яку легко здобути, дуже часто має такі ж недоліки, як і вербальна: вона може бути застарілою або поверхневою.

#### *Промислове шпигунство*

Буває досить успішним засобом збору інформації про дії конкурентів, тому керівники повинні дбати про захист важливої для фірми та її конкурентів інформації, яка має статус інтелектуальної власності.

#### *Кількісні методи прогнозування*

Ці методи можна використовувати для прогнозування, якщо є переконаність, що діяльність у минулому мала певну тенденцію, яку можна продовжувати у майбутньому. Тоді інформація за допомогою статистичних даних дозволяє зробити правильний висновок. Керівник повинен пам'ятати, що вигоди від прийняття більш ефективного рішення повинні перекрыти витрати на створення моделі.

Існує два типові методи кількісного прогнозування:

1) аналіз рядів часу, заснований на припущенні, що події, які відбулися у минулому, дають можливість прогнозувати оцінку подій у майбутньому. Цей спосіб аналізу часто застосовується для оцінки попиту на товари та послуги, оцінки потреб у запасах, прогнозування структури збуту, яке характеризується сезонними коливаннями, потреби в кадрах. Для виконання цього методу потрібні розрахунки з використанням сучасних математичних методів. Він недоцільний, якщо ситуація швидко змінюється, або коли відбулися дуже значні зміни (з'являється новий конкурент);

2) казуальне (причинно-наслідкове) моделювання — найбільш математично складний комплексний метод прогнозування із сучасних методів, які використовуються в ситуаціях з більш ніж однією змінною.

*Казуальне моделювання* — намагання спрогнозувати те, що відбудеться в схожих ситуаціях, шляхом дослідження статистичної залежності між фактором, який є важливим, і іншими змінними. На мові статистики ця залежність має назву кореляції. Чим ближча кореляція, тим вище придатність моделі для прогнозування. (Наприклад: повна кореляція 1.0 буває в ситуаціях, коли в минулому залежність завжди була істинною. Якщо попит падав на 10% при падінні валового продукту на 4 %, то можна стверджувати, що так буде й далі)

Найскладніші казуальні моделі — економічні моделі, які розроблені для прогнозування динаміки економіки. Вартість їх дуже висока.

#### *Якісні моделі прогнозування*

Для використання кількісних методів прогнозування необхідно володіти інформацією, достатньою для виявлення тенденцій або систематичної достовірної залежності між змінними. Якщо кількість інформації недостатня чи коли кількісний метод є дуже дорогим, керівництво може застосувати якісний метод прогнозування. В цьому випадку звертаються до експертів.

Основним моментом під час колективної роботи над прийняттям рішень є визначення кола осіб експертів, які приймають рішення. Головними критеріями формування групи, яка виробляє рішення, є компетентність, здатність розв'язувати творчі завдання, конструктивність мислення та комунікабельність. Колективні форми групової роботи можуть бути різними: засідання, наради, робота в комісії і т. ін.

Найбільш відомі такі якісні методи:

- думка журі;
- спільна думка працівників збуту;
- модель очікування споживача;
- метод експертних оцінок.

*Думка журі* — поєднання та знаходження спільної думки експертів у релевантних сферах.

Неформальним різновидом цього метода є «мозковий штурм».

*Спільна думка працівників збуту.* Досвідчені торгові агенти добре передбачають майбутній попит. Вони тісно працюють із споживачами, добре бачать їх потреби.

*Модель очікування споживача* — прогноз, заснований на результатах опитування клієнтів щодо їхніх теперішніх та майбутніх потреб.

*Метод експертних оцінок* — це процедура, яка надає можливість експертам дійти згоди з питань, які розглядаються. Експерти, які працюють у споріднених сферах діяльності, заповнюють опитувальний аркуш з проблеми, яка розглядається.

1. Вони записують свої думки з цього приводу.

2. Кожний експерт отримує відповіді інших експертів, він повинен знову переглянути свій прогноз і, якщо його прогноз не співпадає з прогнозами його колег, відповідати, чому це так. Процедура повторюється три або чотири рази, поки експерти не дійдуть згоди. Всі експерти обов'язково працюють анонімно. Цей факт дозволяє уникнути конфліктів через різницю в статусі експертів.

Найбільш поширений метод колективної підготовки управлінських рішень — «мозковий штурм» (рис. 4.6), або «мозкова атака» (спільне генерування нових ідей та їхнє наступне прийняття). Основна умова такого методу — створення умов максимально сприятливих для вільного генерування ідей. Забороняється спростовувати або критикувати ідею, якою б фантастичною вона не була. Всі ідеї записуються, а потім аналізуються спеціалістами.

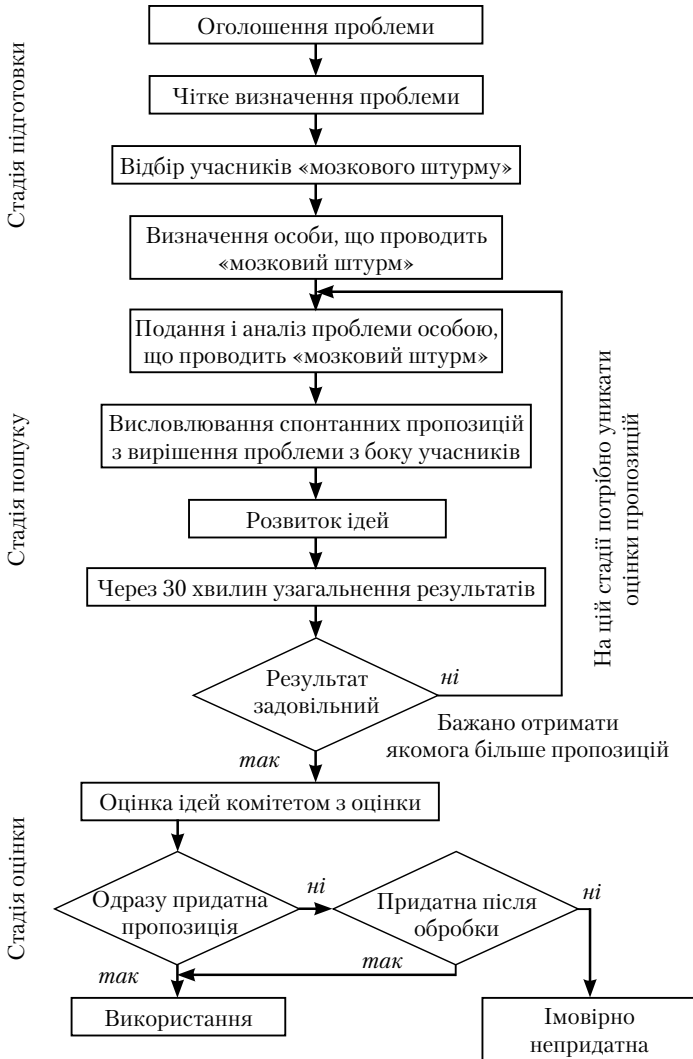


Рис. 4.6. Основна структура методу «мозкового штурму»

*Метод Дельфи* (назва метода походить від назви міста в Греції Дельфа, яке проसлавили мудреці — віщуни майбутнього).

Метод Дельфи — багаторівнева процедура анкетування. Після кожного туру дані анкетування доопрацьовуються і отриманні результати повідомляються експертам із зазначенням розташування оцінок. Перший тур анкетування проводиться без аргументації, під час другого туру відповідь, яка відрізняється від інших, підлягає аргументації або може змінити оцінку експертів. Після стабілізації оцінок опитування припиняється і приймається пропозиція, яка пропонується експертами, або рішення, яке було скориговане.

Японська, так звана кільцева, система прийняття рішень — «кінгісе», сутність якої в тому, що для розгляду готується проект нововведення. Його передають для обговорення особам за списком, який складає керівник. Кожен повинен розглянути запропоноване рішення і запропонувати свої зауваження у письмовому вигляді. Після цього проводиться нарада. Як правило, запрошуються ті спеціалісти, чия думка керівнику не зовсім зрозуміла. Експерти пропонують своє рішення відповідно до своїх індивідуальних переваг.

І якщо вони не співпадають, то виникає вектор переваг, який визначають за допомогою одного з наступних принципів:

а) принцип більшості голосів — обирається те рішення, яке має найбільше число прихильників;

б) принцип диктатора — за основу беруть думку однієї особи групи (цей принцип притаманний для військових організацій, а також під час прийняття рішень у надзвичайних обставинах);

в) принцип Курно — використовується тоді, коли немає коаліції, тобто пропонується число рішень, яке дорівнює числу експертів. У цьому випадку необхідно знайти таке рішення, яке б відповідало вимозі індивідуальної раціональності без ураження інтересів кожного окремо [6];

г) принцип Паретто — використовується для прийняття рішення, коли експерти утворюють єдине ціле, одну коаліцію. В цьому випадку оптимальним буде таке рішення, яке не вигідно міняти одразу всім членам групи, оскільки їх об'єднує це рішення в досягненні загальної мети [7];

д) принцип Еджворта — використовується в тому випадку, коли група складається з кількох коаліцій, кожній не вигідно міняти своє рішення. Знаючи переваги коаліції, можна прийняти оптимальне рішення, не завдаючи шкоди один одному [8].

*Умови ефективності управлінських рішень* Проблема вибору керівником альтернативи — найважливіша проблема в сучасному менеджменті. Але не менш важливо прийняти ефективне рішення.

Для того щоб управлінське рішення було ефективним, треба враховувати такі чинники:

1. *Ієрархія в прийнятті рішень* — делегування повноважень з прийняття рішень ближче до того рівня, на якому є більше необхідної інформації та який безпосередньо бере участь у реалізації прийнятого рішення. В цьому випадку виконавцями рішення є співробітники суміжних рівнів. Контакти з підлеглими, які знаходяться більш ніж на один ієрархічний рівень нижче (вище), не допускаються.

2. *Використання цільових міжфункціональних груп*, до складу яких запрошують працівників з різних підрозділів та різних організацій.



3. Використання прямих горизонтальних зв'язків під час прийняття рішень. У цьому випадку (особливо на початковій стадії процесу прийняття рішень) збір та обробка інформації здійснюється без звертання до керівництва щаблем вище. Такий підхід сприяє прийняттю рішень в більш короткі строки, підвищенню відповідальності за виконання прийнятих рішень.

4. *Централізація керівництва* передбачає: процес прийняття рішення повинен знаходитись під керівництвом одного (загального) керівника. В цьому випадку формується ієрархія у прийнятті рішень, тобто кожний керівник нижчого рівня вирішує свої проблеми (приймає рішення) зі своїм безпосереднім керівником, а не з керівником вищого рівня, обминаючи свого безпосереднього керівника.

Рішення вважається ефективним, якщо воно відповідає вимогам, які виходять із ситуації та мети організації, а саме:

1. Ефективність — рішення повинно найбільш повно забезпечувати досягнення поставленої організацією мети.

2. Економічність — рішення повинно забезпечувати досягнення поставленої мети з найменшими витратами.

3. Своєчасність — рішення та досягнення цілей. Коли вирішуються проблеми, події розвиваються. Може статися так, що прекрасна ідея (альтернатива) старіє і втрачає сенс у майбутньому. Вона (ідея) була актуальна у минулому.

4. Обґрунтованість — виконавці повинні бути переконані, що рішення обґрунтоване, тому не можна плутати фактичну обґрунтованість та її сприймання виконавцями.

5. Реальність — виконання рішення повинно відповідати силам колективу та його ресурсам.

Рішення повинно бути таким, яке можна реально здійснити, тобто не можна приймати рішень, які не реальні, абстрактні.

Прийняття рішення повинно бути ефективним та відповідати силам і можливостям колективу, який його виконує.

Для досягнення ефективності рішень особливого значення набувають методи доведення прийнятих рішень до виконавців. Доведення рішень до виконавців починається з розчленування альтернатив на групові та індивідуальні завдання й підбору виконавців. Кожний співробітник отримує персонально конкретне завдання, яке відповідає його службовим обов'язкам та залежить від об'єктивних та суб'єктивних чинників.

Тому виділяють чотири основні причини невиконання рішень:

- якщо рішення було недостатньо чітко сформульоване керівником;
- якщо рішення було ясно та чітко сформульоване, але виконавець його недостатньо усвідомив;
- рішення чітко сформульоване, виконавець його добре усвідомив, але він не мав достатньо необхідних умов та можливостей для його виконання;
- рішення було грамотно сформульоване, виконавець його добре усвідомив, мав достатньо ресурсів для його виконання, але він сам не мав внутрішньої згоди з варіантом рішення, яке було запропоноване керівником. Виконавець у даному випадку може мати свій більш ефективний, на його думку, варіант рішення цієї проблеми.

Таким чином, можна зробити висновок, що ефективність рішення залежить не тільки від його оптимальності, а й від того, як це рішення доведено до виконавців та особистих якостей керівників і виконавців.

Перші враження про роботу, яку потрібно виконати, формуються у виконавця під час отримання та усвідомлення завдання. Після цього ідея (модель завдання) уточнюється, збагачується через адаптацію до реальних і об'єктивних умов внутрішнього та зовнішнього середовища. На цій основі розробляється технологія виконання рішення (ідеальна модель діяльності виконавця з виконання завдання керівника).

Для того щоб модель діяльності виконавця була виконана точно із завданням керівника, до неї пред'являють ряд вимог:

1. *Повнота моделі* рішення описує її відповідність задуму керівника, його рішення та поставленим керівником завданням, а також змісту, структурі та умовам виконавської діяльності. Добре було б, якщо б модель була така, щоб виконавець подумки міг уявити всі деталі майбутньої роботи.

2. *Мотивація моделі* рішення повинна спонукати активну діяльність виконавця, спонукати внутрішні потреби для виконання завдання.

3. *Стійкість до стресу та витривалість моделі* передбачає здатність виконавця чітко реалізувати план дій, який склався в його свідомості, за будь-яких складних обставин.

4. *Глибина відображення первісної ідеї* характеризує оперативну модель діяльності з точки зору розвитку динаміки майбутньої діяльності.

5. *Узгодженість моделі* рішення потрібна тому, що часто виконавець діє один, тому його дії щодо часу, місця тощо повинні бути узгоджені з діями інших виконавців, які вирішують інші завдання.

6. *Точність моделі* потрібна тому, що якщо ідея абстрактна, то може бути виконана або формально, або зовсім не виконана.

7. *Гнучкість моделі* — критерій, який ніби протистоїть попереднім чинникам. Але в природі не існує незмінних структур, які є абсолютно жорсткими. Тому проблема полягає в тому, щоб вибрати оптимальне співвідношення між стабільністю (нерухомістю) та гнучкістю моделі.

#### 4.5. Організація та контроль виконання рішень

Організувати виконання рішення — важке завдання, яке вимагає знання людей, їх можливостей, методів виконання.

Організація виконання рішень — специфічна діяльність керівника, яка завершує цикл управління.

Якщо на етапі підготовки та прийняття рішень керівник оперує уявними поняттями, то під час виконання рішення він стикається з реальною ситуацією, яка дуже часто відрізняється від ідеальної. Завжди треба враховувати, що керівник організовує не свою діяльність, а працю інших людей (а організацію виконання рішення теж треба організувати).

Проблема полягає в тому, щоб збудувати оптимальну структуру комунікацій керівників та виконавців. Структури таких комунікаційних мереж можуть бути різними, а зв'язки між стороною, яка передає інформацію, та стороною, яка приймає інформацію, можуть здійснюватися по-різному.

Можна виділити такі структури комунікацій, які найчастіше застосовуються:

1) ланцюгова — у цій системі комунікацій рішення, яке передається з одного кінця ланцюга на інший кінець ланцюга, стає відомим усім виконавцям та всіма обговорюється. Всі зв'язки в такій комунікації однакові, відсутній командний стиль керівництва. Якщо порушується зв'язок між двома учасниками комунікації, то така структура розпадається (рис. 4.7);

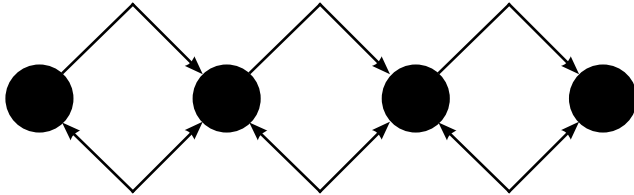


Рис. 4.7. Ланцюгова структура комунікації

2) багатозв'язкова — у цій структурі комунікацій всі її учасники пов'язані між собою (рис. 4.8).

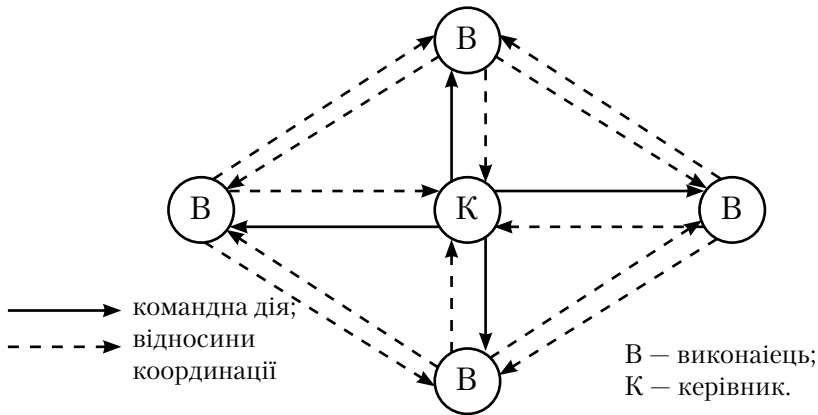


Рис. 4.8. Багатозв'язкова структура комунікації

Цю структуру відрізняють:  
— швидкість передачі інформації;  
— стійкість, витривалість.

Відносини командування добре виражені. Ці комунікації характерні на рівні первинного колективу;

3) зіркова — у цій структурі комунікації досить виділяється керівник, через якого передаються всі завдання. Всі зв'язки замикаються на ньому (рис. 4.9);

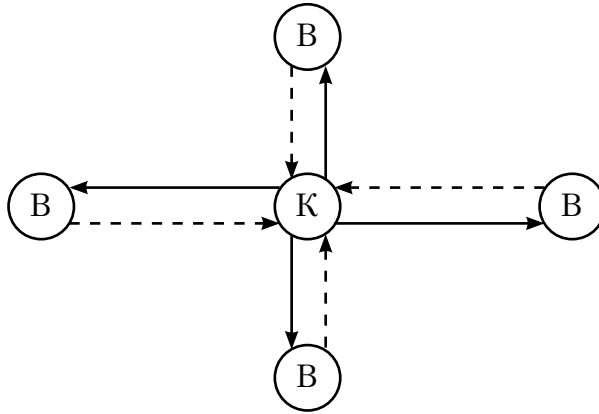


Рис. 4.9. Зіркова структура комунікації

4) ієрархічна — для цієї структури комунікацій характерні яскраві командні відносини (рис. 4.10).

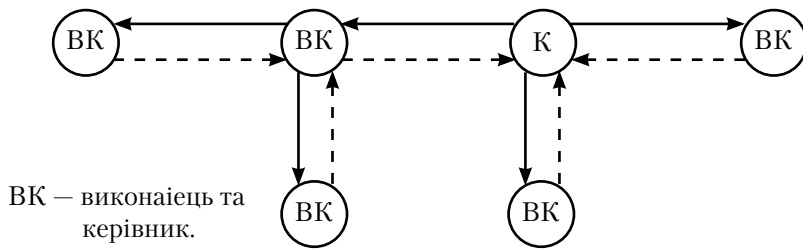


Рис. 4.10. Ієрархічна структура комунікації

Проміжні шаблі одночасно є і підлеглими, і командними.

Організаційно-управлінські рішення можуть виглядати як наказ або розпорядження, після цього вони набувають силу закону. Багато рішень в організації буває у вигляді усних вказівок, завдань, побажань, керівних директив. Головна задача керівника полягає в тому, щоб організувати виконання такого рішення, забезпечити координацію та контроль виконання.

Контроль виконання рішень є кінцевою стадією управління. Він набуває форму зворотного зв'язку, за допомогою якого можна отримати інформацію про виконання рішення, досягнення організацією поставлених цілей.

За допомогою контролю не тільки виявляють відхилення від завдання, сформульовані в рішенні, а й визначають причини цих відхилень. Можна виділити і інші функції, які вирішуються за допомогою контролю виконання:

1. *Діагностична функція* — головна, провідна функція контролю. Спочатку треба уявити собі істинний стан справ, тобто поставити діагноз.
2. *Функція зворотного зв'язку* допомагає керівнику впливати на хід робіт.

3. *Орієнтовна функція* контролю дозволяє керівнику спрямовувати зусилля на об'єкти підвищеної уваги керівника. Ті питання, які випадають з поля зору керівника, не вирішуються підлеглими.

4. *Стимулююча* функція контролю близька до орієнтовної функції, але вона націлена на виконання та залучення до процесу праці всіх невикористаних резервів, у перше чергу резервів людського фактора.

5. *Коректувальна* функція. Керівник вважає, що він перевіряє роботу підлеглого, а насправді підлеглий вже перевірів на практиці ефективність рішення керівника.

6. *Педагогічна* функція. Виконавець буде сумлінно працювати, якщо контроль побудований ефективно, грамотно, вправно.

Контроль є об'єктивною необхідністю тому, що найоптимальніші плани не можуть бути реалізованими, якщо вони не будуть доведені до виконавців і за їх виконанням не буде налагоджений об'єктивний та постійний контроль.

#### Контрольні питання до теми 4

1. Класифікація управлінських рішень.
2. Підходи до прийняття рішень.
3. Процес прийняття раціонального рішення.
4. Фактори, які впливають на прийняття раціональних рішень.
5. Типові рішення для функцій управління.
6. Метод наукових досліджень, кроки його реалізації в управлінні.
7. Моделювання в процесі прийняття рішень. Типи моделей.
8. Процес побудови моделі, основні його етапи.
9. Причини зменшення ефективності моделі.
10. Теорія ігор, її застосування в менеджменті.

#### Рекомендована література

1. *Друкер Питер Ф.* Рынок: как войти в лидеры. Практика и принципы / Питер Ф. Друкер. — М., 1992. — 351 с.
2. *Акоф Р.* Искусство решение проблем: Пер. с англ. В. Г. Коваленко / Под ред. Е. К. Масловского. — М.: Мир, 1982. — 220 с.
3. *Харрисон Дж.* Организация работы секретаря учреждения: Перевод с англ. — Москва: Экономика, 1982. — 128 с.
4. *Джексон Грейсон младший, К. О'Делл.* Американский менеджмент на пороге 21-го века. — М.: Экономика, 1991. — 319 с.
5. *Вудкок М., Фрэнсис Д.* Раскрепощенный менеджер. — М.: Дело, 1999. — 320 с.
6. *Пронников В.А.* Управление персоналом в Японии. — М.: Наука, 1985. — 112 с.
7. *Уотерман Т.* В поисках эффективного управления. — М.: Прогресс, 1986. — 383 с.
8. *Кузнецов Ю. В.* Проблемы теории и практики менеджмента. — СПб.: Изд. СПб. университета, 1990. — 206 с.
9. *Джими Грехем Скотт.* Конфликты, пути их преодоления. — К.: Внешторгиздат, 1991. — 190 с.
10. *Виханский О. С., Наумов А. Н.* Менеджмент. — М.: Гардарики, 1996. — 414 с.
11. *Вайсман А.* Стратегия менеджмента: 5 факторов успеха. — М.: Экономика, 1995. — 344 с.
12. *Герчикова И. Н.* Менеджмент. — М.: «Бланки и биржи» ЮНИТИ, 1995. — 478 с.
13. *Румянцев З. П.* Менеджмент организации. — М.: ИНФРА, 1995. — 429 с.
14. *Уткин Э. А.* Управление фирмой. — М.: Акалис, 1992. — 516 с.

15. Шегда А. В. Основы менеджмента. — К.: Знання, 1998. — 512 с.
16. Хміль Ф. І. Менеджмент. — К.: Вища школа, 1995. — 340 с.
17. Глухов В. В. Менеджмент. Учебник., СПб.: Спец. литература, 1999. — 700 с.
18. Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. — М.: Дело, 1992. — 702 с.

### Додаткова література

1. Фишер Р., Юри У. Путь к согласию, или Переговоры без поражения. — М.: Наука, 1990. — 156 с.
2. Ричард К. Хьюстман, Джон Д. Хэтфилд. Фактор справедливости. — М.: Знание, 1992. — 95 с.
3. Мартыненко М. М. Менеджмент фирмы. — К.: Либра, 1995. — 324 с.
4. Сирил Н. Паркинсон. Законы Паркинсона. — М.: Прогресс, 1989. — 447 с.
5. Хойер В. Как делать бизнес в Европе. — М.: Фонд «За экономическую грамотность», 1991. — 253 с.
6. Жигалов В. Т., Шимановська Л. М. Основы менеджменту управлінської діяльності. — К.: Вища школа, 1994. — 220 с.

## ТЕМА 5. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ ТА ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ НИМИ

### План

- 5.1. Сутність матеріальних ресурсів підприємства.
- 5.2. Організація процесу управління матеріальними ресурсами.
- 5.3. Планування і прогнозування матеріальних ресурсів.
- 5.4. Особливості та переваги системи своєчасного виробництва.

*Ключові терміни:* матеріальні ресурси, матеріальні витрати, запаси, витрати обігу, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів планування, прогнозування.

### 5.1. Сутність матеріальних ресурсів підприємства

У визначенні сутності й змісту матеріальних ресурсів в наукових підходах немає єдності думок. Протягом тривалого часу дискусійним вважається питання про те, що саме включати в термін «матеріальні ресурси» — засоби праці і предмети праці або лише предмети праці. Згідно з теорією А. Сміта матеріальні ресурси є частиною капіталу. Капітал характеризується ним як одна з двох частин запасів, від якої очікують отримати прибуток, а друга частина — це та, яка йде безпосередньо на споживання. Він вперше ввів поняття поділу капіталу на основний і оборотний, показав різницю у співвідношенні між цими частинами капіталу залежно від галузі господарства. Під оборотним капіталом А. Сміт розумів ту частину яка знаходиться в обороті [1]. Та частина, яка не вступає в оборот, отримала назву основного капіталу. Як основний (машини, знаряддя праці, будівлі, родючість землі, кваліфікація людського капіталу), так і оборотний капітал (гроші, продовольство, сировина, напівфабрикати, готові вироби), за А. Смітом, приносить прибуток: основний — у сфері виробництва, оборотний у сфері обігу.

Дж. С. Мілль капітал характеризує як «нагромаджений запас продуктів минулої праці» [2]. К. Маркс поділяє капітал на постійний і змінний. Постійний капітал переносить свою цінність на створюваний продукт частинами, а змінний повністю [3]. В сучасній економічній літературі та чинному законодавстві частиною капіталу є основні засоби, предмети праці та в їх єдності засоби виробництва. М. Д. Фасоляк [4], К. А. Смірнов [5], Ю. І. Рижиков [6], В. А. Сакович [7], Г. Я. Шахова [8] обґрунтовують матеріальні ресурси як предмети праці, так і засоби праці тобто засоби виробництва. О. М. Гаджинський [9], Ю. М. Неруш [10], В. М. Дегтяренко [11], О. І. Михайлова [12], Л. Б. Миротін [13] обґрунтовують матеріальні ресурси як предмети праці: сировина, основні і допоміжні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливо, запасні частини, тобто виробничі запаси, що призначені для будівництва, реконструкції та відновлення.

Предмети праці — це речові елементи оборотних фондів підприємства, які у процесі праці змінюють свою натуральну форму та фізико-хімічні властивості, споживаються протягом одного виробничо-комерційного циклу і переносять свою вартість на готову продукцію цілком і відразу по мірі споживання. Термін їх використання до одного циклу.

До складу матеріалопотоку підприємства, який є основним об'єктом науки управління матеріальними ресурсами, належать:

1) виробничі запаси; 2) незавершене виробництво і напівфабрикати власного виготовлення; 3) запаси готової продукції на складі та товари в дорозі (товарна продукція, що вже відвантажена, але не оплачена покупцем).

Виробничі запаси — це предмети праці, підготовлені для запуску у виробничий процес; вони включають: сировину, основні і допоміжні матеріали, паливо, покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби, тару і тарні матеріали, пакувальні матеріали, запчастини для поточного ремонту основних фондів тощо.

Незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва — це предмети праці, для яких характерний незавершений виробничий цикл, тобто які увійшли до виробничого процесу в одних цехах підприємства та підлягають подальшій обробці в інших цехах того ж підприємства (матеріали, деталі, вузли і вироби, тощо).

Співвідношення між окремими елементами матеріальних ресурсів і їх складовими частинами називається структурою матеріальних ресурсів (див. рис. 5.1).

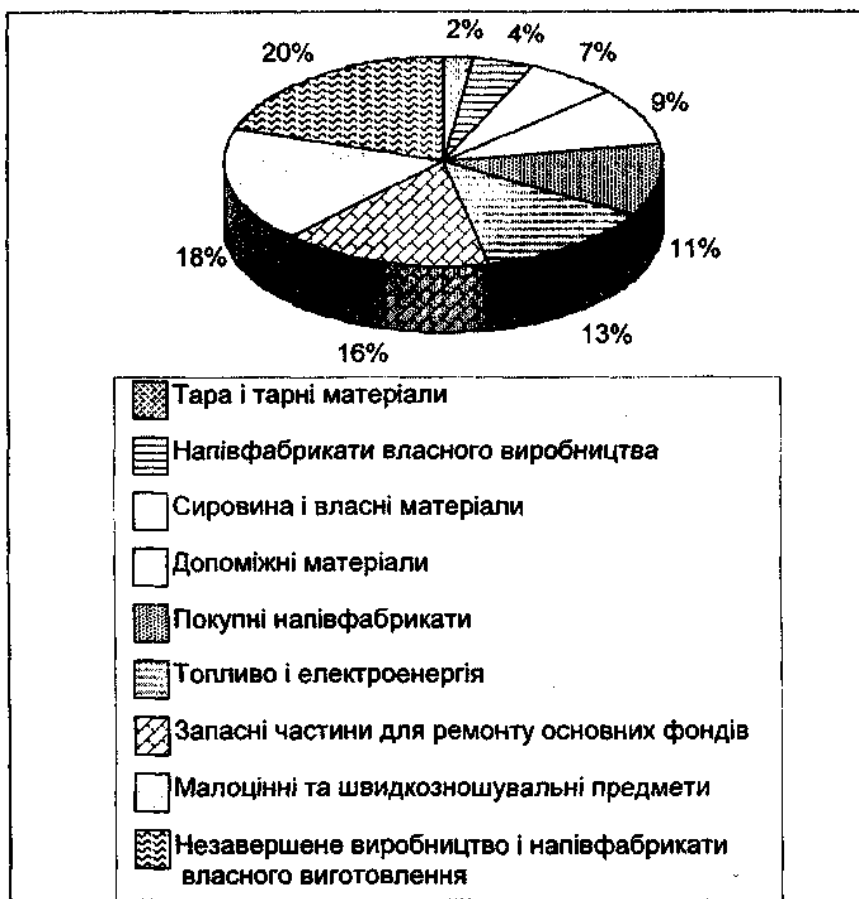


Рис. 5.1. Склад та структура матеріальних ресурсів підприємства



Номенклатура матеріальних ресурсів — це перелік або сукупність груп, видів, підвидів матеріальних ресурсів, необхідних для забезпечення процесу виробництва.

Номенклатура матеріальних ресурсів має три характеристики: ширину, глибину, послідовність.

Ширина номенклатури матеріальних ресурсів — загальна чисельність різних номенклатурних груп, видів, підвидів матеріальних ресурсів для забезпечення процесу виробництва.

Глибина номенклатури — число видів кожного окремого ресурсу в номенклатурній групі.

Послідовність (гармонійність) номенклатури — це ступінь відповідності між окремими матеріальними ресурсами різних номенклатурних груп з точки зору їх виробничого використання.

Розрізняють показники витрат матеріальних ресурсів і показники рівня корисного використання матеріальних ресурсів.

Витрати матеріальних ресурсів — це виробниче споживання окремих видів матеріальних ресурсів безпосередньо для виконання програми по виготовленню продукції.

Витрати матеріальних ресурсів також здійснюються на ремонтні потреби, обслуговування внутрішньозаводського транспорту, забезпечення потреб підсобного господарства.

Споживання матеріальних ресурсів характеризується загальними і питомими їх витратами.

Загальні витрати матеріальних ресурсів — це споживання окремих видів або разом взятих матеріальних ресурсів на виконання виробничої програми у звітному періоді.

Загальні витрати матеріальних ресурсів враховуються у натуральному вигляді, а сумарні витрати різних видів матеріальних ресурсів — у вартісному вираженні.

Питомі витрати конкретного виду матеріальних ресурсів — це середні витрати матеріальних ресурсів на одиницю виготовленої придатної продукції.

Питомі витрати матеріальних ресурсів на одиницю споживчої властивості (у складних галузях виробництва) для однотипової продукції можливо розрахувати за формулою:

$$m = \frac{\sum m_1 \times q_1}{Q_1}, \quad (5.1)$$

де:  $m$  — питомі витрати матеріальних ресурсів на одиницю споживчої властивості;

$m_1$  — питомі витрати матеріальних ресурсів на фізичну одиницю продукції;

$q_1$  — кількість одиниць продукції, виготовлених у звітному періоді;

$Q_1$  — загальний обсяг споживчої властивості продукції, виготовленої у звітному періоді.

Загальну характеристику витрат матеріальних ресурсів на виробництво продукції дає такий показник, як матеріалоемність. Він характеризує фактичні витрати матеріальних ресурсів на одиницю продукції (або на одиницю споживчої властивості) і пов'язаний з такими показниками, як металоємність, енергоємність, теплоємність.

Матеріалоемність продукції може бути розрахована різними показниками:

1) питомі витрати матеріальних ресурсів на фізичну одиницю виготовленої продукції (питома матеріалоемність):

$$M = m = Q / N; \quad (5.2)$$

2) розміром витрат декількох видів матеріальних ресурсів у вартісному вираженні на фізичну одиницю виготовленої продукції:

$$M = \frac{\sum QP}{N}, \quad (5.3)$$

де  $P$  – оптові ціни на окремі види матеріальних ресурсів.

Ці формули використовуються для розрахунків матеріалоемності простих видів продукції (електроенергії, чавуну, сталі). Для складних видів продукції (машинобудівництва) частіше використовують показник матеріалоемності з розрахунку на одиницю головної споживчої властивості.

Для машинобудування також може бути розрахований показник витрат матеріальних ресурсів на 1 грн валової, реалізованої або чистої продукції у порівнянних цінах:

$$M = \frac{\sum Q}{\sum p_1 q_1}, \quad (5.4)$$

де  $\sum q_1 p_1$  – обсяг виробництва продукції у порівнянних цінах.

З метою розробки виробничої програми та аналізу господарської діяльності підприємства використовуються показники рівня корисного використання матеріальних ресурсів (див. рис. 5.2).

У чорній металургії використання заліза у доменному та сталеплавильному виробництві розраховується балансовим методом. У приходній частині балансу показуються елементи і розміри витрат сировини (руди, брухту, стружки), а у затратній частині балансу визначаються види й розміри отриманої кінцевої продукції та відходів (чавун, шлак тощо). Ці баланси дозволяють визначити витратні коефіцієнти (відношення ваги затрачених матеріалів на тонну придатної продукції).

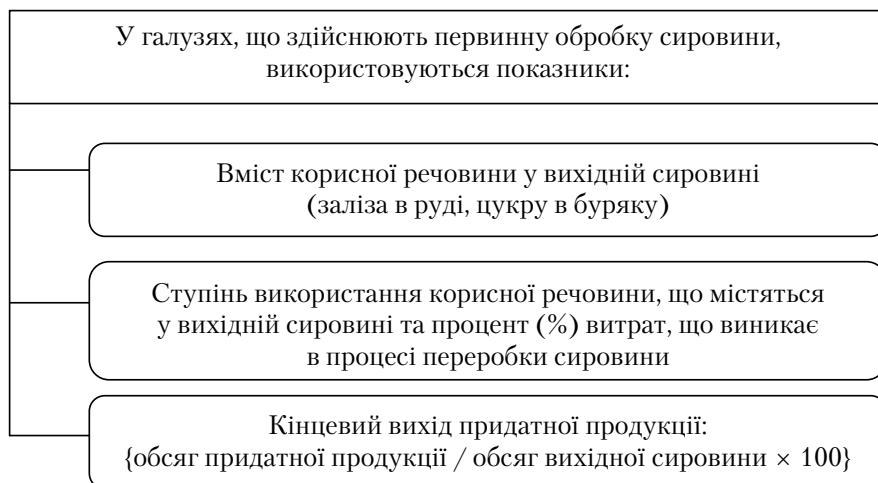


Рис. 5.2. Показники корисного використання матеріальних ресурсів

У галузях машинобудування розраховуються показники визначення рівня використання основного елемента оборотних фондів — металу:

— показник відносної металоємності машини (відносної ваги машини):

$$O_M = \frac{Ч_{вн}}{K_{\epsilon M}}, \quad (5.5)$$

де:  $O_M$  — відносна вага машини;

$Ч_{вн}$  — чиста вага, що дорівнює сумарній вазі деталей (частин), т або кг;

$K_{\epsilon M}$  — кількість одиниць основної експлуатаційної характеристики машини (вантажопідйомність автомобіля, трактор — кінських сил);

— коефіцієнт використання металу:

$$K_{\epsilon M} = \frac{\sum_{i=1}^n Ч_{\epsilon M} \times V_1}{BP_M}, \quad (5.6)$$

де:  $Ч_{\epsilon M}$  — чиста вага металу в одиниці продукції, т;

$V_1$  — обсяг виробництва продукції по кожній назві номенклатури;

$BP_M$  — валові витрати металу;

$i = 1, 2, 3...$  — кількість різних видів виробів, що складають номенклатуру;

— рівень відходів:

$$P_{\text{відх}} = \frac{Q_{\text{відх}}}{Q_{\text{заз}}}, \quad (5.7)$$

де:  $P_{\text{відх}}$  — рівень відходів, (%);

$Q_{\text{відх}}$  — кількість використаного металу, т;

$Q_{\text{заз}}$  — кількість відходів.

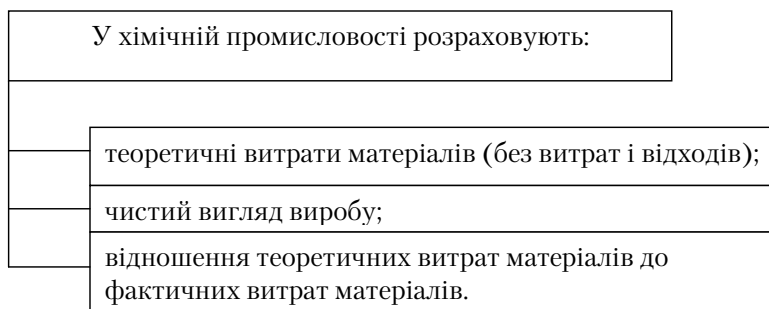


Рис. 5.3. Розрахунок витрат матеріальних ресурсів у хімічній промисловості

Розрізняють джерела та напрями економії матеріальних ресурсів.

Джерела раціонального використання матеріальних ресурсів у залежності від сфери виникнення і використання діляться на три групи:

- народногосподарські;
- загальнопромислово-міжгалузеві;
- внутрішньовиробничі.

До народногосподарських резервів належать:

- 1) встановлення прогресивних народногосподарських пропорцій;
- 2) вдосконалення структури паливно-енергетичного комплексу;
- 3) вдосконалення всього господарського механізму в умовах ринкових відносин

тощо.

До загальнопромислово-міжгалузевих резервів відносять:

1) впровадження нових ефективних способів і систем розробки місцезнаходжень корисних копалин, прогресивних технологічних процесів їх видобутку, збагачення та переробки;

2) забезпечення більш нової і комплексної переробки мінеральної сировини;

3) розвиток спеціалізації, кооперування та комбінування у виробництві;

4) створення і розвиток підприємств різних форм власності;

5) підвищення якості вихідної сировини та конструктивних матеріалів у галузях-виробниках;

6) прискорений розвиток виробництва найбільш ефективних видів сировини і матеріалів.

Внутрішньовиробничі резерви передбачають:

1) можливості поліпшення використання матеріальних ресурсів;

2) освоєння більш досконалих типів та моделей виробів;

3) підвищення якості продукції в конкретних галузях промисловості.

Напрями (шляхи досягнення) економії матеріальних ресурсів, у залежності від характеру заходів, розподіляються на:

1) виробничо-технічні;

2) організаційно-економічні.

Виробничо-технічні напрями:

1) заходи, пов'язані з якісною підготовкою сировини та її виробничого споживання;

2) вдосконалення конструкцій машин, обладнання і виробів;

3) використання більш економічних видів сировини і палива;

4) впровадження нової техніки і прогресивних технологій у виробництво.

Організаційно-економічні напрями:

1) заходи, пов'язані з підвищенням наукового рівня нормування, планування матеріалоємності виробництва продукції;

2) розробка та впровадження технічно обґрунтованих норм та нормативів витрат матеріальних ресурсів;

3) встановлення прогресивних пропорцій, що сприяють розвитку виробництва нових, більш ефективних видів сировини і матеріалів паливно-енергетичних ресурсів;

4) вдосконалення паливного балансу країни.

## 5.2. Організація процесу управління матеріальними ресурсами

Інтенсивне використання принципів управління матеріальними ресурсами в економіці розпочалося порівняно недавно. Десь до початку 60-х років минулого століття виробники і споживачі продукції не надавали серйозного значення створенню спеціальних систем, що дозволяють оптимізувати процеси управління матеріальними ресурсами.

Необхідність у проведенні досліджень у сфері просування матеріалопотоку в каналах розподілу; скорочення витрат по утриманню складського господарства; транспортування сировини, матеріалів; реалізації готової продукції виникла в результаті значного зростання витрат на утримання запасів і транспортування продукції фірм.

У зв'язку з цим в економіці сформувалася нова наука про управління матеріальними ресурсами на виробництві — логістика.

Логістика — це мистецтво управління матеріалопотоком і потоком продукції від джерела до споживача.

Згідно з словником «логістика» — це наука про планування, контроль і управління транспортуванням, складуванням, іншими матеріальними та не матеріальними операціями, які здійснюються в процесі доведення сировини і матеріалів до виробничого підприємства, внутрішньозаводської переробки сировини, матеріалів і напівфабрикатів, доведення готової продукції до споживача відповідно до інтересів і вимог останнього, а також передання, зберігання і обробки відповідної інформації.

Мета науки управління матеріальними ресурсами — формування у фахівців теоретичних знань і практичних навичок щодо управління матеріальним потоком на підприємстві, насамперед: організації і управління забезпеченням ресурсами виробництва та їх розподілом, розміщення і управління запасами, транспортування і реалізації готової продукції від виробника до споживача.

В Україні логістичні системи почали знаходити застосування в практиці діяльності різних підприємств. Вони розглядаються як ефективний мотивований підхід щодо управління матеріалопотоком з метою зниження витрат виробництва. Логістична система стає основою економічної стратегії фірм, використовується як знаряддя в конкурентній боротьбі і розглядається як управлінська логіка для реалізації планування, розміщення і контролю за фінансовими й трудовими ресурсами (див. рис. 5.4, 5.5).

Переваги логістичної системи:

- 1) необхідний асортимент запасів у потрібному місці і в потрібний час;
- 2) координація внутрішнього і зовнішнього транспорту, що гарантує своєчасне постачання;
- 3) раціональне розміщення складського господарства і ефективне використання пакувальних матеріалів;
- 4) синхронізація запасів і транспорту;
- 5) висока якість обслуговування споживача.

Процес управління матеріальними ресурсами необхідно розглядати в двох аспектах: організаційному і технологічному.

Організаційний — організація управління просуванням матеріального потоку і забезпечення збуту вже готової продукції.

Технологічний напрямок — вдосконалення технологій транспортних перевезень, складського господарства, інформаційного забезпечення, планування і контролю, а також оптимізація витрат на ефективне функціонування кожного із цих підрозділів.

Розподіл — вид діяльності, який включає рекламу, реалізацію, транспортування продукції і надання послуг покупцям.

Фізичне забезпечення — та частина логічної системи, яка здійснює просування сировини і матеріалів від постачальника або джерела сировини до підприємства.

Фізичний розподіл — охоплює ту частину логістики, яка пов'язана з реалізацією готової продукції, а саме доставкою її від продавця до покупця.

У логістичних рішеннях беруть участь:

- постачальник — виробники продукції;
- транспортні агенти;
- уряд;
- споживачі;
- комерційні оптові посередники.

Проведені дослідження у Великобританії показали, що у вартості продукту, який потрапляє до кінцевого споживача, понад 70% складають витрати, пов'язані із зберіганням сировини і матеріалів, транспортуванням, пакуванням тощо. Поступово прийшло усвідомлення того, що в цій сфері існує суттєвий нереалізований потенціал зниження витрат і покращання якості постачань, а отже, й підвищення конкурентоспроможності фірми. Так, у США в 90-ті рр. витрати на логістику оцінювались у розмірі 15–23% валового національного доходу.

Логістичні принципи управління матеріальними ресурсами:

- 1) системний підхід: всі ланки системи управління повинні працювати як єдиний злагоджений механізм;
- 2) врахування витрат на протязі всього логістичного ланцюга;
- 3) гуманізація технологічних процесів, створення сучасних умов праці;
- 4) здатність логістичної системи адаптуватися до умов невизначеності оточуючого середовища, тобто її гнучкість;
- 5) процес управління поєднує управління матеріальним потоком і потоком інформації, що з ним пов'язаний;
- 6) логістична система пов'язана з управлінням матеріалами та управлінням розподілу.

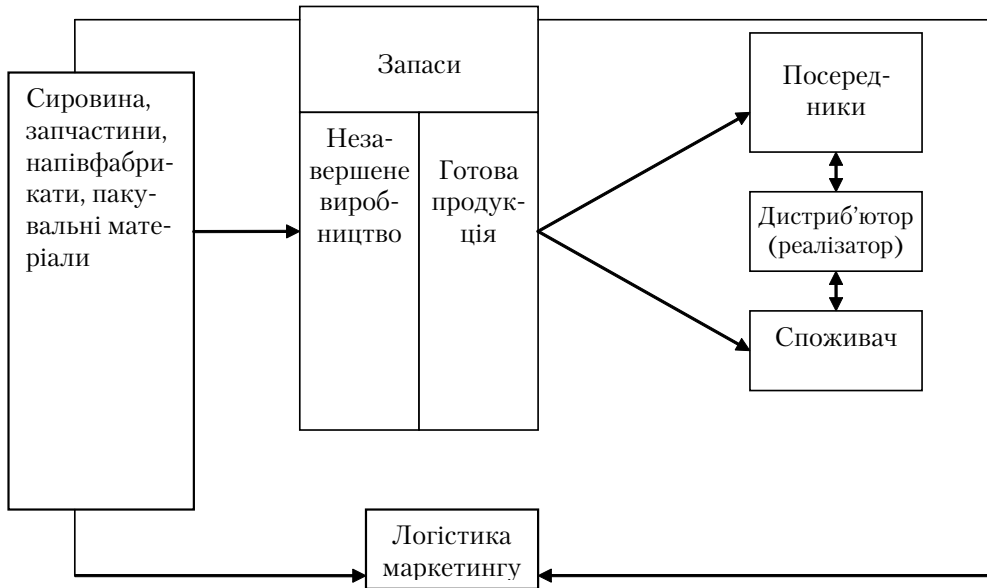


Рис. 5.4. Схема комерційної логістичної системи

Шість правил системи управління матеріальними ресурсами:

- 1) вантаж — потрібна продукція (товар);
- 2) якість — необхідна якість;
- 3) кількість — у необхідній кількості;
- 4) час — повинен бути поставлений у потрібний час;
- 5) місце — у потрібному місці;
- 6) витрати — з мінімальними витратами.

Логістична функція — це сукупна група логістичних операцій, спрямованих на реалізацію цілей логістичної системи.

Функції логістичної системи:

1. Формування господарських зв'язків, пов'язаних з постачанням продукції (товарів) або наданням послуг, їх розвиток, раціоналізація.
2. Визначення обсягів і напрямків матеріальних потоків.
3. Прогнозні оцінки потреби у перевезеннях.
4. Визначення послідовності просування товарів через місця складування та оптимізація коефіцієнта ланності при організації товаропросування.

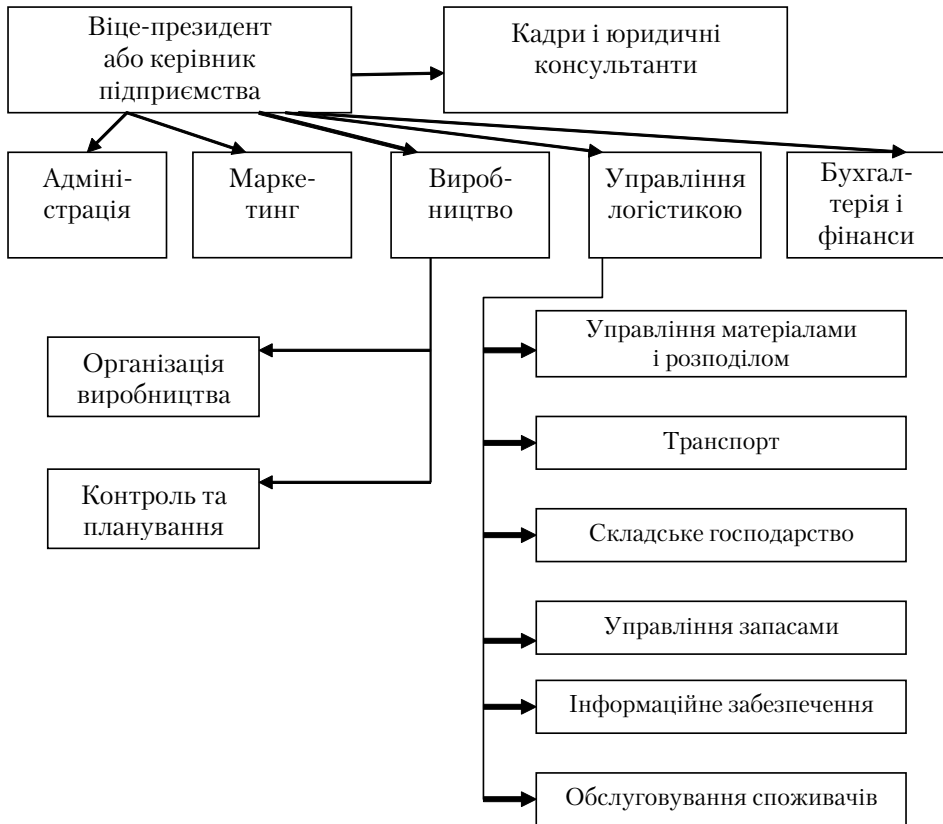


Рис. 5.5. Типова структура підприємства та організація управління підрозділами в комерційній логістиці

5. Розвиток, розміщення і організація складського господарства.
6. Управління запасами у сфері їх обігу.
7. Здійснення перевезень у пункти призначення (транспортні підприємства).
8. Управління складськими операціями.

Комплекс логістичних функцій підпорядкований єдиній меті. Критерій ефективності реалізації цих функцій є ступінь досягнення кінцевої мети діяльності управління матеріальними ресурсами, що відображений в шести правилах логістики.

Функціональні сфери системи управління матеріальними ресурсами: запаси; транспортування продукції; кадри, що обслуговують виробництво; складування і складська обробка; інформація.

Фактори, що впливають на розміри матеріалопотоку:

- 1) не цінові детермінанти ринкового попиту: смаки і переваги споживачів; кількість споживачів на ринку; грошові доходи споживачів тощо;
- 2) не цінові детермінанти пропозиції: технологія виробництва; ціна на взаємозамінюючі ресурси; податки і дотації; чисельність продавців на ринку тощо.

Радикальна економічна реформа, розвиток в Україні ринкових відносин обумовили перебудову матеріально-технічного забезпечення підприємств засобами виробництва і предметами виробничо-технічного призначення.

Розвиток та використання прогресивних форм матеріально-технічного забезпечення, самостійність підприємств у визначенні потреби в засобах виробництва, встановлення зв'язків з постачальниками на їх завезення, децентралізація планування, впровадження елементів маркетингу в систему обігу засобів виробництва викликали зміни в організаційній структурі управління матеріальними ресурсами в Україні.

В управлінні матеріальними ресурсами беруть участь:

1. Постачальники продукції.
2. Транспортні компанії.
3. Дистриб'ютори.
4. Споживачі.

Потреба в системі управління матеріальними ресурсами виникає як у приватному, так і державному секторах економіки.

У приватному секторі споживач формує попит на продукцію виробника. Виробник є постачальником продукції. Він домовляється з транспортним агентством про перевезення вантажів (продукції, товарів) з підприємства на ринок. Уряд регулює процес постачання матеріалів і сировини за допомогою правової бази, забезпечує значну частину транспортної інфраструктури, керує послугами.

Управління матеріальними ресурсами на конкретному підприємстві може здійснюватися як централізовано, так і, навпаки, децентралізовано на рівні відділів. Управлінська відповідальність може бути розподілена між різними організаційними підрозділами або сконцентрована в одного керуючого розподілом.

Підрозділ «управління матеріалами» або «управління логістикою» несе відповідальність за забезпечення ресурсами процесу виробництва у потрібний момент і в певній кількості. При такій організації система управління матеріальними ресурсами підпорядкована віце-президенту або головному керівнику підприємства.

Керуючий матеріалами (або логістикою) відповідає за такі проблеми: транспорт і перевезення; контроль запасів та виробничих планів; управління продажем і замовленнями; обслуговування споживачів та складські операції на регіональних складах;



управління складським господарством; дослідження у сфері управління матеріалами та вдосконалення логістичної системи в цілому; контроль за процесом постачання і відповідний йому інформаційний потік та систему зв'язку.

Комерційна служба на підприємстві по забезпеченню матеріальними ресурсами тісно пов'язана з іншими функціональними підрозділами: маркетингом, виробництвом, бухгалтерією і фінансами. Найбільш значний вплив на систему забезпечення матеріалами здійснює політика і тактика маркетингу. Тактика маркетингу впливає на затратні показники логістики (поглиблення асортименту виготовленої продукції, запровадження сервісного обслуговування споживачів та маркетингової тактики продажу тощо).

Функції підрозділу управління матеріалами (або управління логістикою) на підприємстві:

1. Розвиток і формування логістичної системи.

2. Розробка стратегії логістичної системи відповідно до ринкової політики підприємства.

3. Адміністрування і координація взаємопов'язаних функцій.

Ключові проблеми системи управління матеріальними ресурсами та їх вирішення в державному і приватному секторах економіки див. табл. 5.1.

Таблиця 5.1

**Порівняння державного і приватного сектору щодо постачання матеріальними ресурсами**

	<b>Приватний сектор</b>	<b>Державний сектор</b>
Постачальник – обслуговуюче агентство	Управління запасами, ціноутворення, перевезення власним або найманим транспортом, планування виробництва, розміщення підприємства	Укомплектованість штату, ціноутворення, перевезення власним або найманим транспортом, надання послуг, розміщення підприємств
Транспортне агентство	Маршрутизація перевезень, рівень обслуговування, ціни, тип парку	Тотожні
Уряд	Ціноутворення (оподаткування), правове забезпечення, інфраструктура та її обслуговування	Рівень субсидування, обслуговування інфраструктури, ступінь регулювання та забезпечення обслуговування

Держава з метою запобігання негативним наслідкам бізнесу намагається впливати на договори, вводить заходи судового або адміністративного контролю, фіксує обов'язкові договори, вводить правила щодо недобросовісної конкуренції тощо.

Втручання держави в економіку є процес об'єктивний:

По-перше, інтенсивне та екстенсивне використання природних ресурсів підприємствами порушує баланс в природному середовищі. Екологічна проблема вимагає здійснення суворого контролю за дотриманням норм відходів, викидів на виробництві, їх поглинанням та очищенням з метою захисту навколишнього середовища.

По-друге, держава здійснює контроль за раціональним використанням матеріальних ресурсів (дотриманням норм і нормативів їх споживання).

По-третє, держава займається економічним прогнозом і передбачливо вживає заходів проти дисбалансів в економіці.

По-четверте, з метою економічної підтримки незахищених верств населення держава за допомогою податкової системи вилучає частину виготовленої продукції у підприємців.

По-п'яте, держава здійснює контроль за дотриманням правил експлуатації об'єктів, де застосовуються складні технології.

Органами, що регулюють виробничу діяльність підприємств, в тому числі й постачання та споживання матеріальних ресурсів, є: міністерства, держкомісії, агентства, держкомітети тощо.

Держава і підприємництво взаємопов'язані і взаємозалежні між собою. Характер відносин між ними можливо визначити як партнерський. Підприємець повинен бути самостійним у своїх рішеннях, але приймати їх з урахуванням певних меж, встановлених державою за допомогою законодавчої бази та нормативних актів.

Державне регулювання може бути як позитивним, так і негативним фактором, стримуючим процес соціального розвитку, пригнічуючи інтереси виробників щодо високоефективної діяльності.

Форми державного регулювання: 1) прямий контроль за діяльністю підприємств; 2) непрямий вплив.

Види прямого контролю:

1. Контроль за розміщенням і будівництвом підприємства.
2. Контроль шляхом фінансової участі та фінансової допомоги (дотації, інвестиції).
3. Екологічний контроль.
4. Санітарний контроль (виробнича безпека, гігієна праці).
5. Пожежний нагляд (здійснюється спеціальними органами системи МВС).
6. Контроль за якістю продукції (харчової промисловості, медикаментів).
7. Ліцензування зовнішньої торгівлі.
8. Трудове та соціальне законодавство.
9. Антимонопольний контроль.
10. Контроль за цінами.

Непрямий вплив на діяльність підприємства держава здійснює за допомогою податків і податкових пільг. Вона регулює оподаткування підприємств, їх інвестиційну діяльність, встановлює мінімальний розмір статутного фонду для підприємств різних організаційно-правових форм та встановлює порядок і форми розрахунків між окремими господарюючими суб'єктами.

Джерелами правового регулювання підприємницької діяльності є: закони, декрети, постанови Кабінету Міністрів, нормативні акти міністерств, органів місцевої державної адміністрації, місцевих Рад народних депутатів, виконавчих комітетів, органів приватизації держмайна.

Розглянемо завдання та функції торговельно-посередницьких підприємств (організацій, фірм) як учасників матеріального забезпечення

Забезпечення матеріальними ресурсами підприємства, структура каналів постачань і їх стабільність залежать від кількості етапів постачань.

З метою досягнення економії витрат, пов'язаних із матеріально-технічним забезпеченням, необхідно визначити оптимальну кількість етапів для отримання продукції.

В системі матеріального забезпечення виділяють такі торговельно-посередницькі підприємства (або канали фізичного забезпечення):

1. Незалежні оптові посередники — купують продукцію за свій рахунок, беруть на себе ризик, пов'язаний із моральним старінням продукції, зі зміною кон'юнктури ринку засобів виробництва, зберіганням товарів, скорочуючи при цьому запаси поставальників, а також здійснюють транспортування продукції, надають консультаційно-інформаційні та рекламні послуги.

2. Збутові організації промислових компаній: оптові бази і оптові контори.

Оптові бази виконують функції, тотожні незалежним оптовим посередникам з однією лише відмінністю, що вони збувають продукцію своєї фірми.

Оптові контори фізичних операцій з товарами не виконують, часто навіть не мають їх у наявності (торгівля за зразками). Встановлюють контакти із споживачами, здійснюють збір замовлень, їх розміщення, організують транзитні постачання продукції зі складів підприємств-поставальників. Діяльність оптових контор схожа з функціями агентів та брокерів.

3. Агенти, товарні брокери, комісіонери та інші посередники — не купують матеріально-технічної продукції, але виступають у ролі посередників між поставальниками і споживачами, отримуючи при цьому комісійні у формі процентів від обсягу продажів, здійснених при їх сприянні.

Брокери — найбільш рухомий тип посередника, що не вступають у довготривалі договірні відносини з поставальниками і споживачами. Брокер досконало знає ринок, на якому спеціалізується, має широкі ділові зв'язки, швидко виконує окремі доручення, його дохід — комісійні від клієнта. Сфера діяльності брокерів — продаж нерухомості, конструктивних і будівельних матеріалів, металопродукції, текстилю, обладнання, що було у вжитку. Кінцевий продукт їх діяльності — надання споживачам інформаційних послуг.

Оптові агенти — виконують функції торговельних агентів фірм-виробників. Великі підприємства користуються їх послугами, якщо обсяг продажу їх продукції в регіоні незначний. Середні та дрібні підприємства використовують агентів, коли їх продаж незначний і тримати власного торговельного агента не вигідно. Головне їх завдання — забезпечення акту купівлі-продажу, надання інформації про попит та пропозицію на ринку. Їх функції схожі з функціями брокерів, відмінність полягає лише в тому, що, оперуючи на ринку засобів виробництва, вони можуть здійснювати також складування і транспортування продукції. Оптові агенти мають широкі зв'язки, успішно реалізують нову продукцію за досить високі комісійні (10–15%, на відміну від звичайних — 4%).

Комісіонери — мають в наявності продукцію, реалізують її від свого імені, але за рахунок власника. Під свою відповідальність кредитують покупців, надають додаткові послуги: контроль за якістю продукції, ринкову інформацію тощо; мають контори, склади для приймання, зберігання, обробки та продажу товарів.

### **5.3. Планування і прогнозування матеріальних ресурсів**

Ефективна діяльність підприємства в умовах ринку значною мірою залежить від достовірного передбачення перспектив свого розвитку, насамперед: розробки планів розвитку, виробничих програм, прогнозів соціально-економічного розвитку.

Прогнозування матеріально-технічних ресурсів у системі УМР (логістичній системі) на підприємстві являє собою оцінку очікуваного рівня попиту на продукцію на

протязі певного проміжку часу в майбутньому. Прогноз, по суті, є здогадкою, проте, використовуючи певні методики аналізу стану ринків збуту та каналів розподілу і постачання, можливо отримати певні знання, які допоможуть на розрахунковій, науковій і практичній основі обґрунтувати дані прогнози.

Основна вимога до прогнозу полягає в мінімізації похибок у відповідних оцінках рівнів попиту на ту чи іншу продукцію матеріально-технічного призначення.

Для підвищення значення прогнозів у процесі управління логістичною системою необхідно формувати прогностичні оцінки з орієнтацією їх на безпосереднє використання при складанні довгострокових календарних планів по просуванню матеріалопотоку. При цьому термін прогностичного періоду повинен бути достатнім для вироблення відповідного управлінського рішення і втілення цього рішення у подальшу діяльність. Таким завданням може бути прогнозування обсягу матеріалопотоку з підприємств оптової торгівлі і кількості транспортних засобів при обслуговуванні виробництва, а також передбачення (прогноз) його розвитку в майбутньому.

Прогноз – передирективна стадія планової роботи, не ставить конкретних завдань, але містить матеріал, необхідний для розробки стратегії планування матеріально-технічного забезпечення підприємства, яка, в свою чергу, є складовою частиною виробничої функціональної стратегії підприємства (див. рис. 5.6).



Рис. 5.6. Складові загальної господарської стратегії підприємства

У ринкових умовах господарювання важливого значення набуває вдосконалення методології планування.

Методологія планування – сукупність способів розробки планів.

Основні напрямки вдосконалення методології планування:

1) підвищення науково-технічного і розрахунково-економічного рівня обґрунтування планів;

2) широке використання системи прогресивних техніко-економічних нормативів і норм;

3) подальше покращання системи показників з метою підвищення ефективності виробництва, насамперед: зниження матеріалоемності і фондоемності, ріст продуктивності праці, збільшення виробництва якісної продукції;

4) забезпечення напруженості та збалансованості планів.

Обґрунтування планів розвитку підприємства здійснюється на основі використання системи прогресивних техніко-економічних норм і нормативів.

Норма – максимально допустимий розмір витрат сировини, матеріалів, палива, енергії на виготовлення одиниці продукції встановленої якості.

Норматив — відносна величина, що характеризує ступінь використання засобів праці і предметів праці із розрахунку на одиницю площі, ваги, обсягу тощо.

Техніко-економічні норми і нормативи повинні бути прогресивними, враховувати темпи розвитку науки, техніки, технології, організації виробництва; передовий виробничий досвід тощо.

Прогнозування матеріалопотоку є основою для розробки стратегії планування матеріально-технічного забезпечення підприємства.

У систему управління матеріальними ресурсами при розробці стратегії повинні бути включені: транспортні операції, витрати, потужності, зв'язок (обробка замовлень), управління запасами, підйомно-транспортні роботи, плановані та контрольні системи, організація системи.

Стратегія планування матеріально-технічного забезпечення підприємства включає:

**I етап.** Визначається стратегічна ціль і напрямок господарського розвитку підприємства (фірми) в майбутньому.

**II етап.** Розробляється загальний господарський план підприємства (фірми), який стверджує стратегічний напрямок першого етапу.

До змісту стратегічного напрямку розвитку підприємства належать:

- 1) виробничі потужності;
- 2) національні системи розподілу;
- 3) підйомно-транспортні роботи;
- 4) види транспорту;
- 5) контрольні системи;
- 6) постачальники;
- 7) загальний господарський план.

Методи прогнозування та оцінки інвестиційних проектів, спрямованих на підвищення ефективності логістичної системи:

- метод окупності;
- метод середнього рівня віддачі;
- метод дисконтування коштів;
- балансовий метод;
- нормативний метод;
- метод екстраполяції та кореляційного аналізу;
- моделювання.

Існує три джерела надходження матеріальних ресурсів:

- 1) прямі відвантаження із заводських запасів підприємства-виробника або підприємства-добувача;
- 2) прямі відвантаження з виробничої лінії;
- 3) відвантаження через складську систему за участю посередників.

Вибір тактики відвантаження матеріальних ресурсів залежить від обсягу постачання (реалізації) продукції. Якщо партія постачання продукції виробничо-технічного призначення досить великого розміру, є оптимальною для прямих великообсягових постачань, то відвантаження здійснюються безпосередньо із заводської виробничої лінії або із запасів виробника. Проте, якщо продукція відвантажується споживачу невеликими партіями, то забезпечення більш ефективно здійснювати через складську мережу. Це дозволяє знизити витрати і покращити рівень обслуговування споживачів (підприємств). Схему постачання продукції підприємству див. рис. 5.7.



Рис. 5.7. Схема постачання продукції підприємству

Просування продукції в каналах розподілу (забезпечення) не завжди закінчується в момент її отримання. Частина продукції може бути повернена в результаті недоцільного методу її розподілу (порушення температурного режиму), зміни потреб, ушкоджень при транспортуванні тощо.

Механізм повернення продукції промислового призначення характеризується, як правило, встановленням прямих зв'язків між виробником і споживачем, які забезпечують переміщення продукції, її ремонт, пряму сплату рахунків, накладних. Безумовно, залагодити повернення продукції для її доробки через прямі і короткі канали розподілу набагато легше, аніж продукцію, що розподіляється через складні канали розподілу.

Повернення продукції може здійснюватися безпосередньо зі складів, що належать постачальнику (коли недоліки виявлені до відвантаження), або з первинних складів розподілу, що контролюються постачальником. У такому випадку розміщення поверненої продукції є для керуючих розподілом простим переміщенням з одного складу в інший, або в межах одного складу. Процес повернення продукції більш складний у випадку постачання і розміщення її зі складів посередників. І, нарешті, найбільш затратний процес її повернення, коли вона вже знаходиться у підприємства-споживача.

Потреби виробництва перекладаються в замовлення. Агент по закупівлі відбирає постачальників, які задовольняють підприємство по багатьох параметрах (ціна, якість продукції, доставка). Замовлення на постачання, оформлене відповідним чином, відсилається на підприємство-постачальник. Це замовлення містить головну необхідну інформацію про обсяг постачання, спосіб доставки, дату постачання тощо. Далі

постачальник обробляє замовлення і готує до відвантаження необхідну продукцію. Оплата його доставки обумовлюється в договорі. Якщо вартість доставки включається в ціну продукції, то доставка здійснюється постачальником. Після отримання продукції проходить контроль якості і розміщується на складах (якщо постачання йде в запас) або безпосередньо надходить у виробництво підприємства-споживача.

Розглянемо особливості визначення попиту (споживання) продукції виробничо-технологічного призначення. Планування матеріальних ресурсів на рівні держави починається з розробки матеріальних балансів, на основі яких відбувається узгодження матеріальних ресурсів з потребами на них. Здійснюється також територіальне розміщення продукції матеріально-технічного призначення по регіонах, які виготовляють продукцію, з регіонами, які споживають її, а також встановлюється міжгалузевий зв'язок.

Основним методом планування товарних ресурсів є балансовий метод. Він виявляється у розробці конкретних балансів (див. напр., табл. 5.2).

Баланси на матеріальні ресурси поділяють на:

- 1) очікувані;
- 2) плановані.

На найважливіші групи матеріальних ресурсів (прокат чорних та кольорових металів, вугілля та різні види палива, основну продукцію хімічної, машинобудівної, легкої, харчової та переробної промисловостей) баланси розробляє Міністерство економіки, а по широкому колу продукції матеріально-технічного призначення баланси розробляють міністерства відповідних галузей промисловості.

Матеріальні баланси передбачають встановлення науково обґрунтованих пропорцій між ресурсами та їх розподілом і розробляються вони як у натуральних, так і вартісних показниках.

Номенклатура матеріальних ресурсів у балансах постійно уточнюється, зважаючи на потреби розвитку економіки держави.

Інші джерела матеріальних ресурсів — надходження продукції по бартерних угодах з окремих областей та розбронювання державного резерву.

Ринковий фонд — та частина матеріальних ресурсів, яка організовано призначена для продажу населенню через роздрібну мережу (масла, емалі, оліфа, кислота).

Таблиця 5.2

Схема матеріального балансу ресурсів

Ресурси	Кількість	Сума	Використання ресурсів	Кількість	Сума
1. Запаси на початок планованого періоду. 2. Надходження матеріальних ресурсів: – виробництво; – імпорт; – інші джерела.			1. Виробниче споживання 2. Науково-дослідні роботи 3. Експорт 4. Ринковий фонд 5. Інші потреби (поповнення держрезерву)		
<b>Разом</b>			<b>Разом</b>		
Витрати при зберіганні і відході			Запаси на кінець планованого періоду		
<b>Разом</b>			<b>Разом</b>		

При розрахунку балансів ресурсів необхідно враховувати стан ринку засобів виробництва, співвідношення цін на окремі їх види, особливо взаємозамінні.

У разі потреби, на основі розрізнених матеріальних балансів для обмеженого кола продукції, можуть розроблятися міжпродуктові баланси.

Міжпродуктові баланси взаємопов'язують між собою окремі матеріальні баланси на основі матриці прямих витрат (норм витрат), запланованих обсягів виробництва і кінцевого споживання.

Баланс ресурсів складається як у масштабі всієї держави, так і в масштабі областей. Метою останніх є винайдення ресурсів, які не враховані у матеріальному балансі ресурсів, та усунення зустрічних і нераціональних перевезень.

У зв'язку з річними кліматичними, географічними та виробничими особливостями регіонів держави виникає необхідність у планомірному узгодженні матеріального забезпечення на рівні міжобласних постачань.

З метою збалансування попиту і пропозиції на продукцію матеріально-технічного призначення складаються плани міжобласних постачань.

Вони мають стимулювати збільшення виробництва готової продукції у кожній області; сприяти розширенню асортименту і підвищенню якості продукції; скорішому задоволенню ринкових потреб; забезпеченню оптимального переміщення матеріальних ресурсів та скороченню перевезень вантажів.

Про значні масштаби міжобласних постачань свідчить те, що більше як 1/6 всіх матеріальних ресурсів постійно переміщується між областями. Це зумовлено певними відмінностями в суспільному розподілі праці, виробничою спеціалізацією.

Розробка планів міжобласних постачань починається із складання балансів виробництва та використання матеріальних ресурсів. Серед них виділяють постачання за централізовано встановленими планами (держзамовленнями); за прямими угодами підприємств, за вільно укладеними договорами з гуртовими базами на вивіз продукції за межі області. У цих розрахунках здійснюється узгодження розмірів споживання конкретних матеріальних ресурсів у межах області з можливим вивезенням їх за межі регіону, уточнюються обсяги виробництва, запаси, розмір потреб ринкових та позаринкових споживачів.

Таким чином, міжобласні постачання є основою складання плану завою і вивозу продукції з регіону, важливим інструментом вирівнювання економічного, соціального і культурного рівня розвитку окремих областей. Проте планування розподілу продукції не означає централізованого постачання, воно лише спрямоване на забезпечення збалансування необхідного попиту і пропозиції між окремими регіонами держави.

Збалансування попиту в матеріальних ресурсах на підприємстві здійснюється по видах продукції на підставі виробничої програми і норм витрат сировини матеріалів на одиницю готової продукції. При цьому застосовується, як правило, нормативний метод. Таке планування потреби в матеріальних ресурсах починається в процесі стратегічного планування з визначенням цілей, виробничих потужностей, фінансових можливостей, джерел їх надходження.



#### 5.4. Особливості та переваги системи своєчасного виробництва

Досягнення ефективності придбання матеріалів та управління ними є пріоритетною метою більшості підприємств-виробників. Значне зростання за останні декілька років вартості матеріалів, а отже й собівартості продукції, яка знаходиться у прямій залежності від неї, стало предметом особливої уваги вищої ланки управління.

Японські фірми продемонстрували здатність ефективно управляти своїми виробничими системами. Досягнутим успіхам у найбільшій мірі вони завдячують впровадженню нового підходу щодо управління виробничим процесом і запасами, яке отримало назву системи своєчасного виробництва («just-in-time», тобто «точно в строк»), скорочено ССВ. Ця система, яка ще називається системою «канбан», опинилась в центрі загальної уваги, оскільки значним чином вплинула на ефективність управління запасами і ріст продуктивності праці на підприємствах японської автоіндустрії.

Своєчасне виробництво являє собою систему «втягнення у попит», тобто систему придбання і виготовлення продукції в дуже невеликій кількості «точно до моменту» споживання.

Ідея, яка лежить в основі цього підходу, зародилась за умов перенаселення промислових районів Японії і дефіциту власних ресурсів, що виробило у японців звичку економити на всьому. Згодом ідея одержала розвиток у фірмі «Тойота», яка перетворила її в свою офіційну систему управління, спрямовану на задоволення конкретних вимог покупців щодо конструкції та кольору автомобілів з мінімально можливим строком доставки замовлень.

Система своєчасного виробництва розглядає наявність товарно-матеріальних запасів з філософської точки зору як зло, існування якого ускладнює вирішення необхідних питань. Вимагаючи значних витрат на утримання, як стверджують прибічники системи своєчасного виробництва, великі матеріальні запаси не надають можливості компанії стати конкурентоспроможною. З практичної точки зору головною метою системи своєчасного виробництва є уникнення будь-яких зайвих витрат, а головний критерій успіху у цій справі — наявність незначної кількості запасів або їх відсутність. Все, що сприяє досягненню цієї мети, може розглядатися як фактичне впровадження системи своєчасного виробництва.

Невеликі запаси, які передбачає система своєчасного виробництва, повинні обов'язково бути високої якості. Така вимога надає можливість системі своєчасного виробництва забезпечувати високу якість продукції та унікальний її характер.

Слід зазначити, що система своєчасного виробництва об'єднує п'ять функцій виробничого процесу — накопичення ресурсів, зберігання, транспортування, виробничі операції і контроль — в єдиний регульований технологічний процес. У відношенні до процесу виготовлення системою передбачається, що компанія буде виготовляти лише такий обсяг продукції, який необхідно надати своїм дилерам або покупцям. Щодо закупівель передбачається, що постачальник буде постачати комплектуючі вузли та деталі точно до моменту складання з них готових виробів. У відношенні постачання система потребує вибору такого режиму транспортування, який може забезпечити доставку придбаних вузлів та матеріалів на місце розвантаження невеликими партіями і точно на момент обслуговування процесу виробництва.

Система своєчасного виробництва є найбільш узгодженою з попитом. Покладений в її основу принцип полягає в необхідності виготовляти продукцію лише тоді,

коли в ній є потреба, і лише в тій кількості, яка необхідна покупцям. При кожній операції виготовляється лише те, що потрібно для наступної операції. Виробничий процес не починається до тих пір, поки з місця наступної операції не надійде сигнал про необхідність подальшого виробництва. Деталі, сировина і матеріали постачаються лише на момент їх використання у виробничому процесі.

Основна мета системи своєчасного виробництва полягає у скороченні запасів до незначного або нульового рівня. У звичайному виробництві запаси сировини є наслідком перевищення обсягу продукції виробництва над попитом. Запаси є своєрідним буфером — коли виробництво не відповідає попиту, що передбачався.

За умов звичайної організації виробництва продукція переміщується від однієї групи обладнання до іншої. Зазвичай верстати з однаковими функціями розміщені поряд, це місце називають ділянкою або виробничою лінією. Робітники, які володіють операціями на обладнанні певного типу, розміщуються на одній ділянці. В системі своєчасного виробництва подібна організаційна схема замінюється на структуру виробничих ланок, або центрів робіт. У багатьох стандартних операціях людей замінюють автомати. Праця в умовах системи своєчасного виробництва має не спеціалізований, а універсальний характер.

Система своєчасного виробництва потребує більш жорсткого контролю за якістю виробництва. Одна забракована деталь може викликати різку зупинку всього виробництва. В умовах виробництва, що не має власних запасів, низька якість недопустима. Іншими словами, така система не може бути реалізована без проведення всеохоплюючого контролю якості.

Потенційні переваги системи своєчасного виробництва: По-перше, застосування цієї системи призводить до зменшення рівня запасів, що означає менше вкладення капіталу у товарно-матеріальні цінності. Оскільки при застосуванні такої системи необхідно мати у наявності мінімальну кількість матеріалів, то завдяки цьому значно зменшується загальний рівень запасів. У багатьох японських компаніях застосування концепції своєчасного виробництва знизило запаси до такого рівня, внаслідок якого оборотність обігового капіталу за рік виявилася значно вищою, ніж у відповідних фірмах США. Наприклад, проголошена оборотність запасів у компанії «Тойота» склала від 41 до 63 разів, у той час як у аналогічних компаніях США показники оборотності запасів коливались у межах від 5 до 8 раз.

По-друге, оскільки для здійснення закупівель в умовах системи своєчасного виробництва необхідно значно менше часу на доставку, надійність виконання замовлення значно зростає. Скорочення циклу замовлення і зростання надійності його виконання також сприяє суттєвому зменшенню потреби в резервному запасі. Через це і графік виробництва фірми у рамках плановано-виробничої перспективи скорочується. Це дозволяє виграти час, який необхідний того, щоб відреагувати на зміну кон'юнктури ринку. Виробництво продукції невеликим партіями завдяки прискореному переходу у робочий стан також сприяє досягненню більшої гнучкості.

По-третє, впровадження системи своєчасного виробництва сприяє покращанню якості виробництва. Коли замовлена кількість продукції незначна, джерело проблем з якістю легко виявляється і негайно вирішується. У робітників буде спостерігатися більше розуміння значення якості продукції, що, в свою чергу, призводить до підвищення якості виробництва на робочих місцях.

По-четверте, система виробничого обліку при застосуванні системи своєчасного виробництва значно простіша, ніж при застосуванні методів традиційної системи за-

купівлі і зберігання запасів товарно-матеріальних цінностей. Так, матеріали і незавершене виробництво об'єднуються, зазвичай, на одному рахунку (ресурси сировини і незавершене виробництво).

По-п'яте, витрати на різноманітні виробничі функції, які раніше класифікувалися як непрямі витрати, при застосуванні системи переводяться до розряду прямих витрат. Наприклад, при системі своєчасного виробництва робітники, які відносяться до основного виробничого персоналу, повинні виконувати допоміжні роботи, які при традиційній системі здійснюються допоміжним персоналом.

Витрати на придбання матеріалів можуть бути знижені за рахунок проведення більш широкого вартісно-функціонального аналізу, розширення взаємодії з категоріями постачальників.

Іншими фінансовими перевагами системи своєчасного виробництва є:

1. Зменшення капітальних витрат на утримання складських приміщень для запасів готової продукції.
2. Зниження ризику морального старіння запасів.
3. Зниження витрат від браку і зменшення витрат на переробку.
4. Зменшення обсягу документації.
5. Зниження витрат на основні виробничі матеріали за рахунок підвищення якості придбаних матеріалів.

На багатьох підприємствах з традиційною організацією виробництва більша частина зусиль у сфері внутрішнього обліку витрачається на введення нормативів по трудовитратах та накладних витратах, а також на визначення і врахування відхилень від цих нормативів. У підприємствах, які працюють за системою своєчасного виробництва, відзначається суттєве зниження уваги до відхилень по витратах товарно-матеріальних цінностей. Використання аналізу відхилень зберігається на рівні підприємства, але основна увага з позиції абсолютної значущості для кожного конкретного випадку покладається на врахування ймовірних тенденцій розвитку виробничого процесу.

### **Контрольні питання до теми 5**

1. В чому полягає сутність, склад та місце матеріальних ресурсів як об'єкта управління?
2. Які можливо назвати сучасні напрямки підвищення раціонального використання матеріальних ресурсів на виробництві?
3. Що означає поняття «логістика» та які існують логістичні принципи управління матеріалопотоками на підприємстві?
4. Які основні резерви та шляхи економії оборотних фондів у промисловості?
5. Якими показниками можна визначити ефективність використання оборотних коштів на підприємстві?
6. В чому полягає сутність та особливості прогнозування матеріально-технічних ресурсів?
7. Які застосовуються сучасні методи прогнозування ресурсів та попиту на продукцію виробничо-технічного призначення?
8. З якою метою створюються запаси на підприємстві?
9. Які типи запасів в залежності від їх функціонального призначення можуть створюватися на підприємстві?
10. Які види витрат пов'язані з придбанням запасів, їх зберіганням та з відсутністю продукції на складі виробника?

### Рекомендована література

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: Пер. с англ. — М.: Эксмо — Пресс, 2007. — 960 с.
2. Милль Дж. С. Основы политической экономии в 3-х т.: Пер. с англ. / Общ. ред. А. Г. Милейковского. Т. 3. — М.: Прогресс, 1981. — 448 с.
3. Маркс Карл. Капитал. Критика политической экономии (Процесс производства капитала). — М.: Политиздат, 1983. — С.114.
4. Фасоляк Н. Д. Управление производственными запасами. — М.: Экономика, 1972. — 272 с.
5. Смирнов К. А. Система оперативного маневрирования материальными ресурсами. — М.: Экономика, 1972. — 182 с.
6. Рыжиков Ю. И. Теория очередей и управление запасами. — СПб.: Питер, 2001. — 384 с.
7. Сакович В. А. Модели управления запасами / Под ред. М. И. Балашевича. — Мн.: Наука и техника, 1986. — 319 с.
8. Шахова Г. Я. Современные методы управления товарно-материальными запасами (на примере США). — М.: Экономика, 1969. — 102 с.
9. Гаджинский А. М. Логистика. 2-е изд. — М.: ИВЦ «Маркетинг». — 1999. — 228 с.
10. Неруш Ю. М. Логистика. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. — 389 с.
11. Дегтяренко В. Н. Основы логистики и маркетинга. — Ростов н/д: Экспертное бюро; М.: Гардарика, 1996. — 119 с.
12. Михайлова О. И. Введение в логистику: Учебно-методическое пособие. — М.: «Издательский дом «Дашков и К°», 1999. — 104 с.
13. Миротин Л. Б. Основы логистики: Учебное пособие / Под ред. Л. Б. Миротина и В. С. Сергеева. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 200 с.
14. Плоткин Б. К. Управление материальными ресурсами. — Л.: Изд-во ЛФЭИ, 1991. — 128 с.
15. Рабинович И. А. Экономика и управление материальными ресурсами в народном хозяйстве. — К.: Выща шк. Головное изд-во, 1988. — 424 с.
16. Назаретьянц Н. А. Применение математических методов в экономике складского хозяйства. — М.: Экономика, 1970. — 61 с.
17. Кальченко А. Г. Логистика: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2000. — 148 с.
18. Аникин Б. А., Федоров А. Н. и др. Логистика / Под ред. Б. А. Аникина. — М.: Инфра-М, 1997. — 327 с.

### Додаткова література

1. Сисвадзе А. О. Методы управления производственными запасами. — Тб.: Мецниереба, 1984. — 110 с.
2. Голдобина Н. Н. Управление запасами средств производства: Учебное пособие. — Л.: Изд-во ЛФЭИ, 1991. — 72 с.
3. Инютина К. В. Совершенствование планирования и организация материально-технического снабжения производственных объединений. — Л.: Машиностроение. Ленингр. отд-е, 1986. — 274 с.
4. Голиков Е. А. Маркетинг и логистика: Учебное пособие. — М.: «Издательский дом «Дашков и К°», 1999. — 412 с.
5. Николайчук В. Е. Заготовительная и производственная логистика. — СПб.: Питер, 2001. — 160 с.
6. Семененко А. И. Предпринимательская логистика. — СПб.: Политехника, 1997. — 348 с.
7. Миротин Л. Б. Основы логистики: Учебное пособие / Под ред. Л. Б. Миротина и В. С. Сергеева. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 200 с.
8. Микитьянц С. Р. Модели процессов материально-технического снабжения / Под общ. ред. проф. А. А. Иотковского. — Л.: Изд-во Ленинградского университета, 1974. — 100 с.
9. Прыстай Р. Канбан на производстве // Дистрибуция и логистика. — 2008. — № 6. — С. 14–18.

## ТЕМА 6. ВИДИ КОШТОРИСУ ВИТРАТ ТА ЇХ РОЗПОДІЛ

### План

- 6.1. Кошториси та процес управління запасами.
- 6.2. Методика розподілу загальнопромислових витрат.
- 6.3. Позамовний кошторис витрат.
- 6.4. Попроцесний кошторис витрат.

*Ключові терміни:* кошторис, загальнопромислові витрати, позамовний кошторис, попроцесний кошторис.

### 6.1. Кошториси та процес управління запасами

Ефективність управління витратами безпосередньо залежить від об'єктивно складеного кошторису витрат. Планування кошторису витрат потребує обґрунтування його основних складових.

Проблема контролю запасів товарно-матеріальних цінностей виникає практично в кожній організації. Вона існує в усіх тих випадках, коли метою формування і утримання запасів сировини, матеріалів, готової продукції є задоволення можливих майбутніх потреб в них. У більшості галузей вартість запасів являє собою найбільш значний ліквідний актив, який знаходиться в управлінні адміністрації. Саме тому необхідно застосовувати таку систему планування, виробництва і обліку запасів, яка б дала змогу забезпечити мінімальні витрати як на придбання, так і на утримання запасів товарно-матеріальних цінностей.

*Запаси* — це економічні ресурси підприємства, які створюються з метою забезпечення безперервного виробничого процесу і зниження економічної залежності між постачальником, виробником і споживачем.

Наявність запасів дозволяє забезпечити виробництво сировиною, яка повинна постачатися оптимальними партіями, а також проводити переробку сировини у готову продукцію оптимальними партіями. Так, запаси сировини послаблюють залежність постачальника сировини від виробника готової продукції, запаси готової продукції знижують залежність споживача від виробника цієї продукції, а запаси напівфабрикатів, які знаходяться у процесі виробництва, зменшують залежність цехів і окремих виробничих підрозділів один від одного. На підприємствах, де виробництво продукції здійснюється таким чином, що матеріали оброблюються окремими партіями, необхідна наявність міжцехового запасу напівфабрикатів.

В оборотних виробничих фондах підприємства розрізняють:

- виробничі запаси;
- незавершене виробництво та напівфабрикати власного виготовлення;
- витрати майбутніх періодів;
- запаси готової продукції (запаси товарів у торговельних підприємствах).

Виробничі запаси — це предмети праці, які підготовлені до виробничого процесу. Вони складаються з основних та допоміжних матеріалів, паливно-мастильних матеріалів, придбаних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, тари і тарних матеріалів, запасних частин для поточного ремонту основних фондів тощо.

Незавершене виробництво та напівфабрикати власного виготовлення — це частина виробничих фондів (матеріали, деталі, напівфабрикати власного виготовлення), які знаходяться у процесі обробки або монтажу.

Витрати майбутніх періодів — це неречові елементи оборотних фондів, які включають витрати на підготовку та освоєння нової продукції, мають місце в даному періоді, але відносяться на готову продукцію, яка буде реалізуватися в період масового виробництва.

Співвідношення між окремими елементами оборотних фондів (у %) або їх складовими називається структурою оборотних фондів. Структура оборотних фондів виробничого підприємства відображена на рис. 6.1.

На виробництві з метою регулювання сукупних запасів нормують три їх види: виробничі запаси, запаси незавершеного виробництва, запаси готової продукції. Саме вони й складають нормовані засоби виробництва. У процесі контролю за формуванням і просуванням запасів повинні бути визначені розміри понаднормативних запасів і розроблені заходи щодо прискорення їх залучення у господарський оборот. Це дозволить вивільнити з обороту частину фінансових ресурсів, а також знизити розміри втрат товарно-матеріальних цінностей у процесі їх зберігання.

Всі запаси на підприємстві в залежності від їх функціонального призначення класифікуються на такі типи:

1. Буферний (транспортний) запас — це запас товарно-матеріальних цінностей, який створюється з метою компенсації можливих затримок, пов'язаних з постачанням сировини і матеріалів. Його розмір залежить від особливостей виробництва і місцезнаходження постачальника.
2. Поточний запас — створюється з метою задоволення очікуваного попиту відповідно до виробничої програми підприємства.

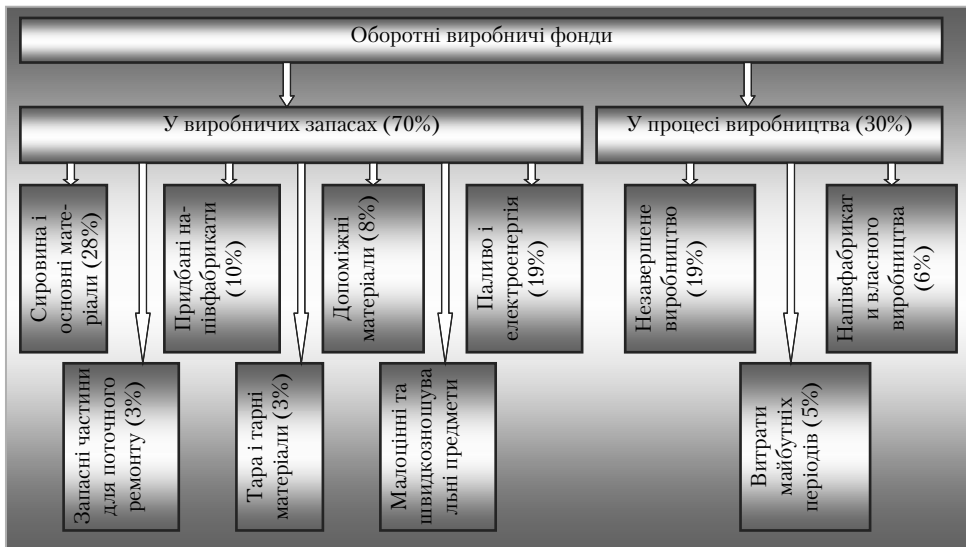


Рис. 6.1. Структура оборотних фондів підприємства

3. Гарантійний запас створюється на підприємстві для задоволення непередбачуваного зростання попиту. Наявність цих запасів компенсує відхилення фактичного попиту від прогнозованого.

4. Страховий запас — створюється з метою компенсації непередбачених витрат в результаті форс-мажорних обставин (пожеж, повені, крадіжок тощо).

Управління запасами товарно-матеріальних цінностей являє собою оптимізацію витрат, пов'язаних з їх придбанням, зберіганням, а також витрат, що виникають в результаті відсутності запасів на складі виробника.

До витрат, пов'язаних з придбанням запасів, відносяться:

- витрати по оформленню замовлення;
- витрати по оформленню договору постачання та комунікацій з постачальниками;
- транспортні витрати, якщо вартість транспортування не входить до вартості отриманого товару;
- витрати по складуванню та отриманню замовлення.

Деякі з них фіксуються в замовленні і не залежать від його обсягу, інші, наприклад транспортні і складські витрати, знаходяться у прямій залежності від розміру замовлення.

Витрати по зберігання запасу визначаються витратами на складське зберігання продукції протягом певного періоду і безпосередньо залежать від обсягу продукції, яка зберігається. До них належать складські витрати і рентні платежі, якщо приміщення орендується, або поточні витрати по утриманню складів, які належать підприємству. До цих витрат також відносяться капітальні витрати і втрати, що виникають від псування запасів, страхові та податкові витрати.

Витрати, пов'язані із відсутністю продукції на складі виробника. Вони виникають тоді, коли підприємство не може задовольнити спонтанно виниклий попит. Ці витрати можуть бути двох видів:

- вартість втраченого продажу, коли замовник передає своє замовлення іншому виробнику. У цьому випадку витрати дорівнюють розміру неотриманого прибутку;
- коли замовник очікує виконання замовлення. У цьому випадку продаж продукції не втрачений, а відкладений. Але очікування може викликати додаткові витрати на оформлення замовлення, транспортні та складські витрати, коли замовлення не може бути виконане через звичайні канали розподілу.

Потреба в оборотному капіталі, який авансується в запаси товарно-матеріальних цінностей кожного виду, визначається шляхом множення їх одноденних витрат на норму запасу в днях. Норми запасів товарно-матеріальних цінностей кожного виду встановлюються підприємством самостійно, враховуючи галузеві та інші особливості його господарської діяльності (для нового підприємства ці норми включаються до складу його бізнес-плану).

Для усереднених розрахунків у зарубіжній практиці при розробці бізнес-планів застосовують такі стандартні норми запасів:

- по сировині і матеріалах — 3 місяці (90 днів);
- по готовій продукції — 1 місяць (30 днів);
- по товарах, які реалізуються підприємствами торгівлі, — 2 місяці (60 днів).

З метою забезпечення ефективної діяльності підприємства управління запасами підприємства повинно здійснюватися відповідно до певної політики їх управління.

Перед розробкою політики управління запасами, як правило, проводиться аналіз, в процесі якого встановлюється:

- 1) середній розмір фінансових коштів, які відволікаються у формування запасів в цілому і в розрізі окремих їх видів;
- 2) сезонні коливання розміру запасів сировини і матеріалів, а також запасів готової продукції;
- 3) оборотність окремих видів запасів тощо.

Політика управління запасами передбачає:

1. Визначення необхідного обсягу фінансових коштів, що авансуються у формування запасів товарно-матеріальних цінностей. У процесі управління запасами необхідно, насамперед, встановити потребу в капіталі, який інвестується в цей вид активів, з урахуванням обсягів господарської діяльності, тривалості знаходження обігового капіталу у формі запасів товарно-матеріальних цінностей, виходячи з особливостей виробничо-комерційного циклу, ринкової вартості окремих видів запасів та інших факторів.

Визначення необхідного обсягу фінансових коштів, які авансуються у формування запасів товарно-матеріальних цінностей, здійснюється шляхом визначення потреби в окремих видах запасів. При цьому запаси товарно-матеріальних цінностей групуються у розрізі наступних їх видів:

1) виробничі запаси (запаси сировини і матеріалів, які необхідні для виробництва продукції);

2) запаси готової продукції, які призначені для постійної реалізації споживачам.

У розрізі кожного з цих видів запасів потреба в них визначається окремо за такими групами:

1) запаси поточного зберігання (це частина запасів, які формуються на регулярній основі і які рівномірно споживаються у процесі виробництва або реалізації споживачам);

2) запаси сезонного зберігання (формування таких запасів обумовлене особливостями виробництва і закупівлі сировини, а також сезонними особливостями споживання готової продукції);

3) запаси цільового призначення (формування таких запасів на підприємстві обумовлене специфічними цілями його діяльності).

Серед цих груп запасів основна увага повинна приділятися визначенню потреби в запасах поточного зберігання (на більшості підприємств вони являють єдиний вид запасів товарно-матеріальних цінностей).

Принципова формула, за якою визначається необхідний обсяг фінансових коштів, що авансуються у формування запасів товарно-матеріальних цінностей, має вигляд:

$$\Phi Z_3 = CP \times H_3 - K3, \quad (6.1)$$

де:  $\Phi Z_3$  — обсяг фінансових засобів, які авансуються в запаси;

$H_3$  — норматив зберігання запасів, в днях (при відсутності нормативів може бути використаний показник середньої тривалості обороту запасів, в днях);

$CP$  — середньорічний обсяг витрат запасів в сумі;

$K3$  — середня сума кредиторської заборгованості по розрахунках за придбані товари — матеріальні цінності.



Розрахунок здійснюється по кожному з видів запасів. Підсумок результатів розрахунків дозволяє отримати загальну потребу у фінансових ресурсах, які авансуються у формування запасів, тобто визначити розмір оборотних активів, які обслуговують цю стадію виробничо-комерційного циклу.

2. Мінімізацію поточних витрат по обслуговуванню запасів. Процес просування запасів товарно-матеріальних цінностей складається з операцій їх доставки, прийому, зберігання, сортування. Витрати по обслуговуванню цього процесу являють собою частину поточних витрат підприємства. Мінімізація цієї частини витрат є важливою умовою підвищення ефективності господарської діяльності підприємства, оскільки сприяє збільшенню його прибутків.

Мінімізація поточних витрат по обслуговуванню запасів являє собою оптимізаційне завдання, яке вирішується у процесі їх нормування. Для виробничих запасів воно полягає у визначенні оптимального розміру партії сировини і матеріалів, що постачаються. Чим більший розмір партії постачання, тим нижчий відносний розмір поточних витрат по розміщенню замовлення, доставці продукції та її прийманню.

Розрахунок оптимального розміру партії постачання, при якому мінімізуються сукупні поточні витрати по обслуговуванню запасів, здійснюється за формулою, яка відома як **модель Уілсона**:

$$OP_{\text{opt}} = \sqrt{\frac{2 \times Z \times TЗ_1}{TЗ_2}}, \quad (6.2)$$

де:  $OP_{\text{opt}}$  – оптимальний розмір партії постачання;

$Z$  – необхідний обсяг закупівлі товарів (сировини і матеріалів) в рік (квартал);

$TЗ_1$  – розмір поточних витрат по розміщенню замовлення, доставці та прийманню з розрахунку на одну партію, що постачається;

$TЗ_2$  – розмір поточних витрат по зберіганню одиниці запасів.

**Приклад 1.** Відомо, що річний попит підприємства на сировину складає 10 000 т.; витрати, пов'язані з постачанням продукції, – 220 грн; ціна одиниці продукції – 120 грн; витрати на утримання запасів – 40% ціни одиниці продукції.

Необхідно визначити: 1) оптимальний розмір партії постачання; 2) яку ціну повинен встановити продавець при постачанні продукції партіями по 450 т.? 3) який буде оптимальний розмір постачання при виробництві продукції на власному підприємстві в кількості 150000 одиниць за рік?

*Рішення.*

1. Визначимо розмір витрат підприємства на утримання запасів:

$$(120 \times 40) : 100 = 48 \text{ грн.}$$

2. Розрахуємо оптимальний розмір партії постачання:

$$OP_{\text{opt}} = 2 \times 220 \times 10\,000 / 48 = 302,765 \text{ т.}$$

3. Визначимо, яку ціну повинен встановити продавець при постачанні продукції партіями по 450 т:

$$TЗ_1 = TЗ_2 : 40\%,$$

тоді з формули Уілсона випливає:

$$TЗ_2 = 2 \times Z \times TЗ_1 / OP_{\text{opt}}^2 = (2 \times 220 \times 10\,000) : 450^2 = 21,73 \text{ грн.}$$

$$TЗ_1 = 21,73 : 0,40 = 54,32 \text{ грн.}$$

4. Розрахуємо, який оптимальний розмір при виробництві продукції на власному підприємстві у кількості 150000 одиниць за рік .

Скористаємося формулою 5.2

$$OP_m = 2 \times Z_z \times TZ_1 / TZ_2 (1 - Z_z / P),$$

де:  $P$  – річне виробництво запасів.

$$OP_m = 2 \times 220 \times 10000 / 48 (1 - 10000 : 150000) = 293,553 \text{ т.}$$

3. Забезпечення своєчасного залучення до господарського обороту надлишкових запасів товарно-матеріальних цінностей.

Забезпечення своєчасного залучення до господарського обороту надлишкових запасів товарно-матеріальних цінностей здійснюється на основі моніторингу поточної фінансово-господарської діяльності (співставлення поточного і фактичного розміру запасів). Ці заходи розробляються спільно із спеціальною службою виробничого менеджменту та зі службою маркетингу. Основна ціль цих заходів – вивільнити ту частину фінансових коштів, яка знаходиться у понаднормативних запасах, а також знизити розмір втрат товарно-матеріальних цінностей у процесі їх зберігання.

У зв'язку зі зміною рівня номінальних цін на товарно-матеріальні цінності в умовах інфляції ціни, за якими сформовані їх запаси, потребують відповідного коригування на момент виробничого споживання або реалізації цих запасів. Якщо таке коригування не буде проведене, реальна вартість запасів буде знижуватися.

Реальне відображення у фінансовому обліку вартості запасів товарно-матеріальних цінностей в умовах інфляції здійснюється шляхом їх переоцінки. Для проведення дооцінки запасів береться мінімальна їх ціна на початок місяця і максимальна ціна, яка склалася в розрахунках на кінець місяця. Вся сума дооцінки йде на поповнення обігових активів з відповідним збільшенням їх нормативів.

У сучасній практиці для відображення реальної вартості запасів застосовуються два методи:

1) LIFO – (останній прийшов – перший пішов). У відповідності з цим методом, запаси спрямовуються на виробниче споживання по цінах їх останнього надходження;

2) FIFO – (перший прийшов – перший пішов), коли використання запасів здійснюється по цінах їх початкового формування.

В умовах інфляції метод LIFO дозволяє отримати більш реальну оцінку цих результатів і ефективніше керувати вартісною формою просування запасів.

Одним із найважливіших завдань управління запасами товарно-матеріальних цінностей є підвищення ефективності їх використання і, перш за все, шляхом прискорення їх обертання. Слід зазначити, що ефективність їх використання справляє прямий вплив на кінцеві результати господарської діяльності – прибуток та рентабельність даного підприємства.

При збільшенні швидкості обертання запасів зменшується потреба в кредитах, а відповідно знижуються витрати за користування банківським кредитом, по зберіганню запасів тощо.

Досягнення ефективності придбання матеріалів та управління ними є пріоритетною метою більшості підприємств-виробників. Значне зростання за останні декілька років вартості матеріалів, а отже й собівартості продукції, яка знаходиться у прямій залежності від неї, стало предметом особливої уваги вищої ланки управління.

Ефективність використання запасів товарно-матеріальних цінностей на підприємстві характеризують такі показники:

1. Оборотання запасів, яке вимірюється тривалістю одного обороту в днях і кількістю оборотів за аналізований період (коефіцієнт оборотання). Оборотання запасів в днях  $O_o$  визначається за формулою:

$$O_o = C_o / V_{oo}, \quad (6.3)$$

де:  $C_o$  – середній залишок запасів за аналізований період, тис. грн;  
 $V_{oo}$  – одноденний обсяг реалізації продукції, тис. грн.

Оборотність в днях характеризує середню тривалість одного обороту запасів, тобто середній час перетворення їх із грошової форми в товарну, а із товарної – в грошову.

Коефіцієнт оборотання запасів ( $K_o$ ) може бути розрахований двома способами за формулами:

$$K_o = V_p / C_o, \quad (6.4)$$

$$K_o = t / O_o,$$

де:  $V_p$  – фактична виручка за аналізований період;

$t$  – кількість днів в аналізованому періоді;

$O_o$  – оборотання обігових активів, дні;

$C_o$  – середній залишок обігових активів за аналізований період, тис. грн.

Проаналізуємо ефективність використання запасів товарно-матеріальних цінностей на підприємстві (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

**Аналіз показників ефективності використання запасів товарно-матеріальних цінностей підприємства за 2005–2007 роки**

Показники	Одиниці виміру	2005 рік	2006 рік	2007 рік	Відхилення (+; -)	
					2007 рік у порівнянні з 2005 роком	2007 рік у порівнянні з 2006 роком
Обсяг реалізації продукції	тис. грн	905619,6	853839,9	1906366,2	+10525256,3	+1000746,6
Середньорічна вартість обігових активів	тис. грн	133603,5	186842,9	237032,4	+50189	+103428,9
Прибуток	тис. грн	368566,8	451297,2	1182754,3	+731957,1	+814187,5
Одноденний обсяг реалізації продукції	тис. грн	2481,15	2339,29	5222,92	+2883,63	+2741,77
Оборотання обігових активів	Дні	53,85	79,74	45,38	-34,36	-8,47
Коефіцієнт оборотання (фондовіддача обігових активів)	кількість оборотів	6,77	4,57	8,04	+3,47	+1,27

Продовження табл. 6.1

Коефіцієнт ефективності використання обігових активів	2,76	2,42	4,99	+2,57	+1,81
Коефіцієнт фондоемності обігових активів	0,14	0,22	0,12	-0,1	-0,02

Як видно з даних табл. 6.1, спостерігається зростання обсягу реалізації продукції підприємства. Так, у 2007 р. у порівнянні з 2005–2006 рр. виручка відповідно збільшилася на 10525256,3 і 1000746,6 тис. грн. Також значно зросла середньорічна вартість запасів підприємства. Ріст даного показника відповідно склав 103428,9 тис. грн і 50189 тис. грн. Ці зміни в господарській діяльності підприємства вплинули і на динаміку основних показників, що характеризують ефективність використання запасів товарно-матеріальних цінностей. Так, коефіцієнт оборотності запасів по роках відповідно склав 6,77; 4,57; 8,04. Збільшення в динаміці даного коефіцієнта свідчить про прискорення швидкості оборотності запасів на підприємстві, що є позитивним фактором в діяльності підприємства (на 1,27 і 3,47 оборотів). Прискорення оборотності запасів забезпечує підприємству більш швидке генерування прибутку. Відповідно на підприємстві значно зріс коефіцієнт ефективності використання обігових активів — на 1,81 і 2,57. А це означає, що розмір прибутку на одиницю середньої вартості запасів підприємства збільшився, що позитивно характеризує діяльність підприємства.

А оскільки за звітний період у порівнянні з минулим, 2006 р., спостерігається прискорення оборотності обігових активів підприємства, то в результаті цього вивільнення обігових коштів складе до 34,36 днів.

## 6.2. Методика розподілу загальновиробничих витрат

Згідно з Інструкцією з використання Плану рахунків — рахунок 91 щомісяця повинен закриватися [1], тобто загальновиробничі витрати розподіляються на об'єкти витрат щомісяця. На дебеті рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відображають такі витрати звітного періоду: на утримання апарату управління цехом (підрозділом тощо); ремонт будівель, споруд, інвентарю, що обліковуються у складі основних засобів цеху; вартість матеріалів та виробів, використаних на проведення дослідів, заробітна плата і відрахування на соціальне страхування робітників, зайнятих на цих роботах; витрати на охорону праці; вартість малоцінного та швидкозношуваного інвентарю терміном експлуатації до 1 року, інші витрати; збитки від простоїв; збитки від псування матеріальних цінностей при зберіганні в цехах; збитки від недовикористання деталей, вузлів та технологічної оснастки; нестачі матеріальних цінностей; інші непродуктивні витрати (наприклад, допомога з безробітності, що виникла внаслідок виробничої травми і виплачується на підставі судових рішень), витрати майбутніх періодів, довгострокові і короткострокові позики, витрати рахунків 80, 81, 82, 83, 84 класу 8. Це можливо, наприклад, в сільському господарстві для тваринницької галузі. Але, зважаючи на специфічні особливості сільськогосподарського виробництва та трудомісткість розрахунків, ряд вчених [2] вважає, що розподіл цих витрат доцільно розподіляти в кінці року. Щомісяця слід накопичувати їх на рахунок

91 «Загальновиробничі витрати», а розподіляти та списувати в кінці року на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння (в рослинництві) та кормів (у тваринництві). Для цього можна скористатись формулами:

$$K = \frac{\sum B_z}{\sum B_i}, \quad B_{zi} = K \times B_i \quad (6.5)$$

де:  $K$  – коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;

$\sum B_z$  – сума загальновиробничих витрат;

$\sum B_i$  – сума всіх витрат без вартості насіння (кормів);

$B_{zi}$  – загальновиробничі витрати, віднесені на відповідну культуру (вид продукції тваринництва);

$B_i$  – всі витрати, віднесені на відповідну культуру (вид продукції тваринництва).

Дана методика відображена в табл. 6.2.

Таблиця 6.2

**Розподіл загальновиробничих витрат по об'єктах обліку**

Об'єкти обліку	База розподілу (сума витрат без вартості насіння)	Коефіцієнт розподілу	Загально-виробничі витрати	Кореспондуючі рахунки	
				Дебет	Кредит
Озима пшениця	867458	0,0031	2692	231	911
Ячмінь	199304	0,0031	618	231	911
Кукурудза	107258	0,0031	332	231	911
Соняшник	48360	0,0031	150	231	911
Багаторічні трави	10401	0,0031	32	231	911
Разом	1233781	0,0031	3824	231	911

Однією із особливостей калькулювання собівартості продукції, робіт чи послуг в галузях сільського господарства є те, що у виробничу собівартість адміністративні витрати (рахунок 92) не включаються. Вони, як і витрати на збут (рахунок 93) та інші витрати діяльності (рахунок 94) накопичуються за дебетом відповідних рахунків, а по закінченні звітного періоду списуються на рахунок 79 «Фінансові результати». Такі зміни є не що інше, як удосконалення обліку, оскільки собівартість продукції, робіт та послуг не завищується, а відповідає фактичним витратам, понесеним на виробництво. Як було відмічено раніше, виробнича собівартість сільськогосподарської продукції – це операційно-технологічні та загальновиробничі витрати, пов'язані з виробленням відповідної продукції (основної, побічної, супутньої) за певною технологією.

Формування собівартості реалізованої продукції як одного з найбільш важливих інструментів системи господарювання в умовах ринкової економіки вимагає вирішення ряду питань, пов'язаних з обліком та розподілом загальновиробничих витрат.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (П(С)БО 16) [4] собівартість реалізованої продукції ( $C_p$ ) складається з виробничої собівартості продукції ( $C_o$ ), яка була реалізована впродовж звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат ( $A_{шт}$ ) та понаднормативних виробничих витрат ( $B_{шт}$ ):

$$C_p = C_v + A_{\text{шт}} + B_{\text{шт}}, \quad (6.6)$$

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До змінних витрат належить та їх частина, величина якої змінюється прямо пропорційно (або майже прямо) до зміни обсягу виробництва. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Під нормальною потужністю розуміють очікуваний середній обсяг, що може бути досягнутий для умов звичайної діяльності протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва.

Слід зауважити, що відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [4] перелік і склад постійних і змінних загальновиробничих витрат установлюються самими господарствами.

Вченими [5, 6], до яких приєднується автор, запропонована методика розподілу загальновиробничих витрат з використанням кореляційно-регресійного аналізу.

В процесі дослідження була використана облікова та статистична інформація про щомісячні обсяги виробництва і загальновиробничих витрат [7].

Вивчалась зміна загальновиробничих витрат відповідно до періоду року та зв'язок між цими витратами і обсягами виробництва.

Важливою складовою кореляційно-регресійного аналізу є визначення форми зв'язку між чинниковою та результативною оцінками.

Для дослідження форми зв'язку між обсягами загальновиробничих витрат (результативна ознака —  $y$ ) і обсягами виробництва (факторна ознака —  $x$ ) використано графічний метод. Лінійний зв'язок між показниками описується рівнянням прямої лінії з коефіцієнтами регресії « $a$ » в табл. 6.3 [2]:

$$y = a + vx. \quad (6.7)$$

Використовуючи дані таблиці, впорядковуємо систему рівнянь. Лінійній моделі відповідає система рівнянь з двома невідомими:

$$\begin{cases} \sum y = an + b \sum x \\ \sum xy = a \sum x + b \sum x^2 \end{cases}, \quad (6.8)$$

де:  $n$  — кількість співвідношень показників (одиниць сукупності);

$y$  — сума загальновиробничих витрат за місяць, тис. грн;

$x$  — обсяг виробництва за місяць, тис. грн.

Вихідні і розрахункові дані для розв'язання системи рівнянь наведені:

$$\begin{cases} 27616 \times 5 = 12a + 67117 \times 4x; \\ 243895527 \times 8 = 67117 \times 4a + 63643805 \times 6b. \end{cases} \quad (6.9)$$

Розв'язавши систему рівняння, одержимо лінійне рівняння залежності загальновиробничих витрат від обсягів виробництва:

$$y = 383,3895 + 0,3428x. \quad (6.10)$$

Розрахункові дані для визначення коефіцієнта регресії ( $a$ ,  $b$ )

№ з/п	Сума загально- виробничих витрат ( $y$ ), тис. грн	Обсяг вироб- ництва ( $x$ ), тис. грн	$x \times y$	$x^2$	Теоретичне значення загаль- новиробничих витрат ( $y$ теор.), тис. грн
1	188,7	57,7	10888,2	3329,29	403,1684
2	276,8	74,8	20702,8	5595,04	409,0300
3	805,3	852	686073,4	725904	675,4449
4	1081,2	1747,2	1889106,2	3052707,84	982,3087
5	1913,7	2566,5	4911601,7	6586922,25	1263,1599
6	4066,4	6033,3	24533896,9	36400708,89	2451,5323
7	3311,9	6085,3	20153929,1	37030876,09	2469,3573
8	2030	6110	12403395,4	37332100	2477,8242
9	1605,1	7244	11627006	52475536	2866,5458
10	998,3	8247,6	8233904,4	68022905,76	3210,5678
11	5144,2	13938,1	7170096,9	194270633,6	5161,2029
12	6194,8	14160,9	87724053,9	200531088,8	5237,5761
Разом	$\sum y = 27616,5$	$\sum x = 67117,4$	$\sum xy = 243895527,8$	$\sum x^2 = 636438305,6$	27607,7132

Параметр  $a = 383,3895$  у рівнянні характеризує постійні загальновиробничі витрати. Економічна сутність параметра, який називають кутовим коефіцієнтом регресії, полягає у тому, що він показує, на скільки одиниць у середньому змінюється « $y$ » (сума загальновиробничих витрат) при зміні « $x$ » (обсяг виробництва) на одиницю. Вони складають 0,3428 тис. грн на 1 тис. грн обсягу виробництва, що свідчить про тісний взаємозв'язок цих показників.

Починаючи з 30-х рр. минулого століття і дотепер існує кілька варіантів методики розподілу загальновиробничих витрат [7, С. 121]. Для розподілу загальновиробничих витрат перш за все визначають базу розподілу і згідно з методикою пропорційно розподіляють загальновиробничі витрати на окремі види продукції (табл. 6.4). Розглянемо розподіл загально виробничих витрат при формуванні трансфертних цін (рис. 6.2).

Існуючі методи розподілу мають як переваги, так і вади. Нами пропонується здійснювати розподіл загальновиробничих витрат на окремі види продукції відповідно до внутрішньогосподарського нормативу на базі визначення питомої ваги загально-виробничих витрат в середньому за три попередні роки, по окремих видах сільськогосподарської продукції, по галузях або виробничих підрозділах (в господарствах загальновиробничі витрати займають в структурі виробничих витрат в рослинництві 5–7%, а в тваринництві – 10–12%). Облік операційно-технологічних витрат пропонується вести в розрізі галузі чи підрозділу по кожному виду продукції. Фактичний облік загальновиробничих витрат може здійснюватись окремо на рахунку 91 з субрахунками по підрозділах. За періодами виконання робіт у рослинництві виробничі витрати будуть формуватись, виходячи із фактичних операційно-технологічних витрат, збільшених на внутрішньогосподарський норматив загальновиробничих витрат з коригуванням в кінці року до фактичних загальновиробничих витрат. Економію чи перевитрати загальновиробничих витрат можна розподіляти пропорційно операційно-технологічним витратам по кожному виду продукції.

Таблиця 6.4

**Особливості існуючих методів розподілу загальновиборничих витрат**

<b>База для розподілу</b>	<b>Методика розподілу</b>
Оплата праці, кількість працюючих, години праці	Пропорційно оплаті праці, яка займає найбільшу питому вагу у структурі операційно-технологічних витрат з однаковим рівнем механізації
Прямі витрати	Пропорційно прямим виробничим витратам
В рослинництві — насіння і добрива, в тваринництві — корми і підстилка	Пропорційно витратам на насіння і добрива в рослинництві і кормам та підстилці в тваринництві
Окремі види вирощеної продукції або групи тварин	Пропорційно окремим групам продукції або тварин, які займають найбільшу питому вагу в структурі виробничих витрат галузі
Валова продукція	Пропорційно виробленій валовій продукції, оціненій по ринкових, або трансфертних цінах
Оплата праці та нарахована амортизація	Пропорційно нарахованій оплаті праці і амортизації на кожний вид продукції, які в структурі витрат займають найбільшу питому вагу
Оплата праці, нарахована амортизація та витрати на поточний ремонт техніки і обладнання	Пропорційно нарахованій оплаті праці і амортизації та витратам на поточний ремонт техніки і обладнання, які в структурі витрат займають найбільшу питому вагу
Прямі витрати виробництва за мінусом вартості купленого насіння і кормів	Пропорційно прямим виробничим витратам за мінусом вартості купленого насіння і кормів
Умовні гектари, умовне поголів'я, обсяг ремонтних робіт, наданих послуг	Пропорційно умовним гектарам, умовному поголів'ю, обсягу ремонтних робіт, наданих послуг в окремих галузях або підрозділах

У тваринницькій галузі розподіл загальновиборничих витрат може бути щомісячно, пропорційно кількості кожного виду виробленої продукції, оціненої за операційно-технологічною собівартістю.

За допомогою кореляційно-регресійного аналізу можна визначити тісноту зв'язку між різними базами розподілу загальновиборничих витрат. В результаті встановлено, що загальновиборничі витрати в найбільшій мірі залежать від обсягу виробництва продукції в тваринництві і розрахунку внутрішньогосподарського нормативу в рослинництві. Дана методика більш об'єктивно формує виробничу та повну собівартість основної, побічної і супутньої продукції і служить базою для визначення внутрішньогосподарських (трансфертних) цін.

З метою поліпшення економічних зв'язків між підрозділами та фізичними і юридичними особами (підприємцями) нами запропоновано використовувати трансфертні ціни: внутрішньогосподарські (операційно-технологічні витрати плюс внутрішньогосподарський норматив загальновиборничих витрат плюс нормативний відсоток прибутку); міжгосподарські (операційно-технологічні витрати плюс внутрішньогосподарський норматив загальновиборничих витрат плюс внутрішнього господарський норматив адміністративних витрат і витрат на збут плюс нормативний відсоток прибутку). Внутрішньогосподарські трансфертні ціни служать для проведення взаєморозрахунків між окремими виробничими підрозділами та галузями, а



міжгосподарські трансфертні ціни використовуються в розрахунках між даним господарством та іншими юридичними і фізичними особами. Метод трансфертного ціноутворення повинен спонукати керівника підрозділу приймати оптимальні рішення як для підрозділу, так і по господарству в цілому. Трансфертна ціна не буде вищою, ніж ринкова ціна.

## ФОРМУВАННЯ ТРАНСФЕРТНИХ ЦІН

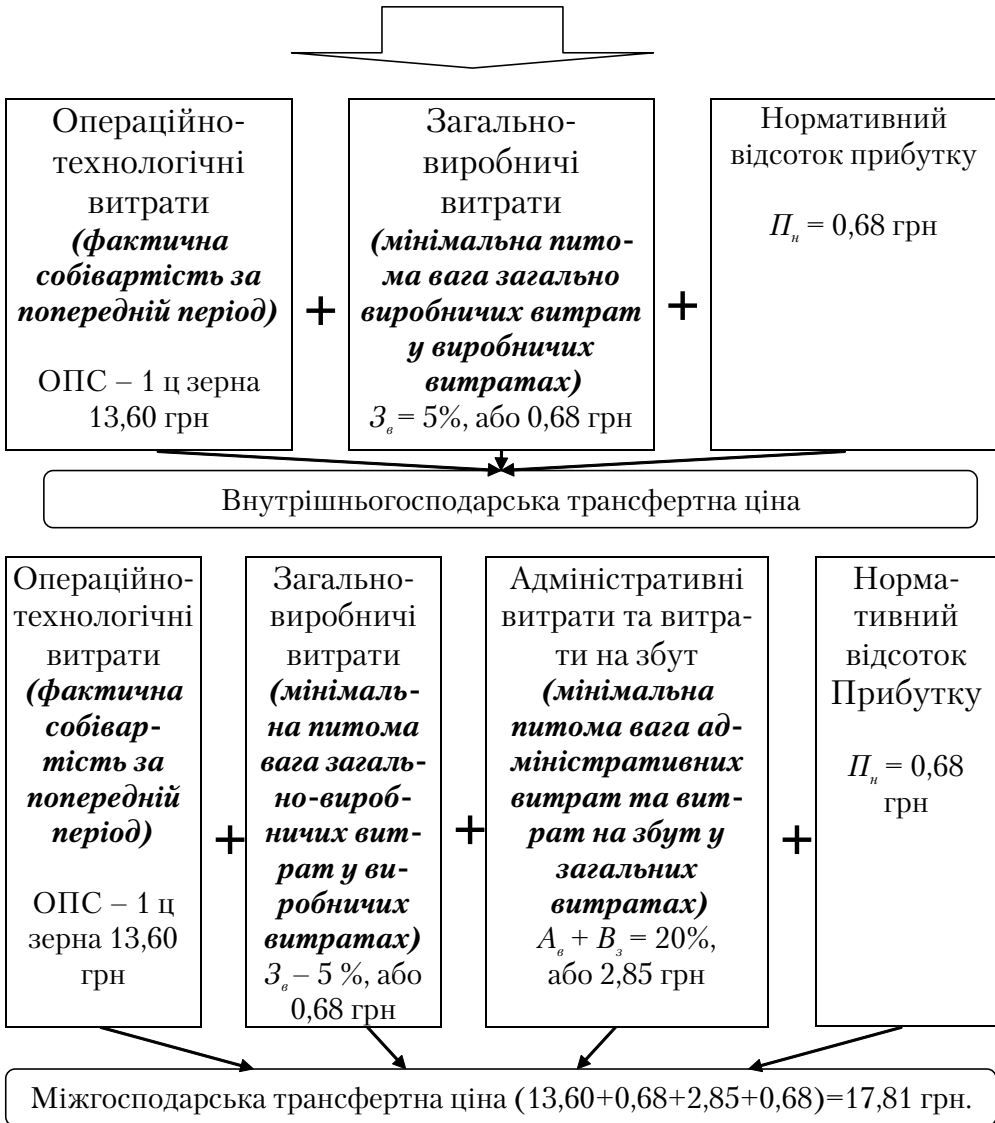


Рис. 6.2. Формування трансфертних цін (авторська розробка)

На рис 6.2 запропонована методика визначення трансфертних цін: внутрішньогосподарських (операційно-технологічні витрати плюс внутрішньогосподарський норматив загальновиrobничих витрат плюс нормативний відсоток прибутку); міжгосподарських (операційно-технологічні витрати плюс внутрішньогосподарський норматив загальновиrobничих витрат плюс внутрішньогосподарський норматив адміністративних витрат і витрат на збут плюс нормативний відсоток прибутку). Внутрішньогосподарські трансфертні ціни служать для проведення взаєморозрахунків між окремими виrobничими підрозділами та галузями, а міжгосподарські трансфертні ціни використовуються в розрахунках між даним господарюючим суб'єктом та юридичними і фізичними особами. При цьому врахована доцільність обчислення операційно-технологічної, виrobничої та повної собівартості основної, допоміжної і супутньої продукції, що дасть можливість виявляти — яка продукція є донором, а яка — реципієнтом, а також формувати обґрунтовані трансфертні ціни.

При формуванні повної собівартості необхідною умовою є розподіл адміністративних витрат, які пропонується розподіляти так: (рис. 6.3).

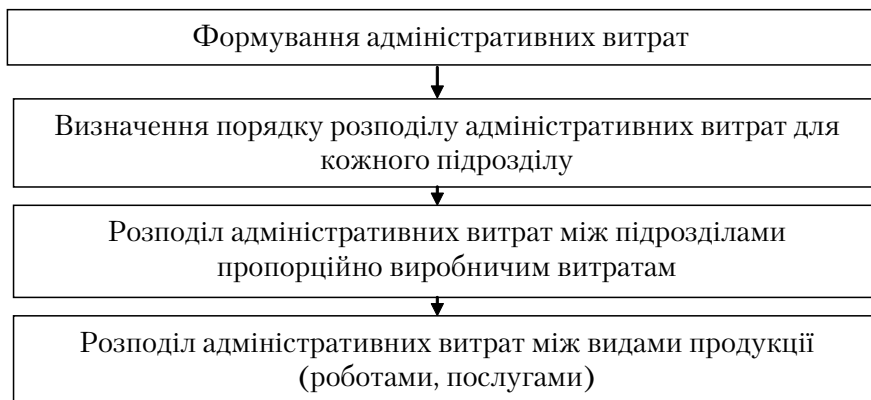


Рис. 6.3. Процес розподілу адміністративних витрат

Методика та техніка обліку всіх видів витрат на управління єдина, тобто витрати формуються у межах кожного підрозділу, кожного субрахунка в розрізі елементів витрат та номенклатури статей кошторису. Але наприкінці місяця розподіл, перерозподіл та списання витрат на управління по кожному з рівнів управління мають свої особливості. Витрати на рівні бригади усередині (дільниці або цеху) розподіляють та списують за вищезгаданою методикою або за нормативним методом.

Нормативний метод обліку витрат на адміністративне управління і збут здійснюється аналогічно загальновиrobничим витратам, тобто зібрані на дебеті рахунка витрати у розрізі елементів витрат та статей кошторису за загальною схемою наприкінці місяця списуються на основі первинного їх розподілу за напрямками, що відображаються на рахунках обліку виrobництва 23 «Виrobництво», субрахунку рахунка 233 «Допоміжні виrobництва», та рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів».

Обліковані витрати, відображені на дебеті рахунка 92 «Адміністративні витрати», за Інструкцію «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» № 291 від 30.11.99 р. [8] списуються в дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

### 6.3. Позамовний кошторис витрат

У процесі виробництва з метою обліку витрат застосовують два види кошторису витрат:

- 1) позамовний кошторис витрат;
- 2) попроцесний кошторис витрат.

**Позамовний облік виробничих витрат** акумулює затрати по окремих роботах, підрядах або замовленнях. Такий метод кошторису застосовується тоді, коли продукція виготовляється окремими партіями, або коли вона виготовляється відповідно до технічних умов замовника.

Позамовний кошторис витрат широко застосовується виробниками, що працюють на основі замовлень у таких сферах діяльності: будівництво, ремонт автомобілів, авіаційна промисловість, друкарська справа, професійні послуги.

З метою реєстрації різних виробничих витрат для обліку незавершеного виробництва на підприємстві використовується такий документ, як відомість кошторису витрат по замовленню і видах робіт. Для кожного окремого замовлення складається окрема відомість, в якій акумулюються витрати по окремих матеріалах, прямій праці і заводських накладних витратах, що відносяться на це замовлення по мірі його просування через процес виробництва. В залежності від потреб підприємства форма відомості може бути різною.

При позамовному кошторисі витрати враховуються таким чином: прямі матеріали і пряма праця відносяться на конкретний вид робіт, а витрати, що прямо не прослідковуються ( заводські накладні витрати), відносять на окремі роботи з використанням заданої ставки (розподілу) накладних витрат.

Ставка накладних витрат визначається:

$$\text{Ставка накладних витрат} = \frac{\text{Сума накладних витрат по річному плану}}{\text{Показник господарської діяльності по річному плану}}$$

Показник господарської діяльності по річному плану: прямі працевитрати в людино-годинах, прямі витрати на оплату праці, кількість одиниць обладнання тощо.

Використання віднесеної ставки накладних витрат необхідне при сезонних коливаннях ділової активності підприємства, тоді можливо вивести більш близькі за значенням показники питомої собівартості. Якщо ж використовувати фактичні розміри накладних витрат, то в результаті сезонного характеру ділової активності місячні показники питомої собівартості можуть бути отримані дуже неточними.

Як же здійснюється розподіл заводських накладних витрат? Ступінь готовності виробу, що використовується для визначення віднесеної ставки накладних витрат, у різних функціональних підрозділах підприємства різна.

Це залежить від того, який вид витрат найбільш домінує на даному виробництві і яка пов'язана з цим динаміка витрат. В одному підрозділі для визначення коефіцієнта використання доцільно виходити з прямих працевитрат (людино-годин), в іншому має сенс спиратися на показники у верстато-годинах, як найбільш характерних для даного виробництва.

Порівняння віднесених накладних витрат з фактичними дозволяє встановити, в яких випадках протягом року на виробничу собівартість було віднесено досить мало накладних витрат (недопоглинання накладних витрат), а в яких — досить багато (надлишок поглинання накладних витрат).

В кінці року, якщо різниця між фактичними і віднесеними накладними витратами не суттєва, то вона вичерпується в собівартості реалізованої продукції. Якщо ж різниця суттєва, то тоді витрати розподіляються на незавершене виробництво, собівартість готової і реалізованої продукції на кінець року, яка коригується пропорційно розміру відхилень фактичних накладних витрат від розподілених (віднесених).

**Приклад.** Фірма «Еліпс» займається виготовленням меблів на основі виробничих замовлень. При розподілі заводських накладних витрат вона використовує плановані віднесені ставки. В основі розподілу накладних витрат застосовуються витрати на оплату праці для складального цеху (Підрозділ I) і витрати у верстато-годинах для оздоблювального цеху (Підрозділ II).

На початку року фірма зробила такі передбачення:

	Складальний цех	Оздоблювальний цех
Заводські накладні витрати, грн	72 000	75 000
Прямі витрати на оплату праці, грн	64 000	17 500
Верстато-годин	500	10 000

*Рішення.*

1. Розрахуємо плановані ставки накладних витрат по кожному підрозділу підприємства:

Підрозділ I:  $72\,000 / 6400 = 1,125$  (раз на одиницю прямих витрат на оплату праці);

Підрозділ II:  $75\,000 / 10\,000 = 7,50$  (грн на верстато-годину).

Протягом січня кошторисна відомість витрат по замовленню № 105, яке передбачає виготовлення 30 одиниць продукції, показала фактичні витрати:

	Складальний цех	Оздоблювальний цех
Відпущено матеріалів, грн	3000	4500
Прямі витрати на оплату праці, грн	2600	2100
Верстато-годин	12	35

2. Розрахуємо повні віднесені накладні витрати по замовленню № 105:

Підрозділ I:  $2600 \times 1,125 = 2925$  грн.

Підрозділ II:  $35 \times 75,0 = 2625$  грн.

Разом:  $2925 + 2625 = 5550$  грн.

1. Визначимо повну собівартість продукції :

	Складальний цех	Оздоблювальний цех
Прямі матеріали, грн	4500	3000
Пряма праця, грн	2500	3600
Віднесені накладні витрат, грн	2625	2925
Разом витрат, грн	9625	9525

Повна собівартість продукції складе:

$$9525 + 9625 = 12\,150 \text{ грн.}$$

2. Розрахуємо питому собівартість продукції.

$$12150 : 30 = 405 \text{ грн.}$$

Нехай в кінці року виявилось, що фактичні заводські накладні витрати склали 82560 грн по складальному цеху і 67 320 грн по оздоблювальному. А фактичні прямі витрати на оплату праці по першому підрозділу підприємства відповідно склали 72350 грн, фактичні витрати у верстато-годинах по другому підрозділу — 9000. Визначимо, наскільки точно були розподілені заводські накладні витрати по окремих замовленнях, і що має місце в кінці року: недопоглинання чи надлишок поглинання накладних витрат .

Підрозділ I

Віднесені накладні витрати :  $1,125 \times 72350 = 81\,393,75$  грн.

Фактичні накладні витрати: 82560 грн.

Таким чином , недопоглинання накладних витрат склало: 1166,25 грн.

Підрозділ II

Віднесені накладні витрати :  $7,50 \times 9112 = 68\,340$  грн.

Фактичні накладні витрати: 67 320 грн.

Надлишок поглинання накладних витрат: 1020 грн.

Оскільки різниця ( $1166,25 - 1020$ ) при розподілі накладних витрат не є суттєвою, то вона, як правило, вичерпується в собівартості реалізованої продукції на кінець року.

#### 6.4. Попроцесний кошторис витрат

**При попроцесному кошторисі витрат** виробничі витрати групуються по підрозділах або по виробничих процесах. Повні виробничі витрати акумулюються по двох основних статтях — прямих матеріалах і конверсійних витратах (сумі прямих витрат на оплату праці і віднесених на собівартість готової продукції заводських накладних витрат).

Питома собівартість (середні витрати на одиницю продукції) визначається шляхом ділення повної собівартості, що відноситься за рахунок центру витрат, на обсяг виробництва цього центру витрат.

Попроцесний кошторис зручний для тих підприємств, які виготовляють однакову продукцію, здійснюючи низку взаємопов'язаних операцій або процесів.

Взагалі попроцесний кошторис витрат використовується в таких галузях , як нафтова, вугільна, хімічна, текстильна, паперова, у виробництві пластмас, скла і харчових продуктів.

І оскільки питома собівартість при попроцесному кошторисі є середній показник, то й сама система попроцесного кошторису потребує меншої кількості облікових операцій, ніж позамова система. Тому багато підприємств переважно користується системою попроцесного кошторису. Але, звичайно, вибір того чи іншого методу кошторису значною мірою залежить від особливостей виробничого процесу і видів виробничої продукції. І якщо витрати на виробництво різних виробів значно відрізняються один від одного, то застосування попроцесної системи кошторису не зможе забезпечити отримання адекватної інформації, тому тоді доцільніше використати метод позамовного кошторису. Деякі підприємства можуть застосовувати і змішаний варіант (коли окрім основної продукції виготовляють продукцію по спеціальних замовленнях).

Найбільш відповідають для використання попроцесного кошторису підприємства, які мають такі особливості:

- якість продукції однорідна;
- окремі замовлення не впливають на виробничий процес в цілому;

- виконання замовлень покупця забезпечується на основі запасів виробника;
- виробництво є неперервним, масовим і здійснюється поточним методом;
- застосовується стандартизація технологічних процесів і продукції;
- контроль витрат по виробничих підрозділах більш доцільний, ніж контроль на основі обліку вимог покупця, або характеристик продукту;
- попит на продукцію постійний.

Облік витрат при попроцесному кошторисі складається із чотирьох етапів:

**1. Підсумування в потоці речових одиниць продукції.** Визначається сума одиниць продукції, що підлягає обробці в даному підрозділі протягом періоду часу. При цьому її обсяг на вході повинен дорівнювати обсягу на виході. Цей етап допомагає виявити «втрачені» в процесі обробки одиниці продукції. Взаємозалежність може бути відображена формулою:

*Початкові запаси + Кількість одиниць продукції на початок періоду = Кількість одиниць повністю завершеної і переданої далі продукції + Запаси на кінець періоду.*

**2. Визначення продукції на виході в еквівалентних одиницях.** Для того, щоб визначити питому собівартість продукції в умовах багатопроцесного виробництва, важливо встановити «повний обсяг роботи», виконаної за обліковий період. В обробній галузі існує специфічна проблема, пов'язана з тим, як враховувати ще незавершене виробництво (роботи, що виконані частково). Для мети попроцесного кошторису витрат одиниці частково завершеної продукції вимірюються на основі «еквівалентів повних одиниць продукції».

Еквівалентні одиниці — це показник, що відображає, яка кількість повних одиниць продукції відповідає кількості повністю завершених одиниць плюс кількості частково завершених одиниць продукції, з урахуванням ступеня їх готовності.

**Приклад 2.** На підприємстві за квартал виготовлено 440 одиниць готової продукції; 100 одиниць продукції зі ступенем завершеності 60% і 60 одиниць продукції зі ступенем завершеності 30%. Розрахувати кількість еквівалентних одиниць продукції підприємства, виготовлених за даний період.

*Рішення.*

З точки зору виробничих витрат 100 одиниць продукції зі ступенем завершеності 60% еквівалентні 60 повністю завершених одиниць. А зі ступенем завершеності 30% — еквівалентні 18 повністю завершених одиниць ( $60 : 100 \times 30 = 18$  од.). Таким чином, кількість еквівалентних одиниць продукції, виготовлених за квартал, складе:  $440 + 60 + 18 = 518$  одиниць.

**3. Визначення повних витрат і розрахунок питомої собівартості з розрахунку на еквівалентну одиницю продукції.** На цьому етапі підсумовуються повні витрати, віднесені на виробничий підрозділ за період часу. Питома собівартість у розрахунку на еквівалент складе:

$$\text{Питома собівартість} = \frac{\text{Повні витрати за період}}{\text{Еквівалентні одиниці продукції за період}}$$

**4. Облік одиниць повністю завершеної і переданої далі продукції і одиниць, що залишаються в незавершеному виробництві.** Для попроцесного кошторису витрат використовується зведена відомість витрат на виробництво. В ній узагальнюються як повні витрати, так і показники питомої собівартості, віднесені на той чи інший підрозділ, і міститься розподіл повних витрат між запасами незавершеного виробництва та запасами готової продукції.

Зведена відомість витрат на виробництво охоплює всі чотири етапи кошторису і є джерелом для щомісячних записів у журнал. Це зручна процедура, за допомогою якої дані про витрати доповідаються керівнику.

Попроцесний кошторис витрат дає керівнику при прийнятті рішень низку переваг, що забезпечують:

- контроль за процесом виробництва комплектуючих частин і компонентів;
- вмiле управління товарно-матеріальними запасами в результаті обліку кількості матеріалів, праці і розміру накладних витрат на основі принципу еквівалентних одиниць;
- допомога адміністрації в оцінці діяльності виробничих підрозділів і роботи менеджерів по видах продукції;
- можливість визначити ефективні або найменш витратні альтернативні виробничі методи або процеси;
- виявлення кількості незавершеної до кінця періоду продукції, що дозволяє керівництву розраховувати, наскільки швидко виробництво цієї продукції буде завершено в наступному періоді.

Хоча попроцесний кошторис витрат не такий працемісткий і детальний, як позамовний, проте він має свої недоліки. При попроцесному кошторисі неможливо до кінця співставити фактичні витрати з конкретними виробами. Якщо при виробництві якого-небудь продукту виникають надлишкові витрати, пов'язані з понаднормативним браком або переробкою, то при усередненні вони зливаються з іншими витратами на цей продукт.

### Контрольні питання до теми 6

1. З якою метою створюються запаси на підприємстві?
2. Які типи запасів в залежності від їх функціонального призначення можуть створюватися на підприємстві?
3. Які види витрат пов'язані з придбанням запасів, їх утриманням та з відсутністю продукції на складі виробника?
4. Що передбачає політика управління запасами на підприємстві?
5. Як розраховується оптимальний розмір партії постачання?
6. За допомогою яких показників здійснюється оцінка ефективності використання запасів?
7. Розкрити особливості позамовного кошторису витрат.
8. Як визначається на підприємстві ставка розподілу заводських накладних витрат?
9. Які особливості попроцесного кошторису витрат?
10. Охарактеризувати етапи обліку витрат при попроцесному кошторисі.
11. Що являє собою еквівалент повних одиниць готової продукції?

### Рекомендована література

1. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291 // Дебет-Кредит. — 2003. — № 42. — С. 4.
2. *Щур О. В., Щур В. П., Зубаха О. П.* Методика розподілу витрат з використанням кореляційно-регресивного аналізу // Регіональні перспективи. — № 5 – 6 (18–19) 2001. — С. 234.
3. *Іванюта П. В.* Окремі аспекти методики обчислення собівартості сільськогосподарської продукції (Полтавська державна аграрна академія). — Вісник ПДАА. — Науково-виробничий фаховий журнал. — Полтава: Видавництво «Тетга», 2004. — № 4. — С. 156–159.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Все про бухгалтерський облік, 2001. — № 37. — С. 10.
5. Савицкая Г. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: Учебник. — 2-е изд., испр. — Минск: ИП «Экоперспектива», 1999. — 494 с.
6. Бондар М. І. Методи розподілу комплексних витрат, їх характеристика та оцінка. // Формування ринкової економіки: Збірник наукових праць. — Спеціальний випуск: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. — К.: КНЕУ, 2003. — С. 353.
7. Макаров В. Г. Теоретические основы бухгалтерского учета. — М.: Финансы, 1978. — С. 113.
8. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» № 291 від 30.11.99 р.
9. Громыко Г. Л. Статистика. — Москва: Издательство Московского университета, 1984. — 408 с.
10. Витрати, що включаються до виробничої собівартості підприємства // Вісник податкової служби України. — 2003. — № 15. — С. 52.

### Додаткова література

1. Батрин Ю. Д. Бюджетное планирование деятельности промышленных предприятий. — М.: Высшая школа, 2001. — 283 с.
2. Друри К. Введение в производственный и управленческий учет: Пер. с англ. Под ред. С. А. Табалиной. — М.: ЮНИТИ Аудит, 1994. — 560 с.
3. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ Аудит, 1998. — 350 с.
4. Кондратова И. Г. Основы управленческого учета. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 144 с.
5. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: ЮНИТИ Аудит, 2001. — 279 с.
6. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организации / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примаков, С. Г. Фалько. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 256 с.
7. Мани Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю. Г. Жукова / Под ред. и с предисл. д-ра экон. наук В. Б. Ивашкевича. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 304 с.
8. Маркова В. Д., Кузнецова С. А. Стратегический менеджмент. — М.: ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2001. — 288 с.
9. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ-костинг»: Теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 128 с.
10. Окоороков В. Р., Ветров А. А., Соколов Ю. А. Введение в теорию контроллинга / СПбПГУ. — СПб., 2000. — 250 с.
11. Ткач В. И., Ткач М. В. Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с.
12. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А. Д. Шеремета, — 2-е изд., испр. — М.: ИД ФБК-Пресс, 2001. — 512 с.
13. Уткин Э. А., Марынюк И. В. Контроллинг: российская практика. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 272 с.
14. Фалько С. Г., Носов В. М. Контроллинг на предприятии. — М.: Об-во «Знание России», 1995. — 80 с.
15. Фольмут Х. И. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича и Е. И. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 288 с.



## ТЕМА 7. МЕТОДОЛОГІЯ РОЗРАХУНКУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (ПОСЛУГ)

### План

- 7.1. Методи розрахунку собівартості продукції (послуг).
- 7.2. Система управління собівартістю продукції (послуг).
- 7.3. Формування витрат за місцем виникнення та центрами відповідальності.

*Ключові терміни:* собівартість, методологія, центри витрат, центри відповідальності.

### 7.1. Методи розрахунку собівартості продукції (послуг)

Формування виробничих витрат є основною функцією внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Витрати виробництва — це визначена в грошовому обчисленні вартість ресурсів, використаних господарюючими суб'єктами протягом певного періоду з метою отримання прибутку.

Процес визначення собівартості одиниці продукції неможливий без визначення та розподілу витрат. Найчастіше зустрічаються чотири методи калькулювання: поза-замовний, попроцесний, нормативний і простий [1]. Метод поза-замовної калькуляції полягає в обліку витрат за конкретним видом продукції, яка замовлена за договором (наприклад, облік витрат на вирощення ячменю для комбікормового заводу). Попроцесний метод передбачає облік витрат однорідного виду продукції у великій кількості (наприклад, облік витрат на вирощенні зернових культур) за окремими періодами: незавершене виробництво, передпосівний обробіток, посів, догляд за посівами, збір урожаю. Нормативний метод обліку витрат здійснюється при плануванні за нормами витрат в розрізі кожної статті витрат. Простий метод калькулювання передбачає облік витрат за фактичними витратами з урахуванням витрат на основну, побічну та супутню продукцію.

Контроль за зниженням собівартості продукції (робіт, послуг) і аналіз причин відхилень від плану найбільш ефективний тоді, коли дані ведуться в розрізі статей витрат за окремими видами продукції (робіт, послуг), за місцями виникнення витрат та за сферами відповідальності. В процесі калькулювання виконуються ряд робіт, які вимагають методичного рішення, а саме:

- визначення переліку статей витрат та обґрунтування методики їх відображення;
- розподіл витрат між готовою основною, побічною продукцією та незавершеним виробництвом;
- обґрунтування методики розподілу непрямих витрат між видами продукції (послугами);
- встановлення центрів витрат, доходів і сфер відповідальності.

В залежності від технології і характеру продукції (товарів, робіт, послуг) об'єктами калькулювання можуть бути:

- одиниця продукції (товарів, робіт, послуг) в даному господарюючому суб'єкті та його галузі;

- одиниця продукції (товарів, робіт, послуг) за окремими процесами, стадіями;
- одиниця продукції (товарів, робіт, послуг) в структурних підрозділах господарюючого суб'єкта;
- напівфабрикати.

З об'єктом калькулювання дуже тісно пов'язані калькуляційні одиниці, які є вимірниками об'єкта калькулювання. Калькуляційні одиниці можуть бути обрані за такими ознаками:

- натуральні — 1 ц, 1 т, метр кубічний, кг, л, тощо;
- умовно-натуральні — 1 т/км, 1 ум. ет. га, 1 умовна банка;
- приведені одиниці — маса продукту в перерахунку на вміст корисних речовин, поживних речовин, наприклад кормові одиниці;
- експлуатаційні — одиниця потужності машин, двигунів, корисна площа будинку;
- одиниці часу — людино/години, машино-дні, машино-зміни; одиниці виконаних робіт, послуг.

Метод калькулювання залежить від типу організації і технології виробництва і включає в себе принципи збору інформації з центрів витрат про використані ресурси, узагальнення і розподілу непрямих витрат. За будь-яких умов процес калькулювання передбачає вибір об'єкта витрат, формування прямих і непрямих витрат, що підлягають розподілу між об'єктами витрат. Вибір об'єкта витрат залежить від мети управління.

В господарствах, де виробництво продукції відбувається в одному технологічному процесі, витрати обліковуються по виробництву в цілому. А в тих господарствах, де продукція в процесі виробництва проходить декілька послідовних стадій (переділів), облік витрат слід організувати за окремими стадіями виробництва.

Методика групування витрат за об'єктами калькулювання є спільною для усіх галузей господарювання в нашій державі, але має свої особливості в сільському господарстві (табл. 7.1), зокрема це стосується обліку прямих витрат, узагальнення і розподілу непрямих витрат, відображення даних у реєстрах внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік групує первинні дані в декількох напрямках — за економічним значенням, центрами витрат, доходів і сферами відповідальності, видами продукції (послугами). Це дає змогу формувати інформацію в тому напрямі, у якому вимагає система управління.

Використані, як було зазначено раніше ресурси поділяються на природні (земля, вода, ліси тощо), трудові (праця), матеріальні (капітал) [3].

Вони відрізняються між собою природою їх створення, особливостями формування та функціонування, виробничим і природним періодом участі у виробництві.

Функціонування природних ресурсів формує такі витрати, як рента або орендна плата і плата за землю. Витрати на заробітну плату пов'язані з функціонуванням трудових ресурсів, а використання основних засобів — частиною витрат на амортизацію. Виробничі запаси (насіння, корми, добрива тощо) в процесі їх використання переносять свою вартість на новостворений продукт повністю. Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво сільськогосподарської продукції становлять витрати на виробництво, за допомогою яких визначається собівартість продукції (робіт, послуг).

**Методи розподілу комплексних витрат  
(основної та побічної продукції зернових культур)**

	Коефіцієнт	Вихід продукції, ц з 1 га	Вихід продукції в умовних од.	Виручка від реалізації, грн	Питома вага витрат, %	Витрати, грн	Собівартість грн/ц
1	2	3	4	5	6	7	8
Метод використання натуральних показників:							
Основна продукція	1	52,7	52,7		92	1992	37,80
Допоміжна продукція	0,08	42,1	4,2		8	163	3,87
Всього	X	X	56,9	2736	100	2155	X
Метод на основі вартості реалізації в точці розподілу:							
Основна продукція	1	52,7		23360	86	1854	35,1
Допоміжна продукція	0,08	42,1		4000	14	301	7,1
Всього	X	X		27360	100	2155	X

Собівартість продукції — це виражені в грошовій формі поточні витрати на виробництво і реалізацію одиниці продукції. Вона включає затрати минулої і уречевленої праці у витрачених засобах виробництва і затрати на оплату праці [4]. Це економічний показник, в якому знаходять відображення усі сторони виробничо-фінансової діяльності господарюючого суб'єкта та засіб внутрішнього контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та підвищенні рентабельності. Собівартість складається з витрат, пов'язаних з технологією виробництва та його управлінням, витрат на реалізацію продукції, непродуктивних витрат, що виникають безпосередньо у процесі виробництва, і позавиробничих витрат.

П(С)БО 1 визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Таке визначення витрат викликає чимало дискусій. Так В. П. Ярмоленко стверджує, що витрачання сировини на виробництво продукції не означає зменшення економічної вигоди, бо вона переходить у незавершене виробництво, а далі — в готову продукцію, яка приносить економічну вигоду [5].

Отже в основі визначення собівартості продукції ( послуг) є витрати. Від їх правильного формування і розподілу залежить як собівартість, так і ціна виробленої і реалізованої продукції ( послуги).

## 7.2. Система управління собівартістю продукції ( послуг)

Витрати, пов'язані з діяльністю підприємства, не можна розглядати як твердо фіксований показник або як сферу, що не підлягає впливу. Вони можуть бути і повинні стати об'єктом управління.

Для вітчизняних практиків управління, як правило, є недостатньо відомими поняття: управління вартістю, управлінський облік і контроль; зміст ефективних методів управління витратами, їх відмінність від звичайного обліку і розподілу витрат.

Навіть у країнах ринкової економіки принципи і методи управління витратами сформувалися в особливу сферу знань зовсім недавно, в 70-х рр. ХХ ст. В умовах висококонкурентної глобальної економіки виробники стали розуміти, що їх прибуток опинився в жорстких лещатах міжнародної конкуренції за кращу ціну і кращу якість. А тому підприємства, яким не вдається впоратися з проблемами визначення, можливого передбачення розміру витрат, приречені на банкрутство.

В умовах реформування економіки України фахівці і менеджери, які здійснюють облік, аналіз і планування витрат, несуть велику відповідальність за забезпечення такої системи обліку і передбачення витрат, при якій на виході залишалися б точні облікові дані, необхідні для управлінських цілей, визначення показників ефективності, прийняття стратегічних рішень щодо ціноутворення, складу продукції, технологічних процесів, розробки нових виробів. Саме вони повинні знати, як здійснювати аналіз даних про витрати для цілей господарського планування і контролю, для прийняття тактичних рішень.

Основне завдання створення на підприємстві системи управління витратами полягає в тому, щоб поєднати ці інтереси і створити саморегулюючий механізм їх формування і зміни.

Функції системи управління витратами визначаються завданнями, які на неї покладаються:

- 1) організація інформаційного забезпечення відповідно до змісту, складу і структури витрат та цільових орієнтирів;
- 2) оцінка можливостей формування витрат у поточному і планованому періоді діяльності відповідно до умов функціонування підприємства;
- 3) повний аналіз витрат в динаміці і за поточний період;
- 4) прогнозування розміру і рівня витрат, застосовуючи можливі методи при різних обсягах виробництва і цільової суми прибутку;
- 5) планування діапазону допустимих меж рівня витрат, тобто їх максимального і мінімального значення;
- 6) нормування витрат у розрізі статей витрат;
- 7) забезпечення своєчасного доведення планованого рівня витрат до виконавчих підрозділів, центрів відповідальності, окремих осіб;
- 8) контроль і оперативне управління витратами з урахуванням змін умов функціонування підприємства та зміни кон'юнктури товарного ринку;
- 9) вдосконалення обліку витрат та пошук резервів подальшого їх зниження.

Якість управління витратами на підприємстві характеризується показником їх керованості, тобто можливості оперативного і динамічного впливу на розміри витрат відповідно до змін системи економічних методів і засобів.

Слід відзначити, що на практиці іноді зустрічається застаріла точка зору, згідно з якою витрати на підприємстві повинні бути знижені будь-якою ціною до самого низького рівня. І кожна пропозиція підвищити витрати на рекламу, збільшити чисельність оперативного персоналу, підвищити кваліфікацію робітників розглядаються як марнотратство. А відмова від таких пропозицій викликає звуження можливостей для подальшого розвитку підприємства, зниження продуктивності праці, уповільнення

темпів виробництва і реалізації продукції та отримання прибутку. Проте в останній час, як свідчить зарубіжний досвід, все більшого розповсюдження набула інша точка зору щодо управління витрат, а саме їх оптимізація. Потрібно і можливо йти на додаткові витрати з метою збільшення обсягу виробництва і реалізації продукції, залучення нових постачальників і покупців, підвищення якості обслуговування, створення іміджу підприємства.

Ефективне управління витратами повинно передбачати зменшення і усунення тих витрат, які не є доцільними, результативними для підприємства, тобто які не сприяють збільшенню обсягів виробництва і реалізації продукції, отриманню цільового розміру прибутку [6, С. 29].

Щоб оптимізувати витрати на підприємстві при їх формуванні, доцільно забезпечити виконання таких умов:

- приріст загальної суми витрат не повинен перевищувати приріст виручки від реалізації (доходів);
- мінімальний рівень (середніх) витрат повинен досягатися при такому обсязі виробництва і реалізації, коли граничні витрати за своїм розміром дорівнюють середнім витратам. Подальше збільшення обсягів діяльності призведе до зростання розмірів середніх витрат, що не є ефективним;
- зниження витрат не повинно викликати негативних явищ: зниження якості продукції (робіт, послуг), а як наслідок, погіршення якісних показників діяльності підприємства;
- розмір витрат повинен бути пов'язаний із забезпеченістю підприємства ресурсами, прогнозовані значення витрат повинні визначатися з врахуванням обмежень по ресурсах, розрахунки забезпечувати найбільш оптимальне їх використання;
- має досягатися відповідність зміни витрат змінам обсягу і особливостей діяльності підприємства, його цільових орієнтирів, вимог покупців до якості і асортименту продукції тощо.

Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона включає такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їхніми видами; облік та аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат. Такими підсистемами керують відповідні структурні одиниці підприємства залежно від його розміру (відділи, бюро, окремі виконавці).

Виявлення й використання чинників економії ресурсів, зниження витрат є обов'язком кожного працівника підприємства, передусім спеціалістів і керівників усіх рівнів. Згідно з певними організаційно-технічними рішеннями та умовами розробляються норми витрат усіх видів ресурсів: сировини, основних і допоміжних матеріалів, енергії, трудових ресурсів тощо.

Встановлені норми витрат — це граничні витрати окремих видів ресурсів за даних організаційно-технічних умов виробництва. Вони є важливим чинником забезпечення режиму жорсткої економії і відповідно конкурентоспроможності підприємства. У процесі планування встановлюються граничні (допустимі) загальні витрати в підрозділах і в цілому по підприємству (кошториси) та на одиницю продукції. Фактичний рівень витрат обчислюється за даними поточного обліку. Порівняння фактичних витрат з плановими (нормативними) дає змогу в процесі аналізу оцінювати роботу

підрозділів з використання ресурсів, з'ясовувати причини відхилень фактичних витрат від планових і відповідно стимулювати працівників підприємства до їхнього зниження [7, С. 19].

Управління витратами на підприємстві передбачає їхню диференціацію за місцями та центрами відповідальності. Місце витрат — це місце їхнього формування (робоче місце, група робочих місць, дільниця, цех). Під центром відповідальності розуміють організаційну єдність місць витрат з центром, відповідальним за їхній рівень. На практиці вважають, що центр відповідальності збігається з місцем витрат, хоча це не обов'язково. Формування місць витрат і центрів відповідальності здійснюється за функціональною та територіальною ознаками. У першому випадку витрати локалізуються в певній функціональній сфері діяльності (маркетинг, дослідження й підготовка виробництва, матеріально-технічне забезпечення, виробництво, технічне обслуговування виробництва, управління). Територіальні місця витрат і центри відповідальності включають організаційні підрозділи підприємства (відділи, дільниці, цехи), які виокремлено просторово.

Для ефективного управління витратами потрібна інформація зокрема по об'єктах — про продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зростає конкурентоспроможність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємств.

Основними передумовами управління витратами є такі напрями:

1. В управлінні витратами найбільш важливе значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий процес і оптимізувати його.

2. Основним принципом управління витратами є відповідність системи обліку цілям управління.

3. Критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на ту чи іншу продукцію.

4. Основна увага повинна приділятися розподілу непрямих витрат і визначенню точної фактичної собівартості й прогностичні розрахунки собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організація контролю за їх дотриманням в процесі виробництва.

5. Виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу дозволяє менеджерам оперативно втручатись у хід виробництва і попереджувати виробничі витрати, що має велике значення у мобілізації резервів виробництва і підвищенні його ефективності.

6. Управління витратами може бути досягнуто, якщо встановити чіткий взаємозв'язок між величиною витрат і особами, які за них відповідають та їх контролюють. Досягнення цього завдання можливе в умовах обліку витрат за центрами відповідальності [8, С. 45].

Керівник або власник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації у загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Для цього необхідно використати економічно обґрунтовану класифікацію витрат.

Вичерпані (спожиті) витрати — збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

Невичерпані (неспожиті) витрати — збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах. Невичерпані витрати відображаються в активі балансу, а вичерпані витрати — у звіті про фінансові результати.

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Тому для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів), та витрати періоду.

Витрати на продукцію — витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належать витрати (сировина і матеріали, заробітна плата виробничих робітників з відрахуваннями від неї, амортизація верстатів), пов'язані з функцією виробництва продукції, що формують її історичну собівартість. Витрати періоду — витрати, що не включаються до собівартості продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

Важливою ознакою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері є характер їх зв'язку з певним об'єктом: продукцією, підрозділом, проектом.

Залежно від характеру цього зв'язку витрати поділяють на прямі та непрямі. Під прямими розуміють такі витрати, які пов'язані з виробництвом одного певного виду продукції. При цьому на підставі первинних документів вони можуть бути прямо віднесені на собівартість відповідної продукції. Прямими витратами називають економічно однорідні витрати, що відносяться на собівартість конкретного виду продукції прямо, безпосередньо відповідно до обґрунтованих норм та нормативів. До них відносяться витрати на сировину та основні матеріали, заробітна плата працівників основного виробництва, відрахування на соціальні заходи від заробітної плати тощо. Непрямими витратами називають витрати, які неможливо розрахувати по окремих видах продукції за ознакою прямої приналежності, оскільки вони пов'язані з виготовленням декількох видів продукції або з різними стадіями її обробки. Їх включають до собівартості конкретних видів продукції шляхом розподілу пропорційно до будь-якої умовної бази. До непрямих відносяться витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання, на підготовку та освоєння виробництва, втрати від браку, загальновиробничі, адміністративні та інші виробничі витрати. Отже, непрямі витрати — витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Основні витрати — витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції, та немінучі при будь-яких умовах та характері виробництва, незалежно від рівня та форм організації управління. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. До складу прямих матеріальних витрат відносять сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу прямих витрат на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим на виробництві продукції, виконанням робіт або наданням послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Витрати на оплату праці інших

категорій виробничого персоналу (майстри, допоміжний персонал) і на заробітну плату робітників, що не може бути прямо віднесена на продукцію (оплата часу простою, додаткові виплати), включають до складу виробничих накладних витрат. До складу інших прямих витрат включають усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація [10].

Накладні витрати — витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи по організації, управлінню та обслуговуванню виробництва. Прикладом цих витрат є допоміжні матеріали, заробітна плата обслуговуючого персоналу (непряма), витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація та страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг. Накладні витрати не можна точно розподілити між конкретною продукцією, так як вони поширюються на всю виробничу продукцію. Тому їх пов'язують з конкретною продукцією наближено, розподіляючи всю суму накладних витрат за період між продукцією на основі прийнятої бази (пропорційно до заробітної плати основних робітників, суми прямих витрат, трудомісткості, завантаження обладнання). Накладні витрати можна поділити на виробничі та невиробничі.

До виробничих накладних витрат відносяться загальновиробничі витрати, які розподіляються між продукцією пропорційно до обраної бази. По відношенню до обсягу виробництва виробничі накладні витрати поділяються на змінні, постійні та умовно-змінні. Прикладами змінних виробничих накладних витрат є витрати на допоміжні матеріали, на дрібне оснащення та інструменти, на опалення, освітлення та споживання електроенергії. Розмір цих витрат зростає або зменшується прямо пропорційно до кількості виготовленої продукції. Частина виробничих накладних витрат, що називаються постійними, залишається практично незмінною протягом звітного періоду незалежно від коливань обсягу випуску продукції. Це, наприклад, страхові внески, орендна плата, заробітна плата майстрів, амортизаційні відрахування на обладнання. До умовно-змінних накладних виробничих витрат варто віднести плату за користування телефоном (основна плата плюс плата за міжміські розмови), за комунальні послуги. До невиробничих витрат включають: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Для прийняття управлінських рішень вкрай необхідно розрізняти релевантні та нерелевантні витрати. Релевантні витрати — витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення.

Нерелевантні витрати — витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення. Релевантні витрати дорівнюють нулю при відмові від існуючого варіанту використання засобів на користь альтернативного, а нерелевантні витрати залишаються незмінними. Отже, тільки релевантні витрати повинні враховуватись при прийнятті рішень.

Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають диференційними витратами.

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, необхідно враховувати не лише дійсні (реальні), а й можливі витрати (втрати). Дійсні витрати — витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються у бухгалтерських регістрах в міру їх виникнення. Можливі витрати (втрати) — виго-



да, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення. Можливі витрати не відображають в облікових регістрах і беруть до уваги тільки в разі використання обмежених ресурсів.

Маржинальні витрати — витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Середні витрати — загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції, поділені на загальну кількість одиниць продукції [10].

Існують також й інші класифікаційні ознаки, що наведені в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

**Види витрат**

Група	Визначення	Приклад
За періодичністю вкладів		
Поточні	Витрати, які виникають у ході фінансово-господарської діяльності	Витрати по утриманню приміщень, будівель, обладнання
Одочасні	Витрати, виникнення яких визначається одиничним випадком	Витрати на аудиторську перевірку
По відношенню до виробничого процесу		
Виробничі	Витрати, безпосередньо пов'язані з процесом виробництва готової продукції	Витрати праці і матеріалів. Виробничі накладні витрати
Невиробничі	Витрати, які не входять до собівартості товарно-матеріальних запасів	Витрати на рекламу, наукові дослідження
За часом розрахунку		
Фактичні	Реально здійснені витрати	Витрати за певний період
Планові	Визначені витрати	Витрати майбутніх періодів
По відношенню до продукції		
Загальні (сумарні)	Сума витрат, які понесло підприємство у процесі виробництва визначеного виду чи партії продукції	Загальна собівартість виробленої (реалізованої) продукції
Витрати на одиницю	Витрати, які понесло підприємство на виробництво одиниці продукції	Собівартість одиниці продукції

Щоб управляти витратами, важливо знати, як вони поведуться, тобто є вони змінними чи постійними щодо певної діяльності. Класифікація витрат на постійні та змінні важлива для прийняття управлінського рішення щодо обсягу виробництва і ціноутворення. Змінними (умовно-змінними) називають витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва. Основними прикладами таких витрат є: прямі витрати матеріалів, прямі витрати праці, частина виробничих накладних витрат, змінні витрати на продаж товарів та послуг.

Практика свідчить, що не всі витрати змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Напівзмінні витрати — витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Прикладом таких витрат є витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки у разі придбання великої партії та витрати

часу на одиницю продукції, що поступово скорочуються в міру зростання кваліфікації робітників.

Постійні (умовно-постійні) витрати — витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягу діяльності. До них відносяться рентні платежі, амортизаційні відрахування. Напівпостійні витрати — витрати, які змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності. Прикладом таких витрат є заробітна плата робітників-ремонтників за умови, що для обслуговування на кожні 1000 машино-годин роботи обладнання потрібен один ремонтник.

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати. Контрольовані витрати — витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або значно впливати на них. Неконтрольовані витрати — витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них.

Отже, система управління витратами — це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Управління витратами є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства.

Необхідність в різних класифікаціях витрат при визначенні собівартості продукції (послуг), використання різних методів їх збирання і розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства. Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами, що є невід'ємною складовою управління підприємством, яка оперує даними про витрати.

### **7.3. Формування витрат за місцем виникнення та центрами відповідальності**

Витрати, пов'язані з діяльністю підприємства, не можна розглядати як твердо фіксований показник, або як сферу, що не підлягає впливу. Вони можуть бути і повинні стати об'єктом управління.

Для вітчизняних практиків управління, як правило, є недостатньо відомими поняття: управління вартістю, управлінський облік і контроль; зміст ефективних методів управління витратами, їх різниця від звичайного обліку і розподілу витрат.

Навіть в країнах ринкової економіки принципи і методи управління витратами сформувалися в особливу сферу знань зовсім недавно, в 70-х рр. ХХ ст. В умовах висококонкурентної глобальної економіки виробники стали розуміти, що їх прибуток опинився в жорстких лещатах міжнародної конкуренції за кращу ціну і кращу якість. А тому підприємства, яким не вдається впоратися з проблемами визначення, можливого передбачення розміру витрат, приречені на банкрутство.

В умовах реформування економіки України фахівці і менеджери, які здійснюють облік, аналіз і планування витрат, несуть велику відповідальність за забезпечення такої системи обліку і передбачення витрат, при якій на виході залишалися б точні облікові дані, необхідні для управлінських цілей, визначення показників ефективності, прийняття стратегічних рішень щодо ціноутворення, складу продукції, технологічних процесів, розробці нових виробів. Саме вони повинні знати, як здійснювати



робочої сили, понаднормативного браку, експлуатації технічно невідлагодженого обладнання або порушення технології виробництва.

3. Управління собівартістю для прийняття рішень. На цьому етапі здійснюється оцінка даних про витрати і аналіз цієї інформації для прийняття рішень.

Процес прийняття рішень, який також можна назвати процесом вирішення проблем, є процес вибору між альтернативними варіантами дій. Питань на підприємстві може виникати багато. *Наприклад*, чи потрібно починати виробництво нової продукції? Чи не краще закупити комплектуючі частини, ніж виготовляти їх власними силами? Чи потрібно замінити існуюче обладнання? Чи потрібно купувати нове обладнання, чи краще його взяти в оренду? Чи слід збільшувати виробничі потужності?

Система управління вартістю для того й призначена, щоб сприяти керівництву в прийнятті оптимальних рішень, що стосуються розробки нових виробів, призначення ціни, маркетингу, асортименту і сприяти впровадженню вдосконалень на постійній основі.

Інформацією для ефективного управління витратами на підприємстві є дані управлінського і фінансового обліку.

У зв'язку з переходом підприємств України до загальновизнаної в міжнародній практиці системи бухгалтерського обліку (GAAP) значення управлінського обліку суттєво зросло.

Управлінський облік визначається як процес пізнання, оцінки, накопичення, аналізу, підготовки і повідомлення фінансової інформації, яка використовується управлінським апаратом для планування, визначення собівартості і контролю в межах підприємства. Він повинен забезпечувати правильне використання ресурсів підприємства і встановлення відповідальності. На відміну від аналізу витрат управлінський облік використовує додаткову документацію, наприклад фінансові звіти.

У процесі організації управлінського обліку на підприємстві використовуються показники окремих видів витрат і фінансових результатів, які формуються по блоках: 1) по сферах діяльності; 2) по видах продукції; 3) по регіонах діяльності; 4) по «центрах відповідальності» (по окремих структурних одиницях і підрозділах). Результати управлінського обліку використовуються також для контролю за поточною діяльністю підприємства та оцінки її ефективності.

Дана практика управління витратами має місце переважно на великих децентралізованих підприємствах з метою задоволення внутрішніх потреб управління.

Центр відповідальності — це сегмент в межах підприємства, на чолі якого є відповідальна особа, що приймає управлінські рішення.

З позиції управління витратами поділ підприємства на центри відповідальності дозволяє:

- 1) використати специфічні методи управління витратами з врахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу підприємства;
- 2) поєднати управління витратами з організаційною структурою підприємства;
- 3) децентралізувати управління витратами, здійснюючи його на всіх рівнях управління;
- 4) встановити відповідальних за виникнення витрат.

В якості таких центрів відповідальності можуть бути центри, що відносяться до матеріальних запасів, цехи основного виробництва, управлінські і збутові центри. Саме в них безпосередньо виготовляють продукцію, виконують роботи, надають

послуги споживачам. Так, центри відповідальності, що відносяться до матеріальних запасів, включають в себе постачання сировини і матеріалів та складське господарство. Цехи основного виробництва охоплюють технологічний процес виготовлення продукції. До управлінських відносяться центри відповідальності, які здійснюють функції управління підприємством, наприклад, адміністрація, плановий, фінансовий відділ. Збутові центри відповідальності вирішують завдання маркетингу і збуту продукції підприємства.

Для кожного складового елемента витрат, після того як відповідальність за витрати чітко визначена в організаційному порядку, конкретний менеджер несе відповідальність. При цьому визначається нормативний або максимальний (лімітований) розмір витрат. Ці вихідні дані використовуються в першу чергу для контролю витрат по центрах відповідальності. Окрім цього по центрах відповідальності також збираються і передаються дані про фактичні витрати. Порівняння фактичних витрат з нормативними дозволяє відповідальному менеджеру оперативно планувати і контролювати роботу на своїй виробничій дільниці.

Фінансовий облік в першу чергу повинен забезпечувати необхідною інформацією управлінський персонал підприємства, який відповідає за планування, проведення контролю за господарськими операціями і приймає адміністративні рішення. Оскільки результати фінансового обліку («Баланс підприємства», «Звіт про фінансові результати та їх використання», «Звіт про фінансово-майновий стан підприємства») призначені як для внутрішнього, так і зовнішнього використання, вони підлягають під дію принципів міжнародної системи бухгалтерського обліку, які регулюють ведення і фінансового обліку, для захисту зовнішніх сторін (інвесторів, кредиторів, державних органів) від недостовірної інформації.

### Контрольні питання до теми 7

1. З якою метою створюються запаси на підприємстві?
2. Які типи запасів в залежності від їх функціонального призначення можуть створюватися на підприємстві?
3. Які види витрат пов'язані з придбанням запасів, їх утриманням та з відсутністю продукції на складі виробника?
4. Що передбачає політика управління запасами на підприємстві?
5. Як розраховується оптимальний розмір партії постачання?
6. За допомогою яких показників здійснюється оцінка ефективності використання запасів?
7. Розкрити сутність системи своєчасного виробництва.
8. Які переваги та недоліки системи своєчасного виробництва?

### Рекомендована література

1. *Іванюта П. В.* Окремі аспекти методики обчислення собівартості сільськогосподарської продукції (Полтавська державна аграрна академія) // Вісник ПДАА: Науково-виробничий фаховий журнал. — 2004. — № 4. — С. 156–159.
2. *Higgins H. A.* Responsibility accounting // The Arthur Andersen's Chronicle. — Chicago. — April. 1952. — P. 217.
3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»* // Все про бухгалтерський облік, — 2001. — № 37. — С. 10.
4. *Мертенс В. П.* Економіка сільського господарства. — К.: Головне видавництво видавничого об'єднання «Вища школа», 1985. — С. 101–103.

5. Ярмоленко В. П. Про формування собівартості сільськогосподарської продукції / Економіка АПК. — 1999. — № 8. — С. 64–65.
6. Моссаковский В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — № 9. — С. 29.
7. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! // Світ бухгалтерського обліку. — 1997. — С. 19.
8. Бородкин А. Внутрихозяйственный (управленческий) учет: концепция и организация// Бухгалтерский учет и аудит. — 2001. — № 2. — С. 45–53.
9. *Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник / За редакцією професора Г. Г. Кірейцева.* — К.: ЦУЛ, 2002. — С. 24–28.
10. Мосаковский В. Б. Види обліку в сучасних умовах та їх обґрунтування // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — № 6. — С. 22–29.

### Додаткова література

1. Батрин Ю. Д. Бюджетное планирование деятельности промышленных предприятий. — М.: Высшая школа, 2001. — 283 с.
2. Друри К. Введение в производственный и управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. — М.: ЮНИТИ–Аудит, 1994. — 560 с.
3. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ Аудит, 1998. — 350 с.
4. Кондратова И. Г. Основы управленческого учета. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 144 с.
5. *Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н. Г. Данилочкиной.* — М.: ЮНИТИ–Аудит, 2001. — 279 с.
6. *Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организации / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько.* — М.: Финансы и статистика, 1998. — 256 с.
7. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю. Г. Жукова / Под ред. и с предисл. д-ра экон. наук В. Б. Ивашкевича. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 304 с.
8. Маркова В. Д., Кузнецова С. А. Стратегический менеджмент. — М.: ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2001. — 288 с.
9. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ-костинг»: Теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 128 с.
10. Окорочков В. Р., Ветров А. А., Соколов Ю. А. Введение в теорию контроллинга / СПбГУ. — СПб., 2000. — 250 с.
11. Ткач В. И., Ткач М. В. Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с.
12. *Управленческий учет: Учебное пособие/ Под ред. А. Д. Шеремета.* — 2-е изд., испр. — М.: ИД ФБК-Пресс, 2001. — 512 с.
13. Уткин Э. А., Марынюк И. В. Контроллинг: российская практика. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 272 с.
14. Фалько С. Г., Носов В. М. Контроллинг на предприятии. — М.: Об-во «Знание России», 1995. — 80 с.

## **МОДУЛЬ 2.**

# **ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ ТА ЇХ ОСОБЛИВОСТІ У ГАЛУЗЯХ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА**

### **ТЕМА 8. ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ**

#### **План**

- 8.1. Облік витрат підприємства.**
- 8.2. Фактори управління витратами підприємства.**
- 8.3. Вплив витрат на виручку підприємства.**

***Ключові терміни:** бухгалтерський облік, оперативний облік, статистичний облік фінансовий облік, податковий облік, виручка.*

#### **8.1. Облік витрат підприємства**

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати».

Необхідною умовою відображення витрат у бухгалтерському обліку є їх визнання та оцінка. Нормами П(С)БО 16 «Витрати» суворо регламентуються умови визнання витрат підприємства. Так, згідно п. 5–8 даного положення витрати визнаються за таких умов:

- 1) зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками), наприклад, списання сировини і матеріалів, нарахування заробітної плати персоналу підприємства;
- 2) визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів тощо);
- 3) негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів тощо);
- 4) можлива достовірна оцінка суми витрат.

Витрати включаються до Звіту про фінансові результати на підставі принципу відповідності. Тому витрати визнаються у момент виникнення і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться.

Бухгалтерський облік повинен забезпечити отримання інформації про витрати за видами діяльності, за функціональною ознакою, а також за елементами витрат. Для обліку витрат підприємства призначені рахунки 8 та 9 класів.

Поняття та сутність операційних і виробничих витрат викладено в п. 2.1. та п. 7.1. Розглянемо склад та облік витрат, що виникають під час операційної діяльності підприємства.

Наприклад, витрати діяльності підприємств громадського харчування включають: собівартість реалізованої продукції, товарів, наданих послуг; адміністративні витрати; витрати на збут та інші операційні витрати.

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції, товарів та наданих послуг використовуються показники, наведені в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

**Показники витрат від реалізації продукції**

№ з/п	Назва	Характеристика
1	Собівартість реалізованої готової продукції	Використовується для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції власного виробництва.
2	Собівартість реалізованих товарів	Використовується для узагальнення інформації про собівартість реалізованих купованих товарів.
3	Собівартість реалізованих робіт і послуг	Використовується підприємствами громадського харчування для узагальнення інформації про собівартість наданих послуг.

Фактична собівартість реалізованих товарів визначається П(С)БО 9 «Запаси».

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції власного виготовлення, купованих товарів та наданих послуг головним бухгалтером підприємства здійснюється ведення синтетичного обліку собівартості реалізації.

Для узагальнення інформації про такі витрати, як: заробітна плата працівників кухні, барменів, офіціантів, різноробочих; витрати на відрядження цих працівників, інші загальногосподарські витрати підприємства — головний бухгалтер підприємства використовує облік господарських процесів.

Для відображення загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства ведеться облік господарських процесів, до яких відносяться: загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (оренда, податки, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення.

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, ведеться за різними статтями витрат, що притаманне даному господарюючому суб'єкту.



Для обліку інших витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відносяться до адміністративних та на реалізацію продукції, використовують показники, наведені в табл. 8.2.

Таблиця 8.2.

**Показники інших витрат діяльності підприємств**

№ з/п	Назва	Характеристика
1	Витрати на дослідження і розробки	Використовується для узагальнення інформації про витрати на дослідження і розробки.
2	Собівартість реалізованої іноземної валюти	Використовується для узагальнення інформації про собівартість реалізованої іноземної валюти.
3	Собівартість реалізованих виробничих запасів	Використовується для узагальнення інформації про собівартість реалізованих виробничих запасів.
4	Сумнівні та безнадійні борги	Використовується для узагальнення інформації про сумнівні та безнадійні борги підприємства.
5	Втрати від операційної курсової різниці	Використовується для узагальнення інформації про втрати від операційної курсової різниці.
6	Втрати від знецінення запасів	Використовується для узагальнення інформації про втрати від знецінення запасів.
7	Нестачі і втрати від псування цінностей	Використовується для узагальнення інформації про нестачі і втрати від псування цінностей.
8	Визнані штрафи, пені, неустойки	Використовується для узагальнення інформації про визнані штрафи, пені, неустойки.
9	Інші витрати операційної діяльності	Використовується для узагальнення інформації про інші витрати операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках.

В ході звичайної діяльності підприємств громадського харчування можуть також виникати витрати, пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю.

Також підприємства несуть витрати, пов'язані з нарахуванням податку на прибуток. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, зобов'язання по податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 17 «Податок на прибуток», що призначений для обліку належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Як правило, сума податку на прибуток, розрахована за даними фінансового обліку, і сума податку на прибуток, визначена відповідно до податкового законодавства, є різними.

Показники операцій з обліку витрат від фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності, а також витрат, пов'язаних з нарахуванням податку на прибуток, наведені в табл. 8.3.

Аналітичний облік витрат ведеться за різними ознаками, визначеними підприємством самостійно, наприклад, в розрізі статей витрат, і обов'язково наростаючим підсумком з початку звітного періоду.

Таблиця 8.3

**Показники обліку витрат від фінансової, інвестиційної, надзвичайної діяльності та витрат, пов'язаних з нарахуванням податку на прибуток**

№ з/п	Зміст операції
А	Б
1.	Відображення витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу.
2.	Відображення у складі фінансових результатів суми фінансових витрат.
3.	Відображення суми втрат, пов'язаних із зменшенням частки інвестора в чистих активах спільного підприємства.
4.	Відображення у складі фінансових результатів суми втрат від участі в капіталі.
5.	Списання вартості довгострокової фінансової інвестиції.
6.	Списання залишкової вартості об'єктів основних засобів під час їх вибуття у зв'язку з їх продажем.
7.	Відображення суми уцінки об'єктів основних засобів.
8.	Списання залишкової вартості інших необоротних матеріальних активів під час їх вибуття у зв'язку із їх псуванням.
9.	Списання інших витрат підприємства на фінансові результати.
10.	Відображення витрат, пов'язаних з ліквідацією наслідків надзвичайних подій.
11.	Відображення зменшення суми податку на прибуток внаслідок збитків від надзвичайних подій.
12.	Відображення у складі фінансових результатів суми надзвичайних витрат звітного періоду.
13.	Нарахування податку на прибуток.
14.	Відображення у складі фінансових результатів суми податків на прибуток від звичайної діяльності.
15.	Відображення у складі фінансових результатів суми податків на прибуток від надзвичайної діяльності.

## 8.2. Фактори управління витратами підприємства

Аналіз витрат застосовується на всіх стадіях управління. Предметом аналізу витрат є різні види витрат підприємства або його структурних підрозділів, як їх можливо регулювати. За допомогою аналізу виявляються витрати, обумовлені конкретними рішеннями або проектами, вплив окремих факторів на їх розмір і визначаються подальші дії щодо їх оптимізації.

Фактори, які визначають абсолютні та відносні розміри витрат, можливо поєднати у дві групи:

а) зовнішні фактори, які відображають загальний рівень розвитку економіки країни і які не залежать від діяльності підприємства. Вплив першої групи факторів виявляється в рівні цін на сировину, товари, матеріали, обладнання, енергоносії, тарифах на транспорт, воду й інші матеріальні послуги, ставках орендної плати, нормах амортизаційних відрахувань, відрахувань на державне соціальне страхування тощо;

б) внутрішні фактори, безпосередньо пов'язані з результатами діяльності підприємства, з його підприємницькою активністю. До них відносяться: обсяг виручки від реалізації, форми і системи оплати праці, підвищення продуктивності праці, покращання використання основних фондів і обігових коштів тощо.

Для визначення необхідних витрат і відповідних фінансових результатів, знаходження кореляцій і обґрунтування фінансових можливостей виконання альтернативних рішень на різних стадіях аналізу витрат можуть застосовуватися такі кількісні методи: метод кривих росту продуктивності; лінійне програмування; метод планування запасів; метод оцінки і перегляду планів; метод середньої зваженої; метод LIFO; метод найменших квадратів (регресійний аналіз) тощо.

Прийняття правильних управлінських рішень сприяє механізм управління витратами по системі аналізу, що отримав назву «взаємозв'язок витрат, обсягу реалізації і прибутку» («Costs – Volume – Profit» або CVP). Ця система аналізу базується на розподілі загальних витрат підприємства на постійні та змінні, і на основі залежності витрат від обсягу виробництва дає можливість встановити залежність прибутку від обсягу виробництва і реалізації продукції, адже прибуток підприємства – це різниця між виручкою від реалізації і витратами. В цих цілях будується графік (рис. 8.1), на якому показується залежність перемінних (V), постійних витрат (F) від обсягу виробництва і реалізації продукції (S), точка критичного обсягу реалізації (точка беззбитковості – Q), точка рентабельності (зона прибутковості).

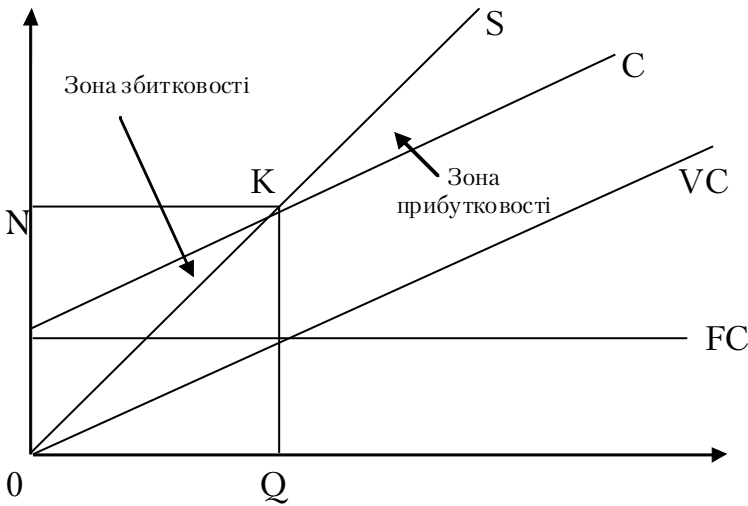


Рис. 8.1. Графік рентабельності: залежність між виручкою від реалізації продукції, витратами і розміром прибутку

Графік рентабельності являє собою простий і ефективний метод, який дозволяє вирішувати такі складні проблеми: «Що станеться з прибутком, якщо виробництво продукції або виручка від реалізації зменшиться? Що станеться з прибутком, якщо ціна буде збільшена, собівартість знижена, а реалізація скоротиться?». Головне завдання побудови графіка рентабельності полягає у визначенні точки беззбитковості,

для якої грошові доходи (отримана виручка) дорівнюють грошовим витратам. Для того щоб це зробити, треба знати постійні витрати, перемінні витрати, обсяг реалізації продукції, відношення перемінних витрат до обсягу виробництва і реалізації продукції.

### 8.3. Вплив виручки на рівень витрат підприємства

Різниця між ціною одиниці продукції ( $p$ ) і змінними витратами ( $v$ ) на її виробництво називається маржинальним прибутком на одиницю продукції, або питомим маржинальним прибутком.

Маржинальний прибуток — це та частина виручки від реалізації, яка залишається на покриття постійних витрат і утворення прибутку. Маржинальний прибуток на обсяг виробництва можна визначити за формулою:

$$M = S - V = (p - v) \times Q, \quad (8.1)$$

де  $M$  — маржинальний прибуток.

Одним із головних завдань менеджменту і є максимізація маржинального прибутку. Якщо обсяг виробництва і реалізації продукції менше точки беззбитковості, то маржинального прибутку недосить для покриття всіх постійних витрат і підприємство працює зі збитком. У точці беззбитковості обсяг маржинального прибутку дорівнює сумі постійних витрат і на прибуток нічого не залишається. Якщо обсяг виробництва і реалізації більше точки беззбитковості, то обсяг маржинального прибутку більше суми постійних витрат, і підприємство отримує прибуток. Відповідно: чим більший обсяг виробництва, тим більший прибуток підприємства.

Частка маржинального прибутку у виручці підприємства характеризується особливим показником — *коефіцієнтом виручки*. Він показує, скільки гривень маржинального прибутку отримує підприємство з кожної гривні виручки.

**Приклад 1.** Керівництво підприємства планує збільшити виручку від реалізації на 10% (з 400 тис. грн до 440 тис. грн). Загальні змінні витрати складають 310 тис. грн. Постійні витрати дорівнюють 30 тис. грн. Розрахуйте суму прибутку, яка відповідає новому рівню виручки від реалізації традиційним способом (1) і за допомогою коефіцієнта виручки (2). Порівняйте результати.

*Рішення.*

1. Розрахуємо плановану суму змінних витрат:

$$(310 + 310 \times 10\%) = 341 \text{ тис. грн.}$$

2. Розрахуємо планований розмір прибутку:

$$(440 - 341 - 300) = 69 \text{ тис. грн (проти попередніх 60 тис. грн).}$$

3. Розрахуємо коефіцієнт виручки:

$$(400 - 310) : (400 - 310 - 30) = 1,5.$$

А це означає, що 10-процентне збільшення виручки повинно збільшити прибуток на  $(10 \times 1,5) = 15\%$ . Відповідно планований прибуток повинен скласти 69 тис. грн  $(60 \times 115\%)$ . Таким чином, результати збігаються.

Оптимальне значення коефіцієнта виручки залежить від специфіки кожного підприємства і галузі, в якій воно працює. Так, при стабільно високих обсягах виручки

підприємству вигідний високий коефіцієнт виручки, а в умовах нестабільної ситуації на ринку підприємство ризикує отримати збиток, бо великий розмір коефіцієнта свідчить про високу залежність підприємства від коливань обсягу виробництва.

Розрахунок точки беззбитковості можливо провести як графічним, так і аналітичним методом. Він полягає у визначенні мінімального обсягу виручки від реалізації продукції, при якому рівень рентабельності діяльності буде більше 0,00 %.

$$Q = F \times S / S - V, \quad (8.2)$$

де:  $Q$  – мінімальний обсяг виручки, при якому рівень рентабельності більше 0,00%, грн;

$F$  – сума постійних витрат, грн;

$V$  – сума змінних витрат, грн;

$S$  – виручка від реалізації продукції.

Аналіз впливу зміни суми виручки на рівень витрат наданий в табл. 8.4.

Таблиця 8.4

#### Розрахунок впливу виручки на рівень витрат підприємства

Показники	Минулий рік		Повинно бути з урахуванням суми виручки звітного року		Відхилення, (+; -)	
	тис. грн	% до виручки	тис. грн	% до виручки	тис. грн	% до виручки
Виручка від реалізації	58000	–	63000	–	+5000	–
Сума витрат	39000	67,24	41562	65,97	+2562	–1,27
– в тому числі постійні витрати	9300	16,03	9300	14,76	–	–1,27
– змінні витрати	29700	51,27	32262	51,21	+2562	–

Дані табл. 8.4 показують, що рівень витрат у відсотках до виручки минулого року з урахуванням суми виручки звітного року повинен скласти 65,97%, в тому числі по постійних витратах – 14,76% ( $9300 : 6300 \times 100$ ) і по перемінних витратах – 51,21%. Ріст виручки на 5000 грн знизить рівень витрат за рахунок постійних витрат на 1,27% (з 16,03 до 14,76%), а суму витрат – на 800,1 тис. грн.

$$(-1,27 \times 63000) : 100 = -800,1 \text{ тис. грн.}$$

Відповідно ріст загальної суми витрат за звітний рік на 0,22 % – з 67,24 до 67,46%, або на 138,6 тис. грн, був викликаний такими факторами:

- ріст виручки знизив рівень витрат на 1,27 %, а суму на 800,1 тис. грн;
- дія інших факторів, що характеризують використані матеріальні і грошові активи, збільшила рівень витрат на 1,49% і суму – на 938,7 тис. грн.

Разом:

$$-1,27 + 1,49 = 0,22\%;$$

$$-800,1 + 938,7 = 138,6 \text{ тис. грн.}$$

Для розрахунку мінімального обсягу продажу нової продукції (послуг) з погляду самоокупності можна використати формулу:

$$Q = F / 1 - v / p, \quad (8.3)$$

де:  $Q$  — мінімальний обсяг продажу нової продукції (послуг) з погляду самоокупності, грн;

$F$  — річна сума постійних витрат підприємства, грн;

$V$  — змінні витрати на одиницю продукції (послуги), грн;

$P$  — ціна одиниці продукції (послуг), грн.

**Приклад 2.** Підприємство передбачає виготовляти нову продукцію по ціні 400 грн за одиницю. Річна сума постійних витрат підприємства — 9360 тис. грн. Рівень перемінних витрат на одиницю продукції — 51,41%.

Маємо:

$$V = 51,41\% \times 400 = 205,6 \text{ тис. грн};$$

$$Q = 9360 / 1 - 205,6 / 400 = 19259,3 \text{ тис. грн.}$$

Мінімальна кількість виготовленої і реалізованої продукції по ціні 400 грн за одиницю складає:

$$19259300 : 400 = 48148 \text{ од.}$$

Таким чином, реалізувавши на протязі року 48148 од. продукції за ціною 400 грн, підприємство лише покриє свої витрати і не отримає прибутку.

**Приклад 3.** Фірма «Інтермаг» придбала обладнання вартістю 50 тис. грн.

Визначити:

1) починаючи з якого обсягу виробництва фірма окупить дане обладнання, тобто визначити точку беззбитковості (поріг рентабельності);

2) який обсяг виробництва продукції надасть можливість фірмі в цих умовах отримати 15 тис. грн прибутку.

Ціна продукції — 36 грн/шт.

Вартість сировини і матеріалів — 24 грн/шт.

Витрати на оплату праці та інші змінні витрати — 5 грн/шт.

Постійні витрати, пов'язані з придбанням і експлуатацією нового обладнання, — 60 тис. грн.

Умови розрахунку фірми «Інтермаг» зі своїми постачальниками і покупцями такі: покупці продукції фірми затримують її оплату в середньому на два місяці, в той же час сама фірма сплачує за сировину і матеріали в середньому через один місяць.

*Рішення.*

1. Розрахуємо поріг рентабельності:

$$\frac{60}{(36 - 24 - 5) - 36 \times 2/12 + 24 \times 1/12} = 20 \text{ тис. шт.}$$

2. Розрахуємо обсяг виробництва, який забезпечить фірмі 15 тис. грн прибутку:

$$\frac{60 + 15}{(36 - 24 - 5) - 36 \times 2/12 + 24 \times 1/12} = 25 \text{ тис. шт.}$$

Таким чином, прибуток буде отриманий за рахунок реалізації не менше, ніж 20 тис. шт. продукції, а для отримання 15 тис. грн прибутку необхідно реалізувати 25 тис. шт. продукції.

*Основними особливостями і перевагами даного механізму управління витратами (CVP) є:*

1) витрати для оперативного управління плануються тільки в частині перемінних витрат, що значно спрощує сам процес планування;

2) дозволяє за допомогою економіко-математичного і графічного методів визначити форми залежності витрат від обсягу реалізації, або використання виробни-

чих потужностей підприємства; отримати необхідну інформацію про прибутковість (збитковість) окремих виробів; розрахувати відповідні критичні точки; прогнозувати поведінку витрат в цілому і по окремих елементах; на основі цього приймати стратегічні управлінські рішення;

3) є важливим елементом маркетингу, дозволяє визначити вироби з низькою рентабельністю і відмовитися від їх виробництва (продажу), а також встановити межу зміни ціни;

4) створюється можливість підвищити обґрунтованість планів, ефективність оперативного контролю за постійними витратами.

### Контрольні питання до теми 8

1. Якi Ви знаєте підходи стосовно визначення та обліку витрат?
2. Назвіть основну мету бухгалтерського обліку витрат.
3. Яка основна мета управлінського обліку витрат?
4. Назвіть основну мету податкового обліку витрат.
5. Якi нормативно-правові документи слугують методологічною базою формування витрат підприємства в бухгалтерському, управлінському та податковому обліку?
6. Поясніть сутність терміна «витрати» у бухгалтерському обліку.
7. Яким чином формуються витрати підприємства згідно з П(С)БО 16 «Витрати»?
8. Обґрунтуйте необхідність ведення управлінського обліку витрат на підприємстві?
9. Що таке собівартість?
10. Якi види собівартості Ви знаєте? Назвіть складові витрат, якi входять до технологічної, виробничої, заводської та повної собівартості.
11. У чому полягає необхідність та важливість розрахунку повної собівартості продукції (робіт, послуг) для підприємства.

### Рекомендована література

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV зі змінами і доповненнями // Вісник податкової служби. — 1999 — № 33. — С. 26–30.

2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16. «Витрати»*. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. — № 318 // Головбух. — № 16 — 25/4/2005. — С. 61–67.

3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17. Податок на прибуток*. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. — № 353 // Головбух. — № 16 — 25/4/2005. — С. 67–71.

4. *Бухгалтерський облік в основних галузях господарства споживчої кооперації*. Т.2: У 2-х т. / Проф. Ю. А. Верига, проф. О. В. Заєць. — К.: Лібра, 1997. — 308 с.

5. *Бухгалтерський облік у громадському харчуванні*: Навч. посібник / за ред. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 440 с.

6. *Верига Ю. А., Подольська В. О.* Аналіз фінансового стану підприємства за балансом складеним згідно П(С)БО. Текс лекції. — Полтава: РВВ ПУСКУ, 2001. — 79 с.

7. *Грачова Р.* Доходи, витрати та фінансові результати: Бухгалтерський облік // Галицькі контракти. — 2002. 17–23 червня (№ 25). — С. 3–129.

8. *Коробов М. Я.* Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств. — К.: Знання, 2000. — 378 с.

9. *Меєв В. Ф.* Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: Навч. пос. для студентів вузів. — К.: Вища школа, 2003. — 278 с.

10. *Іванова Н. Ю.* Аналіз безбитковості виробництва: теорія та практика: Навчальний посібник. — К.: Лібра, 2002. — 72 с.

11. *Моссаковський В. Б.* Про розрахунок точки безбитковості / Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 9. — С. 15–19.

### **Додаткова література**

1. *Абрютіна М. С., Грачев А. В.* Аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства: Учебное пособие. — Изд. 3-е, перераб. и доп. — М.: Дело и сервис, 2001. — 265 с.

2. *Бандурка О. М., Коробов М. Я. та ін.* Фінансова діяльність підприємства. — К.: ЛИБІДЬ, 1998. — 234 с.

3. *Бухгалтерський облік в Україні: Навч. посібник / За ред. Р. Л. Хом'яка* — 2-ге вид., доп. і перероб. — Львів: «Інтелект — Захід», 2003. — 820 с.

4. *Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів: Навч. посібник / Т. А. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза.* — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 672 с.

5. *Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник за ред. Ф. Ф. Бутинця.* — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 608 с.

6. *Валентинов В. А.* Економетрія. Тлумачно-термінологічний словник. — Полтава: РВВ ПУСКУ, 2001. — 43 с.

7. *Кочерга С. В.* Концептуальні особливості переходу України на міжнародні стандарти обліку // Вісник Полтавської державної аграрної академії. — 2003. — №3–4. — С. 51–53.

8. *Кравченко Л. И.* Аналіз хозяйственной деятельности предприятий торговли и общественного питания: Учебник для вузов. — 3-е изд., перераб. и доп. — Мн.: Высшая школа, 1989. — 496 с.

9. *Лахтіонова Л. А.* Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: Монографія — К.: КНЕУ, 2001. — 387 с.

10. *Ловінська Л.* Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємств // Фінанси України. — 2003. — № 11. — С. 58–65.

11. *Мазаракі А. А. та ін.* Економіка торговельного підприємства: Підручник для вузів / Під редакцією проф. Н. М. Ушакової — К.: Хрещатик, 1999. — 800 с.



## ТЕМА 9. ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ ТА МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ КОШТОРИСУ ВИТРАТ

### План

- 9.1. Планування витрат підприємства.
- 9.2. Бюджетування при управлінні витратами.
- 9.3. Контроль за використанням витрат.
- 9.4. Забезпечення контролю за здійсненням витрат підприємства.

*Ключові терміни:* планування, кошторис, бюджетування, контроль, нормативи.

### 9.1. Планування витрат підприємства

Враховуючи важливість рівня витрат для виробничої та іншої діяльності, їх формуванням слід управляти, у тому числі планувати за місцями, видами і носіями. Планування витрат за місцями здійснюється для контролю за їх формуванням та для організації відповідальності за досягнутий рівень витрачання через порівняння фактичної і планової величин. Цей аспект планування витрат стосується безпосередньо підрозділів підприємства, які з точки зору центрального апарату управління підприємством є концентрованими місцями витрат і центрами відповідальності за їх рівень.

Планування витрат за їх видами, тобто однорідними економічними елементами, показує ресурсний аспект витрат, що має важливе значення для аналізу собівартості продукції і виявлення резервів її зниження. До однорідних видів витрат (економічних елементів) належать матеріальні витрати, заробітна плата, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування на відшкодування зносу основних засобів, амортизаційні відрахування на відшкодування зносу нематеріальних активів, інші витрати. Це загальна номенклатура елементів витрат, властива всім рівням управління на підприємстві. В окремих підрозділах у їх складі є певна специфіка. Так, у більшості підрозділів відсутній такий елемент, як амортизація нематеріальних активів, до складу витрат внутрішньо коопераційних виробничих підрозділів вводиться додатковий елемент — послуги власних підрозділів (ремонтного, інструментального, транспортного цехів тощо) [1, С. 15].

Планування витрат за носіями дає змогу визначити собівартість окремих видів продукції підрозділів, що є необхідною умовою організації внутрішньоекономічних відносин між ними, визначення рентабельності виробів підприємства й обґрунтування його цінової політики.

Оскільки при плануванні йдеться про витрати у майбутньому періоді, тобто очікувані витрати, їх величина є певною мірою ймовірною, хоча й обчисленою на обґрунтованій нормативній базі. Ряд чинників обумовлює відхилення фактичного рівня витрат від запланованого. Це зміни в обсязі виробництва, цінах на ресурси, інші не передбачені в плані чинники впливу на виробничий процес. Такі відхилення докладно аналізуються і є підставою для прийняття відповідних управлінських рішень.

План витрат у складі показників кошторису (собівартості продукції) і планових калькуляцій виробів розробляється на основі виробничої програми підрозділу і норм витрат ресурсів. Загальна схема цієї процедури показана на рис. 9.1.

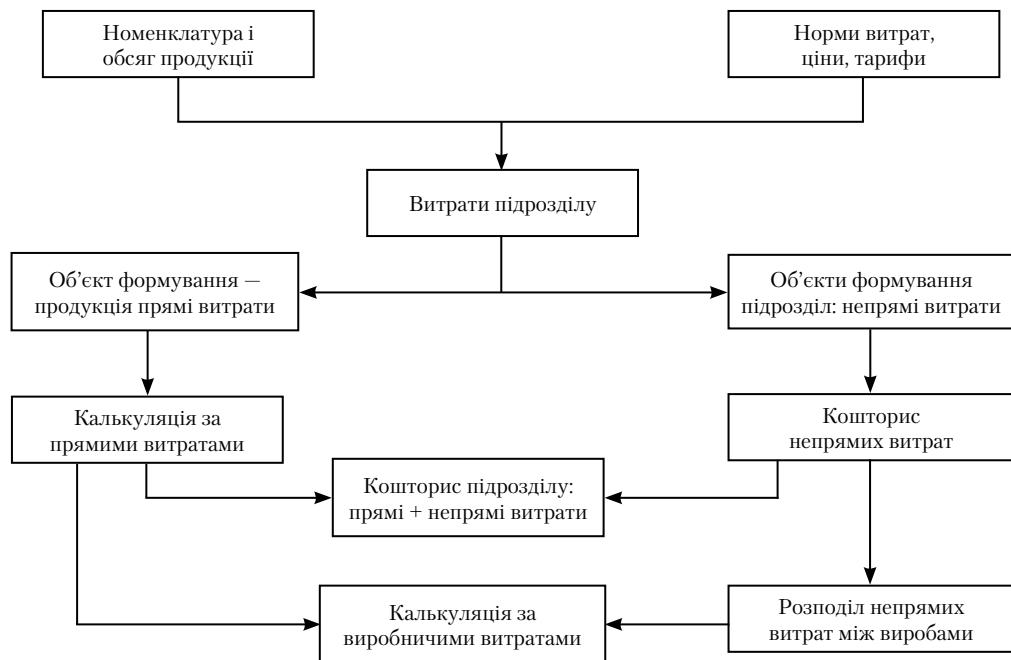


Рис. 9.1. Загальна схема складання плану витрат підрозділу підприємства (цеху)

Для кращого сприйняття схема істотно спрощена, на ній не показано взаємозв'язків між підрозділами в процесі розроблення плану й особливо між основними і допоміжними структурними одиницями. Одним із проявів таких зв'язків є метод формування внутрішніх витрат, а саме напівфабрикатний і безнапівфабрикатний. У першому випадку до складу витрат підрозділів входить вартість напівфабрикатів і продукції, виготовленої іншими підрозділами підприємства. Такий порядок обов'язковий, коли між підрозділами існують справжні чи умовні ринкові відносини.

За безнапівфабрикатного методу, який найбільш поширений у вітчизняній промисловості, вартість напівфабрикатів власного виробництва не заноситься до собівартості продукції виробничих підрозділів. Їх передання за технологічним маршрутом контролюється системою не бухгалтерського, а оперативного обліку. У цьому випадку сума витрат основних виробничих підрозділів дорівнює витратам підприємства, оскільки внутрішній оборот тут не враховується [2].

При цьому треба мати на увазі, що вартість продукції і послуг допоміжних і обслуговуючих підрозділів завжди входить до собівартості продукції основних підрозділів. Для цього здійснюється розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів між основними підрозділами пропорційно обсягу наданих ними послуг.

Планування витрат, як і їх фактичне формування, здійснюється знизу вверх, починаючи з місць витрат і центрів відповідальності. Закінчується цей процес складанням загального кошторису підприємства і визначенням собівартості продукції. Схематично це показано на рис. 9.2. При цьому слід враховувати, як відшкодовуються витрати на утримання апарату управління, загальних відділів і служб: відносяться на собівартість продукції (калькулювання за повними витратами) чи розглядаються як

витрати періоду і повністю відшкодовуються в розрахунковому періоді безпосереднім відніманням їх суми від виручки періоду. Перший варіант був традиційним для нашої промисловості. Другий упроваджується з 2000 р. згідно з новими положеннями бухгалтерського обліку, що відповідають міжнародним стандартам.

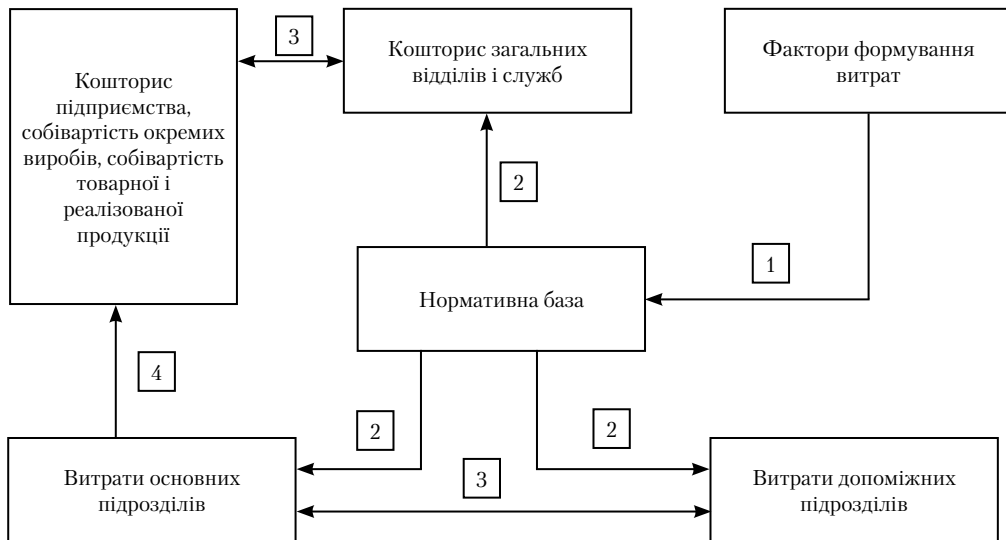


Рис. 9.2. Спрощена схема складання плану витрат підприємства

Поточні витрати є одним з результативних показників господарської діяльності підприємств торгівлі, основна мета планування яких — визначення загальної суми витрат, необхідної для забезпечення нормальної роботи та якісного обслуговування споживачів, з урахуванням наявних резервів зниження витрат. Планові розрахунки витрат діяльності використовують для визначення потреби в обігових коштах, планування фінансових результатів діяльності підприємства, визначення економічної ефективності реалізації окремих товарів, комерційних угод, інвестиційних проектів, а також для формування цінової політики підприємства.

Витрати звичайної діяльності планують за такими видами: операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності. Операційні витрати планують за групами: собівартість реалізованих товарів і продукції власного виробництва, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Не підлягають плануванню витрати від участі в капіталі та надзвичайні витрати.

При плануванні визначають також рівень операційних витрат і витрат обігу у відсотках до загального обсягу товарообороту.

Інформаційною базою для планування витрат звичайної діяльності виступають такі фінансово-економічні показники розвитку підприємства: плановий та фактичний обсяг і структура товарообороту, товарного забезпечення, запасів товарно-матеріальних цінностей, планова середньоспискова чисельність, штатний розклад, прийнята на підприємстві система оплати праці, наявна матеріально-технічна база підприємства та проекти її розвитку. При плануванні беруть до уваги інформацію

про місцезнаходження постачальників, умови постачання товарів, діючі на відповідний період ставки, тарифи, розцінки, норми та інші розрахункові показники, які використовує підприємство для внутрішньогосподарського планування, матеріали аналізу витрат в цілому на підприємстві за окремими елементами та статтями витрат за поточний рік (квартал, місяць) [3, С. 64].

Обґрунтування плану витрат звичайної діяльності підприємства здійснюють методом прямих техніко-економічних розрахунків за кожною статтею витрат. Загальний розмір витрат за видами діяльності та підприємства в цілому визначають шляхом додавання планової суми витрат за кожною калькуляційною статтею.

У зв'язку з тим, що кожна стаття витрат є комплексною, розрахунки необхідно проводити за кожним елементом витрат, що підлягає плануванню та включається до тієї чи іншої статті.

Отже, будь-яке підприємство, перш ніж почати виробництво, має чітко уявляти, на який прибуток воно може розраховувати. Для цього воно вивчає попит і визначає ціну реалізації продукції. Рішення приймається після порівняння передбачуваних доходів з витратами, які мають бути понесені. Останні є одним з найважливіших показників господарської діяльності, оскільки показують, у що саме обходиться підприємству виробництво того чи іншого продукту або послуги.

При управлінні підприємством найбільш важливе значення має управління витратами, яке включає контроль і регулювання витрат. Система управління витратами підприємства — це система економічних засобів і методів спрямованого впливу на інтереси галузі, підприємства, працівника з метою оптимального їх узгодження з інтересами споживачів і всього суспільства в цілому по дотриманню відповідних суспільно необхідних пропорцій у формуванні витрат.

Система управління витратами підприємства передбачає створення детальної класифікаційної схеми витрат.

Одним з головних етапів системи управління витратами є процес планування витрат, що являє собою встановлення цілей організації та її підрозділів у формі визначення виробничих завдань і вибір шляхів їх досягнення.

Таким чином, в умовах небувалого падіння виробництва як ніколи є актуальним аналіз досить важливого фактора, що впливає як на політику виробника, так і на орієнтацію покупця — витрати підприємства.

## **9.2. Бюджетування при управлінні витратами**

Для стабільного, спрямованого на перспективу розвитку сільського господарства є створення економічно обґрунтованої системи управління, в якій центральне місце займає бюджетування — складова частина управлінського обліку. Бюджетом називається обґрунтований план дій менеджера. Він є інструментом координації, регулювання, адаптації, стимулювання, оцінки керованої системи. Бюджети створюють можливість для експрес-аналізу та контролю за виробничими витратами, що дозволяє оцінити діяльність менеджерів, визначити ефективність і результативність управлінських рішень. Бюджетне планування дозволяє знизити витрати часу та аналіз відхилень від заданої програми.

Організаційна структура сучасного сільськогосподарського підприємства має велику кількість структурних одиниць зверху донизу, які можна розглядати як сукуп-

ність різних центрів відповідальності, зв'язаних між собою лініями відповідальності. В табл. 9.1 приведені найбільш типові центри відповідальності на підприємствах Полтавської області.

Таблиця 9.1

**Центри відповідальності у виробничій сфері сільськогосподарських підприємств Полтавської області**

Підрозділ (тип центрів відповідальності)	Центр відповідальності	Керівник центру відповідальності	Основні види діяльності
Ферма ВРХ ( центр витрат і доходів)	Молочно-товарна ферма з потоковим циклом виробництва	Завідуючий фермою ВРХ	Виробництво молока, вирощення молодняку до 20 днів
	Ферма по відгодівлі ВРХ	Завідуючий фермою ВРХ	Відгодівля молодняку на м'ясо і підготовка ремонтного молодняку
Свинотоварна ферма ( центр витрат і доходів)	Основне стадо свиней	Завідуючий свино-товарною фермою	Одержання і вирощення молодняку до 60 днів
	Ферма по відгодівлі свиней		Відгодівля молодняку на м'ясо і підготовка ремонтного молодняку
Рослинницькі бригади (центр витрат і доходів)	Рослинницька бригада № 1–2	Головний агроном	Виробництво продукції рослинництва
Бригада по кормовиробництву (центр витрат і доходів)	Бригада по кормовиробництву	Бригадир	Закладка і зберігання грубих і соковитих кормів
Тракторні бригади (центр витрат і доходів)	Тракторна бригада № 1–2	Бригадир	Пропонування тракторних послуг внутрігосподарським підрозділам
Автопарк (центр витрат і доходів)	Автопарк	Зав. гаражем	Пропонування автопослуг внутрігосподарським підрозділам
Тік (центр витрат і доходів)	Тік	Зав. током	Доробка зернової продукції і насіння власного виробництва
Будівельно-ремонтна бригада (центр витрат і доходів)	Будівельно-ремонтна бригада	Бригадир	Будівельно-ремонтні послуги внутрігосподарським підрозділам
Складське господарство (центр витрат і доходів)	Складське господарство	Зав. складом	Зберігання ТМЦ, що належать підприємству
Переробка продукції (центр витрат і доходів)	Цех по переробці продукції	Начальник цеху	Первинна переробка власної товарної сільськогосподарської продукції, приготування кормосумішей

*Продовження табл. 9.1*

Сільськогосподарський центр (центр витрат та реального прибутку)	Адміністративний центр	Керівник господарства	Постачальницько-збутова, фінансова і адміністративна діяльність
	Технологічна служба	Керівник господарства	Консультаційні послуги внутрі підприємства
	Соціальна сфера	Керівник господарства	Утримання соціальної сфери
	Екологічна сфера	Керівник господарства	Підтримання екологічного середовища відповідно до норм

Розподіл витрат по центрах відповідальності дає можливість конкретно визначити обов'язки, права і відповідальність працівників, які несуть відповідальність за операційні витрати даного об'єкта та ефективність їх використання.

При складанні бюджетів необхідно використовувати набір планових ідентичних показників для аналізу і контролю. Показники повинні мати змістовну і часову сумісність та бути своєчасно відкориговані. Процес коригування може включати три типи прийняття управлінських рішень [6, С. 145–146].

«Ресурс – ресурс» – передбачає вибір виду ресурсу та оцінку його впливу на витрати;

«Ресурс – продукт» – передбачає, для якого виду виробництва продукції найбільш доцільно використовувати ресурси;

«Продукт – продукт» – передбачає, яку кількість можна виробити продукції при обмежених ресурсах для одержання максимальної кількості прибутку.

Основним інструментом бюджетування є норми та нормативи.

Необхідність створення типових галузевих систем норм і нормативів підтверджується практикою багатьох підприємств агропромислового комплексу. Наприклад, у ЗАТ «Агросоюз» Дніпропетровської області на створення своєї загальногосподарської автоматизованої бази економічних нормативів витрачено понад 470 тис. гривень за сім років.

Першу народногосподарську систему норм запроваджено в 1980 р. Відповідно до цього розроблена і затверджена у 1985 р. система норм і нормативів для галузей АПК.

У державно-плановій економіці головна увага зосереджувалась на центральному управлінні матеріально-речовими процесами і потоками, лімітувались засоби виробництва, його результати (продукція і послуги) планово розподілялись, нормативне господарство мало централізований характер.

У 1985 р. в п'яти основних групах містилося 92 види норм і нормативів. Типових і обов'язкових було 58% чи 63% наявності, 57% із них затверджувалися вищими органами управління (районними, обласними і республіканськими). Ці самі органи розглядали 73,5% індивідуальних норм і нормативів.

Починаючи з 1990 р., централізація різко пішла на спад. З огляду на це значно зменшилося число централізовано установлюваних норм і нормативів. Якщо в 1985 р. поза підприємствами розглядалося, узгоджувалося і затверджувалося 89,1% загального числа нормативних показників, то нині це менше третини. Щодо матеріально-

технічної і методичної бази, то вона, як і нормативна база, раніше створювалося централізовано. Органи управління народним господарством, володіючи прерогативою на нормування і його організацію, визначали провідні інститути із розробки методичних матеріалів і норм, нормативів, формували мережу установ — розроблювачів у країні.

У галузях АПК визначалися 23 провідні інститути як за напрямками нормування, так і видами ресурсів, їхнього використання. Усього в АПК за сферами розроблення норм, нормативів, методичних матеріалів брало участь понад 640 наукових, нормативних та інших організацій.

Нині, через утворення суверенних держав, мережа розроблювачів методичних документів і нормативних показників значно зменшилася.

В АПК є 59 науково-дослідних, проектних, навчальних інститутів, центрів, які можуть займатися нормуванням. Однак багато з них через низку причин організаційного характеру перепрофілювали свої нормативні підрозділи на виконання інших досліджень.

Анкетування 37 інститутів і навчальних закладів III–IV ступенів акредитації засвідчило, що питома вага нормативної тематики за останні чотири роки знизилася з 12,5 до 1,1%. Зменшилася чисельність фахівців, зайнятих у нормуванні. Навіть в Інституті аграрної економіки Української Академії аграрних наук цими проблемами майже не займаються. Респонденти повідомляють, що через відсутність фінансування змушені скоротити обсяги спільної роботи з іншими установами чи цілком відмовитися від їхніх послуг. У 1989 р. у розрахунку на кожний головний чи провідний інститут в колишньому СРСР припадало десять організаційних співвиконавців, 1995 р. — 0,38, а нині співвиконавців практично немає. Очевидно, що потрібно відновити і використати досягнення минулих років, розробити чітку скоординовану мережу для створення галузевих систем економічних норм і нормативів.

Ці системи мають складатися із сукупності положень, методичних рекомендацій, нормативних матеріалів, класифікованого переліку і складу норм та нормативів, порядку їхньої розробки і відновлення, розгляду, узгодження і запровадження в дію. Галузева система є організаційно-методичною основою для формування нормативної бази галузі певної виробничої спеціалізації, обсягу виробництва, природно-виробничих умов тощо. Їх застосування дасть змогу в кожному підприємстві постійно мати необхідний для прийняття управлінських рішень масив обґрунтованих норм і нормативів, що враховують місцеві організаційно-економічні й природно-кліматичні особливості. Вона повинна бути універсальною і придатною для формування нормативної бази розвитку всіх виробничих типів підприємств. Тому склад норм і нормативів, які включаються до неї, значно більший, ніж це необхідно для окремо взятого підприємства. Крім того, система передбачатиме можливість використання сформованої на її основі нормативної бази для обліку й аналізу діяльності підприємств, розрахунку показників, необхідних під час складання договорів з орендними, підприємними колективами, окремими орендарями, кооперативами, контролю за їхньою роботою. Тому потрібно в кожній галузі й підгалузі агропромислового комплексу створювати свої типові галузеві системи нормативів, які були б розроблені й побудовані ієрархічно — від найменших до укрупнених нормативів, і застосовувалися за фасетним принципом, коли будь-яка безліч нормативів, показників розглядається незалежно від підпорядкованості за своїми особливими групами ознак.

Типова галузева система норм і нормативів є складовою частиною системи для функціонування економічного механізму агропромислового комплексу загалом.

Виходячи з вимоги взаємозв'язку і сумісності систем норм і нормативів, галузей виробництва і рівнів управління в країні, а також необхідності автоматизації процесів формування нормативної бази (збирання, нагромадження, відновлення норм і нормативів), структура типової галузевої системи створюється відповідно до структури галузей економіки країни, яка виражається в системі техніко-економічних норм і нормативів за видами робіт і за витратами (економією) праці, сировини, матеріалів і паливно-енергетичних ресурсів, нормативів використання виробничих потужностей та інвестицій тощо.

Для галузі сільського господарства можливо встановити такі групи норм і нормативів: ефективності сільськогосподарського виробництва; затрат праці і заробітної плати; витрат і запасів сировини, матеріалів, палива й енергії; тривалості освоєння проектних потужностей підприємств, що запроваджуються, і показники використання виробничих потужностей; інвестицій і капітального будівництва; використання сільськогосподарської техніки, устаткування і потреби в них; фінансових, грошових (комплексних) витрат на виробництво (обслуговування, цільові заходи і т. ін.); соціально-економічні; охорони навколишнього середовища; галузеві специфічні норми і нормативи.

Структура типової системи нормативів при плануванні може мати 10 груп нормативів: 1) показники, що характеризують основні технологічні процеси сільськогосподарського виробництва; 2) затрати праці і заробітної плати, нарахувань на неї; 3) витрати сировини, матеріалів, палива й енергії; 4) норми запасів матеріальних цінностей; 5) нормативи капіталовкладень; 6) нормативи тривалості освоєння основних фондів, використання техніки, устаткування і потреби в них; 7) нормативи фінансових показників; 8) грошових (операційних) витрат на виробництво; 9) соціально-економічні; 10) охорони праці й навколишнього середовища.

В сільськогосподарських підприємствах до *першої групи нормативів* належать природні чинники, що визначають можливість вирощування тих чи інших культур (тепло, волога, інші агрокліматичні елементи), земельні угіддя, що оцінюються за місцем знаходження конфігурації й топографії місцевості, якості ґрунтів. Наявність трудових ресурсів, насіння, кормів, добрив, меліорантів, хімічних і біологічних засобів захисту рослин, нафтопродуктів, основні характеристики тварин, сільськогосподарської техніки, виробничих приміщень, будівель, споруд, стандарти на сільськогосподарську продукцію.

*Друга група* – нормативи часу, виробітку, обслуговування, тарифної системи, нормативи надбавок, доплат і преміювання, тобто нормативи основної (постійної) і додаткової (перемінної) частин заробітної плати.

*Третя група* – показники використання сировини і матеріалів, норми витрати мінеральних, органічних, мікробактеріальних, органо-мінеральних добрив, регуляторів росту рослин, хімічних меліорантів ґрунтів, хімічних і біологічних засобів захисту рослин, дефоліантів і десикантів, біологічного палива, матеріалів для ґрунтових сумішей, насіння, розсади і посадкового матеріалу, кормів, макро- і мікроелементів та підгодівель, каротину й вітамінів для худоби і птахів, амінокислот, води, підстилкового матеріалу, хімічних консервантів кормів, норми витрати сировини і матеріалів при первинній обробці і переробці сільгосппродукції, на допоміжні та інші потреби ви-



робництва, технічне обслуговування і ремонт основних фондів, виробничі норми витрати матеріалів у будівництві й на виготовлення будівельних деталей, виробів і конструкцій, норми витрати паливно-енергетичних ресурсів, норми виробничих запасів матеріалів і палива, норми природного збитку і втрат сільськогосподарської продукції, сировини, матеріалів, палива при транспортуванні і збереженні, норми і нормативи збільшень, втрат урожаю від впливу різних чинників (дії і післядії мінеральних, органічних та інших видів добрив, від застосування меліорантів, від зрошення, осушення, застосування регуляторів росту рослин тощо), нормативи приросту продуктивності сільськогосподарських тварин і птахів залежно від різних чинників, норми і нормативи термінів і обсягів проведення сільськогосподарських робіт, поживності кормів, їхньої структури, відтворення, технологічних режимів утримання сільськогосподарських тварин, навантаження різних видів худоби і птахів на земельні площі, норми потреби в бджолосім'ях, нормативи посівної й посадкової площі медоносів для бджільництва, посадкової площі шовковичних для шовківництва, нормативи збитків врожаю від різних чинників.

*Група чотири* — норми страхових перехідних фондів насіння, кормів, нормативи запасів матеріальних ресурсів промислового виробництва (мінеральні добрива, ядохімікати, паливо, медикаменти, засоби захисту тварин, ремонтні матеріали і запчастини, тверде паливо тощо).

*Група п'ять* — нормативи питомих капітальних вкладень на технічне переозброєння, реконструкцію, розширення і нове будівництво об'єктів виробничого і невиробничого призначення, норми тривалості будівництва об'єктів, житлових будинків і об'єктів комунального господарства, нормативи величини розриву в часі (лага) між проведенням капітальних вкладень і одержанням ефекту, норми тривалості освоєння проектних потужностей об'єктів тваринництва і промислового птахівництва.

*Група шість* — норми денної (змінної) продуктивності, річний (сезонний) виробіток і завантаження тракторів, комбайнів та іншої сільськогосподарської техніки, нормативні терміни служби машин, норми, що визначають потребу парку в ремонтно-обслуговуючих впливах, нормативні коефіцієнти, інші показники, нормативи потреби в машинах і устаткуванні, структури парку, нормативи потреби в засобах технічного обслуговування і діагностування машин, у резервних машинах.

*Група сім* — нормативи, що регламентують взаємовідносини з Державним і місцевими бюджетами, позабюджетними фондами, внутрі-господарськими підрозділами та окремими працівниками, банками і підприємствами, визначають розміри відрахувань на цільові фонди і резерви, відображають фінансовий стан і платоспроможність підприємства та характеристики надійності банків.

*Група вісім* — нормативи грошових витрат на 1 га сільськогосподарських культур на сто голів тварин і птахів, одиницю продукції, комплекс робіт з видобутку добрив, доставлення, збереження і внесення мінеральних добрив і хімічної обробки посівів сільськогосподарських культур, нормативи комплексних витрат коштів на застосування біологічних засобів захисту рослин, вапнування, фосфоритування й обробки солонцевих ґрунтів, рекультивації земель, поверхневого поліпшення природних сіножатей і пасовищ, догляду за культурними і природними сіножатями і пасовищами, лісосмугами і лісомеліоративними насадженнями, садами, виноградниками й іншими багаторічними насадженнями, із заготівлі, транспортування різних видів кормів, ветеринарно-санітарного обслуговування тварин, нормативи грошових витрат у первинній обробці

сільськогосподарської продукції, у підсобних підприємствах і промислах, допоміжних і обслуговуючих виробництвах.

*Група дев'ять* — нормативи із удосконалення соціальної структури трудового колективу, норми і нормативи умов праці й охорони здоров'я, норми розрахунку соціальної інфраструктури (житла, підприємств торгівлі й громадського харчування, культурно-просвітніх установ, шкіл і дошкільних закладів, побутового обслуговування, лікувально-оздоровчих установ), норми господарсько-питного споживання води і водовідведення, споживання електроенергії на комунально-побутові потреби, витрати газу, забезпеченості внутрігосподарськими дорогами з твердим покриттям, нормативи зелених насаджень.

*Група десять* — норми відведення земель під захисні лісові насадження, нормативи на рекультивуацію земель, відведення земель для сільськогосподарських потреб водоспоживання і водовідведення, водоохоронні зони, нормативні вимоги до збереження і застосування засобів хімізації, розміщення населених пунктів і виробничих центрів.

За своєю структурою система має поділятися на групи, підгрупи, блоки, види норм і нормативів. Групи утворені відповідно до загальноекономічних галузей економіки і галузевої системи норм і нормативів. Підгрупи створюються за принципом об'єднання норм і нормативів за загальними ознаками у сфері застосування. Блоки, як частини підгрупи, є сукупністю норм і нормативів за загальними ознаками у сфері застосування. Блоки, як частини підгрупи, є сукупністю норм і нормативів, об'єднаних за конкретними ознаками використання (підгалузь, група матеріалів, сільськогосподарських культур, види тварин, види допоміжних і обслуговуючих виробництв тощо). Види норм і нормативів поєднують нормативні показники, що застосовують в одній із областей планового процесу і відбивають використання у виробництві певного виду ресурсів.

Структура і склад систем дають змогу використовувати їх під час організації формування бази знань норм і нормативів на основі автоматизованої системи збирання, нагромадження і їхнього відновлення як невід'ємної складової частини автоматизованої системи економічних розрахунків.

Таким чином, розробка галузевих систем економічних норм і нормативів в АПК є нагальною потребою для створення техноекономічних стандартів виробництва продукції й розвитку оптимального ринкового середовища.

Бюджетування в сільському господарстві має ряд особливостей і може складатись із таких етапів: планування графіку координації дій між центрами відповідальності; визначення стратегії розвитку підприємства та чинників, які впливають на зменшення виробництва продукції; уточнення статей витрат по об'єктах та сферах відповідальності; обґрунтування нормативів як на вартісні, так і кількісні параметри виконання технологічних процесів; проведення допоміжних розрахунків по визначенню і обґрунтуванню кількісних і якісних характеристик об'єктів витрат і доходів в умовах реального часового потоку, обговорення бюджетних показників центрами відповідальності, складання стандартних бюджетів.

Як показує досвід, процес бюджетування в сільськогосподарських підприємствах може здійснюватись після 10 січня кожного року і одночасно по всіх центрах відповідальності.

Першою необхідною умовою є визначення і координація бюджетної інформації по центрах відповідальності.

У практиці адміністративно-командної економіки у процесі планування витрат використовувався нормативний метод, а в світовій практиці найбільш популярним є розрахунково-конструктивний метод, який дозволяє приймати рішення в комплексі та ефективніше координувати зв'язки між центрами відповідальності. Планування здійснюється спочатку по обсягах виробництва, а потім — по статтях витрат, далі — статті витрат калькуюються і проводиться планування фінансових результатів. Слід відмітити, що раніше при плануванні зберігалась аналогічна послідовність, відмінність полягає в тому, що раніше більш застосовувався регламентований нормативний метод, а зараз — розрахунково-конструктивний, який базується на маркетингових дослідженнях. Нами проведені дослідження планування собівартості зернових культур. Метою нашого дослідження було визначення точки беззбитковості та маржинального доходу. Незважаючи на заперечення ряду вчених про неможливість поділу витрат на постійні і змінні на сільськогосподарську продукцію, проведений цей поділ на основі розроблених в Полтавській державній аграрній академії технологічних карт.

Слід відмітити що цей поділ умовний, але він дозволяє визначити основну тенденцію. Розглянемо детально проведені розрахунки. В табл. 9.2 проведений поділ витрат на умовно-змінні та умовно-постійні.

Таблиця 9.2

**Калькуляція собівартості зернових культур в кооперативі «Батьківщина»  
Котелевського району**

Статті витрат	Од. вим.	Виробничі витрати на 1 ц зернових		
		Всього	у тому числі:	
			Умовно-постійні	Умовно-змінні
Оплата праці (пряма і непряма)	люд.-год.	2,2	1,47	0,73
Насіння	кг	1,53	1,53	
Мінеральні добрива	кг д. р.	1,18		1,18
Органічні добрива	т	2,12		2,12
Засоби захисту рослин		1,5		1,50
Пально-мастильні матеріали	кг	5,34	3,56	1,78
Електроенергія	кВт. год.	–	–	–
Амортизація		2,1	2,10	
Поточний ремонт		1,32	1,32	
Загальновиробничі витрати		1,22	1,22	
Інші матеріальні витрати		3,68	2,45	1,23
Собівартість – всього	грн/цнт	22,19	13,65	8,54
Збір продукції	т	7743	X	X
Площа	га	1650	X	X
Ціна реалізації	грн/цнт	43,52	X	X

Виходячи із розрахунків технологічної карти, близько 2/3 витрат на оплату праці віднесено на умовно-постійні (оплата праці на підготовці ґрунту, посіви, догляді за

посівами), а 1/3 витрат на оплату праці віднесено до умовно-змінних (оплата праці на збиранні урожаю). Стаття «Насіння» віднесена повністю на умовно-постійні, так як тут чітко встановлена норма висіву.

Стаття «Органічні та мінеральні добрива» віднесена до умовно-змінних витрат, тому що від кількості внесених добрив залежить урожайність сільськогосподарських культур з одного гектара зібраної площі.

Стаття «Пально-мастильні матеріали» розподіляється аналогічно статті «Оплата праці». Решта статей віднесені до умовно-постійних за винятком інших матеріальних витрат, де витрати визначались конкретно за кожним елементом. Даний поділ дозволив побудувати графік беззбитковості та визначити точку беззбитковості.

Наприклад, обсяг реалізації до 3 тис. т збитковий, а понад 3 тис. т господарство отримує прибуток. Маржинальний дохід як різниця між виручкою, реалізованою продукцією та умовно-змінними витратами, що показує, як ефективно потрібно використовувати умовно-змінні витрати. Даний розподіл витрат здійснювали на умовну продукцію, яка включає зерно, солому, зерновідходи.

Метою дослідження було обґрунтування точки беззбитковості основної продукції зерна, хоча додаткові надходження можуть бути від реалізації соломи і зерновідходів.

Дане дослідження проведено автором із використанням комп'ютерної програми. Слід зазначити, що особливості технологічного процесу в сільському господарстві, коли вихід продукції визначається не тільки кількістю спожитих ресурсів, матеріалів праці, а й іншими факторами, наприклад, завдання щодо виробництва 6000 ц зерна може вирішуватися шляхом засіву 200 га при врожайності 30 ц з 1 га або 250 га при врожайності 24 ц. Витрати при цьому будуть різними, оскільки частина їх залежить від кількості продукції, частина — від площі, а частина взагалі не залежить від зазначених факторів. Іншими словами, в окремих виробництвах всі витрати поділяються не на дві групи, як це передбачено системою директ-костінг, а на три: змінні, які безпосередньо визначаються виходом продукції; умовно-змінні, які залежать від іншого показника, який може впливати, в свою чергу, на кількість продукції; постійні. У сільськогосподарських підприємствах до умовно-змінних можна віднести, як це доводять ряд авторів, витрати рослинництва, які визначаються площею посівів, а у тваринництві — кількістю голів худоби.

### **9.3. Контроль за використанням витрат**

Система контролю витрат виробництва за сучасних умов стає вирішальним моментом щодо впливу на результати діяльності підрозділів і господарства в цілому. Тому доцільно розглянути питання щодо використання такої системи в сільськогосподарських підприємствах України.

У практиці діяльності підприємств різних галузей народного господарства є кілька методів планування та обліку витрат та пов'язаного з ним контролю витрат. Ці методи, як відмічалось раніше здобули загальне визнання в різних країнах світу (стандарт-кост, директ-костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат). Вони відрізняються один від одного організаційно-правовими та методологічними засадами. Якщо перші з названих методів, як правило, використовують як засоби для

подальшого прийняття рішень, то чекова форма контролю є, крім того, засобом самоконтролю з боку керівників і колективу підрозділу (центру витрат чи центру прибутку) та засобом стимулювання за результатами роботи колективу.

Методологічно відмінності між названими методами стосуються складу витрат, які підлягають контролю, порядку їх планування та подальшого виявлення відхилень, ступеня деталізації даних про причини відхилень від планового рівня та подальшого групування цих даних у розрізі осіб, з вини яких сталися ці відхилення.

В узагальненому вигляді особливості зазначених методів обліку і контролю витрат подано в табл. 9.3.

Таблиця 9.3

**Характеристика основних методів обліку і контролю витрат**

Назва методу	Порядок доведення завдань до підрозділу	Склад витрат	Спосіб виявлення відхилень проти плану (бюджету)	Особи, що відповідають за відхилення	Система стимулювання
Стандарт — кост	На певний період на підставі нормативних та конкретних даних	Прямі, загально-виробничі, а в окремих випадках і загальногосподарські витрати	Розрахунково	Керівники підрозділів	Побажання власника та наявність трудової угоди
Нормативний метод обліку	На звітний період та більш короткі проміжки часу	Ті самі витрати, а також витрати на збут	За допомогою сигнальних документів і розрахунково	Особи, з вини яких сталися відхилення	Як правило, не передбачається
Дірект-костінг	На звітний період	Лише прямі виробничі витрати з поділом на змінні та постійні	Розрахунково	Керівники підрозділів (центрів витрат)	Побажання власника та наявність угоди
Чекова форма контролю	На виробничий період на основі нормативів	Виробничі витрати, включаючи і пов'язані з управлінням підрозділу, а також в разі потреби відрахування на покриття загально-виробничих і загальногосподарських витрат		Увесь колектив	За підсумками звітного періоду

Методи обліку і контролю витрат наведено у міру їх розробки та впровадження у виробництво.

Нормативний метод обліку витрат, який почали впроваджувати в СРСР в 30-ті роки, суттєво не відрізнявся від стандарт-кост з методологічного боку. Слід погодитися з точкою зору Ю. Литвина та В. Олійника з цього приводу, які зазначають, що аналіз нашої вітчизняної літератури, яка висвітлює зарубіжний досвід організації обліку витрат виробництва, в роботах академіків М. Чумаченка, М. Маргуліса, О. Мухіна, С. Сатубалдіна і С. Стукова та інших переконує, що, наприклад, в США немає жодного підприємства, яке б не вело обліку за системою «стандарт-кост».

Хоча автори вбачають у цій системі відмінності від нашого нормативного методу, але вже сьогодні глибоко переконані, що не треба шукати відмінностей там, де їх не було і немає, оскільки нинішній нормативний метод витрат — це не що інше, як запропонований М. Жебраком в 30-ті роки з США «стандарт-кост».

Відмінності між стандарт-кост і нормативним методом полягають у порядку збирання та опрацювання даних.

У багатьох зарубіжних підприємствах бухгалтерський облік вівся в цілому по підприємству, матеріали списували під час їх одержання від постачальника, був відсутній облік витрат за об'єктами калькуляції та підрозділами. Тому контроль за витратами здійснювали, як правило, порівнянням стандартних витрат з фактичним, але здебільшого у натуральних вимірниках. За наявності відхилень їх оцінювали за історичною собівартістю або за поточними цінами придбання.

При нормативному методі відхилення у витратах матеріалів та оплаті праці фіксували в сигнальних документах, а всі інші відхилення визначали розрахунково. Тим самим цей метод давав більш точні, ґрунтовні та докладні дані про результати господарювання. При цьому суми економії і перевитрат визначали за причинами і відповідальними особами, але все це потребувало значних затрат часу на доведення лімітів до виконавців, документальне підтвердження фактів перевитрат, одночасно облік в одному реєстрі нормативів, відхилень і фактичних даних про витрати за всіма видами прямих і непрямих витрат.

У підприємствах з великою номенклатурою продукції досить часто це створювало такі великі потоки інформації, що їх аналіз за допомогою контролю за відхиленнями неможливо було здійснити. Крім того, відсутність достовірних і обґрунтованих нормативів значно ускладнювала облік. Слід визнати, що при цьому методі досить часто створювався істотний психологічний бар'єр між бухгалтерами та фахівцями (керівниками підрозділів), адже облік перевитрат (насамперед ставали об'єктами обліку) вівся по кожній особі. Це призводило до того, що в бухгалтерії заводили «досьє» на інші підрозділи та осіб, внаслідок чого виникали непорозуміння та недоречності. Нормативний метод, незважаючи на його переваги, впроваджувався під тиском і, як правило, «тримався» на ініціативі бухгалтерів. Він не набув поширення, а одержані при цьому дані не використовувалися для матеріального стимулювання працівників підрозділу за результатами діяльності за звітний період.

У літературних джерелах останніх років значна увага приділена контролінгу як важливому засобу поліпшення управління підприємством. При цьому передбачається вивчення узагальнюючого показника діяльності підприємства з подальшим поділом на чинники, що визначають його рівень. У країнах СНД подібний аналіз отримав назву факторного і був запропонований для підприємств різних галузей народного

господарства. Однак слід визнати, що при цьому найбільш узагальнюючим показником був рівень рентабельності товарної продукції, тоді як у різних системах контролінгу вибір узагальнюючого показника був вищий.

З найбільш відомих методик контролінгу, побудованих на логіко-дедуктивних схемах, слід виділити такі:

1. Du Pont, яка розроблена американською компанією з аналогічною назвою, де центральним показником виступає рентабельність інвестованого капіталу (ROI) із такими складовими, як рентабельність обороту та обіг капіталу.

2. Pyramid Structure of Ratios, яка запропонована Британським інститутом менеджменту, де основним показником є ROI та різні показники обороту.

3. Zvei, що розроблена Центральною спілкою електротехнічної промисловості Німеччини і складається з двох великих блоків: аналізу зростання та структурного аналізу.

4. RL, яка запропонована Райхманом та Ліхніттом і передбачає як основні показники рентабельність і ліквідність.

Крім того, є низка емпірико-індуктивних систем (Blaver, Weibel, Camel), побудованих на передбаченні можливих ситуацій щодо неплатоспроможності певного підприємства.

Розглянуті схеми аналізу діяльності підприємства підтверджують факт, що всі вони є системою фінансового аналізу, а при вивченні складу, класифікації та формування витрат виробництва застосовуються загальноприйняті підходи, тобто особливих відмінностей у побудові контролю витрат не спостерігається, що визнано багатьма вченими.

Однак австрійськими вченими, які займаються зіставленням планових і фактичних показників у системі контролінгу, зокрема Х. Рітцбергером, запропоновано дещо специфічну методику розрахунку витрат та їх контролю в малих та середніх підприємствах, яку слід розглядати як один з варіантів стандарт-кост.

У таких підприємствах основою розрахунків є спеціальні одиниці вимірювання виконаної роботи, якими можуть бути кількість робочих годин основного працівника або умовні розрахункові одиниці (кількості, квадратні метри), або робочі характеристики, наприклад при експлуатації транспортних засобів. Подальша схема розрахунків передбачає визначення суми всіх витрат у розрахунку на цей показник, зокрема витрат на оплату праці всіх категорій працівників підприємства, нарахування на оплату праці, витрати матеріалів і накладні витрати, включаючи відсотки на власний та залучений капітал, винагороду підприємцю (власнику) за працю та його соціальне страхування, податки і втрати тощо.

Ці планові розрахунки на певний проміжок часу (рік) слугують підставою для визначення ціни виконаних робіт і наданих послуг (при цьому допускається врахування чинних положень щодо знижок) і можуть бути використані не тільки в малих і середніх підприємствах, а й в центрах прибутку, що входять до складу великих підприємств, зокрема таких, як в аграрному виробництві. Вони дають змогу швидко визначити кошторисну вартість робіт, особливо якщо вартість матеріалів і запасних частин оплачуватиметься окремо.

Така схема розрахунків досить проста, дає можливість швидко визначити вартість виконаних робіт та в подальшому легко здійснити контроль за фактичними даними.

Нормативні калькуляції, що склалися при розглянутих вище методах обліку, давали більш-менш точні дані для контролю за умови додержання передбачуваного обсягу виробництва. Однак якщо відбувалися зміни в цьому показнику, витрати згідно із зробленими розрахунками могли значно відрізнятись від фактичних. Це пояснюється наявністю постійних і змінних витрат. Такий поділ є основою застосування ще одного методу, який набув значного поширення в розвинутих країнах — методу дірект-костінг. Особливістю цього методу обліку і контролю виробництва є те, що контроль здійснюється лише за прямими витратами, тобто витратами, які стосуються конкретного центру витрат (центру прибутку) чи госпрозрахункового підрозділу.

Більшість авторів поділ витрат на постійні і змінні пов'язують з визначенням точки беззбитковості. Цей момент має велике значення під час нормування витрат, оскільки дає змогу більш точно запрограмувати суму витрат, визначити економію чи перевитрати та розрахувати маржинальний дохід. Однак при цьому потрібно врахувати деякі особливості функціонування дірект-костінг за сучасних умов. А. Павленко та М. Чумаченко зазначають, «що ступінь відхилення розрахункових результатів за моделлю залежить від ряду факторів. Серед них варто назвати такі: діапазон зміни показників в обсягу реалізації; питома вага у витратах постійних витрат; період, за який проводиться аналіз; зміна реалізованої продукції; зміна цін і рівня інфляції». У доповнення ці автори посилаються на К. Друрі, який досліджує низку допущень при визначенні точки беззбитковості, а отже: всі інші змінні залишаються незмінними; єдиний виріб або постійна номенклатура реалізованих виробів; прибуток розраховується за змінними витратами; сукупні витрати і сукупний дохід є лінійними функціями обсягу виробництва; витрати можна точно розподілити на постійні та змінні.

Це припущення треба доповнити, зважаючи на деякі особливості технологічного обладнання, зокрема: по-перше, вироблена продукція не відповідає товарній, наприклад, у тваринництві продукцією звітного періоду при відгодівлі тварин є приріст живої маси, а товарною — забійний вихід; по-друге, наявність побічної та супутньої продукції, отриманої в одному виробничому процесі, наприклад молоко і приплід у молочному скотарстві; по-третє, вихід продукції вимірюється кількома показниками, наприклад, обсяг перевезень вантажним автотранспортом вимірюється в тонно-кілометрах та в годинах роботи тощо.

Чекова форма контролю досить поширена в сільськогосподарських підприємствах і будівельних організаціях. Ю. Литвин та В. Олійник з цього приводу писали: «Важливо зазначити, що це єдина, проста, зрозуміла практика, розумна, діюча і прийнята на озброєння спеціалістами сільського господарства система планування, обліку і контролю витрат на виробництво. Але це не метод і не форма обліку, а система, яка виникла з причин недосконалої діючої системи обліку витрат на виробництво, її неоперативності і відставання від тих процесів, які підлягають обліку».

Не спиняючись на визначенні чекової форми контролю витрат, доцільно наголосити на особливостях її застосування:

1. Госпрозрахункові завдання доводилися до значних підрозділів господарства.
2. Завдання обліку виробництва встановлювалися на підставі продуктивності тварин та урожайності за попередній період.
3. Ліміти витрат розраховувалися за технологічними картками.
4. Вироблена продукція оцінювалася за встановленими цінами (по суті справи встановлювали трансфертні ціни, які приймалися на рівні собівартості виробництва,



а також інші схеми їх обчислення; окремі автори налічували сім баз для встановлення цих цін).

5. Застосовувалося матеріальне стимулювання за результатами діяльності підрозділу, розмір якого визначався відрахуваннями від госпрозрахункового доходу (різниці між вартістю продукції за встановленими цінами та фактично понесеними витратами на її виробництво).

6. Контроль за витратами і доходами здійснювався керівниками підрозділу самоконтролем за допомогою чеків, які складалися керівниками підрозділу ще до моменту здійснення операції або відразу після її завершення.

Практика свідчила, що підрозділи спершу охоче переходили на чекову форму контролю витрат, хоча згодом це бажання поступово згасало. Це пояснюється тим, що при формуванні внутрігосподарських цін та встановленні лімітів витрат досить часто виникали ситуації, коли за рахунок організаційних та економічних заходів (повне оприбуткування продукції, належний облік витрат тощо) підвищувався вихід продукції, що призводило до виникнення значної маржі внаслідок економії на постійних і умовно-змінних витратах, які по суті залишалися в розпорядженні госпрозрахункового підрозділу і виплачувалася йому за підсумками року. Це значно знижувало ефективність застосування чекової форми контролю.

Вивчення позитивних та негативних сторін окремих методів контролю витрат дає змогу визначити реальні шляхи побудови управління витратами виробництва в сучасних умовах.

Очевидно, найкращі результати підприємство матиме тоді, коли в досягненні економії будуть зацікавлені виконавці, тобто застосовуватиметься матеріальне стимулювання за підсумками діяльності підрозділу. Однак при цьому слід визнати, що застосування цього заходу насамперед визначається власником, який може вважати, що найбільш повне і раціональне використання ресурсів залежить від його керівництва і тому в приватних підприємствах запровадження засад госпрозрахунку має регулюватися за допомогою колективного договору.

Особливо це доцільно робити щодо підрозділів, які розташовані далеко від підприємства і де власникові важко здійснювати контроль за виконанням технологічних операцій та понесеними витратами і виходом продукції. У всіх інших підприємствах питання про застосування госпрозрахункових засад має вирішувати безпосередньо колектив.

Однак при цьому потрібно врахувати два важливих моменти: кому (власнику чи госпрозрахунковому підрозділу) слід зараховувати маржинальний дохід, який виникає при перевиконанні планових завдань, та обґрунтувати методику визначення рівня виконання завдань з виходу продукції.

Вважаємо, що маржинальний дохід не повинен включатися до госпрозрахункового доходу підрозділу, тому економія витрат (перевитрати) має визначатися порівнянням фактичної суми з розрахованою за формулою:

$$E = B_{\phi} - (K \times Z + \Pi \times B_{y-z} + B_n), \quad (9.1)$$

де:  $B_{\phi}$  — фактичні витрати на виробництво;

$K$  — кількість продукції;

$Z$  — змінні витрати на одиницю продукції;

$\Pi$  — площа посівів (середнє поголів'я), що використані при виробництві продукції;

$B_{y-z}$  — умовно-змінні витрати на площу посіву чи середню голову;

$B_n$  — постійні планові витрати на виробництво певної продукції.

Така методика визначення відхилень від запланованих витрат потребує належної побудови обліку факторів, які визначатимуть нормативні витрати з метою їх порівняння з фактичними, а поглиблений аналіз — істотної перебудови обліку витрат. По-перше, необхідно виділити ті статті витрат, які є змінними і умовно-змінними, і вести їх облік з якомога більшою деталізацією з метою вивчення і узагальнення, тоді як постійні можна укрупняти, виділяючи лише найбільш значущі, що важливо для контролю за виконанням кошторису. По-друге, особливої уваги потребують ті статті, до складу яких входять витрати, які залежать від кількості виробленої продукції.

Наприклад, у багатьох виробництвах до складу прямої оплати входить погодинний заробіток, нарахований окремим працівникам при виробництві конкретної продукції. Наявність подібних сум приводить до виникнення маржинального доходу при зростанні обсягів виробництва, або навпаки — до перевитрат на оплату праці при зменшенні обсягу виробництва. Вплив цього фактора залежить від питомої ваги почасової оплати в конкретному періоді.

Тут можна було б рекомендувати запровадження такої системи оплати праці, за якої всім працівникам оплата нараховувалася б за вихід продукції. Однак при цьому слід враховувати, що для розрахунків потрібно брати середній рівень виходу продукції, оскільки при завищенні обсягу виробництва в розцінки може бути закладено маржинальний дохід, що може піти на користь власника, але зменшить заробіток працівників підрозділу.

У центрах прибутку велику увагу необхідно приділяти питанням контролю за обсягами реалізації і насамперед щодо інформаційного забезпечення. Труднощі виникають в тих підприємствах, підрозділи яких надають аналогічні послуги (наприклад бригади в будівельних організаціях), чи виробляють аналогічні види продукції (наприклад рослинницькі бригади в сільськогосподарських підприємствах), адже при цьому виникає потреба у деталізації даних про обсяги та якість реалізованої продукції в розрізі підрозділів.

У подібних умовах матеріальне стимулювання може здійснюватися залежно від розміру створеного підрозділом госпрозрахункового доходу порівнянням виручки від реалізації з фактичною або скоригованою сумою витрат на фактичний обсяг виробництва. При цьому потрібно враховувати, що госпрозрахунковий дохід слід зменшити на витрати, пов'язані зі збутом продукції, адже ціна на продукцію може залежати від умов постачання, тобто прямі витрати на збут впливають на розмір госпрозрахункового доходу.

На користь цього свідчать ще два моменти. По-перше, в окремих галузях народного господарства при обчисленні собівартості продукції передбачено застосовувати повну собівартість. Так, при обчисленні собівартості сільськогосподарської продукції визначено межу витрат, які входять до складу виробничої собівартості продукції, наприклад, при обчисленні собівартості зерна до її складу включалися витрати з початку виробництва до очистки зерна на току (франко — тік), а овочів — франко-місце зберігання або продажу, тобто і нині до складу собівартості цієї продукції включають витрати на збут, а це суперечить чинним положенням з бухгалтерського обліку, де не передбачається обчислення повної собівартості продукції.

Отже, при використанні системи контролю за допомогою центру прибутку виникають труднощі щодо обчислення госпрозрахункового доходу і, відповідно, системи матеріального стимулювання.

На необхідність обчислення повної собівартості продукції свідчить і той факт, що існує звітність, зокрема форма № 50 — сг., де зіставляється собівартість товарної продукції певного виду з виручкою від її реалізації. Аналіз даних цієї звітності за останні роки показує, що всі види продукції, як правило, високодохідні, тоді як у цілому сільськогосподарське виробництво збиткове.

І тут виникають два питання, які потребують вирішення.

По-перше, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 99 р. № 996-ХІV підприємства самі визначають порядок ведення обліку витрат виробництва. Водночас Планом рахунків та Інструкцією про його застосування не передбачено обчислювати повну собівартість продукції, що ускладнює застосування контролю за результатами господарювання за схемами центрів прибутку.

По-друге, законодавче закріплення прав підприємства про комерційну таємницю, зокрема щодо витрат виробництва і наслідків реалізації окремих видів продукції, ставить під сумнів правомірність запровадження у практику звітності про собівартість продукції.

#### **9.4. Забезпечення контролю за здійсненням витрат підприємства**

Витрати підприємства є складовою частиною виробництва, тому їх контроль здійснюється одночасно із перевіркою всієї фінансово-господарської діяльності.

На деяких підприємствах зустрічаються випадки несистематичного здійснення поточного контролю за підрозділами кошторисів витрат на утримання та експлуатацію обладнання, загальногосподарських і адміністративних витрат. Метою такого контролю є дотримання затверджених норм витрат і лімітів споживання матеріалів, палива, енергії, інструментів та інших засобів праці; лімітів споживання і вартості різного роду робіт та послуг (ремонт основних засобів, послуги транспорту), заробітної плати обслуговуючого персоналу. Для контролю за витратами на утримання та експлуатацію обладнання розроблені нормативи витрат на ремонт і експлуатацію найбільш важливих груп обладнання, але їх дотримання нехтується працівниками підприємства.

Головною метою контролю витрат є ефективне використання виробничих витрат, їх видів шляхом виявлення причинно-наслідкових факторів, прийняття своєчасних рішень по регулюванню відхилень, оптимізації співвідношення «витрати — прибуток».

У практиці обліково-аналітичної роботи використовуються ряд методів економічного аналізу: зокрема факторний аналіз, який дозволяє визначити відхилення кожного фактора і дати оцінку причин, які вплинули на дане відхилення. Найбільш простий і найменш трудовитратний є метод ланцюгових підстановок. Оскільки найбільш збиткове виробництво у звітному році є вирощування свиней, то проаналізуємо зміну величини умовно-змінних витрат від обсягу виробництва, ціни і норми витрат на 1 га, використовуючи такі позначення і формули:

$$Z_{\phi} = O \times C \times H, \quad (9.2)$$

де:  $Z_{\phi}$  – змінні витрати становили 100 грн – планові (фактичні);  
 $H_n(\phi)$  – норма витрат на 1 ц (500, 1700) грн – планова (фактична);  
 $O_n(\phi)$  – обсяг виробленої продукції (60, 45) ц – плановий (фактичний);  
 $C_n(\phi)$  – ціна реалізації (1000; 800) грн – планова (фактична);

Якщо побудувати загальну формулу, то помітно, що відхилення змінних витрат від нормативних даних відбулись:

– за рахунок зміни обсягу вирощеної продукції:

$$(O_{\phi} - O_n) \times C_n \times H_n \quad (9.3)$$

$$(45 - 60) \times 1000 \times 500 = -75000 \text{ грн};$$

– за рахунок зміни ціни:

$$O_{\phi} \times (C_{\phi} - C_n) \times H_n, \quad (9.4)$$

$$45 \times (800 - 1000) \times 500 = 45000 \text{ грн};$$

– за рахунок зміни норми витрат на 1 га:

$$O_{\phi} \times C_{\phi} \times (H_{\phi} - H_n) \quad (9.5)$$

$$45 \times 800 \times (1700 - 500) = 432\,000 \text{ грн.}$$

Таким чином, відхилення рівня фактичних витрат від нормативних відбулось за рахунок зміни обсягу вирощеної продукції на 75 000 грн; за рахунок зміни ціни на 45 000 грн; за рахунок зміни норми витрат на 1 га на 432 000 грн.

Контроль фінансово-господарської діяльності підприємства поділяється на зовнішній та внутрішній.

Зовнішній контроль діяльності досліджуваного підприємства здійснюють такі установи:

1. Державна податкова адміністрація України – єдиний орган у структурі державної влади, який здійснює фіскальний контроль за діяльністю платників податків. Контроль здійснюється шляхом планових та поточних камеральних перевірок. При здійсненні планових перевірок контролюється правильність віднесення витрат підприємства до складу валових витрат для визначення в податковому обліку оподаткованого прибутку за період, що перевіряється. Також перевіряється наявність первинних документів, що підтверджують такі витрати, та здійснюється перевірка показників податкових декларацій з даними бухгалтерського обліку. Камеральна перевірка проводиться за поточний податковий період при отриманні податковим органом квартальної (проміжної) та річної звітності від платника податку, а саме Декларації про прибуток підприємства. В процесі камеральної перевірки контролюється відповідність даних додатків декларації до рядків самої декларації.

2. Органи статистики, на яких покладено повноваження контролю правильності ведення бухгалтерського обліку. В процесі перевірки контролюється стан організації бухгалтерського обліку витрат виробництва на витратних рахунках (згідно з планом рахунків) та правильність кореспонденції витратних рахунків з іншими рахунками. Органи статистики здійснюють контроль аналогічно податковій інспекції шляхом організації планових та камеральних перевірок, використовуючи при цьому дані бухгалтерського обліку та дані бухгалтерської звітності (Звіт про фінансові результати).

3. Незалежні аудитори та аудиторські фірми, які з ініціативи власника підприємства виконують зовнішній фінансовий контроль. Їх основною метою є захист інтересів замовника таких послуг.

На жаль, керівництво деяких підприємств не користується послугами аудиторських фірм, що не дозволяє досліджуваному підприємству своєчасно виявляти та виправляти недоліки бухгалтерського та податкового обліку, а значить, і заощаджувати кошти підприємства.

Попри величезні збитки керівництво підприємства не звертає увагу на перевірку фактичної собівартості продукції, що є одним з важливих етапів ревізії. Тому для досліджуваного підприємства пропонуємо здійснювати даний вид перевірки.

Перевірка собівартості продукції здійснюється в розрізі калькуляційних статей затрат і визначення рівня собівартості окремих видів продукції. Особливу увагу звертають на можливі випадки коливання собівартості продукції за окремі періоди. Наприклад, якщо за певний період (місяць) підвищуються витрати і необґрунтовано збільшується собівартість продукції, то це може свідчити про наявність перевитрат сировини, матеріалів і напівфабрикатів та інших витрат. Також з'ясовують, чи немає випадків необґрунтованого списання на собівартість продукції нестач і псування цінностей, витрат, які не мають відношення до виробничого процесу або перенесення їх з минулих періодів на місяць, що перевіряється, тощо.

Під час ревізії перевірячі підлягають витрати за окремими калькуляційними статтями і підтвердження їх відповідними первинними документами. Одночасно перевіряють можливі випадки різкого зниження витрат за окремими місцями, що може свідчити про завищення нормативів витрат або необґрунтоване перенесення витрат місяця, що перевіряється, на наступні періоди. Ревізія собівартості продукції допомагає встановити обґрунтованість списання витрат на її виробництво і реалізацію. Тому ревізор акцентує увагу на виявленні фактів списання і включення в собівартість продукції витрат і витрат, які не пов'язані з її виробництвом і реалізацією (витрати непромислових виробництв і господарств, витрати і витрати, які належать віднесенню за рахунок винних організацій і осіб, спеціальних коштів, резервів і витрат майбутніх періодів, прибутків і збитків). Особливо перевіряють витрати щодо безперспективних незакінчених робіт, а також робіт, які втратили актуальність, і приймають заходи щодо зупинення подальшого проведення затрат щодо них.

Ефективним методом перевірки правильності і документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів (лімітних карт, карт розкрою, вимог, забірних відомостей – з сировини і матеріалів) з даними аналітичного і синтетичного обліку (машинограмами, відомостями розподілу затрат сировини і матеріалів, заробітної плати, журналами 5 і 5-А, відомостями журнальної форми обліку, відомостями оцінки остаточного браку і розрахунку втрат від браку, даними оцінки залишків та нестач незавершеного виробництва) і звітними матеріалами (виробничими звітами цехів, періодичними звітами із собівартості). Одночасно перевіряється правильність оцінки матеріалів шляхом співставлення оцінки списаних матеріалів з обліковою їх оцінкою; правильність розрахованих відхилень від купівельних цін, оцінки незавершеного виробництва і обліку зворотних відходів. За рахунок цих факторів на окремих підприємствах має місце необґрунтоване регулювання собівартості продукції, що випускається.

Перевірка правильності накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Вивчаючи операції з обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, необхідно пам'ятати, що вичерпний перелік таких витрат наведено в п.п. 18, 19, 20 П(С)БО 16 «Витрати». Тобто, контролер повинен перевірити правомірність віднесення витрат до адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат.

Щодо внутрішнього контролю, то багаторічна практика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств та стану бухгалтерського обліку на них більш ніж переконливо свідчить про дуже низьку ефективність внутрішнього контролю, який функціонує на базі чинного законодавства. На жаль, у чинному законодавстві ми знаходимо вимоги лише до внутрішнього фінансового контролю (постанова КМУ від 22.05.2002 р. № 685 «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю»). Непрямо про необхідність організації дієвого внутрішнього контролю сказано у Законі України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника.

Здійснення внутрішнього контролю покладено на керівника та головного бухгалтера. Обов'язковим завданням для керівника підприємства є створення необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку.

Обов'язковим завданням для головного бухгалтера є забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, організації контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

Рекомендовано при здійсненні внутрішнього контролю за витратами підприємства головному бухгалтеру застосовувати:

- нормативні перевірки, які являють собою вивчення вмісту відображеної в документі операції з точки зору її відповідності чинним нормам, правилам та інструкціям;
- арифметичну перевірку, яка полягає в контролі за правильністю підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа.

Раз в рік окремими підприємствами проводиться інвентаризація матеріальних активів шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку.

Відповідальність за проведення інвентаризації згідно із законодавством покладається на керівника підприємства, до обов'язків якого входить: створення необхідних умов для її проведення у стислі терміни, визначення об'єктів, кількості і термінів проведення інвентаризації.

У зв'язку з виявленням перевитрат виробництва для підприємств пропонується застосування нормативного методу обліку витрат.

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і економія засобів розкриваються не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових запасів. Таким вимогам відповідає нормативний метод.

Важливими завданнями нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати невраховані при плануванні і в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі.

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління.

Всі випадки відхилення від норм повинні оформлюватись відповідним документами і обліковуватись. Облік відхилень ведеться з метою забезпечення своєчасної інформації про розміри і причини додаткових, не передбачених нормами витрат, і прийняття необхідних організаційних і технічних заходів.

Таким чином, причини перевитрат виробництва на окремих підприємствах криються в нехтуванні відповідних працівників підприємства дотримуватись контролю витрат, що, в свою чергу, зумовлює збитковість виробництва. Для підприємства запропоновано застосування нормативного обліку витрат та своєчасну перевірку фактичної собівартості продукції.

Отже, підсумовуючи даний розділ, слід зазначити, що кризове становище підприємства було зумовлене неефективною системою управління витратами. Зокрема було виявлено вивільнення коштів при оптимізації поставки бензину для підприємства в розмірі 12,1 тис. грн.

Прискоривши період відгодівлі тварин, підприємства повинні мати можливість скоротити собівартість вирощування ВРХ та свиней відповідно на 35 та 11 тис. грн; підвищити прибуток відповідно на 38 та 27 тис. грн.

Максимальне скорочення транспортних витрат під час перевезення вантажів сприяє підвищенню продуктивності праці і зниженню собівартості продукції. Нами сплановані транспортні перевезення таким чином, щоб мінімізувати витрати при перевезенні зерна озимої пшениці, які становитимуть 1675 грн.

Оптимізувавши склад автомобільного парку, підприємство має можливість знизити витрати на утримання даного підрозділу на 3476,7 грн та продати автомобілі за оптимізованою структурою (5 одиниць).

На підприємстві взагалі не виконується контроль за витратами, в результаті чого виникають перевитрати виробництва та в силу інших обставин — кризове фінансове становище. Було визначено відхилення рівня фактичних витрат від нормативних, що відбулось за рахунок зміни обсягу вирощеної продукції на 75000 грн; за рахунок зміни ціни на 45000 грн; за рахунок зміни норми витрат на 1 га на 432000 грн. Для підприємства запропоновано введення в практику господарювання нормативного методу, застосування якого дасть можливість вчасно виявити перевитрати та застосувати відповідні заходи.

### Контрольні питання до теми 9

1. Яке місце займає планування в системі управління витратами підприємства?
2. Якими чинниками зумовлена точність перспективного та поточного планування витрат?
3. З якою метою здійснюється планування витрат на підприємстві?
4. Яке значення має планування одноразових витрат на підприємстві?
5. Охарактеризуйте процес планування одноразових витрат.
6. Назвіть мету та завдання планування поточних витрат підприємства.
7. Охарактеризуйте процес планування поточних витрат підприємства.
8. Які документи забезпечують інформаційну базу планування витрат на підприємствах?
9. Які фактори необхідно враховувати в процесі планування поточних витрат підприємства?

Відповідь обгрунтуйте.

10. Які функції виконують кошториси витрат за центрами відповідальності?
11. У чому полягає важливість планування собівартості окремих видів продукції підприємства?

### Рекомендована література

1. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
2. *Кочетков А. В., Овчаренко Е. И.* Планирование менеджмента производственных затрат в сельском хозяйстве. Научно-методическое пособие. — Луганск: издательство «Элтон-2», 2002. — 108 с.
3. *Вітацький В.* Система економічних норм і нормативів у галузях АПК. // Україна: аспекти праці. Науково-економічний та суспільно-політичний журнал. — 2001. — № 7. — С. 43.
4. *Іванова Н. Ю.* Аналіз беззбитковості виробництва: теорія та практика: Навчальний посібник. — К.: Лібра, 2002. — 72 с.
5. *Литвин Ю. Я., Олійник В. М.* Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні та зарубіжні). — Тернопіль, 1995. — С. 131.
6. *Чумаченко Н. Г.* Бухгалтерський учет: прошлое, настоящее ... будущее?! // Світ бухгалтерського обліку. — 1997. — С. 19.
7. *Маргулис А. Ш.* Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства: Учебник для вузов по специальностям «Бухгалтерский учет» и «Финансы и кредит». — 4-е изд. переработанное и дополн. — М.: Финансы, 1966. — 471 с.
8. *Мухин А. Ф., Григорьев Ю. А.* Учет во внешней торговле СССР: Теория и практика. — 2-е изд., дополненное. — Москва: Международные отношения, 1988. — 293 с.
9. *Сатубалдин С. С.* Учет затрат на производство в промышленности США. М.: Финансы, 1980. — С. 238.
10. *Жебрак М. Х.* Корреспонденция счетов при нормативном учете // Материалы конференции по нормативному учету в тяжелой промышленности. — М.: Изд-во ЦУНХУ Госплана СССР, 1934. — С. 169.
11. *Павленко С. Н.* Контролинг: Учебное пособие. — К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. — С. 100, 105, 112, 126.
12. *Гутер Р. С., Арлазаров В. Л., Усков А. В.* Практика программирования. — М.: Наука, 1965. — 211 с.
13. *Науковий вісник Національного Аграрного Університету / Редколегія: Д. О. Мельничук (відповідальний редактор) та інші.* Випуск 44. — К., 2001. — 244 с.

### Додаткова література

1. *Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебное пособие / В. А. Белобородова, А. П. Чечега, В. Т. Слабинский и др.* — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 1989.



2. Никольсон Дж. Ли, Рорбах Дж. Основы калькуляции: Пер. с англ. — М.: Экономическая жизнь, 1926. — С. 67.

3. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства: Пер. с англ. Б. Вакман / Под редакцией и предисловием Ю. О. Любовича. — М.: Техника управления, 1930. — С. 124.

4. Харрисон Дж. Организация работы секретаря учреждения: Пер. с англ. — М.: Экономика, 1982. — 128 с.

5. Вітвицький В. Система економічних норм і нормативів у галузях АПК. // Україна: аспекти праці. Науково-економічний та суспільно-політичний журнал. — 2001. — № 7. — С. 43.

6. Бородкин А. С., Торопов В. А. Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции. — К.: Техніка, 1990. — 147 с.

7. Кирсанов В. А. Прогнозирование и планирование использования земельных ресурсов. — Харьков, 1997. — 61 с.

8. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — № 9. — С. 29.

9. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; Под редакцией Н. Г. Данилочкиной. — М.: Юнити-Дана, 2003. — 279 с. — С. 84.

10. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / О. А. Карминский, Н. И. Оленев и др. — М., 1998. — С. 256.

11. Росс С. Основы корпоративных финансов: Пер. с англ. — М.: Лаборатория базовых знаний, 2000. — С. 223.

12. Питерс Т., Уотермен Р. В поисках эффективного управления: опыт лучших компаний. — М.: Прогресс, 1990. — 418 с.

13. Кондрашова С. С. Информационные технологии в управлении: Учебное пособие. — К.: Изд-во МАУП, 1998. — 132 с.

14. Оцінка, аналіз, планування фінансового становища підприємства: науково-методичне видання / За редакцією д.е.н., професора А. В. Чупіса. — Суми: Вид-во «Довкілля», 2001. — 404 с.

15. Савицкая Г. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: Учебник. — 2-е изд., испр. — Минск: ИП «Экоперспектива», 1999. — 494 с.

16. Витрати, що включаються до виробничої собівартості підприємства // Вісник податкової служби України. — 2003. — № 15. — С. 52.

## ТЕМА 10. ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОКРЕМИХ ГАЛУЗЕЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

### План

**10.1.** Внутрігосподарська звітність центрів витрат і відповідальності на підприємствах легкої промисловості.

**10.2.** Внутрішньогосподарська звітність центрів відповідальності на виробництвах харчової промисловості.

**10.3.** Організація центрів витрат і відповідальності в машинобудуванні і металообробці.

**10.4.** Документальне оформлення виробничого процесу і облік витрат у деревообробній галузі промисловості.

***Ключові терміни:** внутрішньогосподарська звітність, центри відповідальності, центри витрат, виробничий процес.*

### **10.1. Внутрігосподарська звітність центрів витрат і відповідальності на підприємствах легкої промисловості**

До легкої промисловості належать підприємства по виготовленню бавовни — волокна, шовкових виробів і виробів з вовни.

Бавовняні вироби: бавовна-волокно; пряжа бавовняна для трикотажного і ткацького виробництва; сурові та готові тканини, включно технічні; а також нитки, марля, вата тощо.

Шовкові вироби: шовк-сирець, шовкова пряжа, шовк кручений, нитки, шовкові тканини сурові і готові. Вовняні тканини: вовняна пряжа для ткацького і трикотажного виробництва; штучні вироби з вовни. Льняні вироби: льон-волокно, сурові та готові тканини, штучні вироби з льону; коноплеволокно, прядиво і тканини, технічні та ін.

Продукти шкіряної та хутряної промисловості. Тобто це десятки виробництв зі своїми особливостями щодо первинного обліку витрат на виробництво і внутрігосподарської виробничої звітності. В минулому ці особливості були передбачені галузевими і відомчими інструкціями міністерств і їх головних управлінь.

З переходом на ринкові умови господарювання підприємства, що залишилися у державній формі власності, продовжують дотримуватися вимог зазначених інструкцій. Форми первинних документів і підсумкових реєстрів з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, визначені зазначеними відомчими інструкціями, використовуються і в даний час у деяких акціонерних товариствах.

У 2001 р. Державний комітет промислової політики України наказом від 2 лютого № 47 затвердив Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості.

Цими Методичними рекомендаціями передбачено суперечливі положення, висновки і настанови. Так п. 5 Рекомендацій містить вимогу (чи побажання), щоб дані обліку витрат використовувалися для оцінки та аналізу фактичної ефективності

організаційно-технічних заходів, спрямованих на удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків. А в п. 3 стверджується про необхідність однозначного визначення методики цього розрахунку незалежно від того, де буде **використовуватися** показник виробничої собівартості: в бухгалтерському, статистичному чи управлінському обліку. Зауважмо, у зазначених видах обліку ці показники мають використовуватися, а не формуватися. Не утруднили себе розробники Методичних рекомендацій визначенням, а що таке управлінський облік, а тим більше статистичний, на підприємстві.

У п. 165 серед окремих статей витрат наведено витрати на утримання і експлуатацію устаткування і окремо загальновиробничі, що суперечить П(С)БО 16. «Витрати». В п. 254 пропонується розподіляти ці витрати (невідомо на якому рахунку обліковані) пропорційно до заробітної плати. І отримаємо невідповідність: де більша частка зарплати, тобто ручної праці, туди і більше витрат на експлуатацію обладнання розподілять і отримують «фактичну» собівартість.

У п. 364 система «директ-костінг» подана настільки деформовано, що застосувати її практично неможливо. А в числі додатків у першому наведено номенклатуру статей витрат на утримання і експлуатацію устаткування, але забули послатися на П(С)БО, яким передбачено їх відокремлення в обліку, і на якому рахунку.

І цей повний набір суперечностей пройшов мимо пильного ока управління обліку і звітності Мінфіну. І доводиться констатувати: хто тільки в Україні не переймається вказівками з питань обліку: Мінпромполітики; галузеві економічні інститути; ДКЦПФР; керована американцями ФПБАУ. Одним словом, хто тільки хоче, а відповідають за достовірність звітності бухгалтери підприємств.

Добре, що хоч Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не передбачає обов'язкового дотримання подібних рекомендацій. Керівники підприємств мають можливість передбачити в заходах облікової політики найбільш раціональні і досконалі форми обліку, порядок документального оформлення господарських операцій на підприємствах, організацію первинного обліку.

В усіх виробництвах легкої промисловості, як і інших галузей, первинний облік охоплює операції з переміщення сировини, матеріалів і напівфабрикатів зі складів і комор в цехи і дільниці та їх переміщення у виробництві.

Об'єктами первинного виробничого обліку є також витрачання палива і енергії, виробітку робітників, використання засобів праці.

В усіх випадках первинний облік є пристосованим до технології і організації виробництва з врахуванням величини партій виробів, тривалості їх виготовлення, застосовуваного обладнання.

У випадках виготовлення в одному цеху декількох видів виробів (і кожний з них на спеціальних машинах (обладнанні) виникає необхідність вичленити витрати на експлуатацію об'єктів основних засобів, зайнятих на виготовленні конкретних видів виробів із загальної суми витрат на засоби праці цеху (дільниці). При цьому необхідно враховувати і ті витрати, які пов'язані з використанням всіх інших засобів праці цеху: будівель, споруд, енергопостачання та ін.

У таких виробництвах необхідно обчислити витрати на експлуатацію кожного виду (типу, класу) машин, ліній чи окремих агрегатів за місяць, робочий день, годину.

Такі розрахунки необхідні для того, щоб можна було достовірно визначити суми витрат на засоби праці на виготовлення конкретних видів виробів і у тих випадках,

коли їх виготовляють протягом конкретного періоду, відмінного від календарного на 20–30 чи більше днів. Це стосується в першу чергу виробництв швейної, трикотажної промисловості та деяких інших, де виготовляють партії виробів на одних і тих же спеціалізованих машинах. В усіх цих виробництвах необхідно формувати відповідно пристосовані центри витрат і відповідальності.

Методи первинного обліку витрат і формування внутрігосподарської звітності застосовують залежно від видів продукції і послідовності обробки сировини і основних матеріалів, з яких виготовляється продукція. В залежності від організації виробничого процесу і його оснащення засобами праці, з урахуванням асортименту виробів, його постійності і частоти оновлень, виготовлення партій раніше освоєних виробів чи виробів оновленого асортименту та деяких інших умов.

В усіх зазначених виробництвах можна використовувати відповідно пристосовані методи групування витрат і формування центрів відповідальності.

Методи виробничого обліку і групування витрат по центрах відповідальності в масових і великосерійних виробництвах з одним розподілом обробки сировини та основних матеріалів є схожими. Порядок їх формування може відбуватися за простим (попередільним), напівфабрикатним або безнапівфабрикатним способами обчислення собівартості виробів.

У дрібносерійних та індивідуальних виробництвах застосовують позамовний метод обліку витрат і обчислення собівартості виробів. Витрати на виконання замовлень по виготовленню відносно невеликих партій виробів або окремих екземплярів, за умови їх виготовлення в цехах промислових підприємств, обліковуються в розрізі кожного такого замовлення.

Під час узгодження замовлень на виготовлення невеликих партій виробів або окремих екземплярів здійснюють попередні розрахунки витрат технологічних матеріалів, на оплату праці і на застосування виробничого обладнання.

При позамовному методі обліку витрат недоцільно виділяти центри відповідальності за витрати окремих видів виробничих ресурсів, а у більшості випадків таке виділення є недоречним. При цьому методі виготовлення виробів і обліку витрат наказом по підприємству призначається особа, відповідальна за виконання замовлення і за витрати на його виконання.

Замовлення оформляється на заздалегідь визначену кількість (партію) замовлених виробів, фактична собівартість замовлення обчислюється після його закінчення. При виконанні замовлень з тривалим виробничим циклом їх оформляють на окремі частини — закінчені конструкції або вони обліковуються у незавершеному виробництві.

Первинні документи з витрат матеріалів і на оплату праці оформляються у прийнятому на підприємстві порядку, а витрати за використання виробничого обладнання обчислюються залежно від часу його використання на виконання конкретного замовлення, з урахуванням всіх витрат, пов'язаних із застосуванням засобів праці на виконання цього замовлення.

За період виконання замовлення на його собівартість необхідно відносити частку загальновиробничих, організаційно-управлінських накладних витрат із застосуванням прийнятої на підприємстві бази розподілу. Витрати, пов'язані з виконанням замовлення, записуються в нагромаджу-вальну відомість на основі первинних документів за внутрімісячні проміжки часу, прийняті на підприємстві для внутрігосподарської звітності і про витрати на виготовлення всіх видів продукції підприємства.

В текстильній галузі легкої промисловості виробничий процес проходить декілька стадій — переділів: прядильний, крутильний, ткацький і оздоблювальний. Ці стадії можуть бути зосередженими на одному підприємстві як окремі переділи. І можуть відбуватися на відокремлених підприємствах — прядильному, включно з крутильною стадією, і ткацькому, з оздоблювальною стадією.

Характерною особливістю виробництв текстильної галузі є складання балансів сировини. Сировиною для прядильного виробництва є бавовняне волокно, хімічні волокна і відходи. Кількість сировини і виготовлення пряжі розраховуються за кондиційною вагою в планових і звітних балансах сировини і пряжі. Звітний баланс складають на основі фактичних облікових даних: в лівій частині балансу записують кількість витраченої сировини (волокон), а в правій показують фактичні виходи продукції (пряжі) і фактичні відходи. Ці баланси складають в кінці місяця, коли відомі залишки сировини і напівфабрикатів у незавершеному виробництві. Ось типова форма звітного балансу:

Баланс сировини у прядильному виробництві \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.  
(назва підприємства) (місяць)

№ з/п	Запущено у виробництво					Отримано з виробництва				
	Показники	Вміст в суміші (відсотків)	Кількість	Ціна	Сума	Показники	У відсотках	Кількість	Ціна	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
						Перший баланс				
	Бавовна (волокно) І с.	68				Стрічка чесальна	90			
	Бавовна (волокно) ІІ с.	30				Звороти	2			
	Разом волокна	98				Відходи поворотні	7,5			
	Зворотні відходи	2				Відходи безповоротні	0,5			
	<b>Всього</b>	<b>100</b>				<b>Всього</b>	<b>100</b>			
						Другий баланс				
	Штапельне волокно	98				Стрічка чесальна	94			
	Звороти	2				Звороти	2			
						Відходи поворотні	2,5			
						Відходи безповоротні	1,5			
	<b>Всього</b>	<b>100</b>					<b>100</b>			
						<b>Підсумковий баланс</b>				
	Стрічка чесальна з бавовни	67				Пряжа	97,5			

	Стрічка чесальна з штапелів	33				Звороти	2			
	Усього волокна					Відходи				
	<b>Всього</b>	<b>100</b>				<b>Всього</b>	<b>100</b>			

Протягом місяця обліковують запуск волокон у виробництво на підставі первинних виробничих документів, в яких записують також кількість (кг) пряжі, отриманої після операції рихлення, рівняння і крутіння. На підставі цих документів можна здійснювати записи в нагромаджувальній відомості і підраховувати внутрімісячні проміжні підсумки витрат волокна (суміші волокон), вихід пряжі і відходів. Кількість відходів повторного використання і втрат уточнюють за результатами інвентаризації незавершеного виробництва на кінець місяця і з врахуванням уточнень відповідно до звітнього балансу сировини.

Проміжні підсумки нагромаджувальної відомості використовуються протягом місяця як внутрігосподарська звітність, а підсумкові дані за місяць, уточнені з урахуванням результатів інвентаризації незавершеного виробництва і звітнього балансу сировини, є основою для відображення витрат сировини (волокон) і виходу готової продукції — пряжі, на рахунках бухгалтерського обліку.

Прядильне виробництво може здійснюватися на окремих підприємствах по виготовленню пряжі, ниток.

Такими підприємствами є прядильні фабрики або підприємства з іншими назвами, які виготовляють пряжу з різних компонентів і різних номерів.

У багатьох випадках прядильні виробництва — це структурні підрозділи текстильних фабрик чи текстильних комбінатів, які виготовляють певний асортимент тканин і штучних виробів.

У ткацькому виробництві сировиною є однопниточна і кручена пряжа й хімічні філаментні нитки. Витрати пряжі на тканини кожного артикула розраховуються за кондиційною вагою.

Виходячи з кількості тканин, які підлягають випуску, технічних умов, якими визначено номери і сорти пряжі, і з врахуванням відходів, складаються баланси сировини: планові, для розрахунку необхідної кількості сировини на партію тканин чи на певний період часу, і звітний баланс, у якому відображаються фактичні витрати пряжі, отримані тканини і відходи.

Як у ткацькому, так і в прядильному, а також в оздоблювальному виробництві текстильної галузі легкої промисловості сировина (волокна, тканини, сурові тканини) і необхідні компоненти є прямими витратами сировини і матеріалів і, відповідно, формують витрати центру відповідальності за раціональне використання технологічної сировини і матеріалів.

Незалежно від форм організації виробництва і управління в кожному з виробництв (переділів) текстильної галузі — прядильному, ткацькому і оздоблювальному — можна і необхідно виділити центри витрат і відповідальності за використання технологічної сировини і матеріалів. Відповідальних осіб цих центрів необхідно визначити в наказі про облікову політику.

Центр витрат на робочу силу в кожному із зазначених виробництв включає показники виробітку і суми нарахованої заробітної плати робітникам та відрахування на соціальні заходи на цю зарплату. Включення заробітної плати робітників до собівартості конкретних видів виробів: у прядильному виробництві — номери пряжі; в ткацькому — види сурових тканин; в оздоблювальному — артикули готових виробів — здійснюється згідно з встановленим порядком.

У центрі витрат на засоби праці зосереджуються витрати на утримання і експлуатацію всіх об'єктів основних засобів, включно будівель (приміщень) і споруд, а також малоцінних необоротних матеріальних активів, конкретного виробництва — прядильного, ткацького, оздоблювального. Постатейний облік цих витрат, їх розподіл і включення до собівартості конкретних видів виробів можна здійснювати у відповідному порядку згідно з галузевими особливостями підприємства.

На підприємствах окремих галузей, де зосереджено всі три виробництва, виникає необхідність включення витрат деяких загальнозаводських служб — енергопостачання, газопостачання; паросилового господарства, водопостачання — до витрат на засоби праці. Витрати цих служб доцільно розподіляти по центрах витрат та центрах відповідальності на засоби праці конкретних виробництв в залежності від наданих обсягів електроенергії, газу, пари, води.

Послуги ремонтних служб (цехів, відділів) включаються до витрат на засоби праці або інших на основі документів про обсяги робіт, виконаних на конкретних об'єктах.

Порядок обліку і розподілу загальновиробничих організаційно-управлінських накладних витрат кожного з виробництв суттєво не відрізняється від загальних. Відповідно і проміжні внутрімісячні підсумки витрат можна підраховувати в тому самому порядку.

Трикотажне виробництво включає виготовлення широкого асортименту виробів: декілька видів трикотажного полотна, купонів з інтерлочних машин і круглофангових машин; деталі з плоскофангових і котонних машин. Облік цих видів продукції, які називають сировиною для виготовлення широкого асортименту трикотажних виробів, ведеться за видами сировини. На деяких підприємствах ці види «сировини» називають напівфабрикатами.

З цих видів сировини (напівфабрикатів) виготовляють повний асортимент білизняного і верхнього трикотажу. В зв'язку з широким асортиментом готових виробів і частими його змінами обліковувати витрати і випуск готових виробів у розрізі кожної позиції асортименту практично неможливо. За таких умов однорідний асортимент продукції об'єднують у групи: білизняний трикотаж; блузки; джемperi та інші, залежно від технології їх виробництва і застосовуваних машин та механізмів.

Виготовлення «сировини» (напівфабрикатів) оформляється застосовуваними у виробництві первинними документами. Форми цих первинних документів визначаються технологією і організацією виробництва на конкретних підприємствах: відомості перемотки пряжі у зв'язку з її кошенням; відомості обліку полотна, отриманого з в'язальних машин; відомість обліку купонів, отриманих з в'язальних машин; відомість обліку напівфабрикатів; виробничий звіт про крашення і оздоблення полотна (пряжі) в красильно-оздоблювальному виробництві та ін.

На кожному підприємстві з виробництва трикотажних виробів необхідно розробити порядок оформлення технологічних операцій зазначеними вище первинними

документами: на передачу пряжі в цех (дільницю) по виготовленню трикотажного полотна — «сировини» (напівфабрикатів), з яких виготовляється переважна більшість асортименту трикотажних виробів і рух цих напівфабрикатів у виробництві. Цей порядок необхідно відобразити в розділі обліку виробництва, заходів облікової політики підприємства.

В сучасних умовах виготовлення трикотажних виробів, широкого застосування спеціальних машин по виробництву конкретних видів виробів (груп виробів) істотно зменшилася частка витрат на оплату праці в собівартості продукції. Близько 90% у собівартості продукції трикотажного виробництва приходиться на витрати технологічних матеріалів: пряжу і барвники. Другими за питомою вагою в собівартості є витрати на утримання і експлуатацію засобів праці.

За цих умов необхідно зосередити особливу увагу на організації обліку витрат за центрами на технологічні матеріали і на засоби праці. Що стосується центрів витрат на робочу силу — в підрозділах і в цілому по підприємству, то облік витрат цього центру мало чим буде відрізнятися від обліку таких витрат в інших галузях виробництва.

На підприємствах трикотажної галузі мають місце суттєві особливості щодо організації центрів відповідальності за витрати технологічних матеріалів, оскільки виготовлення виробів відбувається не тільки на основі «сировини» (напівфабрикатів), а й шляхом виготовлення деталей виробів на спеціальних машинах (робочих місцях), а також панчіх, шарпеток, колготок на спеціальних машинах — технологічних лініях. І все це у багатьох випадках відбувається під керівництвом, тобто відповідальністю, однієї особи — завідувача виробництвом чи технолога (технологів) цехів, дільниць.

У виробництвах, де на кожній виробничій лінії (потоці) призначено відповідальну особу — технолога чи бригадира, — рух сировини (напівфабрикатів) відбувається під його відповідальністю і, відповідно, він оформляє застосовувані (передбачені обліковою політикою) первинні виробничі документи про рух сировини (напівфабрикатів) і кількість виробів, виготовлених і зданих на склад або на наступну виробничу лінію.

Якщо виробництво двох або більше найменувань (видів) виробів відбувається під відповідальністю однієї особи — технолога, майстра, то на найменування, що виготовляється під його відповідальністю, необхідно оформляти окремі первинні документи. На підставі первинних виробничих документів здійснюються записи в нагромаджувальну відомість витрат технологічних матеріалів, макет якої подано в Додатку Б.

Оскільки виробництво трикотажних виробів відбувається в цехах і на дільницях на різних машинах з виготовлення конкретних видів виробів, виникає необхідність застосування адекватного обліку витрат на експлуатацію засобів праці.

Обліковувати витрати на засоби праці за номенклатурою статей тільки в цілому по цеху (дільниці) недостатньо. Необхідно вичленити витрати на експлуатацію машин та інших засобів праці, зайнятих на робочих місцях чи потокових лініях з виготовлення конкретних видів виробів, від витрат на експлуатацію інших об'єктів і тих, які відносяться до загальноцехового виробничого процесу.

За таких умов необхідно в первинному обліку і внутрігосподарській звітності — нагромаджувальних відомостях — вести окремий облік витрат на експлуатацію спеціальних машин, на яких виготовляються конкретні види виробів (груп виробів), об'єкти калькуляції і окремо обліковувати витрати на утримання і експлуатацію ви-



робничих приміщень, споруд та інших об'єктів основних засобів цеху, які зайняті загальновиробничими функціями. Тобто необхідно вести нагромаджувальні відомості внутрігосподарського, внутрі-місячного обліку витрат у розрізі потокових ліній з виготовлення окремих видів виробів (груп виробів) об'єктів калькуляції (Додаток Г), з подальшим узагальненням даних цих відомостей у підсумковій відомості витрат і виготовлення виробів (Додаток Д). Підсумки цієї відомості характеризують технологічну собівартість продукції.

Після розподілу загальновиробничих, організаційно-управлінських, накладних витрат цеху (дільниці) в розрізі видів виробів і включення (сумування) їх з технологічною собівартістю отримуємо виробничу собівартість продукції.

## **10.2. Внутрішньогосподарська звітність центрів відповідальності на виробництвах харчової промисловості**

Побудова обліку виробництва в харчовій промисловості визначається особливостями конкретних виробництв галузі: борошномельного і круп'яного виробництва; хлібопекарського; макаронних виробів; виробництва цукру; кондитерських виробів; продукції олійножирового виробництва; спиртового і горілчаного виробництва; плодовоовочового і виноробного виробництв; переробки м'яса і молока, рибопродуктів; продукції парфюмерно-косметичних виробництв.

Незалежно, однак, від специфічних особливостей окремих видів виробництв харчової промисловості у всіх виробництвах, як і в інших, використовуються технологічні сировина і матеріали, робоча сила і засоби праці.

На більшості виробництв харчової промисловості технологічний процес відбувається як єдиний і в той же час у ньому виділяються окремі фази (етапи). Наприклад, переробка м'яса включає: обвалювання і сортування м'яса; приготування фаршу; виготовлення м'ясокопченостей; копчених і варених ковбас; зельців та ін.

Подібні фази чи етапи мають місце і в деяких інших виробництвах: з переробки молока, виготовлення макаронних виробів та деяких інших.

У харчовій промисловості мають місце специфічні галузеві особливості щодо обліку витрат центру технологічних матеріалів, а в окремих виробництвах й інших центрів витрат і відповідальності.

Технологічним сировині і матеріалам властиві як натурально-речові, тобто кількісні, так і якісні характеристики. Ці характеристики необхідно фіксувати і враховувати в первинному обліку і визначати їх вплив на отримання готового продукту або стадії (етапи) технологічного процесу. Без відображення в первинному обліку цих характеристик дані первинного обліку сировини і матеріалів будуть недостовірними.

Наприклад, у виробництві цукру обов'язково враховують дигестію (цукристість) цукрового буряка; у олійножировому виробництві — олійність насіння соняшнику, конопель тощо, у хлібопекарському — вологість борошна; вміст сухих речовин та кислотність плодів і ягід у виробництві соків й екстрактів та ін. Облік руху і змін натуральних характеристик сировини і матеріалів в ході технологічного процесу в поєднанні з вартісними характеристиками і оцінками складають основу первинного виробничого обліку і контролю витрат. Всі ці натуральні характеристики повинні відображатися в первинних документах.

У деяких виробництвах унаслідок дії біохімічних процесів відбуваються зміни кількості витраченої сировини чи матеріалу, які не уловлюються методами документування. У цих випадках доцільно складати в розрізі фаз (етапів) баланси якісних характеристик; баланси сухих речовин в плодах і ягодах; баланси цукру, вмісту олії і т. ін.

Документальне оформлення передачі сировини і матеріалів на виробництво, витрат (запуску) у виробництво, тобто фактичне їх витрачання, необхідно визначити для кожного виробництва зокрема з урахуванням варіантів технологічного процесу. Документування повинно бути таким, щоб забезпечити позмінний контроль (фіксацію) витрат.

Незалежно від видів (назв, форм) первинних документів, якими оформляється видача сировини, матеріалів, палива тощо зі складів, у всіх випадках необхідно вказувати кількісні натуральні вимірники (цукристість, вологість і т. ін.).

Витрачання сировини і матеріалів оформляється виробничими відомостями, виробничими листами чи виробничими звітами. Специфічні особливості технології виробництва більшості продукції харчової промисловості такі, що між вихідною масою (кількістю) сировини чи матеріалів і вихідною масою (кількістю) готової продукції при дотриманні визначених якісних характеристик передбачається пропорційна залежність — так звана норма виходу.

З урахуванням зазначеного у деяких випадках можуть мати місце відхилення, які фіксуються в первинних документах: заміна одного матеріалу іншим, якщо така заміна допустима і передбачена технологією виробництва. Наприклад, цукор замінюють патокою; масло — маргарином і т. ін.

У деяких виробництвах харчової промисловості до закінчення технологічного процесу неможливо встановити кількість готової продукції з точністю до облікової одиниці. У таких випадках фактичний вихід продукту обумовлений рядом об'єктивних причин, які не піддаються виміру апаратами відхилень, фізико-хімічних властивостей вихідних матеріалів і процесів у технологічних режимах. Ці відхилення виявляють методом техніко-економічних розрахунків після визначення фактичного виходу готових виробів.

На основі первинних документів, у яких зафіксовані фактичні витрати (запуск) сировини і матеріалів у виробничий процес, здійснюються записи у нагромаджувальній відомості витрат матеріалів, які ведуть на кожний вид продукції (виробів) зокрема.

У виробництвах харчової галузі промисловості показники в нагромаджувальній відомості приводяться як у вартісній оцінці, так і в натуральних вимірниках. При цьому до початку наступного місяця необхідно передбачити облікові ціни на всі види сировини і матеріалів, які будуть використовуватися в наступному місяці, і, таким чином, забезпечується поєднання обліку у вартісних вимірниках з можливостями контролю витрат в натуральних вимірниках.

У випадках неможливості попереднього (до початку місяця) визначення облікових цін на сировину (сезон закупок і використання плодів, ягід, фруктів) поточний облік витрат сировини і матеріалів у первинних документах вказується в кількісному і вартісному вимірниках, а в нагромаджувальній відомості протягом місяця облік витрат технологічних сировини і матеріалів ведуть тільки в натуральних (кількісних) вимірниках.

Методика і техніка обліку витрат на оплату праці робітників — виробничників у харчовій промисловості обумовлюються типом виробництва, технологією і орга-

нізацією виробничих процесів, а також формами оплати праці, які залежать від зайнятості робітників одночасно на виготовленні одного чи двох або більше виробів і застосовуваного обладнання.

Незважаючи на те, що майже для всіх виробництв галузі існують норми виробітку і відрядні розцінки оплати праці за виготовлення окремих видів виробів чи виробничих операцій, відрядна оплата праці на підприємствах галузі застосовується мало. Працю робітників оплачують за місячними ставками залежно від спеціальності, професії і кваліфікації — тобто кваліфікаційного розряду.

Останнім часом найбільш поширеною формою трудових відносин є контрактна, за якою визначаються умови праці і розміри оплати — місячні. Така форма оплати праці є найбільш спрощеною щодо нарахування і розрахунків з персоналом, але при її застосуванні виникають деякі ускладнення щодо визначення витрат на оплату праці в розрізі видів виробів, що є умовою для обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції.

Слід відмітити, що почасова форма оплати праці у виробництвах харчової промисловості застосовувалась і раніше, оскільки неможливо було визначити суми заробітної плати кожному робітникові за відрядною формою оплати праці за умови виконання протягом зміни різних операцій за розрядами робіт і, відповідно, розмірів її оплати.

У таких випадках, а в харчовій промисловості таких випадків більше ніж на інших виробництвах, оплачують робітників почасово, за відпрацьовані робочі дні, виходячи з місячної ставки, а розподіл нарахованої заробітної плати в розрізі видів виробів здійснюють пропорційно до вартісної працемісткості виробів, виготовлених за місяць, тобто пропорційно власній нормативній базі.

Записи сум заробітної плати в нагромаджувальну відомість центру витрат на робочу силу (Додаток В) проводять за нормативними (виходячи з відрядних розцінок оплати праці) на фактичний обсяг виготовлених виробів за зміну чи за інший проміжок часу. Відрахування на соціальні заходи у нагромаджувальну відомість записують в передбачених законом відсотках нарахувань від заробітної плати.

Макет запропонованої нагромаджувальної відомості є орієнтовним. У кожному виробництві до відомості слід вносити необхідні зміни з тим, щоб пристосувати її до умов конкретного виробництва.

Як і в інших галузях промисловості, витрати на засоби праці виробництв харчової промисловості охоплюють низку статей витрат, а на деяких підприємствах і виробництвах використовується спеціалізоване обладнання для виготовлення конкретних видів виробів.

За умов використання засобів праці загального користування і спеціального призначення виникає необхідність відокремлення витрат на утримання і експлуатацію засобів праці з тим, щоб відносити ці витрати на собівартість тих виробів, на виготовленні яких вони застосовуються.

З цією метою необхідно скласти розрахунки сум витрат на утримання і експлуатацію таких об'єктів засобів праці протягом місяця. До них слід віднести амортизацію і частину витрат на утримання і експлуатацію будівель і споруд виробничого підрозділу (цеху, дільниці).

У випадках, якщо ці об'єкти засобів праці протягом місяця не використовувалися, то витрати на їх експлуатацію за місяць доцільно відносити безпосередньо на

результати періоду, а не на собівартість продукції. Такий порядок відображення витрат не стосується обладнання підприємств сезонних галузей.

Витрати на паливо і енергію, що використовується для приведення в дію спеціальних основних засобів, та інші поточні витрати слід обчислювати у фактичних сумах цих витрат і відносити на собівартість тих видів виробів, для виготовлення яких вони використовувалися.

З врахуванням таких особливостей використання засобів праці у виробництвах галузі необхідно скласти необхідні розрахунки для віднесення витрат на засоби праці в розрізі тих видів виробів, для виготовлення яких вони використовувалися. Нагромаджувальні відомості цих витрат необхідно передбачити такими за формами і показниками, у яких можна було б відобразити суми витрат на засоби праці в розрізі видів виробів.

На основі проміжних підсумків нагромаджувальної відомості витрат технологічних матеріалів (Додаток Б), нагромаджувальних відомостей витрат на робочу силу (Додаток В) і на засоби праці (Додаток Г) записуються проміжні підсумки витрат у підсумкову відомість (Додаток Д), у якій обчислюється технологічна вартість (собівартість) продукції.

Без зазначених вище розрахунків і відокремленого обліку витрат на утримання і експлуатацію засобів праці в розрізі видів виробів домогтися достовірного обчислення технологічної і загальновиробничої собівартості виробів неможливо; неможливо виявиться об'єктивна оцінка ефективності засобів праці і ефективності їх використання. А відповідно і оцінка доцільності вкладання капітальних інвестицій в ті чи інші виробництва.

На основі відомості розподілу загальновиробничих накладних витрат і включення їх до технологічної собівартості отримуємо виробничу собівартість продукції.

Найбільш поширеним і масовим виробництвом у харчовій промисловості є **хлібобічення**. Промислове хлібобічення майже повністю витіснило домашню випічку хліба і навіть булочних виробів. Як через зайнятість домашніх виробниць — жінок, так і у зв'язку з економічною не вигідністю випікати хліб у домашніх умовах.

Все це призвело до поширення і урізноманітнення хлібопекарських виробництв: на великих хлібозаводах в містах і районних центрах до малих і міні-пекарень в інших населених пунктах.

Нижче наведено деякі особливості обліку витрат і організації центрів відповідальності у хлібопекарному виробництві.

Облік витрат хлібопекарського виробництва організовується залежно від обсягів виробничої діяльності, кількості агрегатів (ліній) по виготовленню хліба і булочних виробів.

На великих підприємствах, які працюють, як правило, в три зміни, виготовляються хлібобулочні вироби постійного асортименту — хліб формовий і подовий 2–3 найменувань щоденно і, крім того, широкий асортимент булочних виробів — батонів, плетінок та інших булочних виробів в асортименті.

Відповідно до завдання на зміну в цех, під звіт майстру (бригадиру) зміни, відпускаються зі складу по видатковій накладній борошно, дріжджі, сіль та інші матеріали відповідно до рецептури і кількості виробів, що будуть виготовлятися за одну або дві зміни у випадках початку роботи наступної зміни не в робочий час складу. У такому разі матеріали видають зі складу на дві зміни і передають їх наступній зміні як залишок на кінець зміни.

Первинним виробничим документом хлібопекарського виробництва є виробничий звіт (виробничий лист), який включає три розділи. В першому розділі записують залишки і рух матеріалів: борошна, дріжджів, солі, олії для змазування форм та ін. Залишки записують у графу «на початок зміни». Сюди включаються залишки борошна та інших матеріалів в натурі і тих, які містяться в опарі й заквасці, прийняті від попередньої зміни.

Надходження борошна та інших матеріалів зі складу за зміну, на підставі примірників видаткових накладних складу, записують у графу «надійшло за зміну»; в графі «залишок на кінець зміни» записують фактичну наявність борошна та інших матеріалів на кінець зміни, переданих майстру наступної зміни, а в графі «витрачено за зміну» записують обчислену різницю. На кожний вид виробів складається окремий виробничий звіт (лист).

У другому розділі виробничого звіту (листа) записують вихід продукції за зміну на підставі ярликів на передачу хлібопекарських виробів в експедицію протягом зміни. Брак і запущені в переробку черстві вироби записують окремо.

В третьому розділі записують дані про виробіток робітників-пекарів за зміну і суму нарахованої їм заробітної плати: відрядна, за фактично виготовлені вироби або за відпрацьований час.

На підприємствах, які працюють в одну або дві зміни, залишків борошна та інших матеріалів на початок і на кінець зміни, як правило, немає. На кожну зміну (або дві) відпускається зі складу борошно та інші матеріали в кількості, необхідній для виготовлення потрібної кількості хліба і булочних виробів.

На малих пекарнях борошно і всі матеріали, необхідні для виготовлення хліба і булочних виробів, знаходяться на матеріальній відповідальності завідуючого (майстра, бригадира), який складає за кожну зміну (одна на добу) виробничі листи на виготовлені вироби за зміну.

На переважній більшості пекарень паливо для нагріву пекарських печей знаходиться під відповідальністю осіб, які забезпечують температурний режим, необхідний для випікання виробів. Тобто витрачання технологічного палива — дров, вугілля, мазуту чи солярки — відбувається ізольовано від матеріально відповідальних осіб — пекарів, які несуть відповідальність за борошно та інші матеріали.

Незважаючи на те, що витрачання борошна і допоміжних матеріалів, необхідних для випікання виробів, є відокремленим від витрачання палива, в кожному виробничий документ — виробничий звіт чи виробничий лист — записують витрати палива по нормі на фактичний випуск продукції, чого робити не слід.

Оскільки на кожному такому підприємстві паливо (пальне) знаходиться на матеріальній відповідальності осіб, які опалюють пекарські печі, то власне вони, а не майстри — пекарі повинні вести облік фактичного витрачання палива (чи пального), залежно від способу нагріву печей. При використанні вугілля фактичні його витрати за зміну визначають мірною тарою. А фактичні витрати пального за кожну зміну необхідно визначити залежно від можливостей заміру залишків або фактичних витрат солярки, мазуту чи іншого виду пального, яке використовується для нагріву пекарських печей.

Підсумки фактичних витрат борошна та інших матеріалів на випічку хліба і хлібобулочних виробів обчислюють у журналі (відомості), форму якого розробляють залежно від асортименту виробів, обсягів виробництва і змінності роботи бригад пекарів за макетом, наведеним на Додатку Б, або іншої форми.

Витрати на робочу силу — заробітну плату пекарів з відрахуваннями — слід нагромаджувати протягом місяця у відомості, поданій на Додатку В.

Що стосується витрат на засоби праці — основні засоби і малоцінні необоротні матеріальні активи (хлібні форми та інші), то їх слід обліковувати за встановленою підприємством номенклатурою статей на окремому субрахунку до рахунка 23 «Виробництво» або відокремлено групою цих статей у складі рахунка 91 «Загальнови-робничі витрати». Розподіл цих витрат в розрізі видів виробів слід проводити пропорційно витратам борошна.

Враховуючи специфіку хлібопекарського виробництва, проміжні, внутрімісячні — за кожну зміну, добу чи інший проміжок часу, а витрати на засоби праці слід визначати у розмірах, передбачених кошторисом цих витрат на місяць.

Проміжні внутрімісячні підсумки витрат технологічних матеріалів — борошна і допоміжних матеріалів — на робочу силу і на засоби праці записуються у підсумкову відомість

Таким чином забезпечується отримання проміжної, внутрімісячної інформації про витрати центрів на матеріали, робочу силу і засоби праці й підсумкової інформації про витрати за місяць — технологічну і окремо виробничу собівартість продукції.

### **10.3. Організація центрів витрат і відповідальності в машинобудуванні і металообробці**

У машинобудуванні і металообробці поширені всі типи організації виробництва — масове, серійне, індивідуальне. Залежно від видів продукції, її складності, типів і організації виробництва застосовуються відповідні методи обліку витрат: простий, попередільний і позамовний.

При застосуванні будь-якого з названих методів обліку в металообробці і машинобудуванні, як і в інших галузях, всі витрати обумовлені технологією і організацією виробництва: технологічні витрати на матеріали, оплату праці робітників, на засоби праці і організаційно-управлінські — загальнови-робничі накладні витрати.

У масових виробництвах облік витрат технологічних матеріалів пристосовують до відомого з радянських часів нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Але якщо в умовах нічийної власності і централізовано-планового ведення господарства нормативи були основою для списання матеріалів на виробництво, то в умовах приватної або іншої недержавної форми власності дотримуватися цього правила не слід. На витрати виробництва треба списувати фактично витрачені матеріали, а на ту кількість, яка передбачена нормами. Бо фактичні витрати в машинобудуванні і металообробці, як і в більшості інших виробництв обробної промисловості, в жодному випадку не співпадуть з нормативними — вони завжди є меншими під впливом відповідних чинників, різних за мотивацією. В радянський період передбачали норми підвищеними, щоби покрити крадіжки матеріалів і готової продукції робітниками-несунами і злочинцями-адміністраторами з компартійної номенклатури. Списували витрачання матеріалів за нормами, що й покривало і виноси робітників, і крадіжки керівників. У ринкових умовах широковідомий метод «стандарт-кост» також включає «обґрунтовані» збільшення витрат над фактично необхідними, що сприяє підвищенню калькуляційної ціни продажу при укладенні угод з покупцями продукції.

Винятками є витрачання матеріалів на окремі замовлення або в дрібносерійному виробництві, коли кількість необхідних матеріалів можна визначити методом прямого підрахунку на конкретний виріб або на невелику партію виробів.

За таких умов у масових виробництвах слід визначити такий порядок відпуску матеріалів на виробництво, який був би наближеним до фактичного їх запуску у виробничий процес і пов'язувати його з виготовленням (випуском) готових виробів чи напівфабрикатів. У інших випадках узагальнюють відпуск (передачу матеріалів у виробництво) від можливостей їх обробки на робочих місцях або на відповідному устаткуванні. У деяких випадках доцільно вказувати в первинному документі — накладній чи забірній карті — на відпуск матеріалів, час відпуску.

Це необхідно для того, щоб можна було фіксувати можливі відхилення від виробничого ритму, окремі факти виробничого браку або інші, які спричиняються до певних витрат тих чи інших технологічних матеріалів.

Фіксація цих фактів у первинних документах необхідна не для того, щоб шукати винних і віднести подібні втрати матеріалів за їх рахунок, як це мало місце в радянський період. Відображення подібних фактів у первинних документах необхідне для того, щоб по можливості попереджувати виробничі ризики і усувати подібні факти у майбутньому.

Порядок оформлення первинними документами відпуску матеріалів на виробництва і, якщо це потрібно, окремо оформлення запуску матеріалів у виробництво, визначають на підприємстві ті фахівці і відповідальні особи, які відповідальні за центр витрат матеріалів. Цей порядок передбачається в заходах облікової політики і обов'язковий до виконання. Форми цих первинних документів, перелік реквізитів в них узгоджуються з головним бухгалтером підприємства.

Залежно від номенклатури використовуваних матеріалів і залежно від технології й організації виробничого процесу головний бухгалтер, за узгодженням з посадовими особами, відповідальними за витрати центру технологічних матеріалів, розробляють і затверджують у заходах облікової політики форми нагромаджувальних відомостей витрат матеріалів і частоту підрахунку проміжних підсумків у них, необхідних для оперативного управління витратами матеріалів (Додаток Б).

Водночас і у безпосередньому зв'язку з розробкою порядку документального оформлення витрат центру відповідальності за витрати матеріалів, необхідно розробити порядок документального оформлення витрат на оплату праці і, відповідно, всіх витрат центру на робочу силу.

Залежно від конкретних умов організації виробництв від технології виробничих процесів необхідно встановити порядок документального оформлення виробітку, оплати праці і нормування заробітної плати робітникам. Це може бути бригадна відрядна форма оплати праці, індивідуальна відрядна, а може бути і оплата за місячними ставками робітників.

Первинними документами з обліку праці у масових виробництвах машинобудування можуть слугувати відповідні дані, приведені в первинних документах на витрачання матеріалів, а можуть оформлятися і окремі первинні документи. Конкретні особливості залежать від умов організації виробництва і праці. Проміжні внутрімісячні підсумки з виробітку і оплати праці слід підраховувати в нагромаджувальних відомостях за формою, приблизно такою, яка наведена в Додатку В.

Посадові особи, відповідальні за витрати центру на робочу силу, визначаються керівником підприємства.

Витрати центру на засоби праці в галузях машинобудування і металообробки займають велику питому вагу в собівартості продукції. В окремих з цих галузей витрати праці робітників займають невелику частку в технологічній собівартості.

У деяких галузях масового виробництва підприємств машинобудівної промисловості більшість деталей виготовляється на спеціальному обладнанні, роботу якого регулює спеціаліст. Тут виникає питання, до яких витрат віднести роботу фахівця, який наглядає за роботою механізмів, що автоматично виготовляють деталі: до витрат на робочу силу чи до витрат на засоби праці — з догляду за механізмами.

В усіх подібних випадках ці питання слід вирішувати безпосередньо на підприємстві залежно від конкретних умов. Важливо домогтися основного — відповідальності за виконану роботу. Тому вдаватися в подробиці щодо організації центрів затрат і відповідальності за витрати на робочу силу і на засоби праці у масовому виробництві металообробної галузі не слід. Ці питання можуть і повинні вирішуватися на кожному підприємстві, зокрема, дотримуючись основної вимоги — розмежування витрат за визначальними факторами виробництва і відповідальності за витрачання виробничих ресурсів: на технологічні матеріали; на робочу силу і на засоби праці, як важливих компонентів оцінки і аналізу використання виробничих ресурсів і формування технологічної собівартості продукції.

Такий підхід пояснюється також і тим, що в подібних виробництвах до засобів праці відносяться специфічне устаткування, штампи та інше, що обумовлює необхідність відокремлення у виробничому обліку витрат на основні засоби окремих їх видів і груп, які використовуються для виготовлення конкретних виробів чи деталей.

У машинобудуванні і металообробці виробничий процес у багатьох випадках відбувається за методом послідовної обробки матеріалів: виготовлення деталей, вузлів на конкретних виробничих підрозділах, тобто за попередільним методом.

При попередільному методі обліку витрати обліковуються по переділах, фазах, стадіях, як, правило, у відповідних цехах чи дільницях, у розрізі центрів витрат з виділенням у кожному центрі необхідної номенклатури (переліку) статей витрат.

Об'єктами обліку витрат можуть бути як окремі види продукції, так і групи й серії, як і в масових виробництвах, об'єднані за ознакою однорідності матеріалів. Цей метод у машинобудуванні застосовують в умовах, як правило, неперервного, короткого технологічного циклу або послідовних технологічних процесів виготовлення виробів, в основному в ливарному та ковальсько-пресових цехах.

У ливарному виробництві фактичні витрати матеріалів і технологічного палива визначаються на основі первинних документів на їх відпуск зі складів безпосередньо для процесу виробництва, а енергія — відповідно до показників лічильників.

В окремих виробництвах як первинні документи використовують забірні відомості. На основі даних обліку і звіту про витрати матеріалів здійснюються записи в нагромаджувальну відомість витрат матеріалів і технологічного палива — витрат центру на технологічні матеріали (Додаток Б).

Підсумки нагромаджувальної відомості за місяць є основою для відображення витрат технологічних матеріалів і палива на рахунку бухгалтерського обліку 23 «Виробництво».

У нагромаджувальній відомості можна передбачити необхідну кількість колонок для обліку і контролю витрат конкретних видів технологічних матеріалів, палива і енергії. Відповідно до тривалості виробничих циклів та інших особливостей визнача-



ються дати (періоди) підрахунку проміжних внутрімісячних підсумків, витрат технологічних матеріалів, палива і енергії, необхідних для оперативного контролю і управління витратами центру та технологічні матеріали. Такі нагромаджувальні відомості складаються на кожному періоді окремо.

Облік центру витрат на робочу силу здійснюється на основі первинних документів з обліку виробітку або затрат часу. У ливарному виробництві це змінні або добові обсяги роботи, обумовлені технологічним процесом, а персональний склад робітників наводиться у таблиці.

При почасовій оплаті таблиці є єдиним первинним документом, за яким визначається сума заробітної плати, нарахована кожному робітникові.

На основі зазначених первинних документів здійснюються записи в нагромаджувальну відомість витрат центру на робочу силу. Макет такої відомості і порядок записів в ній наведено в Додатку В. Таку нагромаджувальну відомість необхідно вести на кожному періоді зокрема.

Облік центру витрат на засоби праці при попередільному методі виробництва в машинобудівній галузі і металообробці досить складний. У цих виробництвах виникає необхідність окремо обліковувати витрати на засоби праці по кожному переділу. Необхідно зосередити облік витрат на засоби праці по кожному переділу, узагальнювати їх в окремій нагромаджувальній відомості, яка за формою охоплювала б усі статті витрат на засоби праці і з врахуванням підрахунку проміжних, внутрімісячних підсумків за датами (періодами), необхідними для контролю цих витрат і управління ними.

Номенклатуру (перелік) витрат на засоби праці — на утримання і експлуатацію обладнання, виробничих споруд і будівель, а також малоцінних необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, тих, які використовуються для забезпечення безпосереднього виробничого процесу, необхідно розробити на кожному підприємстві зокрема, залежно від організації і технічної оснащеності виробничого процесу.

Необхідно чітко визначити персонал працівників, які зайняті на забезпеченні функціонування засобів праці, за функціональними обов'язками виділити їх від робітників основного виробництва і від персоналу, зайнятого організаційно-управлінськими функціями цеху (дільниці), які відносяться до загальновиробничих накладних витрат, а не до витрат на засоби праці. Первинні документи з обліку виробітку і оплати праці — рапорти, таблиці та інші — необхідно складати окремо: для робітників основного виробництва; персоналу, який обслуговує основні засоби і окремо для управлінського і обслуговуючого персоналу цеху (дільниці).

У машинобудівній галузі широко розповсюдженим є позамовний метод кошторису витрат виробництва окремих деталей. Об'єктом обліку витрат і калькулювання собівартості є окреме виробниче замовлення на окремі вироби або декілька (партію) виробів. Окремі замовлення можуть відкриватися на демонтаж обладнання, яке за технічними умовами не передбачається, а виконується за окремою вимогою; на виконання робіт шефмонтажу обладнання, виготовленого на підприємстві, і багато інших різновидностей замовлень.

Замовлення нумеруються, а при виконанні великих обсягів замовлень, різних за конструкціями і призначенням, нумерація замовлень повинна здійснюватися за певними ознаками: виготовлення замовлень на сторону; для власного капітального

будівництва; виготовлення нестандартного обладнання; виготовлення спеціального обладнання та ін. Замовлення оформляються на підставі угод із зовнішніми замовниками або наказів (розпоряджень) на внутрішні замовлення.

На кожне замовлення складається кошторис витрат. За діючими регламентаціями це витрати на матеріали, на оплату праці з відрахуваннями і загальновиробничі витрати за нормативами, що склалися на підприємстві стосовно видів виробів основного виробництва.

Після перевірки обґрунтованості витрат замовлення підписується керівником і головним бухгалтером. Один примірник замовлення передається цеху-виконавцю (відповідальній особі), другий залишається як додаток до угоди на замовлення і третій знаходиться в бухгалтерії.

В умовах обліку витрат за центрами відповідальності, які в сукупності формують технологічну собівартість виробів (замовлень), витрати на матеріали, як і за інших умов, обчислюються на основі фактичних витрат на матеріали в кількості (обсягах), визначеній кошторисом. Матеріали відпускаються з центрального складу по накладній за номенклатурою і в кількості, передбаченими кошторисом. Витрати на оплату праці формуються фактичні на фактичний обсяг робіт, передбачених кошторисом, з можливим відхиленням від кошторисних сум за рахунок змін в оплаті праці та ін.

Витрати на засоби праці обчислюються фактичні на обсяг робіт, передбачений кошторисом, на основі розрахунків витрат, пов'язаних з використанням обладнання, інструментів, інших малоцінних необоротних матеріальних активів, а також інших витрат, пов'язаних з використанням засобів праці на конкретне замовлення.

Таким чином можна (і необхідно) обчислити фактичну технологічну собівартість замовлення як підсумок витрат на технологічні матеріали, відрахування на оплату праці і на засоби праці.

Відповідальним за виконання замовлення наказом по підприємству або розпорядженням по цеху призначається працівник, який повинен забезпечити виконання замовлення в строк, він же несе відповідальність за ефективне використання всіх виробничих ресурсів: на технологічні матеріали, на робочу силу і на засоби праці. Наявність інформації при такому групуванні витрат спрощує можливості контролю за втратами, сприяє їх мінімізації. В окремих випадках, при виконанні великих замовлень за обсягом можливе виділення відповідальності за технологічні витрати кожного з центрів і загальні по замовленню.

Фактична виробнича собівартість замовлення — це загальна сума технологічних витрат (технологічна собівартість) замовлення плюс загальновиробничі накладні витрати, що приходяться на замовлення відповідно до розподілу за прийнятою на підприємстві базою.

Підприємства машинобудування і металообробки мають у своєму складі ряд допоміжних виробництв: інструментальні; з виготовлення пристосувань, штампів, ремонтно-механічні цехи (дільниці) і будівельно-монтажні підрозділи; електроремонтні; енергетичні господарства, компресорні, транспортні комплекси, інші споруди. Організація обліку і контролю витрат у цих допоміжних виробництвах аналогічна, як і в підрозділах основного виробництва.

#### **10.4. Документальне оформлення виробничого процесу і облік витрат у деревообробній галузі промисловості**

Основними виробництвами з обробки деревини є: лісопильне; виготовлення фанери; деревних плах; столярних виробів. Виготовлення меблів виділено Міністерством статистики в окрему галузь.

Початковим і найбільш поширеним виробництвом у деревообробці є лісопилення — виготовлення пиломатеріалів. Специфічною особливістю лісопильного виробництва являється виробниче використання лісу у лісопильних підрозділах деревообробних підприємств, розміщених, як правило, недалеко від місць заготівлі лісу-кругляку.

Процес лісопилення — виготовлення пиломатеріалів — відбувається у дві основних стадії, або фази: 1) технологічна підготовка і подача лісу-кругляку на розпилювання; 2) необхідний розкрій кругляку.

На першій стадії проводяться операції з передачі лісу-кругляку з сировинного складу до лісопильного цеху, очистка кругляку від стовщень та ін. Друга стадія включає операції з переміщення кругляку до пилорам, розпилювання в розвал або з попереднім брускуванням; виділення дощок обрізних, необрізних, брусів, а також відходів — горбилів, щепи та ін.

На великих підприємствах деревообробної галузі ліс-кругляк, доставлений до місця лісопилення, проходить першу стадію окремо від другої. Окремі бригади робітників готують ліс-кругляк на подачу до пилорам. Ці робітники працюють у сировинному цеху, очищують ліс-кругляк до готовності подачі до пилорам. Відповідно до замовлень (узгоджень) з працівниками пилорам готують партії лісу-кругляку однієї породи і майже однакової товщини: відповідно налаштовуються пилорами.

На малих лісопильних підприємствах працівники пилорам самі готують собі ліс-кругляк до розпилювання.

Первинним виробничим документом на розпилювання лісу-кругляку є змінний рапорт. У ньому вказується кількість використаного за зміну лісу-кругляку і його розпилювання.

У рапорті вказуються всі необхідні дані про розпилені стовбури породи, сорт, довжина, діаметр, кількість у штуках і в кубометрах. Всі ці дані записуються в розрізі операцій, наприклад: брускування, розвал брусів.

На основі інформації, яка міститься в змінних рапортах на розпилювання лісу-кругляку, складають відомості обліку розпиленого лісу і відомість роботи лісопильних рам. У цих випадках можна підрахувати проміжні підсумки кількості використаного лісу-кругляку і отриманих від розпилювання пиломатеріалів: дощок, брусів, обаполів, горбиля, щепи (дров'яні відходи).

У відомості обліку розпиленого лісу-кругляку можна передбачити кількість стандартних пиломатеріалів — дощок, брусів, столярних і меблевих заготовок, а також продукції з відходів — тарної дощечки та заготовок для виготовлення різних дрібно-розмірних виробів.

Основним центром витрат у лісопилянні є витрати (використання) лісу-кругляку. Особливість лісопильного виробництва — це повна залежність ефективності використання лісу-кругляку — вихід якісних пиломатеріалів в оптимальній кількості — від кваліфікації і добре організованої праці робітників — як тих, що готують кругляк

до подачі на пилорами, так і робітників (фахівців), які працюють безпосередньо на пилорамі.

Власне, від їх кваліфікації і ставлення до роботи залежить вихід пиломатеріалів, інших дрібнорозмірних якісних заготовок. Тому в лісопильному виробництві доцільно об'єднати в один центр: витрати на технологічні матеріали, якими є ліс-кругляк, і витрати на оплату праці робітників лісопильних установок — пилорам.

Специфіка лісопиляння в тому, що витрати на засоби праці, зокрема витрати енергії на приведення пилорам у дію, також залежать від кваліфікації робітників пилорам. Враховуючи ці обставини лісопильного виробництва, варто узалежнити відповідальність за витрати енергії від центру витрат з ефективності використання лісу-кругляку і на робочу силу та оплату праці робітників пилорам з відрахуваннями. Особливості лісопиляння, залежність виходу пиломатеріалів від кваліфікації і якості роботи робітників пилорам обумовлюють необхідність оформляти змінні рапорти на розпилювання лісу окремо на кожний сорт і породу лісу-кругляку. Бажано, щоб в одну зміну розпилювали ліс-кругляк однієї породи і сорту, але не більше двох або трьох, з тим, щоб з кожної такої партії визначили вихід пиломатеріалів за сортами і якісними характеристиками. Нормувати ці виходи не варто, їх треба фіксувати у змінних рапортах фактичними і співставляти з попередніми аналогічними партіями.

У складі центру витрат на засоби праці необхідно обліковувати всі інші витрати на засоби праці, крім технологічної енергії: амортизацію пилорам, іншого обладнання і приміщень; ремонт та всі інші витрати на утримання основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів; витрати, пов'язані з подачею лісу-кругляку до пилорам — витрати на експлуатацію механізмів, зайнятих на переміщенні лісу-кругляку до пилорам і готових пиломатеріалів до місць їх зберігання чи подальшого використання.

Виробництво фанери включає декілька технологічних процесів, що обумовлює необхідність відповідної організації обліку. Це підготовка лісу-кругляку до лущення; розлущення колод на шпони; сортування, сушка і обробка сухого шпону; склеювання фанери.

У цеху (іншому підрозділі) з виробництва фанери первинний облік витрат повинен охоплювати кожний процес зокрема.

На відміну від інших подібних виробництв, у виробництві фанери не виділяють окремих переділів, напівфабрикатів, які пройшли попередні процеси, в бухгалтерському і виробничому обліку. Кількість обробленого матеріалу в одному процесі записують в первинні документи наступного процесу до передачі на сушку. Подальші процеси, після сушки шпону, також фіксуються у відповідних первинних документах — рапортах на кожну технологічну операцію.

Залежно від організації виробничих процесів у деяких виробництвах виділяють два окремих переділи: луцильно-сушильний і окремо клеїльно-обрізний. На першому визначають кількість ( $m^2$ ) лущеного шпону; а на другому — кількість виготовленої фанери.

Форми первинних документів і порядок записів в них узгоджуються відповідно до способів і прийнятого на підприємстві порядку переміщення матеріалів з однієї операції на наступну.

У кожному з цих первинних документів (як правило, рапортів) записується кількість матеріалу, обробленого на попередній технологічній операції, і кількість, яка

передана на наступну операцію. На основі записів у цих рапортах про рух матеріалу на переділ складають виробничі звіти.

Періодичність і строки складання таких звітів визначаються на кожному підприємстві залежно від переміщення матеріалів на операціях технологічного процесу. Такі звіти доцільно складати за кожний робочий тиждень. Відповідно за кожний тиждень можна підраховувати проміжні підсумки обсягів обробки матеріалів і результатів їх обробки.

На деяких підприємствах такого обліку переміщення і обробки матеріалу не ведуть. Виробничі звіти складають один раз на місяць на основі документів на кількість одержаного лісу-кругляку і здачі фанери на склад з урахуванням незавершеного виробництва на початок і на кінець місяця.

Тобто первинний виробничий облік відсутній. У виробничих звітах фіксуються нормативні дані про виробничий процес.

Як і в лісопильному, витрати центру витрат на матеріали слід поєднати з витратами на робочу силу. Витрати на засоби праці необхідно виділити окремо. Їх доцільно розподіляти на види виробів (фанери з конкретних порід деревини і товщини) пропорційно кількості виготовленої фанери в умовних одиницях.

Деревні плахи (деревностружкові плахи) є напівфабрикатом для меблевих заготовок і для застосування в неоздобленому вигляді в інших виробництвах.

Технологічний процес виготовлення деревних плах — це єдиний комплекс операцій по гідротермічній обробці деревинної сировини (подрібнення відходів деревини, деревної стружки і їх сортування), приготуванню робочого розчину зі смоли та інших компонентів, дозуванню і змішуванню цих компонентів зі стружкою, формуванню, холодному і гарячому пресуванню, потрібній технологічній витримці плах, обрізці до заданого формату.

Деревинною технологічною сировиною для виготовлення плах є відходи деревообробки: обапіл і рейки під обрізання дощок, тонкоміри та інше. Вартість цих відходів оцінюється не вище ціни їх можливої реалізації у вигляді дров. Обсяг (кількість) відходів, переданих на виготовлення плах, визначають на основі замірів фактичної кількості відходів від лісопиляння, очищення стовбурів, обсягів використаних тонкомірів.

Інші складові технологічного процесу виготовлення плах передаються до виробництва у кількостях, передбачених технологічними нормативами на 1 м<sup>3</sup> деревинної сировини за обліковими цінами.

У виробничому процесі виготовлення деревностружкових плах використовується значна кількість технологічної енергії: на гідротермічну обробку, деревини; на сушіння стружки; приготування розчину зі смоли та інших компонентів, на гаряче пресування плит. Всі ці витрати технологічної енергії включаються до центру витрат на технологічні матеріали.

До витрат на робочу силу у виробництві деревних плах відноситься заробітна плата робітників, зайнятих на підготовці деревинної сировини до її переробки, верстатників на верстатах подрібнення деревинних матеріалів; дозаторів і змішувачів формуючої машини; гідравлічних пресів, формато-обрізного та шліфувального обладнання — тобто робітників усіх спеціальностей, зайнятих у виробничому процесі, а також відрахування на соціальні заходи на їх заробітну плату.

Виготовлення деревностружкових плах здійснюється в спеціалізованих цехах або дільницях, оснащених спеціалізованим обладнанням. Витрати на утримання і

експлуатацію обладнання і приміщення цеху (дільниці) слід об'єднати на окремому субрахунку за номенклатурою статей, яка б характеризувала склад витрат за призначенням: амортизація; енергія, використана на приведення в дію виробничого обладнання; витрати на поточний догляд і ремонт та ін. Їх сукупність формує загальну суму витрат на засоби праці виробництва деревностружкових плах.

Підсумок витрат технологічних матеріалів на робочу силу і на засоби праці являє собою технологічну собівартість виробництва.

У складі всіх підприємств деревообробної галузі виділяються цехи (дільниці, майстерні) виготовлення столярних та інших видів виробів. Перед запуском партій або окремих замовлень столярних виробів у виробництво розробляється технологічний процес їх виготовлення, розкрою (розпилювання) окремих деталей або заготовок, з яких вони виготовляються.

Розробка технологічного процесу включає: визначення розмірів; кількості заготовок; первинної і повторної машинної й ручної обробки; збирання та склеювання деталей у вироби.

Виробничий процес виконується залежно від обсягів партій виробів, а відповідно і кількості робітників та виконання ними окремих виробничих операцій або окремих безпосередньо виготовлених деталей або виробів.

Відповідно до цих організаційних форм виробництва передбачається порядок документального оформлення витрат: матеріалів, передбачених технологічним процесом; заробітної плати, яку також передбачають при розробці технологічного процесу, виходячи з витрат часу.

Центром витрат і відповідальності є майстерні або невеликі дільниці, які включають всі витрати: вартість заготовки, витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, а також витрати на утримання приміщень і експлуатацію обладнання та інструментів.

У столярних цехах, які виготовляють комплекти столярних виробів у значних кількостях і різного призначення, можуть виділятися окремі центри витрат технологічних матеріалів; на робочу силу і на засоби праці, відповідно до прийнятої технології і організації виробництва.

При цьому в усіх випадках, незалежно від доцільності чи можливості визначити відділи чи окремих осіб, відповідальних за витрати центрів, облік витрат у розрізі центрів необхідний.

Інформація про технологічні витрати матеріалів, на робочу силу і на засоби праці є необхідною умовою для оцінки їх доцільності і аналізу ефективності використання виробничих ресурсів кожного з них зокрема і технологічної собівартості в цілому.

Тобто, якщо центри відповідальності організувати неможливо чи непотрібно (на малих підприємствах, де за витрати всіх виробничих ресурсів відповідає одна особа), то облік витрат у розрізі центрів потрібний в усіх випадках, на всіх без винятку виробничих підприємствах.

### Контрольні питання до теми 10

1. Як формується собівартість у промисловості?
2. Назвіть об'єкти первинного обліку витрат.
3. Назвіть методи обліку витрат.
4. Які стадії виробничого процесу у легкій промисловості?
5. Вкажіть особливості побудови обліку виробництва в харчовій промисловості.
6. Як здійснюється облік оплати праці в харчовій промисловості.
7. Що означає первинний облік витрат у машинобудуванні?
8. Як ведеться облік витрат по оплаті праці у металообробних підприємствах?
9. Як визначається фактична виробнича собівартість у металообробних підприємствах?

### Рекомендована література

1. *Ластовецький В. О.* Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності. — Чернівці: Місто, 2003. — С. 97–129.
2. *Ластовецький В. О.* Чи можна удосконалювати те, чого немає // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 3. — С. 63–64.

### Додаткова література

1. *Леонтьев В. В.* Межотраслевая экономика. — М.: Экономика, 1997. — 477 с.
2. *Верига Ю. А., Деньга С. М.* Еккаунтинг ефективності викладання капіталу в торговельну сферу. Частина I. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: Монографія. — Полтава: ПУСКУ, 2002. — 355 с.
3. *Тейлор Ф.* Менеджмент. — М.: Контроллинг, 1992. — 137 с.
4. *Управление* — это наука и искусство: А. Файоль, Г. Емерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд. — Москва: Республика, 1992. — С. 85.
5. *Мескон М.* Основы менеджмента. — М.: Дело, 1997. — С. 38.
6. *Завадський Й. С.* Менеджмент. Management. — Т. 1. — К.: Україно — фінський інститут менеджменту і бізнесу, 1997. — С. 53.
7. *Амбросов В. Я.* Розподіл функцій управління в агроформуваннях // Економіка АПК. — 2002. — № 9. — С. 17.
8. *Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник / За редакцією професора Г. Г. Кірейцева.* — Київ: ЦУЛ, 2002. — С. 24–28.
9. *Гурней Б.* Вступление в науку управления: Пер. с фр. — М.: Прогресс, 1989. — С. 48.
10. *Higgins H. A.* Responsibility accounting // The Arthur Andersen's Chronicle. — Chicago. — April. 1952. — P. 217.
11. *Мертенс В. П.* Економіка сільського господарства. — Київ: Головне видавництво видавничого об'єднання «Вища школа», 1985. — С. 101–103.
12. *Ярмоленко В. П.* Про формування собівартості сільськогосподарської продукції // Економіка АПК. — 1999. — № 8. — С. 64–65.
13. *Щур О. В., Щур В. П., Зубаха О. П.* Методика розподілу витрат з використанням кореляційно-регресивного аналізу // Регіональні перспективи. — № 5–6 (18–19) 2001. — С. 234.
14. *Огійчук М. Ф.* Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За редакцією професора М. Ф. Огійчука. — К.: Аграрна освіта, 2001. — С. 245–251.
15. *Кропивко М. Ф.* Інформація в управлінні агропромисловим виробництвом. — К.: ІАЕ УААН, 1997. — С. 54, 148.
16. *Самочкин В. Н., Причин Ю. Б.* Гибкое развитие предприятия: эффективность и бюджетирование. — Минск: Дело, 2000. — С. 256.
17. *Кочетков А. В., Овчаренко Е. И.* Планирование менеджмента производственных затрат в сельском хозяйстве: Научно-методическое пособие. — Луганск: Изд-во «Элтон — 2», 2002. — С. 56.

18. *Махмудов Х. З.* Економіко-організаційний механізм формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ). — Полтава: ПДАА, 2003. — 228 с.
19. *Колотуха С. М.* Стабілізація фінансового стану сільськогосподарських підприємств в умовах розрахунково-платіжної кризи // Економіка АПК. — 2000. — № 9. — С. 68–71.
20. *Лігоненко Л. О.* Антикризове управління підприємством: теоретико-методологічні засади та практичний інструментарій. — К.: КНТЕУ, 2001. — 580 с.
21. *Ситник В. Ф., Орленко Н. С.* Імітаційне моделювання: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 1998. — 230 с.
22. *Точилин В. А.* Корректность экономико-математических моделей. — К.: Наукова думка, 1989. — 200 с.
23. *Рабштина В. М.* Шляхи удосконалення освоєння науково-технічного прогресу на сучасному етапі функціонування АПК України // Вісник Полтавського державного сільськогосподарського інституту. — 2000. — № 5. — С. 58–60.
24. *Лукава І. М.* Організація оперативного аналізу в рослинництві / Удосконалення економічного механізму функціонування аграрних підприємств в умовах невизначеності: Збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції 19–20 травня 2004 р. — К.: КНЕУ, 2004. — С. 497.
25. *Шатковська Л. С.* Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник. — К.: Урожай, 1994. — С. 187.
26. *Николаева С. А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 1993. — С. 212.
27. *Павленко А. Ф., Вовчак А. В.* Маркетинг. — Навчально-методичний посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 106 с.
28. *Іванюта П. В.* Роль бухгалтера-аналітика в управлінні сільськогосподарськими кооперативами (Полтавська державна аграрна академія). // Вісник ПДАА: Науково-виробничий фаховий журнал. 2003. — № 6 (31). — Полтава: Видавництво «Тетра», 2003. — С. 134–135.
29. *Іванюта С. М.* Професійно-кваліфікаційна модель менеджера сільськогосподарського формування / Науковий вісник Національного Аграрного Університету / Редколегія: Д. О. Мельничук (відповідальний редактор) та інші. Випуск 44. — К., 2001. — С. 32.



## ТЕМА 11. ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

### План

**11.1. Особливість формування виробничих витрат по виробництву сільськогосподарської продукції.**

**11.2. Методологічні підходи до розподілу витрат на незавершене виробництво.**

**11.3. Інформаційні системи у формуванні витрат.**

*Ключові терміни:* сільськогосподарське виробництво, незавершене виробництво, інформаційні системи.

### **11.1. Особливість формування виробничих витрат по виробництву сільськогосподарської продукції**

В Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» [1] витрати на виробництво визначаються як валові витрати. Згідно із Законом до валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду в зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) і охороною праці (пп. 5.2.1 Закону – Додаток Ж). Різниця між витратами на виробництво і валовими витратами полягає в тому, що вартість придбання запасів знаходить своє відображення у складі валових витрат одразу ж після їх оприбуткування на склад, або за фактом оплати. На витрати виробництва такі видатки потрапляють в міру їх списання та перенесення їх вартості на вартість готової продукції. Це має суттєве значення для обліку фактичних виробничих витрат.

Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу в окремих господарюючих суб'єктах облік витрат може вестися в цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими об'єктами (видами і групами худоби та птиці, видами виробництва). Фактичні витрати підрозділу розподіляються між окремими культурами, видами і групами худоби та птиці пропорційно до планових витрат, а за їх відсутності – до нормативних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами. В залежності від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні і накладні (рис. 11.1). Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій по виробництву продукції (робіт послуг), а накладні – з управління та обслуговування діяльності підрозділу (бригади, ферми внутрішньогосподарського кооперативу тощо).

Невиробничі витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші невиробничі витрати операційної діяльності) не відносяться на собівартість виробленої продукції і покриваються за рахунок прибутку господарюючого суб'єкта.

Витрати можуть бути релевантними, ті які залежать від рішення менеджера, і нерелевантні – це витрати, що не залежать від прийняття управлінських рішень.

Виробництво сільськогосподарської продукції, як галузі рослинництва, так і тваринництва, характерне тим, що поряд з отриманням основної продукції (зерно, корені

цукрових буряків, приріст, молоко) одночасно одержують побічну продукцію (солома, гичка, гній, шкіри). Складність визначення собівартості такої продукції полягає в тому, що до певного моменту виробничий процес основної і побічної продукції є неподільним, оскільки витрати на виробництво всієї продукції на початковому етапі поділити неможливо. Але для того, щоб задовольнити потреби управлінського персоналу в інформації для прийняття відповідних управлінських рішень, необхідно мати більш точні показники фактичної собівартості кожного виду продукції. При розподілі витрат і визначенні фактичної собівартості продукції сільськогосподарські господарюючі суб'єкти України керуються Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом МАП України від 18.05.2001 р. № 132 [2]. Рекомендовані підходи до визначення собівартості основної продукції не дозволяють враховувати особливості кожного виробництва і продукції, та й саме трактування основної і побічної продукції є неточним. Побічною вважається та продукція, що виробляється спільно з основною в одному технологічному процесі, із однієї вихідної сировини і має незначну ціну реалізації, а основною є продукція, заради виробництва якої організовано цей процес. Але особливістю сільського господарства є те, що в ньому побічна продукція одного виробництва може використовуватися для виробництва основної продукції іншого виробництва. Наприклад, солома, гичка цукрових буряків, дрібна і пошкоджена картопля, нестандартні овочі можуть бути згодовані тваринам. У такому випадку не виправдане завищення або заниження собівартості побічної продукції призводить до спотворення фактичної собівартості основної продукції іншого виробництва.

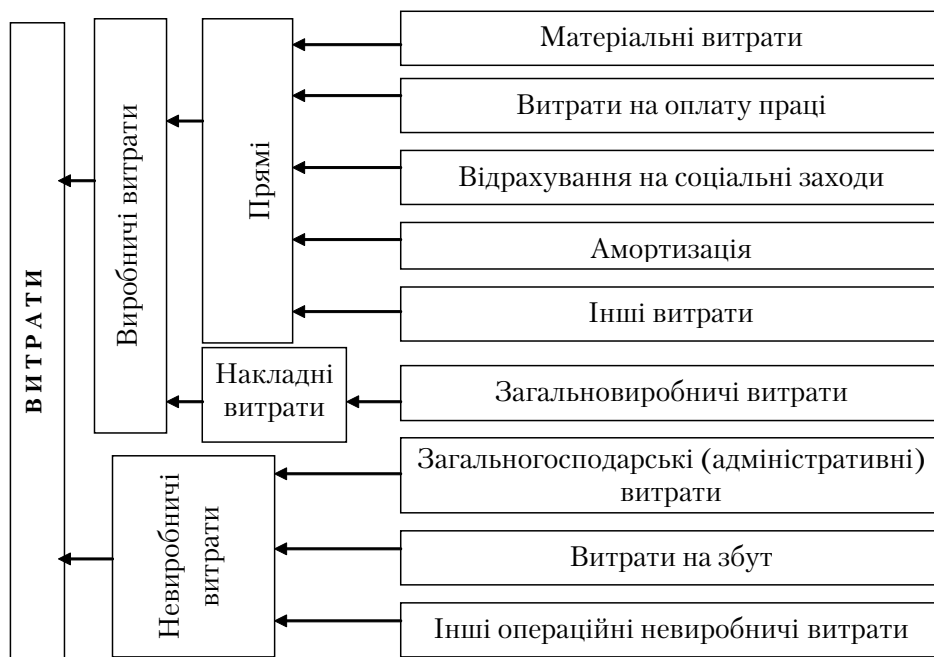


Рис. 11.1. Формування виробничих витрат

В сільськогосподарській галузі практично не буває одночасної реалізації основної та побічної продукції, а тому завжди виникає необхідність розподілу її собівартості з метою визначення фінансових результатів. Оскільки фінансові результати цікавлять, у першу чергу, керівників господарств, а будь-який розподіл комплексних витрат є суб'єктивним, то в межах виробничого обліку підприємствам доцільно самотійно обирати методи розподілу таких витрат для конкретного виробництва або виду продукції. Методи, що використовуються для розподілу комплексних витрат до точки їх розподілу, можна розділити на дві групи:

- методи, в основу яких покладено натуральні вимірники фізичних параметрів (маса, об'єм, довжина тощо);
- методи, в основу яких покладено припущення, що розподіл комплексних витрат за видами продукції можна здійснити пропорційно до вартості даної продукції за цінами реалізації.

Поряд з методами, що використовуються у вітчизняній практиці, можна надати право вибору й методів, що визнані міжнародною практикою [3]:

- метод використання натуральних показників;
- метод на основі вартості реалізації в точці розподілу;
- метод чистої вартості реалізації.

Метод використання натуральних показників — це метод розподілу комплексних витрат пропорційно до обсягу виробництва. Застосування такого методу є доцільним у випадку, коли вартість реалізації одного із натуральних вимірників основної і побічної продукції є наближено однакою. Тоді й собівартість кожного виду продукції може бути однаковою. При застосуванні такого методу можна скористатися коефіцієнтами для перерахунку вартості побічної продукції в основну. Головною перевагою застосування такого методу є його простота, а негативною рисою є викривлення показників рентабельності виробництва продукції у випадку, коли визначення натуральних показників, що мають однакову вартість реалізації, неможливе.

При застосуванні методу на основі вартості реалізації в точці розподілу комплексні витрати розподіляються пропорційно до оцінки виручки від реалізації. При цьому мається на увазі, що більш високим цінам реалізації відповідає і більш високий рівень витрат.

Застосування такого методу є доцільним у випадку повної реалізації основної та побічної продукції протягом звітного періоду. А при неповній реалізації продукції цей метод уже буде виступати як метод на основі вартості неповної реалізації в точці розподілу. І в наступних звітних періодах на формування собівартості виробництва продукції буде впливати реалізація раніше виробленої продукції. Такий підхід недоцільно застосовувати у випадках, коли витрати на збирання побічної продукції будуть перевищувати реалізаційну вартість, тому частина цих витрат буде необґрунтовано віднесена на собівартість основної продукції. Наприклад, при збиранні зернових культур багато господарюючих суб'єктів не збирають соломку через нерентабельність здійснення таких витрат.

На основі методу чистої вартості реалізації здійснюється розподіл комплексних витрат відповідно до чистої вартості реалізації в точці розподілу витрат. Чиста вартість реалізації визначається шляхом вирахування із реалізаційної вартості продукції витрат на її подальшу обробку. Такий метод можна застосовувати у випадках, коли визначення рентабельності видів виробництв, що здійснювали подальшу обробку продукції, неможливе.

Таким чином, застосування різних методів розподілу комплексних витрат між різними видами основної та побічної продукції дозволить визначати за різних обставин вартість побічної продукції, що є наближеною до фактичної собівартості. А у випадку неможливості виявлення залежності здійснених витрат на виробництво кожного виду продукції найбільш прийнятним є розподіл витрат відповідно до отриманої вигоди (табл. 11.1).

Можна виділити методи, які використовуються у внутрішньогосподарському обліку: подвійний запис, інвентаризація і документація, оцінка і калькуляція, балансове узагальнення і звітність; індексний (статистичний) метод; економічний (факторний та експрес-аналіз); математичні методи (кореляція, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів та ін.) (рис 11.2).



Рис. 11.2. Методи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік не має постійної базової структури (такої як балансове рівняння в фінансовому обліку), тому облік виробничих ресурсів, фактичні обсяги виробництва потребують застосування різних моделей внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [4].

На практиці застосовують різні моделі обліку виробничих витрат:

- облік фактичних (минулих) витрат полягає в формуванні витрат та прибутку для визначення фактичної собівартості і прибутку від реалізації одиниці продукції або послуг;
- облік стандартних витрат включає розробку стандартів по витратах придбання і використання матеріалів, основних фондів, витратах праці, накладних витратах, складанню калькуляції собівартості за нормативними витратами і обліку фактичних витрат з виділенням відхилень від нормативів. Повнота включення витрат до собівартості — одна з ознак класифікації систем обліку, яка застосовується на практиці. Облік повних витрат та облік часткових витрат — дві мо-

делі, які відповідають у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку різним цілям;

- облік повних витрат представлений традиційним обліком витрат на виробництво та калькулювання собівартості. Основним групуванням витрат і їх поділ на прямі (які відносяться безпосередньо на об'єкт калькулювання) та непрямі (які розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно певній базі);
- під обліком часткових витрат розуміють підхід, коли проводиться підбір окремих елементів витрат, які носять прямий характер та включаються в собівартість окремих видів продукції. Калькуляція обмежених витрат включає лише виробничі витрати, які пов'язані з випуском продукту, собівартість якого калькулюється.

Важливим методологічним питанням організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку з метою ефективного прийняття рішень керівниками сільськогосподарських суб'єктів господарювання є визначення (вибір) системи рахунків бухгалтерського обліку.

- Міжнародна практика створила два основні підходи до структури плану рахунків:
- двокруговий принцип, тобто виділення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;
  - інтегрований принцип, за яким рахунки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Перший підхід реалізований у планах рахунків майже 80-ти країн, в тому числі в більшості країн — членів ЄС (Франції, Німеччини, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії та ін.) [5].

Другий підхід характерний тільки для великих промислових господарств країн так званої англосаксонської групи (США, Великобританії, Австралії, Канади).

Для країн англосаксонської групи характерна відсутність жорсткого регулювання обліку з боку держави. Бухгалтерський облік у цих країнах є саморегульованою системою, оскільки його правила, принципи і концепції розробляються та приймаються професійними організаціями облікових працівників.

Наслідком цього є відсутність єдиного національного Плану рахунків. Системи рахунків обираються самими господарствами цих країн самостійно, виходячи з масштабів і характеру їх діяльності. Аналіз свідчить, що в процесі історичного розвитку в країнах із розвинутою ринковою економікою сформувались і розвивались три основні системи обліку: загальна система; переплетена система; інтегрована система.

*Загальну систему обліку* застосовують фермерські господарства, які вирощують однорідну продукцію. Ця система базується на періодичному обліку запасів, тобто протягом звітного періоду на рахунках запасів не відображається їх зміна (відпуск, надходження), наприкінці звітного періоду проводиться інвентаризація запасів в місцях їх зберігання і на підставі її результатів балансовим методом визначаються витрати (відпуск) відповідних запасів.

Облік витрат ведеться за елементами, кількість та сума яких визначається самим господарюючим суб'єктом. Доходи обліковуються за видами реалізованої продукції.

Наприкінці звітного періоду всі рахунки витрат і доходів закриваються через списання сальдо на рахунок «Прибутків та збитків» (в американській практиці він

називається «Зведений рахунок прибутку»), за даними якого визначається фінансовий результат діяльності господарюючого суб'єкта. Для визначення собівартості виробленої продукції використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами». В такій системі облік виробничих витрат можна вести одночасно за статтями калькуляції, в розрізі різних об'єктів витрат (аналітичний облік по рахунку 23) і за елементами витрат в загальній сумі для формування фінансових результатів та складання фінансової звітності. Таким чином, дані аналітичного обліку по рахунку 23 становитимуть комерційну таємницю, а дані рахунків класу 8 будуть відкритими, їх можна використовувати для звітності.

На приватних суб'єктах господарювання поряд з обліком витрат за елементами застосовується «Зведений рахунок виробництва», за даними якого визначається собівартість випущеної продукції. В дебет цього рахунку наприкінці звітного періоду списуються залишки запасів, сировини, матеріалів та незавершеного виробництва на початок періоду, а також всі елементи виробничих витрат звітного періоду. З кредиту «Зведеного рахунку виробництва» спочатку списуються залишки сировини, матеріалів та незавершеного виробництва на кінець періоду, визначені інвентаризацією. В результаті сальдо «Зведеного рахунку виробництва» являє собою виробничу собівартість готової продукції і списується в дебет «Зведеного рахунку прибутку».

В дебет «Зведеного рахунку прибутку» списується також залишок готової продукції на початок періоду і дебетове сальдо всіх рахунків елементів невиробничих витрат. За кредитом «Зведеного рахунку прибутку» відображаються доходи звітного періоду. Кінцеве сальдо «Зведеного рахунку прибутку» відображає фінансовий результат звітного періоду.

*Переплетена система обліку* в асоціаціях, різного виду товариствах передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, які не кореспондують один з одним.

Взаємозв'язок фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків.

У фінансовому обліку використовується «Контрольний рахунок фінансового обліку», у внутрішньогосподарському (управлінському) — «Контрольний рахунок внутрішньогосподарського (управлінського) обліку». Ці рахунки мають протилежну побудову і «дзеркально» відображають один одного.

Сума прибутку за даними внутрішньогосподарського (управлінського) обліку не збігається з величиною прибутку фінансового обліку. Це пояснюється тим, що в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку формується прибуток від основної діяльності, а в системі рахунків фінансового обліку відображаються ще й прибутки та збитки від фінансової діяльності, зокрема одержані та сплачені відсотки, дисконти, дивіденди тощо.

На практиці розбіжності в прибутку можуть бути зумовлені також відмінностями в методах оцінки запасів. Так, наприклад, використання методу ФІФО у фінансовому обліку, а методу ЛІФО — у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку призведуть до розбіжностей в оцінці прибутку, що вимагатиме її додаткового узгодження.

*Інтегрована система обліку* базується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

В основу відокремлення рахунків для обліку витрат господарюючого суб'єкта в інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовуються рахунки, ідентичні рахункам 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 39 «Витрати майбутніх періодів».

На перших двох рахунках відображаються витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

Прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а наприкінці звітного періоду списуються на рахунок 23 «Виробництво» і розподіляються між об'єктами калькулювання.

На великих суб'єктах господарювання доцільно вести інтегрований облік.

Національні положення (стандарти) визначають мету, склад, зміст, форми, принципи підготовки фінансової звітності й вимоги до визначення і розкриття її елементів та статей. Ряд національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні зумовлює необхідність деяких пояснень і уточнень щодо порядку їх застосування. Потреба в цьому пояснюється різними підходами до методики ведення обліку. Зокрема в стандарті 9 відмічено, що його норми не поширюються на запаси продуктивної худоби та продукцію сільського і лісового господарства, коли вони оцінюються за чистою вартістю реалізації (п. 3.3). Водночас у п. 6 до складу запасів включають зазначені цінності, якщо вони оцінюються відповідно до цього стандарту. Подібні розбіжності спостерігаються і в міжнародних стандартах. Дія багатьох з них не поширюється на сільське господарство, так П(С)БО 2 — в якому до складу запасів не передбачено включати худобу та продукцію сільського і лісового господарства; П(С)БО 4 — за яким не передбачено нараховувати амортизацію на ліс та інші відновлювані ресурси (те ж саме стосується П(С)БО16), П(С)БО 18 — де до складу доходів не включають природний приріст худоби та продуктів сільського і лісового господарства. Унікальністю сільського господарства як галузі вважається вирощування та збирання врожаю, тобто біологічне перетворення, яке включає події відтворення, самовідтворення, що охоплюють якісні та кількісні зміни тварини або рослини, а також створення нових активів у формі сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів того самого класу. У сільському господарстві з його великим діапазоном результатів та труднощами з їх відстеження з метою отримання змістовних даних про робочі показники поточного періоду застосовувалася послідовна база вимірювання для всіх фінансових результатів. Тому біологічні активи і продукція сільського господарства (як нереалізований компонент сільськогосподарської діяльності поточного року) мають вимірюватися із застосуванням однієї бази (в даному випадку йдеться про порядок кількісного виміру змін біологічних активів та їх оцінки).

Враховуючи особливість сільськогосподарської галузі, виникає необхідність розробки окремого стандарту для сільського господарства, а методологія обліку виробничих витрат потребує удосконалення, що значною мірою вплине на ефективність організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

## 11.2. Методологічні підходи до розподілу витрат на незавершене виробництво

У сільському господарстві час виробництва і робочий період не збігаються в часовому діапазоні, тому на кінець календарного року є залишки по незавершеному виробництву. До незавершеного виробництва відноситься продукція (роботи, послуги), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання. У сільському господарстві до незавершеного виробництва включаються витрати під озими посіви, на оранку зябу, підготовку пару, парників і теплиць, а також видатки на закладання садів, ягідників і виноградників. До незавершеного виробництва можуть також належати незакінчені роботи, які виконуються за договорами підряду.

Для незавершеного виробництва передбачені різні варіанти оцінки (відповідно до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні): за нормативною (плановою) виробничою собівартістю, за прямими статтями витрат або за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів. Право вибору варіанту оцінки лишається за господарюючим суб'єктом самостійно. Але найбільш прийнятною оцінкою незавершеного виробництва у сільському господарстві для готової продукції є виробнича собівартість.

Облік незавершеного виробництва і незавершених робіт (послуг) здійснюється відповідно до встановленого порядку на рахунках бухгалтерського обліку, передбачених для узагальнення інформації про витрати основного і допоміжного виробництв та обслуговуючих господарств. Незавершене виробництво обліковується на нижчезазначених рахунках.

Незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва (вироби, роботи і послуги) відображаються за оцінкою, що застосовується господарюючим суб'єктом відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99 р.

У бухгалтерському обліку закінчені етапи робіт у сумі фактичних витрат списуються записом: Дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації», Кредит рахунка 23 «Виробництво». Списування провадиться після оформлення в установленому порядку прийняття закінчених етапів виконаних робіт.

У статті Балансу «Незавершене виробництво» (код 120) показуються витрати на не закінчені до кінця звітного періоду роботи з капітального ремонту основних засобів та незавершеного виробництва сільського господарства, які відображаються за вирахуванням вартості випуску.

Малі господарюючі суб'єкти суму витрат, які проведені у звітному періоді, але підлягають віднесенню у наступних звітних періодах на витрати виробництва та обігу, тобто витрати майбутніх періодів, включають до статті «Незавершене виробництво». Наказом Міністерства фінансів України № 124 від 14.06.98 р. затверджено Порядок ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості матеріалів, сировини (палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах у незавершеному виробництві і залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметів на складах). При веденні обліку приросту (убутку) вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві і залишках готової продукції визначається вартість не



всього незавершеного виробництва або залишків готової продукції, а лише вартість матеріальних ресурсів, які використовуються у виробництві продукції (товарів, робіт, послуг). Вартість матеріальних ресурсів у залишках незавершеного виробництва на кінець звітної періоду (кварталу, року), які відображені в балансі за фактичними виробничими витратами, визначається господарюючим суб'єктом як добуток вартості незавершеного виробництва на кінець звітної періоду (кварталу, року) і частки матеріальних витрат у затратах на виробництво продукції (робіт, послуг) за звітний квартал (рік), визначеної за даними бухгалтерської звітності. Платники податку, в яких незавершене виробництво відображається в балансі за вартістю використаної сировини, матеріалів і напівфабрикатів, вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві визначають як таку, що дорівнює вартості незавершеного виробництва. Якщо вартість незавершеного виробництва відображається в балансі за нормативною (плановою) виробничою собівартістю, то вартість матеріальних ресурсів у залишках незавершеного виробництва на кінець звітної періоду (кварталу, року) визначається господарюючим суб'єктом як добуток вартості незавершеного виробництва на кінець звітної періоду (кварталу, року) і частки матеріальних витрат у калькуляції нормативної (планової) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за звітний квартал (рік). При складанні Відомості про балансову вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві і готовій продукції визначаються залишок на початок періоду і залишок на кінець періоду, а також зростання (+) і зниження (-). Облік зростання (зниження) товарних і матеріальних ресурсів проводиться тільки щодо тих товарних запасів і матеріальних ресурсів, витрати на придбання яких відповідно до Закону включаються до складу валових витрат.

Визначення зростання або зниження балансової вартості матеріальних активів і товарів здійснюється шляхом порівняння їх залишків на початок і кінець звітної періоду. При здійсненні обліку змін товарно-матеріальних цінностей на рахунках обліку виробничих запасів показується вартість залишків цінностей, що перебувають на складі. На рахунках обліку незавершеного виробництва і готової продукції відображається вартість не всього незавершеного виробництва або готової продукції, а тільки тих матеріалів, сировини, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, які використані у їх виробництві. Дані про залишки і рух матеріалів, сировини (у т.ч. і в готовій продукції, незавершеному виробництві, напівфабрикатах) беруться із Відомостей обліку руху товарно-матеріальних цінностей, журналів-ордерів № 6 і № 10. Порядок заповнення Відомості з обліку балансової вартості матеріальних активів розглянемо на числовому прикладі.

Незавершене виробництво визначається на кінець звітної періоду, а також залишки реалізованої готової продукції. У загальній сумі незавершеного виробництва або залишків готової продукції потрібно визначити вартість матеріалів, сировини, які використані у виробництві.

Величину вартості сировини і матеріалів, раніше списаних у виробництво, але таких, частина яких залишається у залишках незавершеного виробництва і готової продукції, можна визначити розрахунковим шляхом. Встановлення нормативів незавершеного виробництва має для господарюючих суб'єктів істотне значення. Завищення обсягу незавершеного виробництва викликає уповільнення оборотності обігових коштів, а заниження порівняно з реальною необхідністю перешкоджає створенню необхідних накопичень і тим самим спричиняє порушення ритмічності виробничого

процесу. Вдосконалення організації виробництва, скорочення тривалості виробничого циклу є вирішальними факторами зменшення обсягу незавершеного виробництва і покращання показників роботи підприємства.

Для правильного визначення фактичної собівартості готової продукції, виконання робіт та послуг доцільно на кінець звітного періоду визначити залишки незавершеного виробництва, тобто кількість незакінченої обробкою продукції в процесі виробництва. Залишки незавершеного виробництва відображаються на дебеті рахунка № 23 «Виробництво» за формулою, грн:

$$НВП_k = НВП_n + B - СРП, \quad (11.1)$$

де:  $НВП_k$  — незавершене виробництво продукції на кінець звітного періоду;

$НВП_n$  — незавершене виробництво продукції на початок звітного періоду;

$B$  — витрати на виробництво продукції у звітному періоді;

$СРП$  — виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

### 11.3. Інформаційні системи у формуванні витрат

Інформація про собівартість незавершеного виробництва, розрахована за змінними виробничими витратами, використовується керівниками, спеціалістами, в тому числі працівниками відділів маркетингу та аналізу, а також іншими спеціалістами з внутрішньогосподарського (управлінського) обліку для прогнозування майбутньої собівартості готової продукції та порівняння її з витратами конкурентів. Виробнича собівартість незавершеного виробництва відображається у фінансовій звітності та використовується для аналізу фінансового стану господарюючого суб'єкта тощо. Собівартість незавершеного виробництва слугує орієнтиром при формуванні цінової політики та обґрунтуванні оптимальної структури виробництва.

З цією метою існує комп'ютерна технологія розподілу незавершеного виробництва, яка включає вирішення таких задач:

- визначати вартість матеріалів, що знаходяться в незавершеному виробництві;
- оцінювати залишки незавершеного виробництва за змінними виробничими витратами (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі витрати);
- формувати вартісну оцінку незавершеного виробництва у відповідності з вимогами П(С)БО 16 «Витрати», тобто за всіма виробничими витратами (прямі матеріальні затрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі операційні витрати, загальновиробничі витрати);
- розрахувати повну собівартість залишків незавершеного виробництва, що включає всі виробничі, адміністративні витрати і витрати на збут.

Основні блоки алгоритму вирішення комплексу задач передбачають виконання таких операцій: введення інформації, контроль введення, розрахунок показників вихідних форм, формування і видача вихідної інформації та формування інформації, що зберігається.

Алгоритм передбачає розподіл інформації, необхідної для оцінки незавершеного виробництва, на декілька режимів введення та обробки:

- в режимі «Довідники» вводиться вся постійна інформація;

- в режимі «Розрахунок виробітку» вводяться щотижня дані зі звітів про виробіток, які щомісяця звіряються з даними інвентаризаційних відомостей та відомостей про рух незавершеного виробництва й розраховуються залишки незавершеного виробництва;
- в режимі «Податковий облік» визначається вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві та розраховується сума коригування валових витрат, видається «Відомість вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві»;
- в режимі «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – 1» до вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві додаються прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також змінні загальногосподарські витрати і видається «Відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за змінними виробничими витратами»;
- в режимі «Фінансовий облік» до оцінки залишків незавершеного виробництва за змінними виробничими витратами додаються постійні загальновиробничі витрати та видається «Відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за виробничою собівартістю»;
- в режимі «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – 2» до оцінки залишків незавершеного виробництва за виробничою собівартістю додаються адміністративні витрати і витрати на збут та видається «Відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за повною собівартістю»;
- в режимі «Підготовка до наступного періоду» вводяться параметри наступного розрахункового періоду.

В результаті вирішення комплексу задач формуються та друкуються такі вихідні форми:

- відомість вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві, яка друкується по всіх структурних підрозділах господарюючого суб'єкта та/або по кожному виду матеріальних ресурсів з файлу НЗВ<sub>м</sub> і має такий вигляд (табл. 11.1):

Таблиця 11.1

№ з/п	Найменування НЗВ	Код НЗВ	Код ГП	Код продукції	Код підрозділу	Кількість	Вартість	Сума на кінець періоду	Сума на початок періоду	Приріст (убуток) матеріалів у НЗВ
Всього по підрозділу										
Всього по господарству										

- відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за змінними виробничими витратами друкується по всіх структурних підрозділах або видах незавершеного виробництва з файлу НЗВ<sub>з</sub> і має такий вигляд (табл. 11.2):

Таблиця 11.2

№ з/п	Найменування НЗВ	Код НЗВ	Код ГП	Код продукції	Код підрозділу	Кількість	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Змінні загальновиробничі витрати	Всього змінних загальновиробничих витрат
Всього по підрозділу											
Всього по господарству											

– відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за виробничою собівартістю друкується по всіх структурних підрозділах або видах незавершеного виробництва з файлу НЗВ<sub>v</sub> і має такий вигляд (табл. 11.3):

Таблиця 11.3

№ з/п	Найменування НЗВ	Код НЗВ	Код ГП	Код продукції	Код підрозділу	Кількість	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Загально-виробничі витрати		Всього – виробнича собівартість
										Змінні	Постійні	
Всього по підрозділу												
Всього по господарству												

– відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за повною собівартістю друкується по всіх структурних підрозділах або видах незавершеного виробництва з файлу НЗВ<sub>n</sub> і має такий вигляд (табл. 11.4):

Таблиця 11.4

№ з/п	Найменування НЗВ	Код НЗВ	Код ГП	Код продукції	Код підрозділу	Кількість	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Загальновиробничі витрати	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Всього – повна собівартість
Всього по підрозділу													
Всього по господарству													

- розрахунок повної собівартості незавершеного виробництва по певному структурному підрозділу друкується з файлів  $HЗВ_з$ ,  $HЗВ_в$ ,  $HЗВ_п$  і має такий вигляд (табл. 11.5):

Таблиця 11.5

№ з/п	Найменування HЗВ	Код HЗВ	Код ГП	Код продукції	Кількість	Оцінка за змінними витратами		Виробнича собівартість		Повна собівартість	
						на одиночку	всього	на одиночку	всього	на одиночку	Всього
Всього по підрозділу											
Всього по господарству											

- розрахунок повної собівартості певного виду незавершеного виробництва по всіх структурних підрозділах друкується з файлів  $HЗВ_з$ ,  $HЗВ_в$ ,  $HЗВ_п$  і має такий вигляд (табл. 11.6):

Таблиця 11.6

№ з/п	Код продукції	Код підприємства	Кількість	Оцінка за змінними витратами		Виробнича собівартість		Повна собівартість	
				на одиночку	всього	на одиночку	всього	на одиночку	Всього
Всього по підрозділу									
Всього по господарству									

При цьому розрахунок показників вихідних форм має такий вигляд:

- у відомості вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві розрахунок вартості матеріалів кожного окремого виду продукції здійснюється за формулою:

$$M_{нзв} = HЗВ_n \times M_{од} \quad (11.2)$$

де:  $M_{нзв}$  — вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві;

$HЗВ_n$  — обсяг незавершеного виробництва кожного окремого виду в натуральному вираженні (гектари, поголів'я худоби);

$M_{од}$  — вартість матеріалів, що витрачені на одиницю незавершеного виробництва цього ж виду, з номенклатури — цінника на матеріали.

Сума приросту матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві визначається за формулою:

$$K = M_{нзв1} - M_{нзв0} \quad (11.3)$$

де:  $K$  — сума коригування валових витрат;

$M_{нзв1}, M_{нзв0}$  — вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві на кінець і початок місяця відповідно;

— у відомості оцінки незавершеного виробництва за змінними виробничими витратами вартість незавершеного виробництва кожного виду на кожній операції обробки розраховується за формулою:

$$Z_{нзв} = M_{нзв} + P_{нзв} + I_{нзв} + 33_{нзв}, \quad (11.4)$$

де:  $Z_{нзв}$  — вартість незавершеного виробництва, що розрахована за змінними виробничими витратами;

$P_{нзв}$  — прямі витрати на оплату праці;

$I_{нзв}$  — інші прямі витрати;

$33_{нзв}$  — змінні загальновиробничі витрати.

При цьому складові цього рівняння визначаються так:

$$P_{нзв} = H3B_n \times B_o, \quad (11.5)$$

де:  $B_o$  — вартість обробки одиниці незавершеного виробництва певного виду на певній операції обробки.

$$I_{нзв} = H3B_n \times I_{од}, \quad (11.6)$$

де:  $I_{од}$  — інші прямі витрати на одиницю продукції у незавершеному виробництві (порядок розрахунку залежить від особливостей господарювання).

$$33_{нзв} = BP_\phi \times 3BB_\phi, \quad (11.7)$$

де:  $BP_\phi$  — фактична база розподілу загальновиробничих витрат, що відносяться до незавершеного виробництва певного виду;

$3BB_\phi$  — загальновиробничі витрати на одиницю бази розподілу;

— у відомості оцінки залишків незавершеного виробництва за виробничою собівартістю розрахунок виробничих витрат здійснюється за формулою:

$$B_{нзв} = 3_{нзв} + ПЗ_{нзв}, \quad (11.8)$$

де:  $B_{нзв}$  — виробнича собівартість незавершеного виробництва;

$ПЗ_{нзв}$  — постійні загальновиробничі витрати.

При цьому постійні загальновиробничі витрати, які включаються до виробничої собівартості незавершеного виробництва, розраховуються так:

$$ПЗ_{нзв} = BP_\phi \times 3BB_n, \quad (11.9)$$

де:  $3BB_n$  — постійні загальновиробничі витрати на одиницю бази розподілу;

— у відомості оцінки залишків незавершеного виробництва за повною собівартістю витрати в незавершеному виробництві визначаються за формулою:

$$П_{нзв} = B_{нзв} + A_{нзв} + 3B_{нзв}, \quad (11.10)$$

де:  $П_{нзв}$  — повна собівартість незавершеного виробництва;

$A_{нзв}$  — адміністративні витрати, що відносяться до залишків незавершеного виробництва;

$3B_{нзв}$  — витрати на збут у незавершеному виробництві.

При цьому розрахунок адміністративних витрат і витрат на збут, що включаються до повної собівартості незавершеного виробництва, очевидно, може здійснюватись так:

$$A_{нзв} = A / B_n \times B_{нзв}, \quad (11.11)$$

де:  $A$  – адміністративні витрати за звітний (розрахунковий) період в господарюючому суб'єкті;

$B_n$  – виробнича собівартість готової продукції за відповідний період в господарюючому суб'єкті;

$$ЗБ_{нзв} = З / B_{zn} \times B_{нзв}, \quad (11.12)$$

де:  $З$  – витрати на збут продукції за звітний (розрахунковий) період в господарюючому суб'єкті;

$B_{zn}$  – виробнича собівартість реалізованої продукції за відповідний період.

Технологічний процес вирішення комплексу задач «Оцінка незавершеного виробництва» передбачає збір вхідної інформації, яка в залежності від складу поділяється на умовно-постійну та змінну інформацію.

Перелічені довідники заповнюються відповідно до технологічних інструкцій на початку запровадження комплексу і вводяться до комп'ютера. У подальшому за необхідністю ці довідники коригуються. Довідник «Виробничі завдання підрозділів» оновлюється періодично.

До змінної інформації відносяться такі вхідні документи:

- звіт про вирощення сільськогосподарських культур;
- відомість руху незавершеного виробництва;
- інвентаризаційні відомості незавершеного виробництва.

Звіт про виробіток містить інформацію про кількість виконаних за кожен робочий день операцій. Інформація відомостей про рух незавершеного виробництва та інвентаризаційних відомостей дозволяє визначити залишки по кожному структурному підрозділу суб'єкта господарювання.

Після друку сформованих відомостей оцінки незавершеного виробництва необхідно опрацювати режим «підготовка до наступного місяця», у якому відбувається переведення файлів у режим зберігання та по файлу НЗВ<sub>м</sub> переносяться залишки матеріальних ресурсів на кінець звітної періоду як залишки на початок наступного періоду.

Використання на практиці такої технології накопичення і обробки інформації сприяє зменшенню трудомісткості, дозволяє усунути зайве дублювання та отримати повну інформацію [6].

### Контрольні питання до теми 11

1. Що таке витрати виробництва?
2. Яка відмінність між центрами витрат та відповідальності?
3. Що таке постійні та змінні витрати?
4. Як розраховуються маржинальні витрати?
5. Які моделі обліку витрат застосовуються на практиці?
6. Що таке інтегрована система обліку?
7. В чому особливість переплетеної система обліку?
8. Як обчислюються загальновиробничі витрати?
9. Як формується трансфертна ціна?
10. Що відноситься до незавершеного виробництва?

### Рекомендована література

1. Закон України «О налогообложении прибыли предприятий» от 30 декабря 1997 г. № 793/97-ВР/ Буряковский В. В., Кармазин В. Я., Каламбет С. В., Водолазская О. А. // На логи: Учебное пособие. — Днепропетровск: Пороги, 1998. — С. 530.
2. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві (затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132). // Все про бухгалтерський облік. — 2001. — № 77(623), 20 серпня 2001 р. — С. 1–26 (вкл.).
3. Бондар М. І. Методи розподілу комплексних витрат, їх характеристика та оцінка // Формування ринкової економіки: Збірник наукових праць. — Спеціальний випуск: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. — К.: КНЕУ, 2003. — С. 353.
4. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік в системі управління витратами (Дніпропетровський національний університет). — Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 195. Том II. — Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. — С. 353–361.
5. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. — М.: Финансы и статистика, 1991. — С. 84.
6. Павленко С. Н. Контроллинг: Учебное пособие. — К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. — С. 100, 105, 112, 126.
7. Іванюта П. В., Шевченко З. М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: Навчальний посібник. — К.: ЦНЛ, 2006. — 368 с.

### Додаткова література

1. Амбросов В. Я. Розподіл функцій управління в агроформуваннях // Економіка АПК. — 2002. — № 9. — С. 17.
2. Мертенс В. П. Економіка сільського господарства. — К.: Головне видавництво видавничого об'єднання «Вища школа», 1985. — С. 101–103.
3. Ярмоленко В. П. Про формування собівартості сільськогосподарської продукції // Економіка АПК. — 1999. — № 8. — С. 64–65.
4. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За редакцією професора М. Ф. Огійчука. — К.: Аграрна освіта, 2001. — С. 245–251.
5. Кропивко М. Ф. Інформація в управлінні агропромисловим виробництвом. — К.: ІАЕ УААН, 1997. — С. 54, 148.
6. Самочкин В. Н., Причин Ю. Б. Гибкое развитие предприятия: эффективность и бюджетирование. — Минск: Дело, 2000. — С. 256.



7. Кочетков А. В., Овчаренко Е. И. Планирование менеджмента производ-ственных затрат в сельском хозяйстве. Научно-методическое пособие. — Луганск: Издательство «Элтон-2», 2002. — С. 56.

8. Махмудов Х. З. Економіко-організаційний механізм формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ). — Полтава: ПДАА, 2003. — 228 с.

9. Колотуха С. М. Стабілізація фінансового стану сільськогосподарських підприємств в умовах розрахунково-платіжної кризи // Економіка АПК. — 2000. — № 9. — С. 68–71.

10. Лігоненко Л. О. Антикризисное управління підприємством: теоретико-методологічні засади та практичний інструментарій. — К.: КНТЕУ, 2001. — 580 с.

11. Ситник В. Ф., Орленко Н. С. Імітаційне моделювання: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 1998. — 230 с.

12. Тоцилин В. А. Корректность экономико-математических моделей. — К.: Наукова думка, 1989. — 200 с.

13. Рабштина В. М. Шляхи удосконалення освоєння науково-технічного прогресу на сучасному етапі функціонування АПК України // Вісник Полтавського державного сільськогосподарського інституту. — 2000. — № 5. — С. 58–60.

14. Лукава І. М. Організація оперативного аналізу в рослинництві // Удосконалення економічного механізму функціонування аграрних підприємств в умовах невизначеності: Збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції 19–20 травня 2004 р. — К.: КНЕУ, 2004. — С. 497.

15. Шатковська Л. С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник. — К.: Урожай, 1994. — С. 187.

16. Павленко А. Ф., Вовчак А. В. Маркетинг: Навчально-методичний посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 106 с.

17. Іванюта П. В. Роль бухгалтера-аналітика в управлінні сільськогосподарськими кооперативами (Полтавська державна аграрна академія) // Вісник ПДАА: Науково-виробничий фаховий журнал. — Полтава: Видавництво «Тегга», 2003. — № 6 (31). — С. 134–135.

18. Іванюта С. М. Професійно-кваліфікаційна модель менеджера сільськогосподарського формування // Науковий вісник Національного Аграрного Університету / Редколегія: Д. О. Мельничук (відповідальний редактор) та ін. Випуск 44. — К.: 2001. — С. 32.

## ТЕМА 12. ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ОБІГУ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

### План

- 12.1. Сутність витрат обігу та витрат споживання.
- 12.2. Показники, що характеризують витрати обігу, та критерій їх економічності.
- 12.3. Аналіз витрат обігу торговельного підприємства.
- 12.4. Планування витрат торговельного підприємства.

**Ключові терміни:** *торгівельний капітал, витрати обігу, витрати споживання, торговельне підприємство.*

### 12.1. Сутність витрат обігу та витрат споживання

Торговельний капітал — це історично перша вільна форма існування капіталу. Він у формі купецького капіталу виник задовго до появи промислового капіталу й відіграв значну роль у первинному нагромадженні капіталу і виникненні капіталізму загалом. Проте слід розрізняти торговельний капітал (купецький) докапіталістичної епохи й капітал періоду капіталізму. Перший був відносно самостійною формою капіталу (відповідно до виробництва) і джерелом свого прибутку, мав нееквівалентний обмін (купив дешевше, продав дорожче). Другий є породженням промислового капіталу й виступає як його відокремлена форма. Як це слід розуміти?

На ранніх стадіях розвитку капіталізму промислові підприємці самі займалися й виробництвом, і реалізацією своєї продукції. У міру розвитку виробництва (зростання його масштабів, ускладнення) процес обігу капіталу ставав складнішим, що в умовах поєднання в одних руках виробництва і реалізації товарів значно уповільнювало швидкість руху капіталу й негативно впливало на загальну норму прибутку. Це згодом об'єктивно привело до виділення з промислового капіталу, а саме з його товарної форми, торговельного капіталу, який починає функціонувати автономно. Тому не слід ототожнювати товарний і торговельний капітал. Товарний капітал — це одна з функціональних форм промислового капіталу. Він виступає у вигляді певної суми товарів і втіленої в них вартості та додаткової вартості. Торговельний же капітал — це капітал, який обслуговує процес перетворення товарної вартості у грошову в сфері обігу [1, С. 133–136].

Отже, сутність торговельного капіталу полягає в тому, що він, по-перше, виступає як відокремлена частина промислового капіталу й, по-друге, займається не просто реалізацією товарів, а перетворенням товарного капіталу в грошовий. Інакше кажучи, торговельний капітал виконує функцію промислового капіталу в сфері обігу. Торговельний капітал авансується особливою категорією підприємців (торгівцями) і постійно перебуває в сфері обігу. Він виступає лише у двох формах — грошовій і товарній, а формулою його руху є:  $G-T-G$ , тобто купівля товарів і їх наступна реалізація. Така спеціалізація форм капіталу приводить до того, що затрати на перетворення товарного капіталу в грошовий стають значно меншими порівняно з тим, коли цю

функцію виконує сам промисловий підприємець. А це, у кінцевому результаті, забезпечує вищу прибутковість як підприємцям, зайнятим у сфері виробництва, так і підприємцям, зайнятим у сфері обігу (торговцям).

Отже, відокремлення торговельного капіталу в самостійну форму на певному етапі розвитку суспільного виробництва створило умови для прискорення обороту промислового капіталу й зростання прибутковості. У сучасних умовах спостерігаються зворотні процеси. З метою пристосування виробництва до суспільного попиту, вимог ринку й забезпечення стабільних високих прибутків великі промислові компанії, з одного боку, почали створювати власну збутову мережу, прагнучи тримати під контролем реалізацію й споживання своїх товарів. З іншого боку, великі торговельні компанії самі почали відкривати власні промислові підприємства. У результаті відбувається переплетіння в русі промислового й торговельного капіталів на основі операції торгівлі та виробництва.

Відображенням цих глибинних господарських процесів стала концепція маркетингу. Поштовхом для її виникнення були кризи перевиробництва й ускладнення збутової діяльності в умовах великого й складного виробництва. За цих умов виникла потреба серйозного аналізу ринкової ситуації, у результаті якого були виявлені принципи дії ринкового механізму. Зокрема, існуючі ринки зазвичай діяли за таким принципом: спочатку виробляється товар, а потім ідуть пошуки його споживачів і методів його збуту. При насиченому ринку починається жорстка конкуренція, агресивна реклама й витончені форми стимулювання збуту: йде відкрита боротьба за «гаманець» споживача, що значно ускладнює проблему збуту. Такий ринок в економічній літературі отримав назву «ринку продавця». Його основною характеристикою є диктат виробника й значне звуження вибору для споживача.

Але оскільки платоспроможний попит є величина відносно визначена (доходами споживачів), виробники, нарощуючи обсяги продукції без урахування цієї величини, періодично опиняються в ситуації перевиробництва й, щоб відвоювати собі ринок або певну його частку, максимально закріпити свої позиції на ринку, змушені вдаватися до найрізноманітніших хитрощів аж до монополізму. Тому на певному етапі «ринку продавця» стає головним гальмом на шляху НТП. У виробника-монополіста просто зникають стимули займатися покращанням якості продукції, а для інших вихід на ринок із новими виробами практично стає неможливим. По-перше, дуже ризиковано діяти всупереч монополісту, по-друге, це вимагає непомірних затрат на рекламу.

Проте зупинити закономірний поступальний хід розвитку суспільства неможливо. Потрібен був вихід, і ним виявився один із прийомів конкурентної боротьби: не просто виробництво товару на невідомого споживача, а адаптація його (товару) під певні очікування ринку, що формується під впливом споживацького попиту. Спочатку це були випадкові кроки переорієнтації виробництва й збуту на задоволення потреб і запитів споживачів. Згодом вони перетворились на цілісну систему маркетингу. Так почалося становлення «ринку покупця» — практичного втілення концепції маркетингу, основний зміст якої полягає в діяльності, скерованій на задоволення потреб споживача шляхом обміну. А звідси основною рисою «ринку покупця» є випуск тих товарів, які погоджується купувати потенційний споживач.

З моменту «завоювання» концепцією маркетингу права на життя у світовій господарській практиці відбулися суттєві зміни. На більшості світових ринків, а також на внутрішніх ринках промислово розвинутих країн виробник і споживач помінялися

ролями: «диктат продавців» змінився «диктатом покупців». У такій ситуації підприємець може досягти збільшення своїх прибутків лише тоді, коли він поставить на певний ринок саме ту продукцію, тієї якості та за тими цінами, які очікуються споживачами ринку. «Ринок покупців» виступає як стимул постійного відтворення ділових, а не спекулятивних відносин. Тобто він примушує підприємців (бізнесменів) шукати джерело своїх прибутків насамперед у сфері виробництва, а не в сфері купівлі-продажу.

Місцем функціонування торговельного капіталу є сфера обігу. Тобто сфера, де не створюється ні вартість, ні додаткова вартість, вони лише тут реалізуються. Звідки ж тоді торговельний підприємець отримує свій прибуток? Для того щоб відповісти на це запитання, необхідно знати, що торговельний капітал за своїм складом неоднорідний. Він складається з двох частин: капіталу обігу, авансованого на купівлю товару, і капіталу, авансованого на обслуговування процесу продажу товару. Ця друга частина капіталу називається витратами обігу.

Основу й визначальну масу торговельного капіталу становить капітал обігу. Тому розглянемо спочатку механізм його заміщення й джерело прибутку. З формули руху «Г–Т–Г» ми бачимо, що частина торговельного капіталу, яка авансується на купівлю товару торговельним підприємцем, не виходить із його рук. Вона повертається після кожного продажу товарів. Але ж капітал обігу не тільки повертається, а й самозростає, приносить прибуток.

На перший погляд здається, що прибуток виникає в процесі купівлі-продажу товару як результат різниці в цінах. Насправді ж ці процеси опосередковують лише реалізацію й привласнення, але не виникнення торговельного прибутку. Як відомо, у сфері обігу відбувається лише зміна форми вартості (товарної на грошову або навпаки), а не її утворення. Вартість і додаткова вартість утворюються лише у виробництві. Отже, і прибуток, як форма прояву додаткової вартості, джерелом свого виникнення не може мати сферу обігу (торгівлю).

Таким джерелом може бути лише додаткова вартість, створена в процесі виробництва. Але як же вона потрапляє до рук торговельного підприємця? Вже зазначалось, що основною функцією торговельного капіталу є обслуговування промислового капіталу в сфері обігу шляхом реалізації товарів, створених у виробництві. Тобто, промисловий підприємець поступається цією функцією торговельному, за що останній вимагає певної участі в розподілі додаткової вартості. Іншими словами, промислові підприємці поступаються частиною додаткової вартості торговельним за те, що вони реалізують їхні товари.

$$p' = \frac{m}{ПК + ТК} \cdot 100 = 20. \quad (12.1)$$

Уявимо, що промисловий капітал становить  $400c + 50v$ , а вартість вироблених товарів –  $400c + 50v + 100m = 50$ . Торговий капітал дорівнює 50. У цьому випадку отримаємо:

– середню норму прибутку

$$p' = \frac{100m}{450ПК + 50ТК} \cdot 100 = 20\%;$$

– промисловий прибуток

$$p = \frac{450 \cdot 20}{100} = 90;$$

— торговий прибуток

$$h = \frac{50 \cdot 20}{100} = 10;$$

— ціна продажу для промислових або купівельна ціна для торгових підприємців  
=  $400c + 50v + 90p = 540$ ;

— ціна продажу для торгових капіталістів =  $540 + 10h = 550$ .

На перший погляд здається, що завдяки наявності торговельного капіталу середня норма прибутку для всіх підприємців знижується, оскільки при його відсутності норма прибутку розраховується лише відповідно до затраченого промислового капіталу. Але в дійсності торговельний капітал сприяє не зниженню, а підвищенню середньої норми прибутку. Якби його не було, то промисловим підприємцям потрібно було б авансувати капітал не лише на виробництво товарів, а й на реалізацію та доведення його до споживачів. При відсутності спеціалізованого торговельного капіталу реалізація товару проходила б дуже повільно, а капітал обігу, який би мали промислові підприємці, був би за своєю величиною більшим, ніж той, що авансують торговельні підприємці. А це означало б уповільнення обороту капіталу, а отже, і зниження норми прибутку. Звідси випливає, що відокремлення торговельного капіталу від промислового відповідає інтересам усіх підприємців, бо це сприяє підвищенню середньої норми прибутку. Як уже було з'ясовано, торговельні підприємці авансують капітал не тільки на купівлю товарів у промисловців (капітал обігу), а й на організацію його реалізації (витрати обігу). Витрати обігу поділяються на два види: чисті витрати обігу й додаткові.

**Чисті витрати** — це видатки, які зумовлені процесом обігу, тобто зміною форм вартості, перетворенням грошей у товари, а останніх — у гроші. До таких видатків належать: оплата праці торговельних працівників, утримання торговельних приміщень, витрати на рекламу й адміністративно-управлінську діяльність, бухгалтерію й т. ін. Працівники, зайняті безпосередньо продажем товарів, розрахунками за купівлю-продаж, не створюють нової вартості. Тому витрати на них не входять у вартість товару й повинні покриватися за рахунок прибутку торговельного підприємця. Останній же цей тягар намагається перекласти на споживачів, роблячи надбавку до ціни продажу товару. Особливо це практикують монополії, що встановлюють на свої товари монополярно високі ціни (вищі за вартість), тим самим перекладаючи на споживачів відшкодування чистих витрат.

**Додаткові витрати** обігу. До них належать витрати, пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері обігу. Це транспортування товарів, їх сортування, фасування, упакування й зберігання. Тобто, усе те, що повинно робити виробництво, воно частково передає у сферу обігу. Праця, затрачена на ці процеси, є продуктивною, бо вона створює як вартість (у т.ч. і додаткову), так і споживну вартість. Тому ці витрати включаються у вартість товару й покриваються в процесі його реалізації як витрати виробництва.

Діяльність торговельного підприємства з моменту його створення пов'язана з різними витратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів. За характером виникнення витрати поділяються на два основних види: поточні та довготривалі.

*Поточні витрати* пов'язані з вирішенням тактичних завдань підприємства у процесі його фінансово-господарської діяльності, а саме: закупівлею товарів, їх транспортуванням, зберіганням і реалізацією, обслуговуванням матеріально-технічної бази, утриманням персоналу тощо.

*Довготривалі витрати (інвестиції)* пов'язані з вирішенням стратегічних завдань підприємства, а саме: новим будівництвом, реконструкцією, придбанням нових торговельних приміщень, модернізацією торговельно-технологічного обладнання, закупівлею нових видів машин, механізмів та обладнання, придбанням нематеріальних активів, формуванням портфелю цінних паперів тощо.

Поточні витрати являють собою витрати обігу торговельного підприємства, які й пов'язані з його торговельно-виробничою діяльністю.

Витрати обігу — це виражені в грошовій формі витрати живої та уречевленої праці по доведенню товару від виробника до споживача, перетворенню виробничого асортименту в торговельний, організації процесу купівлі-продажу і споживання, задоволенню попиту споживачів.

Таким чином, витрати обігу являють собою суспільно необхідні витрати праці, пов'язані з виконанням торгівлею своїх функцій та задач, і враховуються вони на всіх стадіях ціноутворення, починаючи від виробництва, коли до собівартості продукції включаються витрати по збуту, і закінчуючи роздрібним продажем, коли в роздрібній ціні відображаються витрати оптової та роздрібною торгівлі.

Витрати обігу умовно підрозділяються на дві групи: чисті та додаткові.

Чисті витрати — це витрати на організацію процесу купівлі-продажу, утримання управлінського персоналу, облік та звітність підприємства.

Додаткові витрати обумовлені продовженням процесу виробництва в торгівлі (фасовка, упаковка, маркування), перетворенням виробничого асортименту в торговельний.

Частка чистих витрат в оптовій торгівлі складає 10–12%, в роздрібній торгівлі продовольчими товарами — до 40%, в роздрібній торгівлі непродовольчими товарами — близько 50%. Співвідношення між чистими і додатковими витратами не є постійним. З розвитком виробництва, збільшенням частки фасованих товарів, покращанням транспортних зв'язків, наближенням виробничих підприємств до споживачів, вдосконаленням матеріально-технічної бази торгівлі, підвищенням якості торговельного обслуговування, скороченням невиробничих витрат частка додаткових витрат у торгівлі буде знижуватися.

Поряд з показником витрат обігу в економіці використовується показник витрат споживання, вони пов'язані між собою.

Витрати споживання являють собою витрати на знаходження товару, його закупівлю, доставку, підготовку до споживання.

Витрати споживання складають близько 50% всіх витрат сфери обігу і більше, ніж у 1,5 рази перевищують розмір поточних витрат торгівлі. Відповідно, чим повніший буде асортимент в торгівлі, краще підготовлений товар до продажу і споживання, вища якість обслуговування, тим вищі будуть витрати обігу і нижчі витрати споживання.

## 12.2. Показники, що характеризують витрати обігу, та критерій їх економічності

Витрати обігу торговельного підприємства характеризуються такими основними показниками:

1) абсолютною сумою витрат обігу, який є кількісним і показує обсяг поточних витрат торговельного підприємства;

2) рівнем витратоємності торговельної діяльності. Визначається як співвідношення суми витрат обігу до суми товарообігу, виражене у відсотках. Рівень витрат є найважливішим якісним показником економічності господарської діяльності торговельного підприємства і відображає частку поточних витрат у ціні реалізації товарів;

3) рівнем витратовіддачі. Цей показник є оберненим до попереднього показника і характеризує обсяг товарообігу, що припадає на одиницю витрат обігу підприємства, і свідчить про результативність його витрат;

4) рентабельністю витрат обігу, яка визначається співвідношенням чистого прибутку до суми витрат обігу, вираженого у відсотках. Рентабельність витрат є одним із найважливіших показників ефективності поточних витрат торговельного підприємства;

5) темпом зміни витрат і визначається як співвідношення суми витрат звітного періоду до суми витрат минулого періоду, вираженого у відсотках;

6) абсолютним відхиленням витрат, що являє собою різницю фактичних витрат звітного періоду та планованою (попередньою) їх сумою;

7) відносним відхиленням витрат. Цей показник характеризує відносну економію витрат обігу або, навпаки, їх перевитрати у порівнянні з попереднім періодом діяльності або планованим показником і визначається за формулою:

$$B_v = (P_{\text{ф}} - P_{\text{пл}}) \times T_{\text{об}} / 100, \quad (12.2)$$

де:  $B_v$  – відносне відхилення витрат, тис. грн;

$P_{\text{ф}}$  – фактичний рівень витратоємності за певний період, %;

$P_{\text{пл}}$  – планований рівень витратоємності за певний період, %;

$T_{\text{об}}$  – фактичний товарообіг за певний період, тис. грн.

Управління витратами обігу на торговельному підприємстві передбачає:

1. Організацію обліку витрат в цілому і по статтях витрат, що створює інформаційну базу для прийняття подальших управлінських рішень;

2. Аналіз витрат обігу, що дозволяє оцінити їх стан, ступінь раціональності понесених витрат, надати кількісну оцінку факторам, котрі визначають суму та рівень витрат обігу підприємства;

3. Нормування витрат обігу, яке передбачає визначення граничних розмірів з окремих видів витрат (норми спецодежугу, товарні запаси, натуральний (природний) збиток тощо);

4. Планування (прогнозування) витрат обігу, яке дозволяє визначити мінімальні та максимальні межі витрат обігу (їх граничні рівні), можливий розмір витрат обігу при планованому обсязі діяльності та рівні використання ресурсів і обрати такий варіант планованої їх суми та рівня, котрі максимально забезпечать виконання цільового розміру прибутку.

Слід відзначити, що критерієм економічності поточних витрат торговельного підприємства є мінімізація рівня витратоємності його торговельної діяльності. Низький

рівень витратоємності дозволяє підприємству отримати певні конкурентні переваги на споживчому ринку, ефективніше здійснювати свою цінову політику і досягати конкурентних переваг саме у ціновій конкуренції і відповідно отримувати більшу віддачу від своїх використаних ресурсів, тобто бути більш прибутковим.

Конкурентоспроможним може вважатися те підприємство, яке в кінцевому рахунку забезпечить собі більш високі темпи приросту чистого прибутку і чистих доходів у порівнянні з темпами приросту витрат при умові росту товарообігу у співставлених цінах. А тому зниження рівня витратоємності торговельного підприємства є важливим завданням управління його витратами, проте не метою діяльності підприємства, так як вона може супроводжуватися зниженням рівня торговельного обслуговування покупців, відмовою від продажу окремих видів витратоємних товарів, що користуються попитом, зміною пріоритетів стратегічного розвитку на економічні вигоди в короткостроковому поточному періоді діяльності.

Таким чином, основною метою управління витратами обігу торговельного підприємства є оптимізація суми та рівня витрат, що забезпечать досягнення передбачуваних розмірів товарообігу і прибутків.

### **12.3. Аналіз витрат обігу торговельного підприємства**

Аналіз витрат обігу торговельного підприємства спрямований на виявлення резервів подальшого підвищення ефективності праці за рахунок більш раціонального використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів у процесі його діяльності.

Джерелами інформації для аналізу витрат є оперативні дані бухгалтерського обліку, статистична звітність, матеріали документальних ревізій, інвентаризацій, перевірок, доповідні записки, результати спостережень. Перед початком аналізу перевіряється достовірність даних і забезпечується співставленість окремих показників.

В залежності від обсягу проведення аналізу та завдань, з ним пов'язаних, розрізняють повний і неповний аналіз витрат.

Повний аналіз витрат повинен здійснюватися не менше одного разу у квартал і його завданнями є визначення:

- 1) очікуваних (фактичних) рівнів і суми витрат, виконання плану витрат обігу по загальному рівню та з окремих статей витрат;
- 2) динаміки та ступеня виконання плану по витратах;
- 3) розміру і темпу зміни фактичного (очікуваного) рівня витрат обігу у порівнянні з його планованим значенням;
- 4) розміру економії або перевитрат по загальному рівню та з окремих статей витрат;
- 5) зміни розміру впливу основних факторів на відхилення фактичних витрат від планованих;
- 6) витратоємності окремих видів товарів;
- 7) обґрунтованості та напруженості планованих завдань з витрат;
- 8) відмінностей розміру витрат у порівнянні з конкурентами.

Неповний аналіз витрат повинен здійснюватися один раз на місяць. При цьому доцільно щоденно, у крайньому випадку щотижнево, порівнювати витрати з норма-



тивними, планованими показниками, а також з індексами обсягів продажу, валових доходів, прибутком. Основними завданнями неповного аналізу є:

- 1) встановлення відхилень і їх вартісна оцінка;
- 2) встановлення чинників, що викликали ці відхилення;
- 3) розподіл відповідальності за виявлені результати.

Аналіз витрат обігу торговельного підприємства в основному здійснюється на відносних показниках витратності діяльності, а саме рівнях витрат, оскільки абсолютні кількісні показники не дають об'єктивної оцінки про їх ефективність.

За результатами аналізу складається пояснювальна записка, яка містить конкретні рекомендації щодо управління витратами і ліквідації нераціональних поточних витрат на підприємстві.

Аналіз витрат на торговельному підприємстві здійснюється в декілька етапів:

1. Розглядається динаміка загальної суми і рівня витрат обігу звітного періоду у порівнянні з попереднім, визначаються темпи зміни цих показників, розраховуються показники абсолютної та відносної економії витрат обігу або їх перевитрат по відношенню до попереднього періоду або раніше встановленого планованого їх кошторису.

2. Розглядаються аналогічні показники, що характеризують динаміку окремих статей витрат. Цей аналіз доповнюється розглядом показників динаміки частки окремих статей витрат у загальній їх сумі.

3. Визначається рівень витратоємності по окремих товарних групах (підгрупах), якщо на підприємстві здійснюється такий вид управлінського обліку. Результати цього аналізу є основою для коригування асортиментної та цінової політики торговельного підприємства.

4. Встановлюється фактичне виконання планованих кошторисів витрат у розрізі окремих центрів витрат та центрів відповідальності торговельного підприємства, їх абсолютні та відносні відхилення від запланованих показників.

5. Визначається вплив окремих факторів на зміну суми й рівня витратоємності як в цілому по підприємству, так і у розрізі окремих статей витрат. До таких факторів належать: зміни обсягу товарообігу та асортименту реалізації товарів; наявність та стан матеріально-технічної бази підприємства; досконалість управління торговельно-технологічними процесами; ефективність менеджменту персоналу тощо.

**Приклад 1.** Проаналізувати виконання планованого кошторису витрат обігу на торговельному підприємстві. Розрахувати абсолютне і відносне відхилення фактичної суми витрат обігу від планованої.

Таблиця 12.1

**Аналіз виконання планованого кошторису витрат на торговельному підприємстві (тис. грн)**

Показники	За планом	Фактично	Відхилення, (+, -)		Виконання плану, %
			абсолютне	відносне	
Товарообіг	1120	1383	263	x	123,48
Сума витрат обігу	168	142	-26	-65,4	84,52
Рівень витрат обігу, %	15,0	10,27	-4,73	x	68,47

Рішення.

1) розрахуємо планований і фактичний рівні витратоємності торговельного підприємства:

$$168 : 1120 \times 100 = 15\%;$$

$$142 : 1383 \times 100 = 10,27\%.$$

2) розрахуємо абсолютні відхилення товарообігу, суми витрат обігу та відхилення рівня витрат підприємства:

$$1383 - 1120 = 263 \text{ тис. грн};$$

$$142 - 168 = -26 \text{ тис. грн};$$

$$10,27 - 15,0 = -4,73 \%.$$

3) розрахуємо відносне відхилення витрат підприємства:

$$-4,73 \times 1383 : 100 = -65,4 \text{ тис. грн}.$$

4) розрахуємо % виконання фактичних аналізованих показників у порівнянні з планованими:

$$(1383 : 1120) \times 100 = 123,48\%;$$

$$(142 : 168) \times 100 = 84,52\%;$$

$$10,27 : 15,0 \times 100 = 68,47 \text{ пп}.$$

Таким чином, на основі проведеного аналізу можливо зробити висновок, що в результаті перевиконання плану товарообігу на 23,48% та зниження фактичних витрат у порівнянні з планом на 26 тис. грн або, 15,48%, була досягнута відносна економія витрат в сумі 65,4 тис. грн.

**Приклад 2.** Проаналізувати структуру операційних витрат підприємства за економічними елементами в динаміці.

Таблиця 12.2

**Аналіз структури операційних витрат підприємства за 2005–2007 роки**

Показники	2005 рік		2006 рік		2007 рік		Відхилення, (+; -), %	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	2007 р до 2006 р.	2007р до 2005 р.
Матеріальні затрати	1176,6	18,3	1463,7	15,9	1588,5	13,1	-2,8	-5,2
Витрати на оплату праці	1632,6	25,4	1259,4	13,7	2347,5	19,3	5,6	-6,1
Відрахування на соціальні заходи	446,7	6,9	425,6	4,6	820,5	6,8	2,2	-0,1
Амортизація	944,6	14,7	1584,2	17,3	3526,1	29,0	11,7	14,3
Інші операційні витрати	2230,5	34,7	4447,2	48,5	3867,6	31,8	-16,7	-2,9
Разом	6431,0	100	9180,1	100	12150	100	—	—

На основі проведеного аналізу можливо зробити такі висновки:

1) операційні витрати підприємства в цілому за 2005–2007 роки зросли на 5719,3 тис. грн і в 2007 році склали 12150 тис. грн;

2) частка матеріальних затрат в структурі операційних витрат підприємства у 2007 році зменшилася на 2,8% по відношенню до 2006 року та на 5,2% по відношенню до 2005 року;

3) витрати на оплату праці у 2007 році збільшилися на 5,6% у порівнянні з 2006 роком, але зменшилися на 6,1% у порівнянні з 2005 роком;

4) частка амортизаційних відрахувань у 2007 році відповідно до 2006 та 2005 років зросла на 11,7% і 14,3%;

5) частка інших операційних витрат займає найбільший розмір в загальній сумі операційних витрат і у звітному році відповідно до попередніх років зменшилась на 16,7% та 2,9%.

Таким чином, в процесі аналізу структури операційних витрат підприємства в динаміці виявлена загальна тенденція зростання операційних витрат і збільшення частки витрат на оплату праці, соціальні відрахування та амортизацію основних засобів і нематеріальних активів.

**Приклад 3.** Розрахувати вплив зміни фактичного роздрібного товарообігу на зміну суми та рівня поточних витрат, якщо індекс цін у звітному році в порівнянні з минулим склав 1,4 рази.

Таблиця 12.3

**Розрахунок рівнів витратоємності торговельного підприємства**

Показники	Минулий рік		Звітний рік	
	сума, тис. грн	у % до товарообігу	сума, тис. грн	у % до товарообігу
1. Умовно-постійні витрати	131,3	8,84	165,2	8,74
2. Умовно-змінні витрати	208,6	14,04	246,4	13,04
3. Разом витрати	339,9	22,88	411,6	21,78
4. Роздрібний товарообіг у діючих цінах	1485,5	x	1889,3	x

*Рішення.*

1) розрахуємо співвідношення різних видів витрат по відношенню до товарообігу у % за минулий і звітний роки, тобто визначимо їх рівні витратоємності:

$$131,3 : 1485,5 \times 100 = 8,84\%;$$

$$208,6 : 1485,5 \times 100 = 14,04\%;$$

$$165,2 : 1889,3 \times 100 = 8,74\%;$$

$$246,4 : 1889,3 \times 100 = 13,04\%.$$

Щоб розрахувати вплив зміни товарообігу на суму витрат, необхідно спочатку плановану суму умовно-змінних витрат помножити на % перевиконання або недовиконання плану товарообігу і поділити на 100, до отриманого результату додати плановану суму витрат обігу з врахуванням виконання фактичного обсягу товарообігу. Якщо вирахувати із цієї скоригованої суми планований абсолютний розмір витрат обігу, то отримаємо вплив зміни обсягу товарообігу на розмір витрат обігу. Аналогічні розрахунки здійснюються при визначенні впливу зміни товарообігу на суму витрат звітного року у порівнянні з минулим роком;

2) розрахуємо товарообіг торговельного підприємства звітного року у співставлених цінах до минулого року:

$$1889,3 : 1,4 = 1349,5 \text{ тис. грн};$$

3) розрахуємо темп зниження виконання суми товарообігу звітного року у порівнянні з минулим роком:

$$1349,5 : 1485,5 \times 100 = 90,84\%;$$

4) розрахуємо скориговану суму витрат обігу минулого року на темп зміни його виконання у порівнянні із звітним роком:

$$208,6 \times 90,84 : 100 + 131,3 = 320,8 \text{ тис. грн};$$

5) розрахуємо вплив зміни виконання обсягу товарообігу звітного року у порівнянні з минулим роком на розмір його витрат у звітному році:

$320,8 - 339,9 = -19,1$  тис. грн.

Таким чином, у результаті скорочення виконання обсягу товарообігу звітного року у співставлених цінах до минулого року на 9,16% обсяг витрат також скоротився в сумі на 19,1 тис. грн, що неможливо вважати позитивним в діяльності даного підприємства.

#### 12.4. Планування витрат торговельного підприємства

Оснoву управління витратами обігу складає їх планування. Його завданням є визначення такого оптимального рівня витратоємності та суми витрат, які б забезпечили виконання плану обсягу товарообігу та прибутку.

Вихідним матеріалом для планування витрат є матеріали аналізу витрат за попередній період діяльності і воно здійснюється в декілька етапів:

1. Обґрунтовуються основні напрямки економії витрат в планованому періоді. При цьому основна увага повинна приділятися пошуку і подальшій реалізації резервів їх зниження. Такими резервами є резерви, що пов'язані з вдосконаленням управління підприємством, управління торговельно-технологічними процесами, управління товарообігом, управління матеріально-технологічною базою, управління персоналом. З урахуванням виявлених резервів обґрунтовується конкретна система заходів, спрямованих на економію витрат обігу в планованому періоді діяльності.

2. Розраховуються плановані суми витрат обігу у розрізі окремих їх статей і шляхом їх сумування визначається загальна планована сума витрат в цілому по підприємству.

Для підприємств торгівлі встановлена єдина облікова номенклатура статей витрат обігу, яка нараховує 15 статей витрат:

- 1) витрати на перевезення;
- 2) витрати на оплату праці;
- 3) витрати на оренду і утримання основних фондів;
- 4) амортизаційні відрахування на повне відновлення основних фондів і нематеріальних активів;
- 5) амортизаційні відрахування на капітальний ремонт і витрати на поточний ремонт основних фондів;
- 6) знос і утримання малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- 7) витрати на паливо, газ і електроенергію для виробничих потреб;
- 8) витрати на зберігання, підсортування, обробку, упаковку та передпродажну підготовку товарів;
- 9) витрати на рекламу;
- 10) проценти за кредит;
- 11) втрати товарів в межах норм природних втрат за час перевезення, зберігання і реалізації;
- 12) витрати на тару;
- 13) відрахування на соціальні заходи;
- 14) витрати на обов'язкове страхування майна;
- 15) інші витрати.

Кожна з названих статей має свої особливості планування витрат в залежності від особливостей їх формування. Наприклад: витрати на оплату праці визначають-

ся на основі штатного розкладу, діючої на підприємстві тарифної системи, надбавок і доплат, системи преміювання за основні результати господарської діяльності та встановленого порядку регулювання фонду оплати праці, що включаються до складу витрат обігу; амортизаційні відрахування на повне відновлення основних фондів і нематеріальних активів плануються, виходячи із середньої їх вартості в наступному періоді діяльності й відповідних норм амортизаційних відрахувань при прямолінійній або прискореній амортизації окремих їх видів.

3. Здійснюється розподіл загальної планованої суми витрат обігу по етапах реалізації товарів. Такий розподіл здійснюється у розрізі запланованого обсягу реалізації товарів і планованої суми запасів товарів на кінець періоду. Сума витрат обігу, що відноситься на запаси товарів на кінець планованого періоду, визначається за формулою:

$$BO_{зк} = Z_{к} \times P_{\sigma} / 100, \quad (12.2)$$

де:  $BO_{зк}$  — сума витрат обігу, що відноситься на запаси товарів на кінець планованого періоду;

$Z_{к}$  — сума товарних запасів на кінець планованого періоду;

$P_{\sigma}$  — середній рівень витрат на перевезення, зберігання, підсортування, обробку, упакування та передпродажну підготовку товарів, а також проценти за кредит.

Цей рівень витрат визначається як відношення суми витрат на запаси товарів на початок місяця і по двох вищевказаних статтях витрат до планованої суми реалізації товарів у відсотках.

Частина планованої суми витрат обігу, що залишилася (за різницею їх суми, що відноситься на запаси товарів на кінець планованого періоду) буде відноситися до обсягу реалізації товарів в планованому періоді і визначати його реальну витратоємність.

4. Здійснюється розподіл планованої суми витрат обігу між окремими центрами витрат і центрами відповідальності. Розподіл суми витрат обігу у розрізі цих центрів (структурних підрозділів і структурних одиниць) здійснюється згідно з видами витрат і запланованими обсягами їх діяльності в межах загальної суми витрат підприємства по окремих статтях. Плановані суми витрат обігу доводяться до окремих центрів витрат або центрів відповідальності у вигляді нормативів використання коштів або планованих бюджетів (кошторисів). Цей етап завершує процес планування витрат обігу на підприємстві.

### Контрольні питання до теми 12

1. З чим пов'язані поточні та довготривалі витрати торговельного підприємства?
2. Розкрити сутність чистих та додаткових витрат обігу.
3. Що являють собою витрати споживання?
4. Якими показниками характеризуються витрати обігу торговельного підприємства ?
5. Які класифікаційні ознаки застосовуються в процесі обліку, аналізу, планування і контролю витрат обігу?
6. Що являє собою аналіз витрат обігу?
7. Які завдання неповного та повного аналізу витрат обігу?
8. В які етапи здійснюється аналіз витрат торговельного підприємства?
9. Які основні фактори визначають розмір витрат торговельного підприємства?
10. Перелічити і розкрити етапи планування витрат обігу торговельного підприємства.
11. Як плануються окремі статті витрат обігу?

### Рекомендована література

1. Солтис В. В., Лелюк Ю. М., Іванюта В. Ф. Політична економія (Модульний варіант): Навчальний посібник / За ред. проф. І. В. Аранчій. — К.: Зовнішня торгівля, 2007. — С. 133–136.
2. Давидович І. Є. Управління витратами: Навч. посіб. / Тернопільська академія народного господарства. — 2-ге вид., перероб. і доп. — Т.: Економічна думка, 2004. — 228 с.
3. Ванінский А. Я. Факторный анализ хозяйственной деятельности. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 179 с.
4. Вечканов В. С. Эффективность производства и ее слагаемые. — Л.: ЛГУ, 1984. — 150 с.
5. Кабаков В. С. Управление предприятием. — СПб.: ЛИЭИ, 1996.
6. Кац Й. А. Экономическая эффективность деятельности предприятий: (анализ и оценка). — М.: Финансы и статистика, 1987.
7. Кунельский Л. Э. Как ускорить рост эффективности: Вопросы и ответы. — М.: Политиздат, 1988. — 222 с.
8. Курочкин А. С. Организация производства. — К., 1997.
9. Лановой В. Т. Плановое управление и эффективность производства. — К.: Техника, 1988. — 271 с.
10. Петухов Р. М. Оценка эффективности промышленного производства: Методы и показатели. — М.: Экономика, 1994. — 191 с.
11. Подсолонко В. А. Управление эффективностью производства. — К.: Наукова думка, 1986. — 126 с.
12. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. — Минск: Экоперспектива, 1998. — 498 с.
13. Стражев В. И. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник. — Минск, 1997. — 363 с.
14. Чумаченко И. Г. Повышение эффективности производства: В 3-х томах. — К.: Высшая школа, 1989.
15. Управление затратами на предприятии / Под ред. В. Г. Лебедева, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарёва: — СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. — 265 с.
16. Котляров С. А. Управление затратами. — СПб.: Питер, 2001. — 160 с.
17. Карпова Т. П. Управленческий учт. — М.: 1998. — 410 с.
18. Карпухин Д. Н. Современное управление. — М.: 1997. — 460 с.
19. Измайлова К. В. Финансовый анализ. — К.: 2000. — 230 с.

### Додаткова література

1. Бондар І. Ю., Пахомов В. І. Управління витратами виробництва та собівартістю продукції: Навч. посіб. / Київський держ. торговельно-економічний ун-т. — К., 2000. — 64 с.
2. Бандура З. Л. Формування інформаційних облікових потоків управління витратами виробництва: Дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Львівський національний ун-т ім. І. Франка. — Л., 2003. — 219 с.
3. Єгоркіна Т. О. Мотиваційний механізм управління витратами підприємства: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.04 / Донецький національний ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. — Донецьк, 2008. — 17 с.
4. Виханський О. С. Управление общественным производством: Учебное пособие. — М.: МГУ, 1991. — 134 с.
5. Волков О. И. Экономика предприятия. — М.: ИНФРА-М, 1998. — 416 с.
6. Габ В. И. Оценка эффективности функционирования промышленного производства. — К.: Вища школа, 1989. — 158 с.
7. Горфинкель В. Я. Экономика предприятия: Учебник. — М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998.
8. Камаев В. Д. Экономическая теория. — М.: Владос, 1999. — 636 с.
9. Мочерний С. В. Основи економічної теорії. — К., 1998. — 464 с.
10. Ніколенко Ю. В. Основи економічної теорії. — К., 1998.
11. Климко Г. Н., Нестеренко В. П. Основи економічної теорії. — К.: Вища школа; Знання, 1997. — 743 с.

## ТЕМА 13. ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ В БУДІВНИЦТВІ

### План

- 13.1. Сутність та природа витрат у будівництві.
- 13.2. Механізм управління матеріальними ресурсами.
- 13.3. Методика оцінки ефективності управління матеріальними ресурсами на будівництві.

*Ключові терміни:* витрати будівництва, управління матеріальними ресурсами, управління матеріально-технічним постачанням, потокові процеси, логістика, матеріалоемність продукції, ефективність використання матеріальних ресурсів.

### 13.1. Сутність та природа витрат у будівництві

Виробнича діяльність у будівельній галузі передбачає використання живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва, сировині, матеріалах тощо. Використана у процесі виробництва жива та уречевлена праця становить економічну сутність поняття «витрати виробництва». Витрати виробництва — це витрати різних видів економічних ресурсів (трудових, матеріальних, фінансових) у процесі виробничої діяльності, їх можна розглядати як на рівні суспільного процесу виробництва, так і на рівні окремого господарюючого суб'єкта. Виробничі витрати в будівельній галузі є результат відтворюваного процесу.

Джерелами формування виробничих витрат є виробничі ресурси: природні (відновлювані, невідновлювані, вичерпні тощо), праця, капітал.

Сучасні тенденції в області управління витратами характеризуються активним впровадженням нових методів по управлінню накладними витратами. Це пояснюється тим, що останніми роками частка даного елемента в структурі загальних витрат стрімко збільшується. До найперспективніших методів управління накладними витратами можна віднести побудований на базі обліку витрат по функціях функціонально-вартісний аналіз, бюджетування на нульовому базисі, формування цільових витрат організації. Особливої уваги прогресивні західні компанії почали надавати стратегічному управлінню витратами.

Отже важливе значення в управлінні будівельною галуззю приділяється управлінню ресурсами і витратами, які в умовах раціонального використання визначають ефективність галузі.

З прискоренням науково-технічного прогресу зниження матеріалоемності виробництва в результаті діючого управління матеріальними ресурсами стає важливим фактором підвищення його ефективності. Скорочення суспільних затрат на предметі праці стало одним з головних напрямів розвитку сучасних продуктивних сил.

На сьогоднішній день, як ніколи, необхідне миттєве підвищення ефективності суспільного виробництва і якості роботи у всіх ланках народного господарства, в результаті чого важливе місце приділяється завданню більш ефективного використання матеріальних ресурсів для збільшення національного доходу, виробництва кінцевої продукції, що призначена безпосередньо для задоволення зростаючих потреб населення.



Для нарощення ресурсного потенціалу існують два напрями: по-перше, подальше кількісне зростання ресурсів для забезпечення розширеного виробництва і, по-друге, якісне покращання використання ресурсів, що залучені в господарський обіг. Так як подальше кількісне зростання ресурсного потенціалу пов'язане із значним збільшенням витрат, альтернативою цьому являється забезпечення зниження ресурсоємності побудованого об'єкта. В цьому напрямі важливішою являється робота по управлінню матеріальними ресурсами з метою інтенсифікації суспільної праці, тобто посилення орієнтації всієї господарської діяльності, що проявляється у підвищенні ефективності використання як живої, так і уречевленої праці, збереженні природних ресурсів та раціональному використанні створених суспільством благ. А в економіці, що інтенсивно розвивається, кінцеві результати повинні зростати швидше, ніж витрати матеріальних ресурсів, що являється одним із головних завдань радикальної економічної реформи, що здійснюється в цілому по Україні.

Реалізація найважливіших задач розвитку регіону в період переходу до нових умов господарювання вимагає виявлення і використання резервів управління. Сфера виробничого обслуговування, що здійснює істотний вплив на кінцеві результати роботи базових галузей виробництва (промисловість, будівництво, сільське господарство, транспорт), і складових частин самого інфраструктурного комплексу (виробничої, соціально-побутової), не відповідає на сьогодні потребам інтенсифікації економіки регіону.

Недостатньо ефективно здійснюється регулювання процесів перспективного планування і оперативного управління найбільш важливих підрозділів (матеріально-технічне забезпечення), що обумовлює значні втрати на всіх стадіях руху продукції. Більш того, підрозділи виробничої інфраструктури гостро потребують удосконалення форм і методів управління матеріальними ресурсами на всіх етапах виробництва.

Матеріальними ресурсами підприємства прийнято вважати основні і допоміжні матеріали, основні становлять найбільшу частину матеріальних ресурсів підприємства. До них відносяться предмети праці, що спрямовуються на будівництво і сформований основний її вміст. До допоміжних відносяться матеріали, що застосовуються в процесі обслуговування будівельних робіт або доповнюючі до основних матеріалів (змащення, покриття, фарби й т. ін.).

Підприємства тепер обладнані сучасною обчислювальною технікою, за допомогою якої стає можливим моделювання матеріальних потоків з врахуванням впливу різних факторів внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, а також розробка систем управління матеріальними ресурсами. Однак кінцевий результат діяльності підприємства у сфері матеріально-технічного забезпечення залежить від трьох відносно самостійних факторів:

- від якості рівня розвитку продуктивних сил, що закріплюються за даною господарською або іншою системою, тобто враховується кількість основних і допоміжних працівників, рівень їх кваліфікації, працездатності, соціальної активності й відповідальності, кількість і якість (техніко-економічні параметри) використаних ними засобів праці;
- від зовнішнього середовища, яка формується більшістю неоднорідних за своєю природою факторів (природно-географічні і кліматичні умови, об'єктивні закономірності, процеси і явища);

— від рівня управління, від стратегії і тактики якого залежить розвиток продуктивних сил.

Задача встановлення системи раціональних господарських зв'язків складається з чотирьох основних підзадач: асортиментного завантаження процесу будівництва; оптимального зв'язку споживачів до постачальників у результаті розв'язання транспортної задачі; розробки нормальних схем вантажопотоків; раціонального розподілу взаємозамінюючих ресурсів з урахуванням ефективності їх використання у різних груп споживачів. Результатом рішення вказаних задач являється основне і додаткове завантаження будівельних робіт і укладання договорів на постачання й перевезення матеріальних ресурсів.

При асортиментній загрузці будівельних робіт виникає більшість альтернатив розміщення замовлень у відповідності зі специфікованою потребою в результаті наявності відповідної можливості проведення різного виду робіт. Разом з тим, внаслідок спеціалізації підприємства та окремих бригад проведення різних видів робіт, звичайно, буде відрізнятися за продуктивністю, що обумовлює необхідність раціонального розміщення замовлень в обмеженій кількості оснащення. Це означає вибір такого варіанта асортиментного завантаження існуючих потужностей, які або зменшують дефіцит чи надлишок по окремих асортиментних позиціях, або забезпечують покриття специфікованої потреби навіть в результаті створення резерву потужностей.

Внаслідок цього резерви управління матеріальними ресурсами виявляються і використовуються як зниження втрат від дефіциту у споживачів, затрат на будівництво об'єктів, зберігання і реалізація надлишкових матеріалів, так і в результаті зменшення витрат при постачанні, організації інших будівельних робіт.

При розробці правильних схем вантажопотоків і розв'язанні транспортної задачі характер зв'язку споживачів до постачальників не впливає як на обсяг вихідних ресурсів, так і на ефективність їх використання. При рішенні цих задач мінімізуються транспортні витрати, що і являється цільовою функцією.

До мінімізуючих характеристик відносяться вантажообіг, сума транспортних тарифів, собівартість перевезень. В результаті управління матеріальними ресурсами особливе місце відводиться процесу закупівель. Виконання такої функції покладається на управління матеріально-технічного забезпечення. Створення цього підрозділу дозволяє здійснювати комплексне рішення проблем, які пов'язані з постачанням, шляхом планування координації між всіма функціональними службами, які беруть участь в доставці матеріалів на підприємства. Матеріально-технічне забезпечення ставить перед собою завдання щодо пошуку найкращої відповіді на пропозицію ринку, але із мінімальними витратами. Воно призначене не тільки забезпечити досягнення встановленої мети, але й знайти найбільш економічні варіанти.

Процес матеріально-технічного забезпечення також тісно пов'язаний і з іншими сторонами багатогранної діяльності підприємства:

1. Безпосередній вплив на формування собівартості продукції як одна з найбільш вагомих статей витрат, що й відображено в кошторисах. На деяких підприємствах затрати на сировину і матеріали складають 80–90% загальних витрат на виробництво.

2. Значний вплив матеріально-технічне забезпечення має і на поточні й підсумкові показники фінансової діяльності підприємств. Із-за дуже високої питомої ваги затрат на сировину і матеріали у загальних витратах підприємства незначної актуальності набуває питання оптимізації розрахунків за їх придбання. А від цього без-

посередньо залежать періоди обертання дебіторської і кредиторської заборгованостей підприємства, що пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням, а внаслідок може змінюватися й норматив оборотних засобів на підприємстві.

3. Матеріально-технічне забезпечення обумовлює й результати виробничих процесів, тобто якість товару залежить від якості затрачених на його виробництво сировини і матеріалів, а також засобів праці. Тобто, крім сировини і матеріалів у виробничому процесі велику роль відіграє обладнання й малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), наявність яких у необхідній кількості і потрібній якості забезпечить успіх підприємства.

Таким чином, всі перераховані аспекти впливу матеріально-технічного забезпечення на діяльність підприємства можуть стати позитивними тільки при умові розв'язання багатьох проблем, характерних для більшості будівельних підприємств. Серед таких задач можна виділити основні й найбільш характерні:

- забезпечення стабільної бази постачальників, що здатні коригувати свою діяльність відносно виробничих потреб підприємства для споживачів. Сучасна ситуація вказує на той факт, що майже неможливо знайти такого постачальника, який забезпечив би максимально вигідні умови відповідно до параметрів (цінові показники, асортимент, умови оплати й т. ін.);
- організація внутрішніх процесів, які забезпечують виробничий процес і залежать від матеріально-технічного забезпечення. Це організація складського господарства, обліку залишків товарно-матеріальних цінностей на складах.

Матеріально-технічне забезпечення — це вид комерційної діяльності по забезпеченню матеріальними ресурсами процесу виробництва, що здійснюється, як правило, до початку процесу будівництва.

Функції матеріально-технічного забезпечення класифікуються на основні і допоміжні. Причому до основних відносять:

- визначення потреб в матеріальних ресурсах (сировина, матеріали, паливо, енергія);
- закупівля матеріальних ресурсів;
- доставка матеріальних ресурсів;
- складування матеріальних ресурсів;
- оренда матеріальних ресурсів;
- розподіл матеріальних ресурсів;
- доведення матеріальних ресурсів до робочих місць;
- укладання договорів з постачальниками;
- контроль за графіком постачань і виконанням договірних зобов'язань;
- організація оперативного обліку руху матеріалів, доставка матеріалів в цехи і на бригади;
- аналіз затрат і рівня використання матеріалів, реалізація відходів і т. ін.

Допоміжні функції матеріально-технічного забезпечення стосуються маркетингу і юридичних питань. Так, маркетингова функція відповідає за визначення і вибір конкретних постачальників матеріальних ресурсів. Юридична функція пов'язана з правовим забезпеченням і захистом прав власності, підготовкою і веденням ділових переговорів та юридичним оформленням договорів, а також контроль за їх виконанням.

В залежності від системи забезпечення і руху матеріальних ресурсів від постачальників до споживачів виділяють транзитну і складську форми матеріально-технічного забезпечення.

Транзитна форма займає значну частину взагалі, зокрема обсягу постачань, вона більш економічна, має відносно високу швидкість постачання. Вибір транзитної форми постачання продиктований, насамперед, обсягом спожитих ресурсів і встановленням для нього транзитної норми постачань. В свою чергу, транзитна норма визначається як мінімально можлива кількість матеріалів, що відвантажені постачальником на адресу споживача по одному замовленню.

Матеріальні ресурси на підприємстві можуть знаходитися й при складській формі постачання, яка відрізняється великою частотою постачань необхідних партій матеріалів. Така форма сприяє скороченню виробничих запасів і забезпечує комплектність постачань. Однак для даної форми характерні додаткові витрати, що пов'язані з здійсненням складських операцій по навантаженню, розвантаженню і зберіганню матеріалів.

Таким чином, можна стверджувати, що служба постачання — це частина апарату управління не тільки матеріальними ресурсами, а й підприємства в цілому, а також це першочергова ланка системи матеріально-технічного забезпечення будівельного господарства.

Діяльність відділу матеріально-технічного забезпечення повинна бути спрямована на створення міцної матеріальної бази, яка дає можливість забезпечити систематичне виконання плану будівництва об'єктів.

Досвід зарубіжних фірм показує, що існують різні підходи до формування структури органів управління матеріальними ресурсами. В той же час можна виділити три різновиди структур, які найбільш широко використовуються на практиці.

В першому випадку основну увагу приділяється забезпеченню тісної взаємодії між постачальницькими і будівельними підрозділами, тобто спираються на підвищення ефективності управління матеріальними ресурсами на етапах постачання і будівництва. Це забезпечується за рахунок створення нового спеціалізованого підрозділу, керівник якого контролює рух матеріальних ресурсів з моменту закупівлі і до моменту передачі готової продукції на склад. У другому випадку основна увага приділяється упорядкованості руху матеріальних ресурсів на етапах виробництва і збуту. Всі функції управління зосереджуються в спеціальній службі. Керівник даної служби забезпечує постійний зв'язок виробничих і збутових планів, оперативно вирішує конфлікти і ускладнення в цьому напрямку, координує дію виробничих, збутових і транспортних ланок. Такі структури отримали широке розповсюдження в компаніях, які здійснюють великий асортимент різних видів робіт і які зазнають основних утруднень при її доведенні до споживачів.

У третьому випадку об'єднуються всі види діяльності по управлінню матеріальними ресурсами. Саме той підхід орієнтований на підвищення ефективності використання товарно-матеріальних цінностей у всьому ланцюгу: постачання — виробництво — збут, який прийнятний для підприємств, що здійснюють складні матеріалоємні роботи і мають розгалужені внутрівиробничі зв'язки й характеризуються наявністю великої кількості постачальників, а також складною розподільною мережею. Варіант інтегрованої структури, що складається з трьох функціональних блоків, представлений на рис. 13.1.

У першому блоці концентруються планові, координуючі і контрольні функції. В другому — вирішуються задачі по управлінню постачанням і доставкою матеріалів до місця обробки. В третьому блоці зосереджено управління потоком побудованого об'єкта на стадії збуту.

### УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ

Процес планування і контролю	Процес організації постачання і використання МР	Процес розподілу побудованого об'єкта
------------------------------	---	---------------------------------------

Рис. 13.1 Управління матеріальними ресурсами

Відповідно до цих задач в організаційний комплекс управління матеріальними ресурсами цілеспрямовано було включити такі підрозділи: управління планування і контролю процесу будівництва, управління матеріально-технічного забезпечення й експлуатацію об'єктів.

Перед підприємствами існує проблема розроблення стратегії ринкової поведінки, орієнтованої на збут, при цьому взаємовідносини між службами постачання і збуту повинні бути дуже тісними. Вихід на ринок вимагає від служб постачання знань перспективи збуту побудованих об'єктів поточного асортименту. Іншими словами, необхідно визначити, хто може придбати об'єкт, що має недоробки, наскільки вони значні, чи може бути попит на нього тепер і в найближчій перспективі. Контроль і регулювання процесу здійснюється у вигляді горизонтальної функції через звичайні вертикальні ланки. Скрізна функція начебто об'єднує рівні управлінські процеси, кооперуючи і коригуючи їх з позиції керівника організованого комплексу. Здійснюючи дану функцію, з'являється можливість впливати на будь-який процес в матеріальному потоці процесу будівництва. Так, враховуючи стан запасів, миттєво виникаючі продажі, умови збуту, транспортні можливості і кон'юнктурні оцінки, ці процеси впливають на постачання, регулюють темпи будівництва і асортиментні зрушення, впроваджують нові види оздоблення, сприяють освоєнню нових видів будівельних робіт і удосконаленню процесу будівництва в цілому. Служба постачання на основі перспектив збуту об'єктів визначає можливості ресурсного забезпечення виробництва, тобто дає відповідь на питання: які перспективи отримання матеріальних ресурсів, необхідних виробів, що мають причину зберігати у своїй виробничій програмі.

### 13.2. Механізм управління матеріальними ресурсами

Вагомою частиною виробничих витрат є матеріально-грошові витрати. В процесі прийняття господарських рішень важлива роль відводиться управлінню матеріальними ресурсам. Основні задачі управління матеріальними ресурсами на рівні держави полягають в наступному:

- визначення стратегії і технології переміщення матеріальних ресурсів;
- забезпечення відповідності матеріальних та інформаційних потоків;
- розробка правових і економічних методів регулювання формування, залучення і використання матеріальних ресурсів.

Завданням системи управління на мікро- і макрорівні є вивчення складових підсистем, які безпосередньо впливають на ефективність управління матеріальними ресурсами.

Управління матеріальними ресурсами спрямовано на:

- забезпечення безперебійного виробничого процесу;
- ритмічний процес виконання робіт;

- організацію чіткої і налагодженої роботи підприємств, які постачають сировину і матеріали;
- технічне удосконалення виробництва на основі використання досягнень науки і техніки.

Сучасна практика управління матеріальними ресурсами в будівельній галузі свідчить про те, що, з одного боку, підприємства відчувають дефіцит майже всіх видів матеріальних ресурсів, а з іншого — спостерігається значне збільшення виробничих запасів. Для того, щоб визначити і ввести в дію резерви використання матеріальних ресурсів, необхідно перейти до рішення наступної задачі — визначити, що буде об'єктом управління матеріальними ресурсами.

У визначенні сутності і змісту матеріальних ресурсів в наукових підходах немає єдності думок. Протягом тривалого часу дискусійним вважається питання про те, що саме включати в термін «матеріальні ресурси» — засоби праці і предмети праці або тільки предмети праці. М. Д. Фасоляк [1], К. А. Смірнов [2], Ю. І. Рижиков [3], В. А. Сакович [4], Г. Я. Шахова [5] обґрунтовують матеріальні ресурси як предмети праці, так і засоби праці. На думку М. Д. Фасоляка, до складу матеріальних ресурсів потрібно включати всі засоби виробництва, а не лише предмети праці. О. М. Гаджинський [6], Ю. М. Неруш [7], В. М. Дегтяренко [8], О. І. Михайлова [9], Л. Б. Миротін [10] обґрунтовують матеріальні ресурси як предмети праці: сировина, основні і допоміжні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливо, запасні частини, тобто виробничі запаси, що призначені для будівництва, реконструкції та відновлення. В авторському баченні матеріальні ресурси в будівництві є виробничі запаси, які переносять свою вартість повністю на збудований (реконструйований, відновлений) об'єкт. Засоби праці в будівництві мають свою первісну вартість, яка відновлюється через амортизаційні відрахування. Справедлива вартість засобів виробництва залежить від строку використання і формується на основі первинної вартості за мінусом амортизаційних відрахувань. Ліквідаційна вартість створюється в результаті списання основних засобів праці. *Таким чином, визначення матеріальних витрат в будівництві необхідно розглядати з точки зору перенесення їх вартості на новостворену вартість об'єкта.*

Матеріальні ресурси в будівництві можливо класифікувати за такими напрямками: нове будівництво, реконструкція, відновлення.

В науковій думці розрізняють різні тлумачення стосовно об'єкта управління матеріальними ресурсами.

М. І. Бім-Бад [11], С. Р. Мікіт'янц [12], М. Д. Фасоляк [1] розглядають управління матеріально-технічним постачанням на макrorівні. На їх думку, управління матеріально-технічним постачанням — цілеспрямована діяльність планових і адміністративних органів по забезпеченню галузей народного господарства (споживачів) усіма необхідними видами матеріальних ресурсів. Згідно з даним визначенням, управління матеріально-технічним постачанням здійснюється в макроекономічних моделях шляхом побудови міжгалузевих балансів оптимальних господарських зв'язків. Таке трактування може бути прийнятне для планової економіки. На сьогоднішній день функцію матеріально-технічного постачання підприємств можуть реалізувати постачальницькі організації, функціонування яких відбувається в ринковому середовищі, а це, в свою чергу, дозволяє зробити підприємству вибір: використати послуги постачальницьких організацій або самим здійснювати, й, відповідно, і управляти процесом постачання.

Е. С. Хазанович [13], Б. К. Плоткін [14], І. А. Рабинович [15] розглядають управління матеріально-технічним постачанням на мікрорівні, тобто на рівні самого підприємства. Так, на думку І. А. Рабиновича, «управління матеріально-технічним постачанням майже повністю зводиться до управління рухом матеріальних ресурсів. Основний зміст цього процесу полягає у визначенні потреб в матеріальних ресурсах, плановому їх розподілу, встановленні прямих зв'язків з постачальниками, організації просторового переміщення матеріальних ресурсів з сфери виробництва в сферу виробничого споживання» [15].

Як об'єкт управління матеріально-технічне постачання сприймає управлінську взаємодію й здійснює зворотний зв'язок, тобто в ньому присутній людський фактор. Основний недолік цього об'єкта полягає в тому, що він використовується тільки для управління переміщенням матеріальних ресурсів у сферу виробничого споживання й не управляє ними у самій сфері виробництва.

Крім матеріально-технічного постачання одним з об'єктів управління матеріальними ресурсами можуть виступати й виробничі запаси. Автором запропонована структура виробничих запасів (ВЗ) як об'єкт управління (рис. 13.2).

Управлінські об'єкти першого порядку – це процеси заготівлі (постачання), виробництва і реалізації, другого – це конкретні стадії в процесі кругообігу. Пунктами пересування виробничих запасів будуть служити склади, служби, а також внутрішні підрозділи.

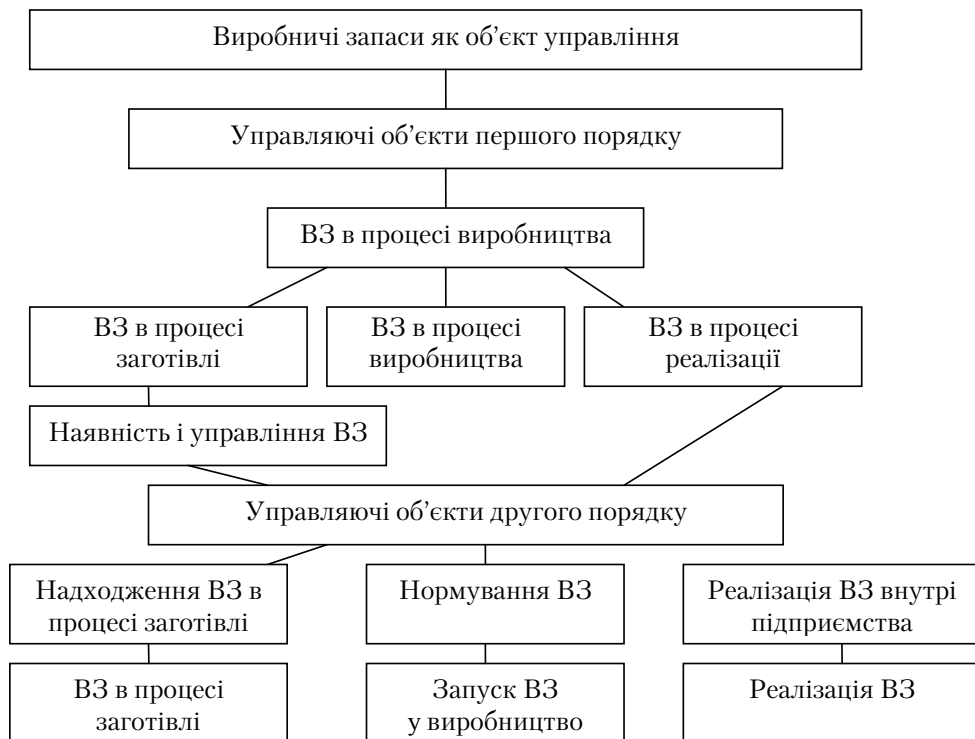


Рис. 13.2. Економічна структура виробничих запасів як об'єкт управління

Тобто виробничі запаси можна розглядати як єдиний об'єкт управління, а головною метою такого управління на рівні підприємства буде їх ефективне використання на всіх стадіях кругообігу господарських засобів, а також відображення їх трансформації в процесі створення нової вартості. Така структуризація виробничих запасів за рівнями управління дозволить більш точно конкретизувати цілі управління ними (рис. 13.3).

Із запропонованої схеми видно, що перший рівень відповідає головній цілі управління виробничими запасами, другий — це безпосереднє управління за процесом кругообігу, третій — ціль управління за окремими етапами здійснюваних процесів.

Такий поділ дозволить дослідити питання управління матеріальними ресурсами ширше, відповідно до сучасних вимог щодо умов господарювання.

За даною ознакою — рівень управління виробничими запасами думки спеціалістів цієї галузі мають розбіжності. До представників першої підгрупи відносяться М. А. Нагапет'янц [16] і Ю. І. Рижиков [3], які наполягають на тому, що управління запасами полягає у встановленні моментів та обсягів замовлення на відновлення їх і розподіл новоприбулої партії по нижчих ланках системи постачання. Тобто по вищезазначеному визначенню, управління запасами здійснювалось в галузі матеріально-технічного постачання, в період планової економіки. Зараз, це положення можуть використати постачальницькі організації, але при умові, що розподіл знову прибулої партії буде здійснюватися по організаціям-замовникам матеріальних ресурсів.



Рис. 13.3. Диференціація цілей по управлінню виробничими запасами



До другої підгрупи можна віднести думки таких авторів, як А. О. Сісвадзе [17], Н. Н. Голдобіна [18], К. В. Інютіна [19], які розглядають управління запасами безпосередньо на рівні підприємств і організацій. Більш повне трактування висловлює Н. Н. Голдобіна, яка відмічає, що система управління запасами призначена здійснювати такий порядок формування запасів, який забезпечував би найбільш ефективне їх використання, тобто безперервне забезпечення потреб товарообігу при найменших затратах на утримання сукупних запасів.

Представники даної групи також висловлюють тезу, що управління запасами починається з моменту надходження матеріальних ресурсів до споживача і закінчується в той момент, коли після цього здійснюється перша виробнича операція. Але слід обґрунтувати, що застосування цих меж можливо лише у тому випадку, коли на підприємство надходять матеріальні ресурси через постачальника, або конкретну постачальницьку організацію.

Виробничий запас відноситься до об'єктів матеріально-речової властивості тоді, коли спричинити безпосередню дію на нього управляюча підсистема не в змозі. З цієї самої причини ним неможливе здійснення зворотного зв'язку. Для управління таким об'єктом необхідно впровадження додаткового структурного утворення, а саме наявність основних і допоміжних працівників матеріального виробництва, а також тих засобів праці, шляхом яких їх з'єднання і взаємодія будуть спричинити енергетичну дію на виробничий запас з метою зміни його стану.

Для наукових працівників третьої групи, представники якої Є. О. Голіков [20], В. Є. Ніколайчук [21], О. І. Семененко [22], об'єкт управління — це потокові процеси. Так, на думку Є. О. Голікова, процес — закономірна, послідовна, безперервна зміна наступних один за одним моментів розвитку чого-небудь, конкретно для нашого випадку таким процесом буде виступати потік [20]. В свою чергу, О. І. Семененко [22] конкретизує об'єкт управління як наявність матеріальних і відповідних їм фінансових та інформаційних поточкових процесів.

В узагальненому вигляді матеріальні потокові процеси — закономірна, послідовна зміна наступних один за одним матеріалорухових операцій над матеріальними ресурсами, незавершеним виробництвом, готовою продукцією. Матеріальні потокові процеси згідно з економічною ознакою, що характеризує зміну вартості, поділяються на ресурсні і товарні потокові процеси.

На думку цієї групи спеціалістів, під початком управління слід розуміти місце відправлення, відвантаження, відпуску ресурсу, тобто початок самого постачання, а під його завершенням — місце прийомки продукції (товарів, робіт, послуг) пересічними або кінцевими споживачами. Ця група також розглядає управління, починаючи з процесу постачання матеріальних ресурсів в організацію, оскільки тільки при цьому виникають матеріальні потокові процеси.

Як об'єкт управління потокові процеси сприймають керувану взаємодію й здійснюють зворотний зв'язок, тобто на відміну від об'єкта управління виробничими запасами тут присутній людський фактор.

Насамкінець слід відмітити, що серед усіх запропонованих науковими і практичними працівниками об'єктів при управлінні матеріальними ресурсами найкращим являються ресурсні потокові процеси — закономірна, послідовна зміна наступних один за одним матеріалорухових операцій над матеріальними ресурсами, і відповідні їм інформаційні й фінансові потокові процеси.

Виділення такого об'єкта дозволяє управляти матеріальними ресурсами як при їх переміщенні зі сфери обігу в сферу виробничого споживання, так і в самій сфері виробництва. Управління ним поєднує в собі управління матеріально-технічним постачанням і виробничими запасами, усуваючи їх основні недоліки.

Проте і виділений об'єкт управління має низку недоліків. Початок управління ресурсними потоковими процесами, а внаслідок й відповідними інформаційними та фінансовими, співпадає з початком управління матеріальними потоковими процесами. Враховуючи раніше відзначену потребу в управлінні інформаційними і фінансовими потоковими процесами, до виникнення матеріального, припустимо, що інформаційні і фінансові поточкові процеси є не відповідними, а взаємопов'язаними з матеріальними (ресурсними і товарними). Виходячи з цього, виникає необхідність встановлення меж управління для кожного потокового процесу.

Крім того в об'єкті, що розглядається, не приділено належної уваги комплексному, одночасному управлінню різними ресурсними потоковими процесами, їх взаємозв'язку і взаємозамінності. Для цього виникає потреба в структуризації ресурсних поточкових процесів. Будь-якому матеріальному ресурсу одного найменування відповідає так званий елементарний ресурсний поточковий процес. Кількість останніх визначається переліком найменувань матеріальних ресурсів, використаних для здійснення господарської діяльності організації. Сукупність елементарних ресурсних поточкових процесів утворює інтегральний (загальний) ресурсний поточковий процес. Інтегральний ресурсний поточковий процес пропонується охарактеризувати такими структурними показниками:

- ширина потокового процесу — загальна чисельність різних асортиментних груп згідно з переліком найменувань використаних матеріальних ресурсів;
- глибина потокового процесу — число підвидів матеріального ресурсу в кожній асортиментній групі, що визначається різними технологічними характеристиками матеріального ресурсу одного найменування (наприклад, щєбінь різних фракцій тощо);
- гармонійність потокового процесу — означає ступінь близькості між елементарними ресурсними потоковими процесами з точки зору їх взаємозамінності.

До складу інтегрального ресурсного потокового процесу входять такі компоненти: матеріальні ресурси, керуючі працівники (працівники матеріальної діяльності), виробничі ресурси. Працівники матеріальної діяльності — це групи основних і допоміжних робітників, машиністів, водіїв транспортних засобів, які виконують всю сукупність матеріалорухових операцій. Склад цих операцій залежить від специфіки ресурсного потокового процесу, однак в узагальненому вигляді можна виділити три групи операцій: транспортні, складські, виробничі.

Будь-якому об'єкту управління присутні економічні, організаційні, соціальні та техніко-технологічні фактори. Як об'єкту управління, процесу забезпечення і споживання матеріальних ресурсів властиво всі перераховані фактори, а саме:

- 1) економічні — одержання економічної ефективності від зниження затрат, що виникають в процесі забезпечення, споживання матеріальних ресурсів і управління ним;
- 2) організаційні — створення організаційної структури управління об'єктом, її гнучкість і надійність;
- 3) соціальні — можливість прояву соціальної активності, духовного росту, культурного розвитку як управлінського персоналу, так і управлінських працівників;

4) техніко-технологічні — застосування засобів і предметів праці, в тому числі спеціальних машин і механізмів, оргтехніки, технології транспортування та зберігання матеріалів.

Згідно з існуючою в теорії управління класифікацією, виділяються три види об'єктів управління — виробничі, структурні і функціональні. Відповідно до цього, процес забезпечення і споживання матеріальних ресурсів відноситься до функціональних об'єктів управління.

Таким чином, об'єктом управління матеріальними ресурсами є процес забезпечення і споживання матеріальних ресурсів. Сформований об'єкт управління являє собою складну управлінську підсистему, яка складається із взаємопов'язаних інтегральних процесів, що вимагають спеціального механізму управління й об'єднаних в єдине ціле для якісного, повного, своєчасного забезпечення організації матеріальними ресурсами та їх ефективного використання.

Реалізація найважливіших задач розвитку регіону в період реформування умов господарювання вимагає виявлення і використання резервів управління. Сфера виробничого обслуговування, що здійснює істотний вплив на кінцеві результати роботи базових галузей виробництва (промисловість, будівництво, сільське господарство, транспорт) і складових частин самого інфраструктурного комплексу (виробничої, соціально-побутової), не відповідає на сьогодні потребам інтенсифікації економіки регіону.

Недостатньо ефективно здійснюється регулювання процесів перспективного планування і оперативного управління її найбільш важливих підрозділів (матеріально-технічне забезпечення), що обумовлює значні втрати на всіх стадіях руху продукції. Більше того, підрозділи виробничої інфраструктури гостро потребують удосконалення форм і методів управління матеріальними ресурсами на всіх етапах виробництва.

Для вирішення основних проблем в рамках управління матеріальними ресурсами існують багатоваріантні моделі прийняття рішень, серед яких: еталонна, нормативна і реальна.

*Еталонна модель* являє з собою використання всіх резервів удосконалення управління матеріальними ресурсами при даному рівні розвитку продуктивних сил, їх взаємозв'язку і взаємообумовленості. Вона являється в певному змісті ідеальною, науковою моделлю, тобто не включає в себе ряд необхідних і реальних для даного етапу обмежень і умов. Так, наприклад, вона відображає не тільки високу якість прийнятих управляючими системами виробничої інфраструктури рішень, а й високий ступінь цілеспрямованості, відповідальності і соціальної активності працівників і колективів її управлінських систем, які з максимальною повнотою й віддачею реалізують ці рішення.

*Нормативна модель управління* матеріальними ресурсами регламентується і регулюється юридичними і адміністративними актами. Вона включає в себе ряд об'єктивних задач управління матеріальними ресурсами, їх послідовність, постановку, режими, алгоритми, способи коригування, методи рішення і реалізації, систему нормативних обмежень і цілей, пропонує обов'язковість і безумовність їх виконання управляючими і управлінськими системами.

*Реальна модель управління* матеріальними ресурсами може відрізнитися від нормативної по кожному з перерахованих її складових. Однак найбільш істотна різниця проявляється в реалізації задач управління матеріальними ресурсами як за рахунок

деформації або підміни її цілей і функцій, так і за рахунок порушення формальних і неформальних обмежень.

Іншими словами, підсумки рішення одних і тих же задач, управління матеріальними ресурсами в нормативній і реальній постановці можуть істотно відрізнятись один від одного за своїми народногосподарськими результатами. Відхилення реальної моделі від нормативної може відбуватися і по інших параметрах (формах, методах, режимах управління, змісту і якості інформації і т. ін.), що в загальному вигляді формує відображення в неформальних управлінських відношеннях матеріальними ресурсами.

Істотні різниці еталонної, нормативної і реальної моделей свідчать, з одного боку, про утворення різних резервів удосконалення управління матеріальними ресурсами, з іншого — про необхідність їх виявлення і використання.

Управління матеріальними ресурсами може включати в себе цілий ряд задач. Першою, найбільш важливою об'єктивною задачею управління матеріальними ресурсами, можна виділити поєднання виробничих засобів і предметів праці з їх виробничим споживанням. Від правильного рішення цієї задачі залежить як ступінь забезпечення потреб підприємств матеріальними ресурсами, а звідси й рівень дефіцитності продукції, так і обсяги надлишкових запасів на всіх стадіях виробництва і обороту. Згідно з існуючою нормативною моделлю управління постановка і реалізація вказаної задачі виконуються в результаті складання матеріальних балансів. Але слід відмітити, що матеріальні баланси слабо і недостатньо пов'язані між собою. Така організаційна розбіжність матеріальних балансів за місцем, часом і системами управління вступає в явне протиріччя з необхідністю їх взаємоув'язки по всьому ланцюгу залежностей.

Таким чином, недостатньо раціональна нормативна модель управління матеріальними ресурсами узагальненого продукту внаслідок постановки об'єктивної задачі узгодження виробництва засобів і предметів праці з їх виробничим споживанням, а також методів її рішення обумовлює значні резерви удосконалення на цій ділянці матеріально-технічного забезпечення.

Другою задачею управління матеріальними ресурсами являється раціональний розподіл збалансованих або умовно збалансованих ресурсів за потребою.

Третьою об'єктивною задачею управління матеріальними ресурсами являється розробка на основі планів розподілу системи раціональних, економічно цілеспрямованих господарських зв'язків по поставках продукції і матеріальних ресурсів між галузями, регіонами, постачальниками і споживачами.

Процес управління матеріальними ресурсами у виробничих об'єднаннях (підприємствах) ділиться на декілька обумовлених процесів, частіше тих, що носять протилежний характер. Кожний функціональний підрозділ діє відповідно до поставлених перед ними задач і критеріїв по збільшенню прибутку і мінімізації витрат. В цих умовах виникає необхідність комплексної оптимізації параметрів матеріальних ресурсів, коли забезпечується наявне зростання ефективності постачальницько-збутових операцій. Досягти цього можна тільки на основі застосування в діяльності підприємств логістичної концепції. Суть, яка полягає в інтеграції виробництва, матеріально-технічного забезпечення, транспортування, інформатики і комунікації. Дана концепція трансформується в новий вид теорії управління виробництвом, включаючи і доставку товарів.

Термін «логістика» походить від французького слова «loger», яке вперше в 1812 р. застосував французький генерал Антуа Генрі Жоміні (Antoin Henri Jomini — 1779–1869) [23] при плануванні запасів боєприпасів, продуктів харчування і надання помешкання солдатам при русі армії Наполеона.

В економічній літературі існує багато різних точок зору на логістику. Однак найбільш повне тлумачення цього терміна у словнику з логістики: «Логістика — це наука про планування, контроль і управління транспортуванням, складуванням та іншими матеріальними і нематеріальними операціями, що здійснюються в процесі залучення сировини і матеріалів до виробничого підприємства, внутрізаводської переробки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, спрямування готової продукції до споживача у відповідності з його уподобаннями і вимогами, а також передавання, зберігання і обробки відповідної інформації» [24].

Очевидно, під логістикою можна розуміти об'єктивний бізнес-процес, що просувається на рівні структурних підрозділів підприємств, в цілях оптимізації управління матеріальними і інформаційними потоками, зниження затрат і збільшення прибутку.

Сучасні спеціалісти в цій галузі, як, наприклад, Б. А. Анікін, трактують логістику як науку, предметом вивчення якої являється оптимізація потокових процесів. А принципи логістики — синхронізація, оптимізація і інтеграція — слугують основним методологічним підходом до підвищення організованості і ефективності функціонування виробничих систем. Згаданий автор зазначає: «Логістика — це ще і рівень культури використання знань про природу і суспільство, що дозволяє не тільки приймати і здійснювати системні рішення, але і виховувати системну уяву, на базі якої можлива гармонізація діяльності людей у великих організаціях» [25].

Французькі спеціалісти з логістики трактують її як сукупність різних видів діяльності в цілях отримання з найменшими затратами необхідної кількості продукції у встановлений час і у встановленому місці, в якому існує конкретна потреба в даній продукції.

На думку інших авторів, що розглядають виробництво і доставку матеріальних ресурсів у часі і просторі, логістика являє з собою інтеграцію перевізного і виробничого процесів з необхідними інформаційними процесами, включаючи навантажувально-розвантажувальні, транспортні і інші операції відповідно до вимог клієнтів.

Застосування логістичної концепції для формування матеріальних потоків дозволяє не тільки підвищити здатність підприємства до реагування, а й досягати високої якості поставок. З її допомогою також досягається і значна економія транспортно-заготівельних витрат. Тобто від правильності розрахунків витрат у процесі руху матеріальних потоків прямо і безпосередньо залежить величина прибутку, і, внаслідок, необхідно контролювати їх так, як і витрати на основне виробництво.

Логістика охоплює всі види діяльності по організації, регулюванню і контролю матеріальних потоків: замовлення, транспортування, зберігання. В результаті застосування логістичної концепції підприємства досягають більш раціонального процесу руху матеріальних ресурсів, для того щоб необхідні матеріали в потрібний час, в потрібній кількості і в потрібному місці були підготовлені для подальшого використання.

Деякі елементи логістики (методи рішення транспортної задачі, визначення оптимального розміру запасів і т. ін.) давно застосовуються на практиці, однак тільки логістика розглядає їх у взаємозв'язку і взаємозалежності.

Побудувати типову логістичну концепцію, універсальну у застосуванні неможливо. Це пов'язано з особливостями конкретної виробничої одиниці (підприємства, фірми), відповідно до якої вона і будується. Однак підхід може бути загальним. Зазвичай побудова логістичної концепції починається з аналізу маркетингової інформації. На основі даних про потреби клієнтів спеціалісти з логістики розробляють оптимальний графік розподілу і доставки готової продукції, схему поточного зберігання.

Розробляється логістична концепція на основі стратегічних цілей підприємства. Способи їх досягнення визначаються після проведення аналізу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів. Так, до зовнішніх факторів можна віднести взаємовідношення між поставками і споживачами, темпи розвитку споживчого попиту, конкуренції на ринках постачання і збуту та ін.

Внутрішні фактори, в свою чергу, розкривають «вузькі» місця виробництва, в результаті чого підлягають ретельному аналізу: організація постачання і його якість; величини витрат на постачання; пристосованість складів і транспортних засобів для промислових виробів; рівень автоматизації складських і транспортних процесів і можливості побудови автоматизованої транспортно-складської системи; готовність і експедиція продукції згідно з вимогами, організаційна структура збуту продукції, а також методи розподілу готової продукції і т. ін.

При розробці логістичної концепції управління матеріальними потоками необхідно враховувати такі положення:

- відмова від надлишкових запасів;
- відмова від завищення часу на виконання основних і транспортно-складських операцій;
- усунення браку продукції;
- усунення простоїв обладнання і т. ін.

Однак на відміну від логістичної концепції традиційна система організації виробництва рекомендує:

- ніколи не зупиняти основне обладнання і, незважаючи ні на що, стало підтримувати високий коефіцієнт його використання;
- мати максимально великий запас матеріальних ресурсів;
- виробляти продукцію якомога найбільшими партіями.

З цих положень можна зробити висновок, що традиційна система організації виробництва прийнятна для «ринку продавця», тоді як логістична концепція — для «ринку покупця».

Управління матеріальними ресурсами в рамках логістичної концепції може здійснюватися і різними способами. Перший спосіб являє собою систему організації виробництва, в якій предмети праці, що надходять на виробничу дільницю, безпосередньо цією дільницею у попередньої технологічної ланки не замовляються. Такий спосіб отримав назву «шттовхаюча система», тобто матеріальний потік «виштовхується» отримувачу по команді, що надійшла на наступну ланку з центральної системи управління виробництвом. Такий спосіб більше прийнятний для традиційної системи організації виробництва.

Другий спосіб носить назву «тягнуча система» й характеризується тим, що деталі і напівфабрикати подаються на наступну технологічну операцію з попередньої по мірі необхідності, тобто матеріальний потік «витягується» кожною наступною

ланкою. Прикладом «тягнучої системи» являється розповсюджена в Японії система «Канбан», розроблена і реалізована концерном «Тойота». Дана система дозволяє істотно знизити виробничі запаси, прискорює обіговість оборотних засобів, покращує якість продукції, що випускається.

Тут центральна система управління не втручається в обмін матеріальними потоками між різними ділянками підприємства, не встановлює для них поточних виробничих завдань. Виробнича програма окремої технологічної ланки визначається розміром замовлення наступної ланки. Центральна система управління ставить задачу лише перед кінцевою ланкою виробничого технологічного ланцюга. А вже на практиці реалізуються різні варіанти «штовхаючі» і «тягнучі» систем [26].

Структура управління матеріальними ресурсами з використанням логістичної концепції представлена на рис. 13.4.

Кожна ланка такої структури достатньо самостійна, але, незважаючи на це, всі вони діють як єдиний комплекс. Всі контрольні і координуючі функції сконцентровані в підрозділах, які, в свою чергу, підпорядковуються управляючому матеріальними ресурсами. Даний підрозділ виконує планові, управлінські і контрольні функції, які регламентують рух матеріальних ресурсів підприємства, а також координують роботу всіх управлінських ланок.

Крім того, можуть бути створені логістичні структури в залежності від видів діяльності підприємства, наприклад, структура матеріально-технічного забезпечення, транспортно-експедиційна і т. ін. В кожному з цих підрозділів входять групи або окремі юридичні особи, що пов'язані з виконанням операцій по закупівлі, поставці матеріалів, по регулюванню процесу перевезення, визначення потреби в матеріалах та ін.

#### КЕРУЮЧИЙ МАТЕРІАЛЬНИМ ПОТОКОМ

Керуючий матеріальними ресурсами	Керуючий розподілом готової продукції
Договір з постачальниками	Договір з споживачами
Планування, управління матеріальними ресурсами	Складання плану управління розподілом
Організація закупівлі	Зберігання готової продукції
Транспортування матеріалів	Переробка товару на складі
Зберігання виробничих запасів	Доставка готової продукції споживачу
Переміщення матеріалів в процесі переробки	Надання послуг споживачам

Рис. 13.4. Структура відділу управління матеріальними потоками

Такий логістичний відділ на підприємствах України міг би бути дуже ефективним, тобто в ньому концентрувалась би більшість логістичних функцій як планово-координаційного, так і оперативного характеру, в єдиному блоці і єдиним керівництвом. Задачею відділу буде стратегічне управління матеріальними ресурсами з метою отримання максимального прибутку по підприємству в цілому.

Прикладом може слугувати той факт, що така організаційна форма успішно застосовується на підприємствах США, Західної Європи і Японії.

Застосування логістичної концепції при відповідній переробці дає можливість оптимізувати цілий ряд операцій в галузі логістики, що призведе до конкретних

економічних результатів. Так, за даними Європейської асоціації логістики, застосування логістичних розробок дозволяє скоротити час виробництва товарів на 25%, знизити собівартість продукції на 30%, а також знизити обсяг запасів на 30–70%. Позитивні сторони при застосуванні такої концепції:

- оптимізуються запаси матеріальних ресурсів і готової продукції;
- посилюються інвестиційні процеси;
- підвищується конкурентоспроможність на ринку товарів;
- скорочуються внутрівиробничі прості обладнання;
- покращується якість виробленої продукції;
- скорочується брак на виробництві;
- знижуються втрати матеріалів;
- все виробництво орієнтується на ринок «покупця».

Таким чином, можна відмітити, що управління матеріальними ресурсами стає оптимальним тільки тоді, коли воно спирається на логістичну концепцію, тісно пов'язану з активною ринковою економікою.

### 13.3. Методика оцінки ефективності управління матеріальними ресурсами на будівництві

Підвищення ефективності виробництва — одна з важливіших умов успішного розвитку економіки країни.

Слово «ефект» походить від латинського «*effectus*» (дія), в той час як термін «ефективний» означає — дієвий, той, який дає кращі результати.

«Ефективність» як наукове поняття безпосередньо пов'язано з такими поняттями, як економічність і продуктивність.

Дослідження ефективності виробництва в будь-якій з галузей вимагає визначення системи взаємопов'язаних понять, на основі яких може бути побудована методологія, окреслене коло проблем і принципи такого дослідження.

За загальним визначенням ефективність — це відношення корисного результату до витрат на його отримання.

Перехід на ринкові відносини принципово по-новому ставить питання щодо управління підприємством та вимагає впровадження нових механізмів, які б дозволили ефективно працювати. В умовах ринку підприємство самостійно повинне визначити асортимент послуг, ціни, контрагентів, ринки збуту, а головне — перспективу свого розвитку, здатність стабільно функціонувати, визначити пріоритетні цілі, координувати виконання поставлених задач, навчати персонал та добиватись ефективних результатів своєї діяльності. Стійке положення на ринку товарів та послуг можна розглядати як наслідок грамотного управління всією сукупністю виробничо-технічних та організаційно-економічних показників, які визначають результати його діяльності.

Загальногосподарська ситуація, яка склалась тепер в Україні, однаково несприятлива для всіх підприємств, незалежно від форми власності. Вони працюють в рамках одного податкового законодавства, при однакових процентних ставках на ринку позичкових капіталів, при постійному зростанні цін на паливно-енергетичні ресурси, транспортні тарифи тощо. Але у одного підприємства справи йдуть краще, а у іншого



гірше. Краще там, де керівництво має перспективу розвитку, використовує методи стратегічного планування та прогнозування.

Для комплексної оцінки в умовах виробництва, стабільної роботи підприємства була розроблена економіко-математична ймовірнісна модель, для побудови якої були розв'язані такі задачі.

- сформовано блок показників, які характеризують сталу роботу підприємства, проведено їх якісний та кількісний аналіз;
- розроблено формалізовані методи оцінки моделювання показників сталості;
- проаналізовано вплив статистичних характеристик економічних показників на ймовірнісні характеристики інтегральних показників сталості підприємства;
- запропоновано пропозиції щодо управління показниками, які впливають на стабільну роботу підприємства.

На підставі проведених досліджень була сформована система, яка включає 43 показники, за допомогою яких можна всебічно оцінити економічну діяльність підприємства. Для цілей моделювання сталої роботи з такої великої кількості показників були синтезовані два інтегральні, які є результуючими та агрегують в собі всі аспекти господарсько-фінансової діяльності. Такими показниками визначені рентабельність продукції (РП) та рентабельність капіталу (РК). Перевагу саме їм було віддано тому, що вони відповідають на ті запитання, які найбільше цікавлять керівництво підприємства:

- наскільки прибуткова продукція, яку виробляє підприємство;
- наскільки ефективно використовуються кошти, вкладені у виробництво.

При визначенні чисельних значень меж інтервалу стійкості для інтегральних показників РП та РК було проведено статистичний аналіз діяльності 20 будівельних підприємств Полтавського регіону за 4 роки. На першій стадії аналізу були виключені підприємства з градієнтом зміни рентабельності понад 20% за рік — як несталі. Вибір 20-процентного градієнта обумовлено співставленням зміни рівня рентабельності за рік із середніми значеннями РП та РК. Для підприємств, що залишилися, були побудовані графіки зміни досліджених показників по роках, обчислені їх середньоарифметичні значення та нормований стандарт (середньоквадратичне відхилення). Обмежившись 95-процентним довірчим інтервалом зміни інтегральних показників рентабельності, визначили параметри меж стійкості для будівельних підприємств Полтавського регіону, які склали: РП = 10–25%; РК = 5–12%. Якщо отримані значення підсумкових показників РП та РК задовольняють користувача та попадають у задані межі, то підприємство, що аналізується — стійке. Якщо одне значення чи обидва не потрапляють у довірчий інтервал, то підприємство нестійке і необхідно запровадити заходи щодо управління виробництвом для стабілізації його економічного стану.

З метою розробки рекомендацій щодо підвищення сталої роботи будівельного підприємства в конкретний період часу необхідно побудувати розподіл щільностей та ймовірностей РП та РК в описативному або предикативному режимі аналізу. Значення математичних очікувань  $M(РП)$  і  $M(РК)$ , отримані в описативному режимі, повинні співпадати з точністю до похибки обчислень з фактично отриманими при детерміністичному розрахунку даними:

$$РП = (ПР/ВР) \times 100\%; \quad (13.2)$$

$$РК = (ЧП/К) \times 100\%, \quad (13.3)$$

де:  $PP$  — прибуток, отриманий від реалізації основного виду продукції;  
 $BP$  — виручка від реалізації;  
 $ЧП$  — чистий прибуток підприємства;  
 $K$  — капітал підприємства (сума балансу).

Всі інші статистичні характеристики — стандарт, асиметрія, ексцес, мода, ймовірність попадань в інтервал сталих значень РП та РК, слугують для аналізу ймовірнісних характеристик стійкості та допомагають розробці управлінських рішень, які були б спрямовані на підвищення ймовірності сталої роботи підприємства. Аналіз пропонується здійснювати за структурно логічною схемою (рис. 13.5).

На схемі наведені загальні закономірності зміни статистичних характеристик випадкових значень показників з метою підвищення сталої роботи. Рекомендації, що дозволять здійснити зміну статистичних характеристик шляхом прийняття адекватних керівних рішень, наведені в табл. 13.1 та 13.2.

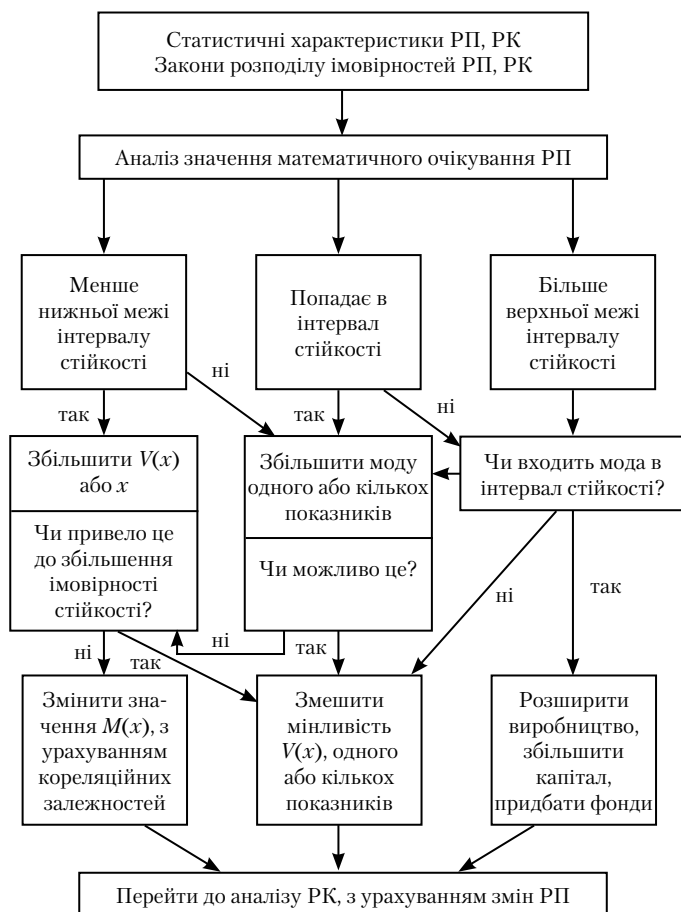


Рис. 13.5. Блок-схема алгоритму керування показниками економічної стійкості будівельного підприємства

**Економічні показники діяльності будівельного підприємства,  
для яких можливе управління мінливістю (фрагмент)**

№ з/п	Показник	Стратегія підприємства	Тактичні управлінські рішення керівника
1.	Фондоозброєність праці	1) управління рухом основних виробничих засобів 2) управління фактичною чисельністю працівників	1. а) оновити основні та оборотні фонди; б) продати зайві засоби виробництва; в) списати основні засоби по зносу; г) здати основні засоби в оренду. 2. а) збільшити (зменшити) чисельність робітників; б) перевести працюючих на неповний робочий тиждень (всіх, окремі бригади, робітників окремих спеціальностей); в) відправити працівників у неоплачувану відпустку.
2.	Коефіцієнт механізації	Зміна обсягів робіт, які виконують механізованим способом	1. а) механізувати завантажувально-розвантажувальні, малярні, покрівельні, столярні, опоряджувальні роботи; б) автоматизувати підготовку бетонів та розчинів.
3.	Матеріалоємність БМР	Управління витратами підприємства	1) Ввести стимулювання за економне витрачання матеріальних ресурсів. 2) Дотримуватися нормативів витрачання матеріальних ресурсів. 3) Зменшити постійні витрати підприємства. 4) Поліпшити систему контролю якості продукції, виключити брак. 5) Виключити зриви договірних зобов'язань, щоб не платити штрафи, пені, неустойки. 6) Знижувати накладні витрати.
4.	Коефіцієнт плинності працівників	Поліпшити мотивацію праці на підприємстві	1. а) поліпшити соціальні, виробничі, побутові умови праці; б) поліпшити організацію виробництва; в) поліпшити матеріально-технічне забезпечення виробництва.
5.	Ресурсовіддача	Підвищення ефективності використання капіталу підприємства	1. а) збільшити обсяги БМР; б) отримати аудиторський висновок щодо платоспроможності замовника. 2. а) спрямування прибутку на розвиток виробництва; б) управління дивідендною політикою; в) випуск цінних паперів; г) залучення інвесторів щодо пайової участі в капіталі підприємства, д) залучення коштів на збільшення капіталу (позички, дотації, лізинг тощо).
6.	Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	Проводити моніторинг, аналіз стану співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей	1. а) заключати договори з контрагентами після ретельного вивчення їх платоспроможності; б) поліпшити фінансову дисципліну; в) продавати дебіторську заборгованість (факто-ринг); г) оформляти дебіторську заборгованість векселями. 2. а) скласти графік погашення кредиторської заборгованості; б) не допускати застосування до підприємства економічних санкцій; в) підтримувати визначене забезпечення кредиторської заборгованості з урахуванням стану дебіторської заборгованості; г) по можливості проводити політику розумної відстрочки сплати боргів.

**Управління найбільш ймовірними значеннями економічних показників (фрагмент)**

№ з/п	Найменування показника	Можливе управління модою без зміни границь	Тактичні управлінські рішення керівника
1.	Коефіцієнт механізації	так	а) автоматизувати підготовку бетонів та розчинів; в) змінити питому вагу окремих видів робіт.
2.	Число фактично відпрацьованих одним робітником днів у році	так	а) своєчасно формувати «портфель замовлень», забезпечити фронт робіт; б) поліпшити санітарно-гігієнічні умови праці; в) підвищити трудову дисципліну, зараховувати її виконання в системі матеріального стимулювання; г) збільшити (зменшити) кількість працюючих; д) перевести на неповний робочий тиждень.
3.	Коефіцієнт використання виробничих потужностей	так	а) поновити фонди; б) здати (взяти) ОВФ в оренду або лізинг; в) збільшити (зменшити) чисельність працюючих.
4	Коефіцієнт концентрації позичкового капіталу	так	а) випустити цінні папери; б) залучати інвесторів до пайової участі в капіталі; в) залучати кошти на збільшення капіталу (кредити, дотації, бюджетне фінансування тощо).

Необхідно звернути увагу на ряд особливостей ймовірнісного аналізу економічної стійкості, які були визначені в процесі моделювання. Стале будівельне виробництво підприємства не завжди є високоефективним і не завжди має високі показники рентабельності. Більш того, в процесі аналізу було виявлено, що високорентабельні підприємства, як правило, знаходяться або на початку життєвого циклу, або не стійкі. Тому можна зробити висновок, що будь-яке високорентабельне підприємство є високоризикованим. На цьому висновку базуються запропоновані рекомендації щодо підвищення рентабельності роботи підприємства з очікуваними М(РП) та М(РК) менше нижньої межі стійкості. Збільшення коефіцієнта варіації групи показників пов'язане, як правило, із збільшенням переліку робіт та послуг, що виконуються будівельним підприємством.

В цілому досвід практичного застосування алгоритму управління ймовірнісними характеристиками показників стійкості будівельного підприємства показав доцільність та практичну цінність запропонованої методики [27].

Питання досягнення рівноваги економіки будь-якого підприємства є однією з важливих цілей його розвитку. Тільки економічна стійкість забезпечує стабільне функціонування виробництва, його подальший ріст та прибутковість. Слід зауважити, що проблема економічної рівноваги розглядалася, зазвичай, на макрорівні, тобто дослідження проводились для держави та галузі. Праці щодо рівноваги економіки підприємства майже відсутні. На сьогодні ще не сформована вичерпна теоретична база поняття економічної рівноваги, а це не дозволяє підійти до практичного вирішення проблеми.

Дослідження цієї проблематики надали можливість авторам запропонувати наступне визначення рівноваги економіки підприємства, яке враховує системний підхід і має принципове значення щодо практичного застосування цього поняття.

Рівновага економіки підприємства як системи — це стан, при якому обсяг виробництва продукції формується відповідно до коефіцієнта рівноваги попиту та пропозиції, що діє на макrorівні.

Поряд з цим встановлено, що між динамічними величинами попиту та пропозиції існує функціональна залежність, яка виражається коефіцієнтом рівноваги.

Для подальшого аналізу використовується модифікована функція попиту Кейнса такого вигляду:

$$C = a + b \times Y, \quad (13.4)$$

де:  $C$  — попит, прирівняний до інвестицій замовника по Полтавській обл.;

$a$  — автономне споживання, що дорівнює капіталовкладенням підрядника;

$Y$  — виробництво, в даному випадку — обсяги будівельно-монтажних робіт по галузі;

$b$  — коефіцієнт, ще характеризує взаємозв'язок між рівноважними виробництвом та попитом.

Ця функція потребує введення певних обмежень, без яких вона не зможе охарактеризувати рівновагу економічної системи.

По-перше, усі змінні, що введені в модифікований варіант функції попиту, відносяться до одного періоду часу, тобто є можливість їх зіставлення. Це стосується розміру інвестицій замовника та підрядника і зумовлюється специфікою будівельної галузі. Дійсно, за даними статистичних звітів КБ-1 і КБ-2 неможливо прослідкувати стан введення з дію об'єктів капітального будівництва, відображення одних й тих самих об'єктів на балансах підрядника та замовника й своєчасність фінансування капітального будівництва в поточному періоді.

Це обмеження необхідне, оскільки без нього неможливо побудувати динамічну модель рівноваги економіки підприємства.

По-друге, припускається, що підприємство бере участь у формуванні сукупного будівельного продукту галузі в межах питомої ваги власних показників економічної діяльності до показників галузі.

По-третє, національна економіка саморегулюється, тобто елементи державного втручання виключені.

Модель економічної рівноваги будівельної галузі і підприємства розроблена на базі даних Полтавського обласного управління статистики та статистичних звітів досліджуваного підприємства.

Алгоритм розрахунків передбачає, в першу чергу, знаходження коефіцієнта макроекономічної рівноваги з використанням відомих обсягів інвестицій замовника та підрядника, а також обсягів будівельно-монтажних робіт за формулою:

$$b = \frac{C - a}{Y}. \quad (13.5)$$

Величини коефіцієнта макроекономічної рівноваги за останні 5 років дозволили створити динамічний ряд  $\bar{b}$ . Значення коефіцієнта рівноваги коливалися в межах 2,21827 — у 1996 р. та 2,88663 — у 2000 р., при цьому спостерігалася тенденція

до збільшення значення коефіцієнта рівноваги. На наступному етапі розрахунків, який має принципове значення, коефіцієнт макроекономічної рівноваги було перенесено на модель економіки підприємства. Для цього знайдено питому вагу обсягів будівельно-монтажних робіт в галузі, яка використана для визначення інвестицій замовника. Таким чином, отримано величину рівноважного попиту на продукцію досліджуваного підприємства. Знайшовши величину рівноважного попиту і підставивши його в функцію попиту разом з фактичними капіталовкладеннями нашого підприємства зі значенням коефіцієнта рівноваги, отримуємо значення рівноважного обсягу будівельно-монтажних робіт для модельованого підприємства:

$$Y' = \frac{C' - a_{\text{факт}}}{b}, \quad (13.6)$$

де:  $Y'$  — обсяги будівельно-монтажних робіт підприємства;  
 $C'$  — частина попиту, що припадає до підприємства;  
 $a_{\text{факт}}$  — фактичне капіталовкладення підрядника;  
 $b$  — коефіцієнт макроекономічної рівноваги.

Використовуючи дані по галузі і питому вагу обсягів будівельно-монтажних робіт підприємства, знаходимо рівноважний обсяг капіталовкладень підприємства. Підставивши отримане значення у функцію попиту разом з відомими значеннями рівноважних обсягів будівельно-монтажних робіт і попиту на продукцію підприємства за формулою, отримали значення коефіцієнта рівноваги  $b'$  для підприємства:

$$b' = \frac{C' - a_{\text{факт}}}{Y'}. \quad (13.7)$$

Значення коефіцієнта рівноваги для підприємства коливалися від 2,34599 у 1996 р. до 3,00071 у 2000 р., при цьому ця динамічна величина має такі ж властивості, як і коефіцієнт рівноваги для галузі.

Отримані значення коефіцієнтів не дають змоги повністю охарактеризувати стан рівноваги.

Тому знайдемо динамічну величину  $\Delta$ , яка характеризуватиме відхилення фактичних обсягів будівельно-монтажних робіт від рівноважних:

$$\Delta = Y_{\text{факт}} - Y' - НБ, \quad (13.8)$$

де:  $\Delta$  — відхилення від стану рівноваги;  
 $Y_{\text{факт}}$  — фактичний обсяг будівельно-монтажних робіт на підприємстві;  
 $Y'$  — рівноважний обсяг будівельно-монтажних робіт на підприємстві;  
 $НБ$  — обсяг незавершеного будівництва.

Отримані значення синтетичної величини  $\Delta$  коливалися від +114,187 у 1996 р. до +79,9585 у 2000 р., що свідчить про стійкий стан нерівноваги, при цьому підприємство виробляє надлишковий обсяг продукції, на яку відсутній попит.

Методологія знаходження коефіцієнта рівноваги, яка пропонується авторами, дозволяє, виходячи з особливостей статистики ринку, визначити власну виробничу програму підприємства, яке бере участь у формуванні суспільного продукту в галузі. Саме використання коефіцієнта рівноваги дозволяє вирішити ключове питання для

будь-якого виробника: «Скільки необхідно виробити продукції, для того, щоб її повністю зміг спожити ринок?».

Виникає питання: «А чи можливе досягнення рівноваги в часовій перспективі?». Для відповіді на дане запитання, виходячи з властивостей функції попиту і базуючись на отриманих результатах, використано математичні засоби для прогнозування значень синтетичних і фактичних показників, які визначають стан рівноваги підприємства. Стратегія досягнення рівноваги базується на негативній динаміці величини  $\Delta_1$  причому  $\Delta \rightarrow -\infty$ . Це означає, що ми можемо знайти певний момент часу, коли продукція підприємства буде повністю споживатися. Тобто з'являться підстави для нарощення обсягів виробництва і економічного зростання в умовах динамічної економічної рівноваги системи підприємства. Отже, базуючись на сформульованих принципах, побудовано модель стратегії досягнення рівноваги.

Ця модель базується на прогнозі фактичних та синтетичних параметрів стану рівноваги, які були наведені вище.

Для цього використали математичні методи, зокрема методологію побудови трендів, яка базується на виведенні залежностей в статистичній сукупності. Автори використали лінійний тренд, який описується звичайним лінійним рівнянням виду  $y = kx + D$ . Звичайно, можна було б використати й інші тренди, зокрема поліноміальний, логарифмічний, степеневий тощо, але ми не бачимо в цьому потреби, у зв'язку з нагромадженням самої стратегічної моделі досягнення рівноваги. Для цього ми побудували тренди на 10 років вперед.

Проведені розрахунки показали, що всі отримані прогнозні дані змінюються за лінійним законом. Значення коефіцієнта рівноваги  $b'$  лінійно зростає від 2,99389 у 2001 р. до 4,15889 у 2010 р., а значення рівноважних обсягів будівельно-монтажних робіт та  $\Delta$  для підприємства лінійно спадають. Крім того важливим результатом побудови стратегічної моделі є досягнення у період з 2005 по 2006 рр. нульового значення  $D$ . Це означає, що в 2006 р. на продукцію підприємства з'явиться додатковий попит і буде можливим нарощування обсягів виробництва. Тобто, саме в цей період система підприємства досягне стану рівноваги. При цьому рівноважні обсяги будівельно-монтажних робіт будуть знаходитися в межах 2070–2090 тис. грн при існуючому рівні капіталовкладень.

У процесі досліджень був розроблений новий методологічний підхід до практичного використання принципу рівноваги в економічному аналізі, а також застосування його результатів у діяльності підприємства [28].

Проблема раціонального використання матеріальних ресурсів набуває все більшої актуальності. У зв'язку з цим виникає необхідність в розробці спеціальних методик по оцінці їх ефективного використання.

В той час, як різні галузі споживають чисельні і різні види матеріальних ресурсів, для визначення ефективності їх використання необхідно і підходити диференційовано, тобто розрахунки слід проводити для групи підприємств однієї галузі або підгалузі, які випускають аналогічну продукцію.

Фактори, що впливають на показники раціонального використання, можна розділити на дві групи. Перша група — об'єктивні фактори, що визначають умови роботи підприємства. До таких факторів відносяться: розташування підприємства, його близькість до джерел сировини і матеріалів, вік підприємства і т. ін. Друга група — це регулюючі фактори, які залежать від роботи самого колективу підприємства: фактори,

що характеризують технічний рівень продукції, фактори технології виробництва і організаційно-економічні фактори.

Ефективність використання матеріальних ресурсів визначається з метою:

- прийняття рішень з питань організації економії ресурсів і розробки шляхів їх раціонального використання;
- контролю за величиною затрат на їх придбання і зберігання;
- об'єктивної оцінки стану споживання ресурсів в основному і допоміжному виробництвах.

Ефективність використання матеріальних ресурсів необхідно відображати в кількісних співвідношеннях. Таким чином, можна вивести спеціальну систему показників, яка відображала б використання матеріальних ресурсів через прості числові залежності.

Одним з головних показників ефективності використання матеріальних ресурсів у будівництві є коефіцієнт використання матеріалу, який можна відобразити в формулі:

$$K_{и.м.} = \frac{1}{\sum M_m} \times \sum M, \quad (13.9)$$

де:  $M$  — маса складової частини виробу;

$M_m$  — маса матеріалу, що витрачений на виготовлення складової частини виробу.

Споживання матеріальних ресурсів характеризується їх загальною і питомою витратою.

*Загальна витрата матеріальних ресурсів* — це споживання окремих видів або разом взятих матеріальних ресурсів на виконання всієї виробничої програми у звітному періоді. Загальна витрата матеріальних ресурсів враховується в натуральному виразі; сумарна витрата різних видів матеріальних ресурсів — у вартісному виразі.

*Питомою витратою  $t$*  конкретного виду ресурсів називається їх середня витрата на одиницю виробленої річної продукції. Її визначають діленням всієї кількості матеріальних ресурсів, витрачених на виробництво даної продукції у звітному періоді  $MP$ , на кількість річних одиниць цієї продукції  $Q$ :

$$t_1 = MP / Q. \quad (13.10)$$

Можна також розраховувати питому витрату матеріальних ресурсів на одиницю споживчої властивості однотипної продукції  $m'$  за формулою:

$$m' = (\sum m_1 \times q_1) / Q_1, \quad (13.11)$$

де  $m_1$  — питома витрата матеріальних ресурсів на одиницю продукції;

$q_1$  — кількість одиниць даної продукції, виробленої в даному періоді;

$Q_1$  — загальний об'єм споживчої властивості продукції, виробленої у звітному періоді.

До узагальнюючих показників відносяться матеріалоемність; матеріаловіддача; коефіцієнт співвідношення темпів росту обсягу виробництва і матеріальних затрат; питома вага матеріальних затрат у собівартості продукції; коефіцієнт використання матеріалів.



З прискоренням науково-технічного прогресу, зниження матеріало-ємності виробництва в результаті дієвого управління матеріальними ресурсами стає важливим фактором підвищення його ефективності. Скорочення загальних затрат на предмети праці стало одним з головних напрямів розвитку сучасних продуктивних сил.

Матеріалоємність продукції являє собою величину затрат матеріальних ресурсів на виробництво одиниці продукції або робіт. Це визначення в самому загальному вигляді характерне для будь-якого рівня управління. Матеріалоємність товарної продукції являється узагальнюючим вартісним показником і представляє величину матеріальних затрат на одну гривню товарної продукції підприємства, об'єднання, підгалузі, галузі:

$$ME = MЗ / ВП, \quad (13.124)$$

де:  $ME$  – матеріалоємність продукції;

$MЗ$  – матеріальні затрати на виробництво продукції;

$ВП$  – вартість виробленої продукції.

Причому аналіз даного показника необхідно проводити в такій послідовності: для характеристики ефективності використання матеріальних ресурсів застосовується система узагальнюючих і особистих показників:

- встановлюється загальна оцінка рівня матеріалоємності продукції;
- проводиться аналіз зміни матеріалоємності по елементах затрат;
- аналізується зміна матеріалоємності важливіших виробів;
- визначається вплив на матеріалоємність основних факторів;
- визначається виконання завдання по зниженню норм витрат матеріалів.

Для визначення залежності матеріалоємності від різних факторів рекомендується використати лінійну функцію вигляду:

$$Y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_nx_n, \quad (13.13)$$

де:  $Y$  – матеріалоємність, грн;

$a_0$  – вільний член рівняння;

$a_1, a_2 \dots a_n$  – коефіцієнти регресії;

$x_1, x_2 \dots x_n$  – фактори, що впливають на матеріалоємність.

Матеріаловіддача визначається діленням вартості виробленої продукції на суму матеріальних затрат. Цей показник характеризує віддачу матеріалів, тобто скільки вироблено продукції з кожної гривні спожитих матеріальних ресурсів (сировини, матеріалів, палива, енергії й т. ін.):

$$MO = ВП / MЗ. \quad (13.14)$$

Коефіцієнт співвідношення темпів росту обсягів виробництва і матеріальних затрат визначається відношенням індексу валової або товарної продукції до індексу матеріальних затрат. Він характеризує у відносному виразі динаміку матеріаловіддачі і одночасно розкриває фактори її зростання.

Питома вага матеріальних затрат у собівартості продукції нараховується відношенням суми матеріальних затрат до повної собівартості виробленої продукції. Динаміка цього показника характеризує зміну матеріалоємності продукції.

Коефіцієнт матеріальних затрат являє з собою відношення фактичної суми матеріальних затрат до планової, перерахованої на фактичний обсяг випущеної продукції.

Він показує, наскільки економно використовуються матеріали у процесі виробництва, чи немає їх перевитрати у порівнянні з встановленими нормами. Якщо коефіцієнт більше одиниці, то це свідчить про перевитрату матеріальних ресурсів на виробництво продукції, і навпаки, якщо менше одиниці, то матеріальні ресурси використовувалися більш економно.

До узагальнюючих показників також відноситься прибуток на гривню матеріальних затрат — це найбільш узагальнюючий показник ефективності використання матеріальних ресурсів. Визначається діленням суми отриманого прибутку від основної діяльності на суму матеріальних затрат. Підвищення рівня цього показника позитивно характеризує роботу підприємства. В процесі аналізу необхідно вивчити динаміку даного показника, виконання плану по його рівню, провести міжгосподарські порівняння і встановити фактори зміни його величини.

Підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів обумовлює скорочення матеріальних затрат на виробництво продукції, зниження її собівартості і зростання прибутку.

Технологія будівельного виробництва характеризується цілим рядом факторів, до яких можуть бути віднесені і основні характеристики технологічності конструкції, такі як трудоемність виробу, технологічна собівартість і рівні технологічній конструкції по трудоемності і технологічній собівартості.

Ефективність використання матеріальних ресурсів будівельних організацій характеризується рядом показників. Одним з них може бути показник фондомісткості будівельно-монтажних робіт по оборотних засобах ( $\Phi_y$ ), який відображається формулою:

$$\Phi_y = \Phi / O, \quad (13.15)$$

де  $\Phi$  — оборотні засоби будівельної організації;  
 $O$  — об'єм будівельно-монтажних робіт.

Чим нижче показник, тим ефективніше функціонує будівельна організація. Для характеристики діяльності будівельної організації важливо також розраховувати особливі показники фондомісткості, тобто питомі розміри окремих матеріалів (металу, цементу, лісоматеріалів) на 1 гривню виконаних будівельно-монтажних робіт, і порівнювати їх з нормативними.

Коефіцієнт обертання оборотних засобів визначається відношенням обсягу виконаних і оплачуваних будівельно-монтажних робіт до суми середнього залишку оборотних засобів. Середні залишки оборотних засобів (нормовані і ненормовані) визначаються шляхом складання половини їх залишків на початок і кінець звітного періоду і фактично залишків на перше число всіх подальших місяців звітного періоду і ділення отриманої суми на кількість місяців у звітному періоді.

Тривалість одного обороту матеріальних ресурсів у днях ( $T$ ) визначається за формулою:

$$T = \Phi \times D / O, \quad (13.16)$$

де  $D$  — число днів у періоді, за який визначається обіговість ресурсів.

Коефіцієнт обіговості і тривалість одного обороту всіх засобів являються загальними показниками обіговості оборотних засобів. Поряд з ними розраховують особисті показники (по окремих елементах цих засобів). В результаті даних розрахунків визна-

часться частка кожного елементу в загальній тривалості обороту оборотних засобів будівельної організації і відповідно розмір вивільнених (додатково залучених) оборотних засобів у зв'язку з прискоренням (уповільненням) їх обіговості по кожному елементу.

До факторів, що впливають на показники ефективності використання матеріальних ресурсів у будівництві, відносяться:

- скорочення складських матеріальних запасів і тривалості виробничого циклу (що має велике значення для зменшення розмірів незавершеного будівництва);
- зміцнення платіжної дисципліни;
- регулювання розміру плати за нормовані оборотні засоби та ін.

Скорочення складських матеріальних ресурсів можна добитися створенням раціональної системи матеріально-технічного забезпечення будівництва, забезпеченням збереженості і економії матеріальних ресурсів.

Зменшення тривалості виробничого циклу, тобто часу з моменту надходження будівельних матеріалів і конструкцій до моменту закінчення будівництва об'єкта, можна досягти за рахунок скорочення кількості об'єктів, які перебувають у процесі будівництва, впровадження досягнень НТП в галузі виробництва будівельних матеріалів і конструкцій, технології, організації та управління будівництвом.

Зміцнення платіжної дисципліни, перехід на розрахунок за повністю готовий об'єкт сприяють прискоренню обіговості засобів у сфері обороту, вивільненню з обігу значної частини матеріальних ресурсів підприємства. Справа в тому, що із-за невиконання виробничої програми і завдань по зниженню собівартості будівельно-монтажних робіт будівельні організації, не маючи в наявності фінансових ресурсів, не можуть оплатити строкові рахунки. При цьому в окремі періоди часу ці суми досягають значних розмірів, що уповільнює обіговість оборотних засобів.

На величину показника обіговості оборотних засобів впливає також рівень цін і, внаслідок, при співставленні показників обіговості за роками необхідно нівелювати вплив ціноутворюючого фактора.

Іншим, не менш важливим фактором прискорення обіговості оборотних засобів, являється зниження собівартості будівельно-монтажних робіт, що може бути досягнуто шляхом більш раціонального використання виробничих запасів, скорочення накладних витрат, застосування прогресивних будівельних конструкцій підвищеної заводської готовності, ліквідації непродуктивних втрат робочого часу. Важливішим резервом прискорення обіговості оборотних засобів слугує скорочення обсягів незавершеного будівельного виробництва і запасів невстановленого обладнання.

Значна роль у системі заходів по скороченню наднормативних запасів відводиться економічним важелям. Перехід до розрахунків по готовій продукції і ліквідація системи авансування дозволяють створити умови, при яких будівельні організації будуть максимально зацікавлені в концентрації матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на пускових будівлях.

Нові умови господарювання, на які перейшли всі будівельні організації, вимагають від кожної організації суворого дотримання планової і договірної дисципліни при використанні нормованих виробничих запасів, недопущення необґрунтованого накопичення наднормативних товарно-матеріальних цінностей і, як наслідок, прискорення обіговості ресурсів.

Покращання використання матеріальних ресурсів будівельними організаціями залежить як від зовнішніх, так і від внутрішніх факторів.

Так, до зовнішніх, що не залежать від самих будівельних організацій, факторів, що справляють вплив на використання оборотних засобів, відносяться:

- неухильне дотримання встановленого порядку усунення допущених недоліків власних і привієняних до них виробничих запасів;
- форми і стан матеріально-технічного постачання будівельних організацій;
- рівень плати за фонди і ступінь взаємозв'язку її з госпрозрахунковими інтересами будівельних організацій;
- своєчасність доведення до будівельних організацій завдань по залученню в господарський обіг невикористаних і наднормативних запасів товарно-матеріальних цінностей і організація контролю за їх виконанням;
- вплив кредитно-розрахункового механізму на ефективність і використання матеріальних ресурсів будівельними організаціями;
- рівень відповідальності замовників і проектно-пошукових організацій за ефективне використання капітальних вкладень;
- дотримання договірних умов субпідрядними будівельно-монтажними і транспортними організаціями;
- стан матеріального і морального стимулювання ефективного використання матеріальних ресурсів.

До внутрішніх, що залежать від самих будівельних організацій, факторів поліпшення використання матеріальних ресурсів можна віднести:

- стан економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності в самій будівельній організації;
- дотримання вимог науково-обґрунтованого нормування матеріальних ресурсів на основі розробки і здійснення заходів по покращанню господарсько-фінансової діяльності (удосконалення організації будівництва і впровадження передової технології в будівництві) виробництва, застосування нових прогресивних й дешевих матеріалів і конструкцій, скорочення термінів і дотримання ритмічності будівництва, зниження норм витрат матеріальних цінностей і електроенергії, впровадження і дотримання виробничо-технологічної комплектації, удосконалення розрахунків з постачальниками і замовниками, прискорення документообігу і т. ін.);
- впровадження бригадного госпрозрахунку та ін.

Схему факторної системи матеріалоемності продукції див. рис. 13.6.

Кращому використанню матеріальних ресурсів будуть також сприяти вжиті заходи по підвищенню ролі підприємств-замовників за стан справ у капітальному будівництві і проектно-пошукових організацій за своєчасне забезпечення будівництва якісною проектно-кошторисною документацією. Частково це призводить до концентрації капітальних вкладень, кращого забезпечення об'єктів усіма видами ресурсів, що дозволить скоротити терміни тривалості будівництва і знизити обсяги незавершеного будівельного виробництва.

Не менш важливе значення має реалізація внутрішніх факторів, що в цілому залежать від самих будівельних організацій. Насамперед потрібно підвищити рівень економічної і організаційної роботи по управлінню матеріальними ресурсами.

Таким чином, зростання масштабів виробництва, перехід економіки на переважно інтенсивний шлях розвитку, виникнення факторів, що ускладнюють її розвиток, викликають необхідність підвищення рівня господарювання шляхом використання системи показників при оцінці ефективності використання матеріальних ресурсів будівельних підприємств.



Рис. 13.6. Схема факторної системи матеріалоємності продукції

Отже, оцінка ефективності — це підхід, який дозволяє комплексно і більш повно оцінити результат, форму і зміст певної діяльності.

### Контрольні питання до теми 13

1. Від чого залежить нарощення ресурсного потенціалу?
2. В чому заключається кінцевий результат управління матеріальними ресурсами?
3. Які існують багатоваріантні моделі прийняття управлінських рішень?
4. Назвіть задачі управління матеріальними ресурсами.
5. Що таке матеріально-технічне забезпечення? Назвіть класифікацію.
6. Вкажіть особливості потокових процесів.
7. Класифікуйте техніко-економічні фактори при забезпеченні і споживанні матеріальних ресурсів.
8. Що означає слово «логістика» в будівельних організаціях?
9. На якій основі розробляється логістична концепція?
10. Як здійснюється управління матеріалопотоком?
11. Що означає слово «ефект»?
12. Як визначається оцінка матеріалоємності продукції?
13. Назвіть показники діяльності будівельної галузі.

### Рекомендована література

1. *Фасоляк Н. Д.* Управление производственными запасами. — М.: Экономика, 1972. — 272 с.
2. *Смирнов К. А.* Система оперативного маневрирования материальными ресурсами. — М.: Экономика, 1972. — 182 с.
3. *Рыжиков Ю. И.* Теория очередей и управление запасами. — СПб.: Питер, 2001. — 384 с.
4. *Сакович В. А.* Модели управления запасами / Под ред. М.И. Балашевича. — Мн.: Наука и техника, 1986. — 319 с.
5. *Шахова Г. Я.* Современные методы управления товарно-материальными запасами (на примере США). — М.: Экономика, 1969. — 102 с.
6. *Гаджинский А. М.* Логистика. 2-е изд. — М.: ИВЦ «Маркетинг». — 1999. — 228 с.
7. *Неруш Ю. М.* Логистика. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. — 389 с.
8. *Дегтяренко В. Н.* Основы логистики и маркетинга. — Ростов н/д.: Экспертное бюро; М.: Гардарики, 1996. — 119 с.
9. *Михайлова О. И.* Введение в логистику: Учебно-методическое пособие. — М.: «Издательский дом «Дашков и К°», 1999. — 104 с.
10. *Миротин Л. Б.* Основы логистики: Учебное пособие / Под ред. Л. Б. Миротина и В. С. Сергеева. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 200 с.
11. *Бим-Бад М. И.* Материально-техническое снабжение в дорожном строительстве: Учебное пособие для вузов. — М.: Транспорт, 1983. — 213 с.
12. *Микитьянц С. Р.* Модели процессов материально-технического снабжения / Под общ. ред. проф. А. А. Иотковского. — Л.: Изд-во Ленинградского университета, 1974. — 100 с.
13. *Хазанович Э. С., Шестаков В. Н.* Управление материальными ресурсами. — М.: Экономика, 1987. — 159 с.
14. *Плоткин Б. К.* Управление материальными ресурсами. — Л.: Изд-во ЛФЭИ, 1991. — 128 с.
15. *Рабинович И. А.* Экономика и управление материальными ресурсами в народном хозяйстве. — К.: Выща шк. Головное изд-во, 1988. — 424 с.
16. *Наганетьяни Н. А.* Применение математических методов в экономике складского хозяйства. — М.: Экономика, 1970. — 61 с.
17. *Сисвадзе А. О.* Методы управления производственными запасами. — Тб.: Мецниереба, 1984. — 110 с.
18. *Голдобина Н. Н.* Управление запасами средств производства: Учебное пособие. — Л.: Изд-во ЛФЭИ, 1991. — 72 с.

19. *Инютина К. В.* Совершенствование планирования и организация материально-технического снабжения производственных объединений. — Л.: Машиностроение. Ленингр. отд-е, 1986. — 274 с.
20. *Голиков Е. А.* Маркетинг и логистика: Учебное пособие. — М.: «Издательский дом «Дашков и К°», 1999. — 412 с.
21. *Николайчук В. Е.* Заготовительная и производственная логистика. — СПб.: Питер, 2001. — 160 с.
22. *Семененко А. И.* Предпринимательская логистика. — СПб.: Политехника, 1997. — 348 с.
23. *Родников А. Н.* Логистика: терминологический словарь. — М.: Экономика, 1995.
24. *Кальченко А. Г.* Логістика: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2003. — 148 с.
25. *Аникин Б. А., Федоров А. Н. и др.* Логистика / Под ред. Б. А. Аникина. — М.: Инфра-М, 1997. — 327 с.
26. *Прыстай Р.* Канбан на производстве // Дистрибуция и логистика. — 2008. — № 6. — С. 14–18.
27. *Семко Т. В.* Імовірнісний аналіз діяльності будівельного підприємства // Регіональні перспективи. — 2001. — № 5–6 (18–19). — С. 249–251.
28. *Жучкова Г. А., Патенко О. В., Оченаш В. А.* Оцінка і прогнозування економічної рівноваги підприємства будівельної галузі // Регіональні перспективи. — 2001. — № 5–6 (18–19). — С. 293–294.

#### Додаткова література

1. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене* Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
2. *Бондар І. Ю., Пахомов В. І.* Управління витратами виробництва та собівартістю продукції: Навч. посібник. — К.: КНТЕУ, 2000.
3. *Грещак М. Г.* та ін. Внутрішній економічний механізм підприємства: Навч. посібник / М. Г. Грещак, О. М. Гребешкова, О. С. Коцюба; За ред. М. Г. Грещака. — К.: КНЕУ, 2001. — 228 с.
4. *Покропивний С. Ф.* Економіка підприємства: Структурно-логічний навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2001.
5. *Берзиль І. Э.* Экономика фирмы. — М.: ИМПЭ, 1997. — 253 с.
6. *Матеріали* семінару «Управління витратами», організованого Міжнародною фінансовою Корпорацією в межах проекту Корпоративного Розвитку в Україні 22 травня 2003 р. в м. Кривому Розі.
7. *Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А.* Управління витратами підприємства: Навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 120 с.
8. *Макарова Н. С., Гармідер Л. Д., Михальчук Л. В.* Економіка природо-користування: Навч. посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2007.
9. *Миц А. А.* Экономическая оценка естественных ресурсов. — М.: Мысль, 1972. — С. 33–35.
10. *Новиков Д. Т.* Управление материальными ресурсами / Новиков Д. Т., Греченко А. И., Захаров А. Н., Нестеров Н. А. — М.: Знание, 1990. — 64 с.
11. *Яременко О.* Управление материальными ресурсами // Бизнес-Информ. — 1997. — № 22.
12. *Управління* виробничою інфраструктурою: Навч. посібн. / Белов М. А. — К.: КНЕУ, 2000.

## ТЕМА 14.

# МЕТОДИКА РОЗРАХУНКУ ПОКАЗНИКІВ ЕФЕКТИВНОГО ВИКОРИСТАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

### План

- 14.1. Шляхи оптимізації управління матеріальними ресурсами.
- 14.2. Гранична дохідність і витратність ресурсу та дія закону убуючої віддачі.
- 14.3. Позитивний і негативний ефект масштабу виробництва.
- 14.4. Виробнича потужність та її рівні.

**Ключові терміни:** оптимізація, граничні доходи, граничні витрати, закон убуючої віддачі, виробнича потужність.

### 14.1. Шляхи оптимізації управління матеріальними ресурсами

Управління витратами — це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат, і критерієм оптимізації є мінімум витрат, а перевитрати призводять господарюючих суб'єктів збитковості. Щоб запобігти цьому, здійснюють пошук шляхів економії ресурсів.

Оскільки трапляється так, що витрати на зберігання запасів у господарській діяльності мають негативне значення при розрахунку собівартості продукції, то досить важливим кроком є розрахунок оптимального об'єму поставки сировини з метою мінімізації витрат.

Основна модель керування запасами називається системою з фіксованим розміром замовлення, вона проста і в деякому роді класична. У такій системі розмір замовлення є постійною величиною, і повторне замовлення подається при зменшенні наявних запасів до визначеного критичного рівня (точка замовлення). Система з фіксованим розміром замовлення заснована на виборі розміру партії, мінімізуючої загальні витрати керування запасами. При цьому передбачається, що витрати керування запасами складаються з витрат виконання замовлення і витрат збереження запасів.

Витрати виконання замовлення являють собою накладні витрати, зв'язані з реалізацією замовлення; вважається, що вони не залежать від розміру замовлення.

Сума затрат по управлінню запасами ( $Z$ ) визначається за формулою:

$$Z = \frac{S \times Q}{V} + \frac{C \times P \times V}{2}, \quad (14.1)$$

де:  $S$  — витрати на виконання замовлення, грн;

$Q$  — річна потреба в сировині, т;

$V$  — об'єм замовлення, т;

$C$  — відпускна ціна матеріалу, грн;

$P$  — затрати по зберіганню в частинах від ціни, грн.

Визначення величини оптимального об'єму поставки здійснюється за формулою:

$$V_{opt} = \sqrt{\frac{2 \times S \times Q}{C \times P}}. \quad (14.2)$$



Відпускна ціна бензину становить 6000 грн за тону, витрати по його зберіганню — 5%, затрати по виконанню замовлення 610 грн. Річна потреба підприємства в цьому пальному становить 80 т. Визначення оптимального об'єму поставки та графік зміни суми річних витрат по виконанню замовлення та зберіганню бензину за умови відхилення об'єму замовлення від оптимального на +10%, +20%, +30%, +40%, -10%, -20%, -30%, -40% наведені в табл. 14.1. та на рис. 14.1.

Таблиця 14.1

**Результати розв'язку задачі з визначення оптимального об'єму поставки бензину для господарюючих суб'єктів**

-40%	0,210	$Z =$	31668,5
-30%	0,244		29739,1
-20%	0,279		28641,3
-10%	0,314		28098,0
<b>V =</b>	<b>0,349</b>		<b>27942,0</b>
10%	0,384		28069,8
20%	0,419		28408,5
30%	0,454		28910,0
40%	0,489		29539,5

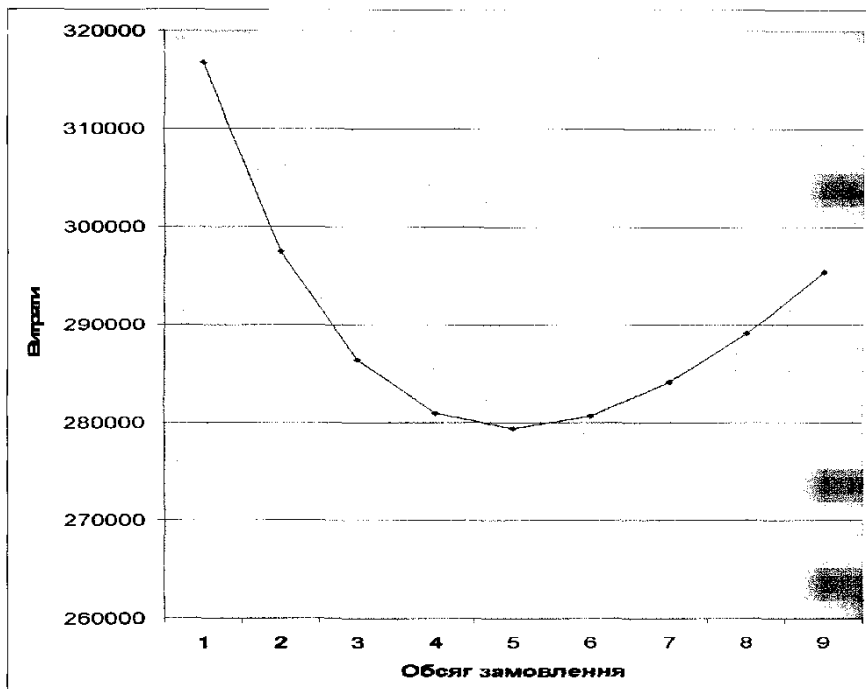


Рис. 14.1. Зміна суми річних витрат по виконанню замовлення та зберіганню бензину за умови відхилення від оптимального

Отже, оптимальний об'єм поставки повинен становити 0,349 т і при цьому мінімальна сума затрат складатиме 279428 грн.

Отримавши оптимальний об'єм поставки бензину, доцільним буде порівняння даного показника з фактичним та розрахунок економії витрат. Вказані розрахунки наведені в табл. 14.2.

Таблиця 14.2

**Економічна оцінка заходів щодо оптимізації поставки бензину**

Показники	Фактично	Оптимізовано	Відхилення (+, -)
Витрати, грн	40032,6	27942,0	-12090,6
Об'єм поставки	0,500	0,349	-0,151

Таким чином, не маючи оптимізованого об'єму поставки бензину, деякі підприємства кожного року втрачає 12090,6 грн, які б змогло використати на покращення свого становища.

Ефективність використання оборотних коштів характеризується швидкістю їхнього обертання, оборотністю. Прискорення оборотності цих коштів зумовлює: по-перше, збільшення обсягу продукції на кожен грошову одиницю поточних витрат підприємства; по-друге, вивільнення частини коштів і завдяки цьому створення додаткових резервів для розширення виробництва діючими оптовими цінами за певний період на середній залишок оборотних коштів за той самий період. Унаслідок прискорення оборотності фінансових (грошових) коштів зменшується потреба в них, відбувається процес вивільнення цих коштів з обороту.

Наприклад, у сільському господарстві, незважаючи на те, що швидкість обертання обмежена природними і біологічними факторами, але у господарствах все одно є можливість знайти багато невикористаних резервів для прискорення кругообігу даного ресурсу. Так, великі резерви прискорення обороту оборотних фондів криються в скороченні періоду виробництва в тваринництві завдяки підвищенню середньодобових приростів тварин на їх дорощуванні і відгодівлі.

Так як великі резерви прискорення обороту оборотних фондів криються в скороченні періоду виробництва в тваринництві завдяки підвищенню середньодобових приростів тварин на їх дорощуванні і відгодівлі, то важливим кроком буде його розрахунок, що наведено в табл. 14.3.

Таблиця 14.3

**Розрахунок періоду відгодівлі свиней та ВРХ**

Група тварин	Середньодобовий приріст, г		Відхилення (+, -)	Здавальна маса, кг	Період відгодівлі, міс.		Відхилення (+, -)
	факт.	план			факт.	план	
Свині	200	350	150	100	16,5	9,7	6,8
ВРХ	400	650	250	450	26,7	16,4	10,3

Середньодобовий приріст свиней на підприємстві становить 200 г, а ВРХ – 400 г. Здавальна маса свиней та ВРХ відповідно 100 та 450 кг. Планується підвищити се-

редньодобовий приріст свиней до 350 г та ВРХ до 650 г. Необхідно розрахувати на скільки місяців скоротиться період відгодівлі тварин.

Аналізуючи дані табл. 14.3, слід зазначити, що при підвищенні середньодобового приросту свиней на 150 г, період відгодівлі скоротиться на 6,8 місяців (40,2%). Збільшення середньодобового приросту ВРХ на 250 г зумовить скорочення періоду відгодівлі тварин на 10,3 місяця (38,5%). У зв'язку з таким скорочення періоду відгодівлі доцільним буде розрахунок економічної оцінки наведених заходів (табл. 14.4).

Таблиця 14.4

**Економічна оцінка заходів щодо прискорення**

Показники	ВРХ			Свині		
	факт.	план	відхилення (+, -)	факт.	план	відхилення (+, -)
Собівартість, тис. грн	324	289	-35	200	189	-11
Прибуток, тис. грн	25	63	38	24	51	27
Рентабельність, %	7,7	21,8	14,1	12	27	15

Отже, прискоривши період відгодівлі тварин, господарства мають можливість скоротити собівартість вирощування ВРХ та свиней відповідно на 35 та 11 тис. грн; підвищити прибуток відповідно на 38 та 27 тис. грн.

Транспортні витрати під час перевезення вантажів у підприємствах мають значну питому вагу в загальних витратах на виробництво сільськогосподарської продукції. Максимальне скорочення транспортних витрат сприяє зниженню собівартості продукції.

Задача про найбільш ощадливий план перевезень з пунктів виробництва в пункти споживання — одна з найважливіших, і її розв'язання має велике значення при складанні плану сільськогосподарського підприємства.

Величезна кількість можливих варіантів перевезень, що виникає при розв'язку цієї задачі, природно, ускладнює одержання в достатній мірі ощадливого плану емпіричним шляхом. Тому для вирішення цієї задачі ефективно використовуються математичні методи й ЕОМ, впровадження яких у планування перевезень перспективне і дає великий економічний ефект.

Розглянута задача про планування перевезень являє собою класичну транспортну задачу, тобто задачу визначення найбільш ощадливого плану перевезень вантажу з даних пунктів відправлення в задані пункти призначення.

Наприклад, у галузі рослинництва необхідно здійснити аналіз витрат при вирощуванні зернової продукції. Поля засіяні озимою пшеницею, з яких можна збирати відповідно 300, 280, 370 та 350 т продукції. Вироблена продукція відправляється у зерносховища, потреби яких відповідно 600, 400, 100, 100, 150 т продукції. Зберігання надлишків продукції на полях неможливе, а штраф за несвоєчасну поставку кожної одиниці продукції складає 2 грн в день. Вартість перевезення продукції з пунктів виробництва в пункти споживання у вартісному обчисленні наведена в табл. 14.5. Сплануємо транспортні перевезення таким чином, щоб мінімізувати витрати.

Оскільки потреби зерносховищ продукції не відповідають потребам виробництва, то введемо фіктивного виробника, тоді вигляд повної математичної моделі даної задачі такий:

$$\left\{ \begin{array}{l} x_{11} + x_{12} + x_{13} + x_{14} + x_{15} = 300; \\ x_{21} + x_{22} + x_{23} + x_{24} + x_{25} = 280; \\ x_{31} + x_{32} + x_{33} + x_{34} + x_{35} = 370; \\ x_{41} + x_{42} + x_{43} + x_{44} + x_{45} = 350; \\ x_{51} + x_{52} + x_{53} + x_{54} + x_{55} = 50; \\ x_{11} + x_{21} + x_{31} + x_{41} + x_{51} = 600; \\ x_{12} + x_{22} + x_{32} + x_{42} + x_{52} = 400; \\ x_{13} + x_{23} + x_{33} + x_{43} + x_{53} = 100; \\ x_{14} + x_{24} + x_{34} + x_{44} + x_{54} = 100; \\ x_{15} + x_{25} + x_{35} + x_{45} + x_{55} = 150. \end{array} \right. \quad (14.3)$$

$$Z_{\min} = 1,5x_{11} + 1,7x_{12} + 1,7x_{13} + 2,25x_{14} + 2,25x_{15} + 1,7x_{21} + 1,9x_{22} + 1,75x_{23} + 1,75x_{24} + 1,5x_{25} + 1,7x_{31} + 1,5x_{32} + 1,5x_{33} + 2,25x_{34} + 2x_{35} + 2x_{41} + 0,5x_{42} + 1,75x_{43} + 1,75x_{44} + 0,5x_{45} + 2,5x_{51} + 2,5x_{52} + 2,5x_{53} + 2,5x_{54} + 2,5x_{55}.$$

Таблиця 14.5

**Вартість перевезень зерна у зерносовища**

Поля	Зерносовище № 1	Зерносовище № 2	Зерносовище ХПП	Селище А	Селище Б
Поле № 1	1,50	1,70	1,70	2,25	2,25
Поле № 2	1,70	1,90	1,75	0,50	1,50
Поле № 3	1,70	1,50	1,50	2,25	2,00
Поле № 4	2,00	0,50	1,75	1,75	0,50

Розв'язок задачі, наведений в табл. 14.6, свідчить, що мінімальна вартість перевезень зерна озимої пшениці в розмірі 1675 грн буде досягнута при перевезенні:

- з поля № 1 в зерносовище № 1 – 300 т;
- з поля № 2 в: а) зерносовище № 1 – 30 т, б) селище А – 100 т, в) селище Б – 150 т;

Таблиця 14.6

**Обсяги перевезень зерна**

	Зерносовище № 1	Зерносовище № 2	Зерносовище ХПП	Селище А	Селище Б
Поле №1	300	0	0	0	0
Поле №2	30	0	0	100	150
Поле №3	220	50	100	0	0
Поле №4	0	350	0	0	0
Фіктивний виробник	50	0	0	0	0

- з поля № 3 в: а) зерносховище № 1 — 220 т, б) зерносховище № 2 — 50 т, в) зерносховище ХПП — 100 т;
- з поля № 4 в зерносховище № 2 — 350 т;
- щоб зерносховище № 1 було повністю заповнене, необхідно зібрати ще 50 т.

Досліджуване підприємство має потужний автомобільний парк, але використовувати його в повній мірі не має можливості. У зв'язку з цим немаловажне значення має визначення оптимального складу автомобільного парку. Важливість цієї задачі полягає в тім, що підприємство повинно мати такий набір машин, що забезпечує виконання запланованих робіт і в той же час обходитися господарству з мінімальними витратами грошово-матеріальних засобів.

Задачу оптимізації складу автомобільного парку краще всього вирішувати для господарства на перспективу, і з урахуванням отриманого результату формувати парк.

Постановка задачі в тому, щоб визначити такий склад автомобілів, який забезпечує виконання всіх транспортних робіт у «строгі» терміни й у той же час мінімізує витрати на придбання автомобілів та їхню експлуатацію. У даній постановці задачі вимагає деякого роз'яснення поняття «строгі терміни». Оскільки сільськогосподарське виробництво сезонне, воно вимагає проведення всіх робіт у стислий термін. Тому встановлювати строгі терміни виконання робіт можна тільки для того конкретного господарства, для якого вирішується задача.

Критерій оптимальності вибору транспортних засобів і організації транспортних робіт у сільському господарстві — одне з важливих методологічних питань. Вибір критерію їхньої сукупності обумовлюється необхідністю обліку як поточних, так і капітальних одноразових витрат, наявністю різноманітних транспортних засобів і умовами їхньої експлуатації у сільському господарстві.

Математична модель формулюється наступним чином: Знайти екстремум цільової функції:

$$Z = \sum^n c_l x_l + \sum^s c_L x_L \quad (14.4)$$

за умов:

1) кількість автомобілів, необхідна для виконання транспортних робіт у господарстві по кожному з агротехнічних періодів, може бути більшою, ніж фактично потрібно:

$$\sum^n a_{kl} x_l \geq b_k, \quad k = 1, m; \quad (14.5)$$

2) автомобілі та причепа не можуть працювати більше днів, ніж визначено агротехнічними вимогами :

$$\sum^s q_{jL} x_L \geq \sum^n P_{jt} x_t, \quad j = m+1, t; \quad (14.6)$$

3) кількість причепів кожної марки не перевищує кількості автомобілів, з якими їх використовують:

$$x_{il} \geq \sum^s \alpha^L x_{iL}, \quad j = l+1, w; \quad (14.7)$$

4) невід'ємність змінних:

$$x_l \geq 0, \quad x_L \geq 0. \quad (14.8)$$

Позначення:

$l$  – порядковий номер машини,  $l = 1, n$ ;

$L$  – порядковий номер автомобіля,  $L = n + J, s$ ;

$k$  – порядковий номер транспортуючих робіт,  $k = 1, m$ ;

$j$  – період робіт,  $j = m + l, t$ ;

$P$  – термін виконання робіт,  $k = 1, m$ ;

$q$  – запас часу автомобіля;

$x_l$  – кількість  $l$ -ого типу машини;

$x_L$  – кількість  $L$ -ого типу автомобілів;

$c_l$  – коефіцієнт цільової функції для  $l$ -ого типу машин;

$a_{kl}$  – норма виробітку  $l$ -ого типу машин на  $k$ -ій роботі;

$c_L$  – коефіцієнт цільової функції для  $L$ -ого типу автомобілів;

$b_k$  – обсяг роботи  $k$ -ого виду;

$P_{jl}$  – агротехнічні терміни виконання роботи;

$q_{jL}$  – можлива кількість робочих днів для виконання роботи автомобілем  $L$ -ого типу в агротехнічному періоді;

$\alpha^L$  – коефіцієнт-зв'язка.

Розв'язок нерівностей першої групи дозволить визначити, які марки автомобілів і якій кількості потрібні для виконання усіх транспортних робіт у господарстві. Результат розв'язання нерівностей третьої групи покаже, який повинен бути автомобільний парк у господарстві.

Велика кількість факторів, що впливають на результати використання вантажних автомобілів, вимагає визначення оптимальної структури автомобільного парку.

Використовуючи засіб «Пошук рішення» в середовищі MS Excel, розв'яжемо оптимізаційну задачу. Необхідно скласти план оптимального використання вантажних автомобілів для виконання транспортних робіт так, щоб витрати були мінімальними.

Обсяги транспортних робіт у підприємстві наступні:

- транспортування озимої пшениці – 20 днів;
- транспортування цукрових буряків – 40 днів;
- транспортування соняшника – 20 днів;
- транспортування кукурудзи – 10 днів;
- транспортування добрив – 8 днів.

Вихідна інформація щодо наявного складу автомобільного парку наведена в табл. 14.7.

Математична модель задачі: Нехай,

–  $x_1$  – КамАЗ-53102/СЗАП-852701;

–  $x_2$  – ЗІЛ-130/ГКБ-817;

–  $x_3$  – УРАЛ-377/МАЗ-886;

–  $x_4$  – ЗІЛ-ММЗ-45021 /ОдАЗ-885;

–  $x_5$  – КамАЗ-5320/ГКБ-817;

–  $x_6$  – КАЗ-608/ГКБ-817;

–  $x_7$  – ГАЗ-53Б/ІАПЗ-754.

Економічна інтерпретація розв'язку задачі має такий вигляд:

$$\begin{cases} 4100x_3 + 3018x_4 \geq 7000; \\ 5200x_1 + 3216x_2 + 3960x_5 \geq 10000; \\ 2000x_3 + 1600x_5 + 1400x_6 \geq 1000; \\ 2875x_3 + 2000x_6 \geq 2000; \\ 960x_2 + 680x_7 \geq 1000. \end{cases} \quad (14.9)$$

Цільова функція (мінімізація витрат на експлуатацію автомобільного парку):

$$Z_{\min} = 614,1x_1 + 388,3x_2 + 962,5x_3 + 704,2x_4 + 614,1x_5 + 473,8x_6 + 488,1x_7.$$

Так як критерієм вибору автомобілів є мінімальний розмір витрат, то в наступній таблиці доцільно навести витрати на транспортування зазначених вантажів. При цьому доцільно зазначити, що вартість 1 л палива становить 6 грн. Кількість годин у зміні – 7.

$$\begin{cases} 40x_1 \leq 40; \\ 40x_2 \leq 40; \\ 20x_3 \leq 20; \\ 20x_4 \leq 40; \\ 40x_5 \leq 40; \\ 20x_6 \leq 60; \\ 8x_7 \leq 10; \\ x_1 \leq 2; \\ x_2 \leq 2; \\ x_3 \leq 1; \\ x_4 \leq 2; \\ x_5 \leq 1; \\ x_6 \leq 2; \\ x_7 \leq 1; \\ x_1 \leq 5; \\ x_2 \leq 6; \\ x_3 \leq 4; \\ x_4 \leq 6; \\ x_5 \leq 8; \\ x_6 \leq 6; \\ x_7 \leq 4. \end{cases} \quad (14.10)$$

Аналізуючи розв'язок даної задачі, наведений в табл. 14.8, слід зазначити: щоб виконати транспортні роботи, що наведені вище, підприємству потрібно мати в наявності: КамАЗ-53102 / СЗАП-852701, прямі витрати від експлуатації якого складатимуть 614,1 грн; ЗІЛ-130 / ГКБ-817 з прямими витратами 388,3 грн; УРАЛ-377 / МАЗ-886, прямі витрати складатимуть 962,5 грн; ЗІЛ-ММЗ-45021 / ОдаЗ-885 з прямими витратами 704,2 грн; КамАз-5320 / ГКБ-8350, прямі витрати становитимуть 614,1 грн; ГАЗ-53Б / ІАПЗ-754 з прямими витратами 488,1 грн. При цьому сумарні витрати при використанні даних транспортних засобів складатимуть 3771,3 грн.

Таблиця 14.7

**Найвний склад автомобільного парку за 2007 р.**

Вид робіт	Марка автомобіля	Кількість автомобілів	Причепи	Кількість обладнання
Транспортування озимої пшениці	УРАЛ-377	1	МАЗ-886	4
	ЗІЛ-ММЗ-45021	2	ОдАЗ-885	6
Транспортування сої	КамАЗ-53102	2	СЗАП-852701	5
	КамАЗ-5320	1	ГКБ-8350	8
	ЗІЛ-130	2	ГКБ-817	6
Транспортування соняшника	УРАЛ-377	1	МАЗ-886	4
	КАЗ-608	2	ГКБ-817	6
	КамАЗ-5320	1	ГКБ-8350	8
Транспортування кукурудзи	КАЗ-608	2	ГКБ-817	6
	УРАЛ-377	1	МАЗ-886	4
Транспортування добрив	ЗІЛ-130	2	ГКБ-817	6
	ГАЗ-53Б	1	ІАПЗ-754	4

Таблиця 14.8

**Витрати при транспортуванні вантажів**

Вид робіт	Марка автомобіля	Норма виробітку за зміну, т-км	Витрати палива, л/зміну	Витрати палива за зміну, грн	Оплата праці за 1 годину роботи, грн	Оплата за 1 зміну, грн	Загальні витрати за зміну, грн
Транспортування озимої пшениці	УРАЛ-377	205	233,7	934,80	3,96	27,72	962,52
	ЗІЛ-ММЗ-45021	150,9	167,499	670,00	4,89	34,23	704,23
Транспортування сої	КамАЗ-53102	130	146,9	587,60	3,78	26,46	614,06
	КамАЗ-5320	99	110,88	443,52	4,33	30,31	473,83
	ЗІЛ-130	80,4	90,048	360,19	4,02	28,14	388,33
Транспортування соняшника	УРАЛ-377	100	115	460,00	4,02	28,14	488,14
	КАЗ-608	70	78,4	313,60	3,55	24,85	338,45
	КамАЗ-5320	80	91,2	364,80	3,88	27,16	391,96
Транспортування кукурудзи	КАЗ-608	200	224	896,00	4,22	29,54	925,54
	УРАЛ-377	250	287,5	1150,00	4,13	28,91	1178,91
Транспортування добрив	ЗІЛ-130	120	134,4	537,60	3,59	25,13	562,73
	ГАЗ-53Б	85	94,35	377,40	3,61	25,27	402,67



Аналіз фактичних витрат на експлуатацію автомобілів та експлуатаційні витрати згідно з оптимізаційною задачею наведені в табл. 14.9.

Таблиця 14.9

**Економічна ефективність оптимізації автомобільного парку за 2007 р.**

Марка автомобіля	Експлуатаційні витрати, грн	
	Фактично	Оптимізовано
КамАЗ-53102	7248	614,1
ЗІЛ-130		388,3
УРАЛ-377		962,5
ЗІЛ-ММЗ-45021		704,2
КамАЗ-5320		614,1
ГАЗ-53 Б		488,1
Всього витрат, грн		3771,3

Таким чином, проаналізувавши витрати на експлуатацію автомобілів оптимізованих та фактичні, слід зазначити, що підприємство у зв'язку з не оптимізованим складом автопарку втрачає 3476,7 грн. Маючи розв'язок оптимізаційної задачі автопарку, слід зазначити, що господарство має можливість продати 5 вантажних автомобілів та причепи до них і використати дані кошти для покриття збитків.

Таблиця 14.10

**Оптимізаційна модель задачі**

Показники	Одиниця виміру	КамАЗ-53102/ СЗАП-852701	ЗІЛ-130/ГКБ-817	УРАЛ-377/МАЗ-886	ЗІЛ-ММЗ-45021/ ОДАЗ-885	КамАЗ-5320/ГКБ- 8350	КАЗ-608/ГКБ-817	ГАЗ-53Б/ІАПЗ-754	Тип обмеження			
		$x_1$	$x_2$	$x_3$	$x_4$	$x_5$	$x_6$	$x_7$				
		1	1	1	1	1	0	1				
Транспортування озимої пшениці	ц			4100	3018				7118,0	≥	7000	Обмеження за обсягами транспортування
Транспортування цукрових буряків	ц	5200	3216			3960			12376,0	≥	10000	
Транспортування соняшника	ц			2000		1600	1400		3600,0	≥	1000	
Транспортування кукурудзи	ц			2875			2000		2875,0	≥	2000	
Транспортування добрив	ц		960					680	1640,0	≥	1000	

Продовження табл. 14.10

КамАЗ-53102	дні	40							40,0	≤	40	Обмеження за періодом перевезення
ЗІЛ-130	дні		40						40,0	≤	40	
УРАЛ-377	дні			20					20,0	≤	20	
ЗІЛ-ММЗ-45021	дні				20				20,0	≤	40	
КамАЗ-5320	дні					40			40,0	≤	40	
КАЗ-608	дні						20		0,0	≤	60	
ГАЗ-53Б	дні							8	8,0	≤	10	
КамАЗ-53102	шт.	1							1,0	≤	2	Обмеження за кількістю автомобілів
ЗІЛ-130	шт.		1						1,0	≤	2	
УРАЛ-377	шт.			1					1,0	≤	1	
ЗІЛ-ММЗ-45021	шт.				1				1,0	≤	2	
КамАЗ-5320	шт.					1			1,0	≤	1	
КАЗ-608	шт.						1		0,0	≤	2	
ГАЗ-53Б	шт.							1	1,0	≤	1	
СЗАП-852701	шт.	1							1,0	≤	5	Обмеження за кількістю причепів
ГКБ-817	шт.		1						1,0	≤	6	
МАЗ-3868	шт.			1					1,0	≤	4	
ОдАЗ-885	шт.				1				1,0	≤	6	
ГКБ-8350	шт.					1			1,0	≤	8	
ГКБ-871(КАЗ-608)	шт.						1		0,0	≤	6	
ІАПЗ-754	шт.							1	1,0	≤	4	
Z – прямі витрати за одну робочу зміну	грн	614,1	388,3	962,5	704,2	614,1	473,8	488,1			min	

Отже, господарство має можливість покрити збитки шляхом оптимізації поставок бензину, прискорення приросту тварин та оптимізації складу автомобільного парку. В результаті здійснення зазначених заходів у господарстві скорочується рівень витрат на одиницю продукції і таким чином здійснюється вивільнення коштів.

## 14.2. Гранична дохідність і витратність ресурсу та дія закону убуючої віддачі

Для того, щоб підприємство було конкурентоспроможним на ринку, йому необхідно постійно вкладати капітал у подальший економічний розвиток, нарощувати масштаби виробництва, своєчасно впроваджувати досягнення науково-технічного прогресу у виробництво. А оскільки грошові кошти, які спрямовує підприємство на

придбання засобів виробництва, включаються до їх виробничих витрат, підприємство прагне використати матеріальні ресурси в такій кількості і складі, щоб вони дозволили генерувати якомога максимальніший прибуток.

Кількість використаних підприємством засобів виробництва залежить від їх віддачі або продуктивності. Продуктивність виробництва підлягає дії закону убуючої віддачі.

Цей закон формулюється так: не можна довільно збільшувати кількість перемінного фактора виробництва (сировини, матеріалів, робочої сили) на одиницю постійного фактора (виробничої потужності), бо на певному етапі віддача від нього скоротиться, а потім і припиниться.

Згідно з цим законом підприємству вигідно розширювати використання ресурсів до тих пір, поки кожен додатковий ресурс буде збільшувати його дохід у більшій мірі, аніж витрати.

Приріст доходу підприємства за рахунок додаткової одиниці даного ресурсу називається граничною дохідністю ресурсу.

Проте, щоб приймати рішення про розширення використання у виробництві даного ресурсу, підприємству недостатньо знати, як вплине додатковий ресурс на збільшення його доходів. Воно завжди повинно порівнювати дохід з витратами і оцінювати прибуток. При цьому необхідно визначити, як придбання і використання додаткового ресурсу вплине на збільшення його витрат.

Приріст витрат за рахунок введення додаткової одиниці змінного ресурсу називається граничними витратами ресурсу.

Згідно з цими положеннями підприємству буде прибутково збільшувати кількість ресурсу до точки, де його граничні витрати дорівнюють граничним доходам.

Даний підхід до витрат також використовується для регулювання розміру прибутку і знаходження відповіді на такі важливі питання:

1. Чи варто нарощувати виробництво продукції?
2. Чи вигідно виконувати додаткове замовлення?

**Приклад 1.** Середньомісячний обсяг реалізації холодильного обладнання — 10 комплектів по ціні 250 тис. грн кожний. Перемінні витрати — 120 тис. грн/шт., щомісячні постійні витрати — 800 тис. грн. Разом собівартість одного комплексу обладнання — 200 тис. грн, собівартість щомісячного виробництва — 2 млн грн. Надходить пропозиція продати додатково один комплект за 140 тис. грн. Чи варто прийняти цю пропозицію?

*Рішення.* Пропозицію слід прийняти: вона є вигідною для підприємства, оскільки збільшує його прибуток. Дійсно, виробництво додаткового комплексу не потребує нових постійних витрат (800 тис. грн щомісячних постійних витрат вже покриті виручкою від реалізації перших десяти комплектів). Собівартість додаткового замовлення — всього 120 тис. грн. Прибуток від додаткового замовлення (20 тис. грн) збільшить загальний прибуток підприємства.

**Примітка.** Продаж комплексу обладнання за ціною 140 тис. грн є нижчим його собівартості з позицій обліку витрат. У таких випадках доводиться переконувати податкову інспекцію у правомірності продажу. Проте фактично від виконання додаткового замовлення підприємству — пряма користь. Головною умовою вигідності угоди є перевищення ціни над перемінними витратами. І, звичайно, цей механізм працює тільки тоді, якщо виручка від основного обсягу виробництва вже покрила постійні (непрямі, загальногосподарські) витрати.

Математичне осмислення граничних витрат і граничної виручки вимагає розгляду трьох основних положень:

- 1) маржинальні витрати являють собою похідну повних витрат;
- 2) собівартість одиниці продукції мінімальна, коли вона співпадає з маржинальними витратами. Обсяг виробництва, при якому спостерігається дане співпадання, називається технічною оптимальністю. Проте, при досягненні технічної оптимальності, загальний прибуток на весь обсяг виробництва не досягає свого максимального значення;
- 3) загальний прибуток максимальний, коли гранична виручка дорівнює (або найбільш відповідає) маржинальним витратам. Відповідний обсяг виробництва називається економічною оптимальністю. При рівності граничної виручки і граничних витрат остання одиниця продукції (товару) не дає підприємству ні прибутку, ні збитку і її, таким чином, можна навіть і не виготовляти.

**Приклад 2.** Ціна реалізації одиниці продукції – 100 грн. Технічна оптимальність обсягу виробництва складає 3000 одиниць із собівартістю виготовлення однієї одиниці 60 грн. Економічна оптимальність – 4000 одиниць із собівартістю виготовлення одиниці продукції 65 грн. При обсязі виробництва 2000 одиниць (перший – мінімальний поріг) і 5000 одиниць (другий – мінімальний поріг) ціна реалізації (100 грн) і витрати одиниці продукції рівні.

Визначимо прибуток для технічної і економічної оптимальності обсягу виробництва і порівняємо їх.

*Рішення.*

1) Розрахуємо прибуток, який отримує підприємство при досягненні ним технічної оптимальності:

$$(100 - 60) \times 3000 = 120\,000 \text{ грн.}$$

2) Розрахуємо прибуток при досягненні економічної оптимальності:

$$(100 - 65) \times 4000 = 140\,000 \text{ грн.}$$

Таким чином, прибуток, який отримує підприємство при досягненні економічної оптимальності, є дійсно більшим, аніж при досягненні ним технічної оптимальності, на 20 000 грн.

### 14.3. Позитивний і негативний ефект масштабу виробництва

Зміна витрат на короткостроковому періоді діяльності підприємства підпорядкована дії закону убуваючої віддачі. Проте закономірності, яким підпорядкована зміна витрат на довгостроковому періоді, дозволяють підприємству правильно обрати його розмір. Якщо підприємство розширює виробництво, то на початковому етапі виявляється позитивний ефект масштабу виробництва і витрати на одиницю продукції знижуються. Це відбувається за рахунок таких переваг:

- спеціалізація праці робітників;
- на більш великих підприємствах можливо застосовувати високо-продуктивне і дороговартісне обладнання;
- більше можливостей для диверсифікації діяльності, розвитку побічних виробництв, виготовлення продукції на основі відходів.

Але при подальшому збільшенні розміру підприємства позитивний ефект масштабу може перерости в негативний, оскільки його середні витрати почнуть зростати. Негативний ефект масштабу виникає в результаті порушення можливостей ефективного управління (керованості) на надзвичайно великому підприємстві. При цьому:

- знижується ефективність взаємодії між окремими підрозділами підприємства, воно стає неповоротким і втрачає свою гнучкість;

- ускладнюється контроль за реалізацією управлінських рішень, які приймаються керівництвом підприємства;
- в окремих підрозділах підприємства виникають локальні інтереси, що не співпадають з інтересами підприємства в цілому;
- з подальшим ростом його розмірів збільшуються витрати на передання і обробку інформації, необхідної для прийняття рішень тощо.

Ефект масштабу виявляється в окремих галузях по-різному. Існують галузі, де середні витрати досягають мінімальних значень при дуже значному обсягу виробництва, достатнього для задоволення ринкового попиту (це галузі так званої природної монополії). З точки зору економії витрат, у них доцільне існування однієї або декількох великих компаній. До природних монополій відносяться, наприклад, підприємства електро-, газо-, водопостачання великого міста. Діяльність природних монополій регулюється державою.

**Приклад 3.** Хлібопекарня випікає хлібобулочні вироби. Проаналізувавши витрати, було встановлено, що мінімального значення вони набувають при виробництві 1000 шт. кожен день. Якщо підприємство буде випікати велику кількість продукції, то й середні витрати підприємства зростуть.

Щоб нейтралізувати дію закону убуючої віддачі, необхідно тільки розширити масштаб виробництва, відкривши новий цех з новим обладнанням. На розширеному підприємстві закон убуючої віддачі почне діяти при більшому обсязі виробництва і мінімальні витрати на одиницю продукції досягнуть при випіканні вже 2000 шт. виробів кожного дня.

#### 14.4. Виробнича потужність та її рівні

В основі планування показників виробничої діяльності підприємства і його технічних можливостей покладена характеристика виробничої потужності.

Термін «потужність» означає: ступінь стримування, верхня межа.

Виробнича потужність — максимально можливе виробництво продукції при найбільш повному і раціональному використанні основних виробничих і оборотних фондів, а також фінансових ресурсів.

Дефіцит потужностей підприємства, сировини і матеріалів може вирішальним чином вплинути на обмеження виробництва і продажу. Адміністрація з метою поточного планування і контролю встановлює верхню межу потужності підприємства, беручи до уваги технічні й економічні фактори. При визначенні цієї межі керівництво враховує в плані рішення відносно придбання нових основних засобів.

Виробнича потужність — це можливість виготовляти продукцію на протязі даного періоду часу. Її верхня межа обумовлюється наявністю приміщення, обладнання, трудових ресурсів, матеріалів або капіталу. Вона може виражатися в одиницях продукції, маси, лінійних показниках, вартісних показниках, працевитратах тощо.

Виробнича потужність підприємства визначається за формулою:

$$П = \frac{N \times \Phi_{\max}}{Hm}, \quad (14.11)$$

де:  $П$  — виробнича потужність, шт.;

$N$  — кількість одиниць обладнання ;

$\Phi_{\max}$  — максимальний фонд часу роботи обладнання, год.;

$H_m$  — прогресивна норма працеемності виготовлення виробів, год.

Дуже важливо встановити різні характеристики виробничої потужності, оскільки це впливає на оцінку планованих показників і визначення результатів діяльності підприємства.

Існує чотири основних рівнів виробничої потужності:

- 1) теоретична виробнича потужність;
- 2) практична виробнича потужність;
- 3) нормальна виробнича потужність;
- 4) очікуваний річний обсяг виробництва.

Теоретична виробнича потужність являє собою обсяг господарських операцій, який може бути досягнутий в ідеальних умовах праці з мінімально можливими негативними результатами. Це максимально можливий вихід продукції, який також називається ідеальною виробничою потужністю, паспортною виробничою потужністю, максимальною виробничою потужністю.

Практична виробнича потужність — це найвищий рівень виробництва, який досягається підприємством при збереженні прийняттого ступеня ефективності з урахуванням неминучих втрат виробничого часу (відпусток, вихідних і святкових днів, ремонту обладнання). Вона також називається максимальною практичною виробничою потужністю.

Нормальна виробнича потужність є середній рівень господарської діяльності, який достатній для задоволення попиту на товари і послуги, що виготовляються підприємством на протязі років з урахуванням сезонних і циклічних коливань попиту, тенденцій його росту або скорочення.

Очікуваний річний обсяг виробництва — це поняття близьке за значенням до нормальної виробничої потужності, але з різницею, що воно обмежене терміном в один рік. Цю характеристику також називають планованою виробничою потужністю.

**Приклад 4.** У цеху машинобудівного заводу використовується три групи верстатів: шліфувальні — 5 одиниць, стругальні — 11 одиниць, револьверні — 12 одиниць. Норма часу на обробку одиниці виробу в кожній групі верстатів відповідно: 0,5 год; 1,1 год; 1,5 год.

Визначити виробничу потужність цеху, якщо відомо, що режим роботи заводу дві зміни, тривалість зміни — 8 год.; регламентовані простой обладнання складають 7% від режимного фонду часу, кількість робочих днів за рік — 255.

*Рішення.*

1. Розрахуємо фонд часу роботи обладнання заводу:

$$\Phi_{\max} = D_p \times 3 \times t_{zm} \times 100 - \% / 100,$$

де  $D_p$  — кількість робочих днів за рік;

$3$  — кількість змін;

$t_{zm}$  — тривалість зміни;

$\%$  — відсоток простоїв обладнання.

$$\Phi_{\max} = 255 \times 2 \times 8 \times 0,93 = 3794,2 \text{ год.}$$

2. Розрахуємо виробничу потужність цеху.

$$P_{шл} = 3794,2 \times 5 / 0,5 = 37\,942 \text{ од.},$$

$$P_{стр} = 3794,2 \times 11 / 1,1 = 37\,942 \text{ од.},$$

$$P_{рев} = 3794,2 \times 15 / 1,5 = 37\,942 \text{ од.}$$

Таким чином, потужність цеху машинобудівного заводу складає 37 942 од. виробів за рік.

Від того, який рівень виробничої діяльності буде обраний для визначення ставки розподілу накладних витрат, залежить потенційно довгостроковий ефект на надлишкове або недостатнє поглинання заводських накладних витрат.

### Контрольні питання до теми 14

1. Охарактеризуйте поняття ефективності в широкому розумінні та ефективності витрат підприємства.
2. Що є основним інструментом підвищення ефективності витрат підприємства?
3. На які аспекти діяльності підприємства впливає зниження його витрат?
4. Назвіть основні фактори підвищення ефективності одноразових витрат.
5. За якими напрямками відбувається пошук резервів скорочення поточних витрат підприємства?
6. Назвіть основні фактори підвищення ефективності одноразових витрат.
7. Як трактується закон убуючої віддачі?
8. Що слід розуміти під граничною доходністю ресурсу?
9. Дати визначення граничних витрат на підприємстві.
10. В чому проявляється позитивний ефект масштабу виробництва?
11. Які особливості негативного ефекту масштабу виробництва?
12. Розкрити сутність виробничої потужності підприємства.
13. Дати характеристику окремих рівнів виробничої потужності підприємства.

### Рекомендована література

1. *Андрійчук В., Бауер Л.* Менеджмент: прийняття рішень і ризик: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 1998. — 284 с.
2. *Величко О. П., Мірошник Н. В.* Методичні рекомендації для проведення лекцій, практичних занять та самостійної роботи з курсу «Управління ресурсами і витратами». — Дніпропетровськ, 2003. — 29 с.
3. *Витрати підприємства:* Навчал. посібник. — К.: ЦУЛ, 2002. — 656 с.
4. *Дем'яненко С. І.* Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві. — К.: КНЕУ, 1998. — 264 с.
5. *Котляров С. А.* Управление затратами. — СПб.: Питер, 2001. — 160 с.
6. *Підприємництво в аграрній сфері економіки* / М. І. Малік, Ю. О. Лупенко, Л. В. Романова та ін. За ред. П. Т. Саблука, М. Й. Малік. — К.: ІАЕ, 1997. — 417 с.
7. *Тарнавська Н. П., Пушкар Р. М.* Менеджмент: Теорія та практика: Підручник для вузів. — Тернопіль: Карт-бланш, 1997. — 398 с.
8. *Формування виробничого потенціалу та ринку засобів виробництва* / В. Г. Більський, П. А. Денисенко, В. В. Коврига та ін. За ред. П. Т. Саблука, В. Г. Більського. — К.: Урожай, 1993. — 384 с.
9. *Шим Джей К., Сигел Джол Г.* Методы управления стоимостью и анализа затрат: Пер. с англ. — М.: Информационно-издательский дом «Филин», 1996. — 344 с.
10. *Фатхутдинов О. А.* Производственный менеджмент: Учебник для вузов. — М.: Банки и биржи. ЮНИТИ, 1997. — 447 с.

### Додаткова література

1. *Бондар І. Ю., Пахомов В. І.* Управління витратами виробництва та собівартістю продукції: Навч. посібник. — К.: КНТЕУ, 2000.

2. *Грещак М. Г.* та ін. Внутрішній економічний механізм підприємства: Навч. посібник / М. Г. Грещак, О. М. Гребешкова, О. С. Коцюба; За ред. М. Г. Грещака. — К.: КНЕУ, 2001. — 228 с.
3. *Покропивний С. Ф.* Економіка підприємства: Структурно-логічний навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2001.
4. *Берзін І. Э.* Экономика фирмы. — М.: ИМПЭ, 1997. — 253 с.
5. Матеріали семінару «Управління витратами», організованого Міжнародною фінансовою Корпорацією в межах проекту Корпоративного Розвитку в Україні 22 травня 2003 р. в м. Кривому Розі.
6. *Мици А. А.* Экономическая оценка естественных ресурсов. — М.: Мысль, 1972. — С. 33–35.
7. *Новиков Д. Т.* Управление материальными ресурсами / Д. Т. Новиков, А. И. Греченко, А. Н. Захаров, Н. А. Нестеров — М.: Знание, 1990. — 64 с.
8. *Яременко О.* Управление материальными ресурсами // Бизнес-Информ. — 1997. — № 22
10. *Управління виробничою інфраструктурою:* Навч. посібн. / М. А. Белов — К.: КНЕУ, 2000.
11. *Кейнс Д. М.* Общая теория занятости, процента и денег. — М.: ЮНИТИ, 1995.
12. *Столерю Л.* Равновесие. Экономический рост. — М.: Наука, 1974.
13. *Ситник В. Ф., Орленко Н. С.* Імітаційне моделювання: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 1998. — 230 с.
14. *Точилин В. А.* Корректность экономико-математических моделей. — К.: Наукова думка, 1989. — 200 с.



## ТЕСТИ З ТЕМ ДИСЦИПЛІНИ

1. На зниження собівартості продукції впливають внутрішньовиробничі техніко-економічні фактори:
  - а) покращання використання природних ресурсів;
  - б) підвищення технічного рівня виробництва;
  - в) покращання структури виготовленої продукції;
  - г) зміна складу і якості природної сировини;
  - д) зміна розміщення виробництва.
2. Поняття «прибуток підприємства до оподаткування» включає:
  - а) виручку, отриману від реалізації продукції;
  - б) різницю між обсягом реалізованої продукції у вартісному вираженні та її собівартістю;
  - в) грошове вираження вартості товарів;
  - г) прибуток від реалізації продукції, результат від іншої реалізації, доходи від позареалізаційних операцій (по цінних паперах, співучасті в інших підприємствах тощо);
  - г) жодна відповідь не правильна.
3. Які витрати є критерієм оптимізації запасів?
  - а) по закупівлі продукції;
  - б) по утриманню запасів;
  - в) витрати в результаті відсутності продукції на складі виробника;
  - д) транспортні витрати.
4. До групування витрат за статтями кошторису входять витрати на:
  - а) сировину і основні матеріали;
  - б) оплату праці;
  - в) амортизацію основних виробничих фондів;
  - г) паливо й енергію на технологічні цілі;
  - д) допоміжні матеріали.
5. До витрат на управління і організацію виробництва відносяться:
  - а) прямі;
  - б) непрямі;
  - в) змінні;
  - г) постійні;
  - д) по обслуговуванню обладнання.
6. Цехова собівартість продукції включає в себе витрати:
  - а) цеху на виконання технологічних операцій;
  - б) підприємства на виробництво даного виду продукції;
  - в) цеху на управління виробництвом;
  - г) цеху на виконання технологічних операцій та управління цехом.

7. До собівартості продукції виробничих підприємств відносяться:
  - а) поточні витрати на виробництво;
  - б) капітальні витрати;
  - в) виражені в грошовій формі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції;
  - г) витрати на сировину, матеріали і заробітну плату виробникам;
  - д) витрати на обладнання.
8. Виробнича собівартість продукції включає:
  - а) витрати цеху на виробництво даного виду продукції;
  - б) цехову собівартість і загальнозаводські витрати;
  - в) витрати на виробництво та збут продукції;
  - г) витрати на технологічну собівартість;
  - д) витрати на комерційну собівартість.
9. Комерційна собівартість продукції включає витрати:
  - а) на виробництво і збут продукції (комерційні витрати);
  - б) цехову собівартість;
  - в) виробничу собівартість;
  - г) підприємства на основні та допоміжні матеріали;
  - д) підприємства на управління виробництвом.
10. До змінних витрат відносяться:
  - а) матеріальні витрати;
  - б) витрати по реалізації продукції;
  - в) амортизаційні відрахування;
  - г) заробітна плата виробничого персоналу;
  - д) адміністративні й управлінські витрати.
11. Розподіл витрат на постійні та змінні здійснюється з метою:
  - а) прогнозування прибутку;
  - б) визначення для кожної конкретної ситуації обсягу реалізації, що забезпечує беззбиткову діяльність (критичний обсяг);
  - в) розподілу цехової, виробничої та комерційної собівартості.
12. Поняття «прибуток від реалізації продукції» означає:
  - а) грошове відображення вартості товарів;
  - б) чистий дохід підприємства;
  - в) витрати на виробництво реалізованої продукції;
  - г) виручку, отриману від реалізації продукції;
  - д) різницю між обсягом реалізованої продукції у вартісному вираженні та її собівартістю.
13. Витрати і прибуток торговельних підприємств включаються до:
  - а) закупівельної ціни;
  - б) оптової ціни підприємства;
  - в) роздрібною ціни;
  - г) оптової ціни промисловості;
  - д) збутової ціни.

14. Дайте визначення закону попиту:
- а) із ростом ціни попит на продукцію знижується;
  - б) із ростом ціни попит на продукцію зростає;
  - в) жодна відповідь не правильна.
15. Які витрати відносяться до закупівельної продукції?
- а) за оформлення замовлення;
  - б) за оформлення договору про постачання і комунікації з постачальниками;
  - в) транспортні;
  - г) зі складування та оформлення замовлення;
  - д) всі відповіді правильні.
16. В чому полягає призначення класифікації по кошторисних статтях витрат?
- а) визначення ціни на придбання деталей, вузлів;
  - б) розрахунок прямих і непрямих витрат;
  - в) розрахунок собівартості одиниці конкретного виду продукції;
  - г) є основою для складання кошторису витрат на виробництво.
17. Які витрати відносяться до зберігання запасів?
- а) витрати на складське зберігання;
  - б) витрати на утримання складів;
  - в) витрати на транспортні перевезення;
  - г) капітальні витрати.
18. Рентабельність продукції визначається:
- а) відношенням чистого прибутку до обсягу реалізованої продукції;
  - б) відношенням прибутку від реалізації до виручки від реалізації (без ПДВ і акцизу);
  - в) відношенням чистого прибутку до середньої вартості майна підприємства;
  - г) відношенням прибутку до оподаткування до середньої вартості основних фондів і матеріальних оборотних засобів.
19. Дайте визначення граничних витрат:
- а) це додаткові витрати, пов'язані з виробництвом ще однієї додаткової одиниці продукції;
  - б) це витрати виробництва одиниці продукції;
  - в) це витрати посередника;
  - г) це максимальні витрати підприємства.
20. В якому варіанті відповіді правильно відображений закон убуючої віддачі?
- а) цей закон стверджує, що з певного моменту послідовне приєднання одиниць змінного ресурсу (наприклад праці) до незмінного фіксованого ресурсу (наприклад капіталу) дає зменшений додатковий і граничний продукт у розрахунку на кожну одиницю змінного ресурсу;
  - б) цей закон стверджує, що віддача з вкладеного капіталу менша при неефективному використанні основного капіталу.
21. Якщо лінія ціни стосується середніх витрат, то:
- а) підприємство не отримує прибутку;
  - б) підприємство отримує максимальний прибуток;

- в) підприємство отримує збитки.
22. Якщо середні витрати нижчі лінії ціни, то:
- а) підприємство отримує збитки;
  - б) підприємство отримує високий прибуток;
  - в) підприємство отримує нормальний прибуток.
23. До групування витрат за економічними елементами відносяться витрати на:
- а) паливо і енергію на технологічні цілі;
  - б) основну заробітну плату робітникам;
  - в) амортизацію основних фондів;
  - г) витрати на підготовку та овоєння виробництва;
  - д) додаткову заробітну плату робітникам.
24. Призначення класифікації витрат на виробництво за економічними елементами :
- а) розрахунок собівартості одиниці конкретного виду продукції;
  - б) основа для складання кошторису витрат на виробництво;
  - в) розрахунок витрат на матеріали;
  - г) визначення витрат на заробітну плату;
  - д) встановлення ціни виробу.
25. До поняття «рентабельність підприємства» відносяться:
- а) отриманий прибуток підприємства;
  - б) відносна доходність або прибутковість, що вимірюється у відсотках до витрат коштів або капіталу;
  - в) відношення прибутку до середньої вартості основних фондів та оборотних засобів;
  - г) валовий прибуток на 1 грн обсягу реалізованої продукції;
  - д) відношення прибутку до ціни виробу.
26. Дайте визначення закону пропозиції:
- а) із ростом ціни обсяг продукції знижується;
  - б) із ростом ціни збільшується обсяг продукції;
  - в) ціна не впливає на обсяг продукції.
27. Витрати і прибуток збутових організацій включаються до:
- а) оптової ціни підприємства;
  - б) оптової ціни промисловості;
  - в) роздрібною ціни.
28. Якщо середні валові витрати підприємства вищі лінії цін, то:
- а) підприємство отримує нормальний прибуток;
  - б) підприємство отримує високий прибуток;
  - в) підприємство отримує збитки;
  - г) досягається точка беззбитковості.
29. Поділ підприємства на центри відповідальності дозволяє:
- а) використати специфічні методи управління витратами, враховуючи особливості діяльності кожного підрозділу;

- б) поєднати управління витратами з організаційною структурою підприємства;
  - в) децентралізувати управління витратами;
  - г) встановити відповідальних за виникнення витрат;
  - д) всі відповіді правильні.
30. Маржинальний прибуток — це:
- а) частина виручки від реалізації, яка залишається на покриття постійних витрат і утворення прибутку;
  - б) максимально можлива сума прибутку;
  - в) частина виручки, що покриває змінні витрати підприємства;
  - г) жодна відповідь не правильна.
31. Постійні — це витрати:
- а) які постійно мають місце на виробництві;
  - б) сума яких не змінюється при зміні виручки від реалізації продукції;
  - в) сума яких постійно має тенденцію до скорочення;
  - г) є основою собівартості продукції.
32. До невиробничих витрат належать:
- а) торговельні витрати;
  - б) загальні витрати;
  - в) адміністративні витрати;
  - г) всі відповіді правильні.
33. Рівень витрат підприємства — це:
- а) співвідношення виручки до суми витрат;
  - б) співвідношення суми витрат до виручки;
  - в) співвідношення прибутку до суми витрат;
  - г) співвідношення постійних та змінних витрат.
34. Питома собівартість — це:
- а) витрати, що припадають на одиницю виготовленої продукції;
  - б) співвідношення виробничих і невиробничих витрат;
  - в) частка витрат у ціні реалізації продукції;
  - г) приріст витрат за рахунок введення додаткової одиниці змінного ресурсу.
35. Виробнича потужність — це:
- а) максимальний фонд часу роботи обладнання;
  - б) кількість одиниць використаного обладнання;
  - в) можливість підприємства виготовляти певний обсяг продукції на протязі заданого періоду часу;
  - г) норма працеемності виготовлення виробів.
36. Які існують рівні виробничої потужності?
- а) теоретичний;
  - б) практичний;
  - в) нормальний;
  - г) оптимальний;
  - д) мінімальний.

37. Яка мета створення запасів на підприємстві?
- а) підвищення рентабельності діяльності;
  - б) захист від інфляції;
  - в) забезпечення безперервного процесу виробництва і реалізації продукції;
  - г) збільшення обсягів реалізації продукції.
38. Гарантійний запас створюється:
- а) для задоволення непередбачуваного збільшення попиту;
  - б) для компенсації втрат в результаті форс-мажорних обставин;
  - в) для задоволення очікуваного попиту згідно з виробничою програмою;
  - г) для оптимізації витрат на підприємстві;
  - д) всі відповіді правильні.
39. Які методи застосовуються для відображення реальної вартості запасів?
- а) система своєчасного виробництва;
  - б) канбан;
  - в) CVP;
  - г) LIFO;
  - д) FIFO.
40. Система своєчасного виробництва передбачає:
- а) створення запасів на підприємстві;
  - б) відсутність запасів або їх мінімальний розмір;
  - в) зменшення розміру капітальних і поточних витрат;
  - г) зниження ризику морального старіння запасів;
  - д) зменшення кількості облікових операцій та обсягу документації.
41. Матеріальні ресурси підприємства — це:
- а) сукупність засобів виробництва (засобів праці та предметів праці);
  - б) основні фонди підприємства;
  - в) виробничі потужності підприємства;
  - г) запаси товарно-матеріальних цінностей.
42. Амортизація основних фондів — це:
- а) втрата основними фондами їх основної вартості в результаті їх функціонування;
  - б) витрати на відтворення основних фондів;
  - в) старіння їх під дією науково-технічного прогресу;
  - г) грошове відшкодування зносу основних фондів.
43. Номенклатура матеріальних ресурсів — це:
- а) співвідношення між окремими елементами матеріальних ресурсів та їх складовими частинами;
  - б) перелік або сукупність груп, видів матеріальних ресурсів для забезпечення процесу виробництва;
  - в) ступінь відповідності між окремими матеріальними ресурсами;
  - г) виробниче споживання окремих видів матеріальних ресурсів.
44. Інфраструктура ринку — це:

- а) комерційна установа, де укладаються угоди між виробниками і споживачами певної продукції;
  - б) сукупність пов'язаних між собою закладів, що діють в межах ринку засобів виробництва;
  - в) платоспроможність споживача на ринку;
  - г) форма продажу товарів.
45. Формування майна підприємства є одним із видів:
- а) інвестиційної діяльності;
  - б) комерційної діяльності;
  - в) грошово-кредитної діяльності;
  - г) жодна відповідь не правильна.
46. Довготривалі витрати підприємства пов'язані з:
- а) поточною діяльністю;
  - б) інвестиційною діяльністю;
  - в) маркетинговою діяльністю;
  - г) процесом управління.
47. Реальні інвестиції — це:
- а) вкладання капіталу в цінні папери;
  - б) придбання нових технологій;
  - в) капітальні вкладення в матеріальні активи підприємства (модернізація, реконструкція тощо);
  - г) жодна відповідь не правильна.
48. Додаткові витрати обігу пов'язані з:
- а) продовженням процесу виробництва в торгівлі (фасовка, маркування товарів тощо);
  - б) підвищенням якості обслуговування споживачів;
  - в) доведенням товарів від виробника до споживача;
  - г) перетворенням виробничого асортименту в торговельний.
49. Метод LIFO означає:
- а) «перший прийшов — перший пішов»;
  - б) «останній прийшов — перший пішов»;
  - в) «перший прийшов — останній пішов»;
  - г) жодна відповідь не правильна.
50. Метод FIFO означає:
- а) «останній прийшов — перший пішов»;
  - б) «перший прийшов — останній пішов»;
  - в) «перший прийшов — перший пішов»;
  - г) жодна відповідь не правильна.
51. Процес управління витратами складається з етапів:
- а) планування витрат;
  - б) управління собівартістю для прийняття управлінських рішень;
  - в) мотивація праці;
  - г) контроль витрат;

- д) всі відповіді правильні.
52. Чистий прибуток — це:
- а) кінцевий результат діяльності підприємства;
  - б) цільовий прибуток підприємства;
  - в) частина виручки від реалізації, яка залишається на покриття постійних витрат і утворення прибутку;
  - г) валовий прибуток підприємства.
53. Моніторинг витрат — це:
- а) механізм поточного спостереження за витратами;
  - б) розробка кошторису витрат;
  - в) планування витрат;
  - г) процес ціноутворення продукції.
54. Нормальна виробнича потужність — це:
- а) найвищий рівень виробництва, проте з врахуванням неминучих втрат виробничого часу (вихідних, святкових днів, відпусток);
  - б) обсяг виробництва в ідеальних умовах бізнесу;
  - в) середній рівень виробництва, але достатній для задоволення попиту споживачів;
  - г) планований обсяг виробництва.
55. Оптимальний розмір партії постачання визначається за моделлю:
- а) Альтмана;
  - б) Уілсона;
  - в) Паретто;
  - г) жодна відповідь не правильна.
56. Мати понаднормативні запаси — це:
- а) неефективно, бо означає відволікати з обігу певну частину фінансових ресурсів;
  - б) добре, бо означає збільшити суму оборотного капіталу підприємства;
  - в) добре, бо це резерв для задоволення непередбаченого попиту споживачів;
  - г) додаткові втрати у процесі їх зберігання.
57. До витрат, пов'язаних з придбанням запасів, відносяться:
- а) витрати по оформленню замовлення, договору постачання та комунікацій з постачальниками;
  - б) транспортні витрати, якщо вартість транспортування не входить до вартості отриманого товару;
  - в) витрати по складуванню та отриманню замовлення;
  - г) всі відповіді правильні.
58. Змінні витрати — це витрати:
- а) які змінюються пропорційно змін обсягу виробництва;
  - б) які змінюються непропорційно відносно змін обсягу виробництва;
  - в) які змінюються від введення додаткової одиниці змінного ресурсу;
  - г) всі відповіді правильні.



59. Назвати особливості попроцесного кошторису витрат:
- а) якість продукції однорідна;
  - б) попит на продукцію постійний;
  - в) виробництво є неперервним, масовим і здійснюється поточним методом;
  - г) виконання замовлень покупця забезпечується на основі запасів виробника;
  - д) всі відповіді правильні.
60. Назвати сфери діяльності, де застосовується позамовний кошторис витрат:
- а) виробництво скла та пластмас;
  - б) виробництво харчових продуктів;
  - в) текстильна промисловість;
  - г) друкарська справа;
  - д) професійні послуги.
61. Які відносні показники характеризують ефективність витрат на підприємстві?
- а) рівень витратоємності;
  - б) абсолютне відхилення витрат;
  - в) рівень витратовіддачі;
  - г) рентабельність витрат;
  - д) відносне відхилення витрат.
62. Рентабельність витрат — це:
- а) співвідношення чистого прибутку до суми витрат у відсотках;
  - б) різниця доходів і витрат підприємства;
  - в) співвідношення постійних і змінних витрат на виробництві;
  - г) відношення суми витрат до обсягу реалізації продукції у відсотках.
63. Чистий прибуток використовується на :
- а) інвестиційні цілі, соціальний розвиток персоналу та фонд дивідендів;
  - б) на покриття альтернативних (явних та неявних) витрат;
  - в) на сплату податків та обов'язкових платежів;
  - г) на збільшення амортизаційного фонду підприємства.
64. Чи відображає ефективність діяльності підприємства розмір його чистого прибутку?
- а) ні, оскільки не є результативним показником;
  - б) частково;
  - в) так, оскільки характеризує кінцевий результат діяльності підприємства;
  - г) жодна з відповідей не правильна.
65. Розмір амортизаційного фонду підприємства залежить від:
- а) наявності основних засобів та нематеріальних активів підприємства;
  - б) інтенсивності інвестиційних процесів на підприємстві;
  - в) норм амортизації та середньорічної вартості основних фондів;
  - г) норм амортизації та балансової вартості основних фондів на кінець періоду.
66. Метод рівномірної амортизації передбачає:
- а) списання більшої частини первісної вартості обладнання у перші роки служби;
  - б) списання вартості обладнання рівними частинами впродовж періоду його функціонування;

- в) перенесення зносу вартості обладнання на витрати пропорційно його продуктивності;  
г) жодна з відповідей не правильна.
67. Метод прискореної амортизації передбачає:
- а) збільшення норми амортизації на активну частину основних фондів не більше, ніж у два рази;
  - б) збільшення амортизаційного фонду і прискорення процесу оновлення основних фондів;
  - в) захист коштів амортизаційного фонду від інфляції;
  - г) скорочення періоду амортизації основних фондів;
  - д) всі відповіді правильні.
68. Подальший розвиток підприємства пов'язаний з:
- а) довготривалими витратами (інвестиціями) підприємства;
  - б) поточними витратами підприємства;
  - в) альтернативними витратами підприємства;
  - г) всі відповіді правильні.
69. Основною метою планування витрат є:
- а) розподіл планованої суми витрат між окремими центрами витрат і центрами відповідальності;
  - б) визначення оптимального розміру витрат економічних ресурсів для забезпечення планованого обсягу реалізації продукції та прибутку;
  - в) обґрунтування основних напрямків економії витрат;
  - г) всі відповіді правильні.
70. Критерієм економічності витрат торговельного підприємства є:
- а) мінімізація рівня витратоємності його діяльності;
  - б) оптимізація суми і рівня витрат;
  - в) ефективне здійснення цінової політики;
  - г) досягнення конкурентних переваг на споживчому ринку.
71. Завданнями аналізу витрат є:
- а) визначення фактичних рівнів і суми витрат;
  - б) оцінка динаміки і ступеня виконання плану по витратах;
  - в) визначення розміру економії або надмірних витрат коштів по загальному рівню та окремих статтях;
  - г) визначення впливу окремих факторів на розмір відхилення витрат від плану;
  - д) всі відповіді правильні.
72. Оновлення основних засобів на підприємстві може здійснюватися на:
- а) простій основі;
  - б) розширеній основі;
  - в) відновлюваній основі;
  - г) всі відповіді правильні.
73. Розширене відтворення основних засобів здійснюється за рахунок:
- а) коштів амортизаційного фонду;
  - б) накопиченої амортизації та інших фінансових джерел;

- в) прибутку;
- г) довгострокових позичок.

74. Назвати особливості простого відтворення основних засобів:

- а) здійснюється лише в межах амортизаційного фонду;
- б) здійснюється лише у формі поточного ремонту;
- в) здійснюється лише у формі придбання нових видів основних засобів;
- г) всі відповіді правильні.

75. До основних принципів управління витратами відносяться:

- а) системний підхід до управління витратами;
- б) недопущення надлишкових витрат;
- в) органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- г) підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат;
- д) всі відповіді правильні.

Схема міжпродуктового балансу

Продукти		Ресурси				Поточне (проміжне) споживання				Виробниче поточне споживання (для виробництва іншої продукції)				Кінцеве споживання				Всього споживання		Добавок							
Поточне виробництво		Імпорт		Інші джерела ресурсів		Разом		Продукти		Разом поточне споживання		Виробниче поточне споживання (для виробництва іншої продукції)				Фонд невикористаного споживання		Фонд нагород-ження		Експорт		Разом кінцеве споживання		Всього споживання		Добавок	
																Ринок		Науково-дослідні роботи		Разом		Разом					
																Запаси		Резерви		Разом		Разом					
																Разом		Разом		Разом		Разом					

**Відомість  
фактичних витрат технологічних матеріалів**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. \_\_\_\_\_  
(місяць) (назва підрозділу)

(назва підприємства)

Виробничий документ		Вартість матеріалів у незавершеному виробництві	Фактичні витрати за місяць																	Загальна сума (вартість) витрачених матеріалів
№	дата		Основних матеріалів									Допоміжних матеріалів								
			матеріал А		матеріал Б		і т.д.		разом (сума)	відхилення від норми	матеріал А		матеріал Б		і т.д.		разом (сума)	відхилення від норми		
			кількість	сума	кількість	сума					кількість	сума	кількість	сума						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
1.																				
Разом																				

**Відомість**  
**фактичних витрат центру на роботу силу**  
 за \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.  
 (місяць)

(назва підприємства)

Виробничий документ		Витрати на роботу силу при відрядній формі оплати праці				Витрати на роботу силу при почасовій формі оплати праці							Примітки
№	дата	сума заробітної плати	відрахування на соціальні заходи	відрахування в резерв відпусток	разом	заробітна плата, обчислена за обсяг робіт	нараховано заробітної плати за фактичні витрати часу	відрахування на соціальні заходи	відрахування в резерв відпусток	разом фактичних витрат на роботу силу	витрати на роботу силу за фактичний обсяг робіт	відхилення	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

**Нагромаджувальна відомість  
витрат на засоби праці за проміжний внутрімісячний період**

з \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_

№ з/п	Документ		Короткий зміст запису (операції)	Постійні витрати			Змінні витрати				Всього
	№	дата		знос основних засобів і МНМА	зарплата з відрахуваннями	і т.д.	паливо і енергія	мастила	внутрішні переміщення вантажів	і т.д.	
	Залишок на початок місяця										
	Фактичні витрати за проміжний період										
			– постійні								
			– змінні								
	055	02–05									

**Підсумкова відомість  
витрат на виробництво і обчислення фактичної собівартості  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
(місяць)**

№ з/п	Внутрімісячні звітні періоди	Залишок незавершеного виробництва на початок місяця	Технологічні витрати за місяць				Загально-виробничі накладні (організаційно-управлінські) витрати	Заграти на виробництво, всього	Незавершене виробництво на кінець місяця	Фактична собівартість виробів, випущених з виробництва за місяць
			на технологічні матеріали	на робочу силу	на засоби праці	всього				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11



## **ЗАКОН УКРАЇНИ «ПРО ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ» (витяг)**

### **Стаття 5. Валові витрати**

5.2. До складу валових витрат включаються:

5.2.1. Суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, у тому числі витрати на придбання електричної енергії (включаючи реактивну), з урахуванням обмежень, установлених пунктами 5.3–5.7 цієї статті.

5.3. Не включаються до складу валових витрат витрати на:

5.3.1. Потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності, а саме:

- організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям, визначеним пунктом 7.11 цього Закону, та витрат, пов'язаних з проведенням рекламної діяльності, які регулюються нормами підпункту 5.4.4 цієї статті). Обмеження частини другої цього підпункту не стосуються платників податку, основною діяльністю яких є:
- організація прийомів, презентацій і свят за замовленням та за рахунок інших осіб;
- придбання лотерей, участь в азартних іграх;
- фінансування особистих потреб фізичних осіб за винятком виплат, передбачених пунктами 5.6 і 5.7 цієї статті, та в інших випадках, передбачених нормами цього Закону.

5.3.2. Придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт та інші поліпшення основних фондів та витрати, пов'язані з видобуванням корисних копалин, а також з придбанням нематеріальних активів, які підлягають амортизації, згідно зі статтями 8 і 9 та підпунктом 7.9.4 цього Закону.

5.3.3. Сплату податку на прибуток підприємств, податку на нерухомість, а також податків, установлених пунктами 7.8, 10.2 і статтею 13 цього Закону; сплату податку на додану вартість, включеного до ціни товарів (робіт, послуг), що придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання, сплату податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються за рахунок сум виплат таких доходів згідно із законом України про оподаткування доходів фізичних осіб.

Для платників податку на прибуток підприємств, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, до складу валових витрат виробництва (обігу) входять суми податків на додану вартість, сплачених у складі ціни придбання товарів (робіт, послуг), вартість яких належить до валових витрат такого платника податку.

У разі якщо платник податку на прибуток, зареєстрований як платник податку на додану вартість, одночасно здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що обкладаються податком на додану вартість та звільнені від оподаткування, або не є об'єктом обкладення таким податком, податок на додану вартість, сплачений у складі витрат на придбання товарів (робіт, послуг), які відносяться до складу валових витрат,

та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, включається відповідно до валових витрат або балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму, що не включена до складу податкового кредиту такого платника податку згідно із Законом України «Про податок на додану вартість».

5.3.4. Сплату вартості торгових патентів, яка враховується у зменшення податкових зобов'язань платника податку в порядку, передбаченому пунктом 16.3 цього Закону.

5.3.5. Сплату штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду.

5.3.6. Утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання холдингових компаній, які є окремими юридичними особами.

Під терміном «холдингові компанії» слід розуміти юридичних осіб, які є власниками інших юридичних осіб або здійснюють контроль над такими юридичними особами як пов'язані особи, відповідно до пункту 1.26 цього Закону.

5.3.7. Виплату емісійного доходу на користь емітента корпоративних прав.

5.3.8. Виплату дивідендів.

5.3.9. Виплату винагород або інших видів заохочень пов'язаним з таким платником податку фізичним чи юридичним особам у разі, якщо немає документальних доказів, що таку виплату або заохочення було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час). За наявності зазначених документальних доказів віднесенню до складу валових витрат підлягають фактичні суми виплат (заохочень), але не більші ніж суми, розраховані за звичайними цінами.

Не підлягають віднесенню до складу валових витрат суми збитків платника податку, понесених у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) або їх обміном за цінами, що нижчі за звичайні, пов'язаним з таким платником податку особам.

У разі коли сума виплат (заохочень) або її частина пов'язаним фізичним особам не визнаються валовими витратами, така сума (або її частина) є базою для нараховування внесків на соціальні заходи, передбачені пунктом 5.7 цієї статті.

Не належать до складу валових витрат будь-які витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення податкового обліку.

У разі втрати, знищення або зіпсуття зазначених документів платник податку має право письмово заявити про це податковому органу та здійснити заходи, необхідні для поновлення таких документів. Письмова заява має бути надіслана до/або разом з поданням розрахунку податкових зобов'язань звітного періоду. Якщо платник податку не подасть у такий строк письмову заяву та не поновить зазначених документів до закінчення податкового періоду, що настає за звітним, непідтверджені відповідними документами витрати не визнаються валовими витратами і на суму недосплаченого податку нараховується пеня у розмірі облікової ставки Національного банку України, збільшеної в 1,2 разу.

Якщо платник податку поновить зазначені документи у наступних періодах, підтверджені витрати (з урахуванням сплаченої пені) включаються до валових витрат податкового періоду, на який припадає таке поновлення.

5.4. Особливості віднесення витрат подвійного призначення до складу валових витрат платника податку.

До валових витрат включаються:

5.4.1. Витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України.

5.4.2. Витрати, крім тих, що підлягають амортизації, пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво і раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення та дослідження моделей і зразків, пов'язаних з основною діяльністю платника податку, виплатою роялті та придбанням нематеріальних активів (крім тих, що підлягають амортизації) для їх використання в господарській діяльності платника податку. Норми цього підпункту стосуються витрат на зазначені заходи незалежно від того, чи призвели такі заходи до збільшення доходів платника податку.

Витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності платника податку, у тому числі з питань законодавства, і передплату спеціалізованих періодичних видань, а також на проведення аудиту згідно з чинним законодавством, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням платника податку.

Витрати платника податку, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою за профілем такого платника податку фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку, в українських закладах освіти, за винятком фізичних осіб, пов'язаних з таким платником податку. Порядок професійної підготовки і перепідготовки та розміри витрат на такі цілі встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Обов'язки з доведення зв'язку витрат на цілі, обумовлені цим підпунктом, з основною діяльністю платника податку, покладаються на такого платника податку.

У разі виникнення розбіжностей між податковим органом та платником податку стосовно зв'язку витрат на цілі, обумовлені цим підпунктом, з основною діяльністю платника податку, такі податкові органи зобов'язані звернутися до Міністерства України у справах науки і технологій, чий експертний висновок є підставою для прийняття рішення податковим органом.

Оскарження рішень податкових органів, прийнятих на підставі експертних висновків Міністерства України у справах науки і технологій, провадиться платниками податку в загальному порядку.

5.4.3. Будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, але не більше від суми, яка відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих (оприлюднених) платником податку, але не вище 10 відсотків від сукупної вартості таких товарів, що були продані, та за якими не закінчився строк гарантійного обслуговування.

У разі здійснення гарантійних замін товарів платник податку зобов'язаний вести окремий облік бракованих товарів, повернутих покупцями, а також облік покупців, що отримали таку заміну або послуги з ремонту (обслуговування), у порядку, встановленому центральним податковим органом.

Здійснення заміни товару без зворотного отримання бракованого товару або без належного ведення зазначеного обліку не дає права на збільшення валових витрат продавця такого товару на вартість замін.

Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійних заміन, а також перелік товарів, на які встановлюється гарантійне обслуговування, визначаються Кабінетом Міністрів України на підставі норм законодавства з питань захисту прав споживачів.

Під терміном «оприлюднення» слід розуміти розповсюджене в змісті реклами, технічної документації, договору або іншого документа зобов'язання продавця щодо умов та строків гарантійного обслуговування.

5.4.4. Витрати платника податку на проведення передпродажних та рекламних заходів стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються (надаються) такими платниками податку.

Витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламною метою, але не більше двох відсотків від оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний (податковий) рік.

5.4.5. Будь-які витрати платника податку, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (крім витрат, що підлягають амортизації або відшкодуванню згідно із нормами статей 8 і 9 цього Закону), які перебувають у його власності, витрати із самостійного зберігання, переробки, захоронення або оплати послуг зі зберігання, переробки, поховання та ліквідації відходів від господарської діяльності платника податку сторонніми організаціями, з очищення стічних вод, інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом господарської діяльності платника податку.

У разі виникнення розбіжностей між податковим органом та платником податку стосовно зв'язку проведених витрат на природоохоронні заходи з діяльністю платника податку податкові органи зобов'язані звернутися до Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України, чий експертний висновок є підставою для прийняття рішення податковим органом.

5.4.6. Будь-які витрати зі страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції платника податку; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних фондів платника податку; екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана платником податку іншим особам; майна платника податку; кредитних та інших комерційних ризиків платника податку, за винятком страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-які витрати зі страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб.

Якщо умови страхування передбачають виплату страхового відшкодування на користь платника податку — страхувальника, застраховані збитки, понесені таким платником податку, відносяться до його валових витрат у податковий період їх понесення, а суми страхового відшкодування таких збитків включаються до валових доходів такого платника податку у податковий період їх отримання.

Будь-які витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності, включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах, крім витрат на придбання торгових патентів, установлених Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької

діяльності». Витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на право здійснення за межами України вилову риби та морепродуктів, а також надання транспортних послуг.

Витрати на відрядження фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку або є членами керівних органів платника податку, у межах фактичних витрат особи, яка відряджена, на проїзд (включаючи перевезення багажу) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження, оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), найм інших житлових приміщень, телефонних рахунків, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкового страхування, витрат на усний та письмовий переклади, інших документально оформлених витрат, пов'язаних з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, включаючи будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку зі здійсненням таких витрат.

Зазначені витрати можуть бути включені до складу валових витрат платника податку лише за наявності підтверджувальних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків з готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, страхових полісів тощо. Не включається до складу витрат платника податку готівка, витрачена на цілі, визначені підпунктами 5.3.1 та 5.4.4 цієї статті, а також на цілі, не пов'язані з відшкодуванням особистих витрат фізичної особи, яка перебуває у відрядженні.

Не дозволяється відносити до складу витрат на харчування вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунка згідно із законами країни перебування, а також плати за видовищні заходи.

Додатково до витрат, визначених першим абзацом цього підпункту, відносяться не підтверджені документально витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добових витрат), понесених у зв'язку з її відрядженням, у межах граничних норм, встановлюваних Кабінетом Міністрів України за кожний повний день відрядження, включаючи день від'їзду та приїзду.

Зазначені граничні норми встановлюються в гривнях:

- в єдиній сумі для відряджень за кордон незалежно від країни відрядження та статусу населених пунктів;
- в єдиній сумі для відряджень у межах України незалежно від статусу населених пунктів.

Кабінетом Міністрів України окремо визначаються граничні норми добових для відряджених членів екіпажів суден (інших транспортних засобів) або суми, що направляються на харчування таких членів екіпажів замість добових, у разі якщо такі судна (інші транспортні засоби):

- здійснюють комерційну, промислову, науково-пошукову чи риболовецьку діяльність за межами територіального моря (вод) України;
- виконують міжнародні рейси для здійснення навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату за межами повітряного або митного кордонів України;

- використовуються для аварійно-рятувальних та пошуково-рятувальних робіт за межами митного кордону або територіального моря (вод) України.

Сума добових визначається:

- у разі відрядження у межах України та країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний контроль;
- згідно з відмітками сторони, що відряджає, та сторони, що приймає, на посвідченні про відрядження, форма якого затверджується центральним податковим органом;
- у разі відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний митний контроль;
- згідно з відмітками органів прикордонного контролю у паспорті або документі, що його замінює.

За відсутності зазначених відміток сума добових не включається до валових витрат платника податку.

Будь-які витрати на відрядження можуть бути включені до складу валових витрат платника податку за наявності підтверджувальних документів щодо зв'язку такого відрядження з основною діяльністю такого платника податку — запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; укладеного договору (контракту); інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь особи, яка відряджена стороною, у переговорах, конференціях або симпозиумах, які проводяться за тематикою, що збігається з основною діяльністю платника податку. За запитом представника податкового органу платник податку має забезпечити за власний рахунок переклад звітних та підтверджувальних документів, виданих іноземною мовою. Суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, які направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, визначаються Кабінетом Міністрів України. Сума добових для таких категорій фізичних осіб не може перевищувати суму, встановлену другим абзацом цього підпункту для інших відряджених осіб. Власник або уповноважена ним особа може встановлювати додаткові обмеження щодо сум та цілей використання коштів, наданих на відрядження.

5.4.9. До валових витрат відносяться витрати платника податку на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності таких об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок такого платника податку на момент набрання чинності цим Законом (крім капітальних затрат, які підлягають амортизації):

- дитячих ясел або садків;
- закладів середньої та середньої професійно-технічної освіти та закладів підвищення кваліфікації працівників такого платника податку;
- дитячих, музичних та художніх шкіл, шкіл мистецтв у разі, якщо вони не надають платних послуг та не займаються іншою комерційною діяльністю;
- закладів охорони здоров'я, пунктів безоплатного медичного обстеження, профілактики та допомоги працівникам;
- спортивних залів і майданчиків, що використовуються безоплатно для фізичного оздоровлення та психологічного відновлення працівників, клубів і будин-

ків культури, у разі якщо вони не використовуються для надання платних послуг та іншої комерційної діяльності (крім будинків відпочинку, туристичних баз та інших подібних закладів);

- приміщень, що використовуються платником податку для організації харчування працівників такого платника податку; багатоквартирного житлового фонду, включаючи гуртожитки, одноквартирного житлового фонду в сільській місцевості та об'єктів житлово-комунального господарства, які перебувають на балансі юридичних осіб, щодо яких платником податку прийнято документально оформлене рішення про передачу на баланс місцевих рад;
- дитячих таборів відпочинку за умови, що вони не здаються в оренду, не використовуються для надання платних послуг або іншої комерційної діяльності.

5.4.10. До валових витрат платника податку відносяться витрати на утримання і експлуатацію та забезпечення основної діяльності (крім тих, що підлягають амортизації): пунктів медичного огляду найманих працівників, наявність яких зумовлена законодавством або колективними договорами, укладеними згідно із Законом; приміщень житлового фонду, які належать юридичним особам, основною діяльністю яких є надання платних послуг з туристичного обслуговування сторонніх громадян чи здавання таких приміщень в оренду (найм) стороннім громадянам або організаціям у порядку, визначеному цим Законом; легкових автомобілів, побутових літальних апаратів, моторних човнів, катерів і яхт, призначених для відпочинку, що належать платникам податку, основною діяльністю яких є надання платних послуг з транспортного чи туристичного обслуговування сторонніх громадян або організацій, а також якщо ці засоби належать спортивним організаціям і використовуються як спортивне знаряддя.

Не включаються до складу валових витрат витрати платника податку (крім витрат на оплату праці) на утримання й експлуатацію приміщень житлового фонду (крім житлового фонду, визначеного у підпункті 5.4.9 цієї статті), побутових літальних апаратів, моторних човнів, катерів і яхт, призначених для відпочинку, що використовуються з іншими цілями, ніж зазначені у цьому підпункті, або іншими платниками податку, ніж зазначені у цьому підпункті; витрати, пов'язані зі стоянкою та паркуванням легкових автомобілів, а також 50 відсотків витрат на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів. При цьому платник податку звільняється від обов'язків доведення зв'язку таких витрат з його господарською діяльністю.

Обмеження, встановлені цим підпунктом, не стосуються платників податку, основною діяльністю яких є надання послуг з утримання та експлуатації приміщень житлового фонду, побутових літальних апаратів, моторних човнів, катерів і яхт, призначених для відпочинку, які належать іншим особам, за замовленням та за рахунок таких інших осіб.

5.5. Особливості визначення складу витрат платника податку у разі сплати процентів за борговими зобов'язаннями.

До складу валових витрат відносяться будь-які витрати, пов'язані з виплатою або нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (у тому числі за будь-якими кредитами, депозитами) протягом звітного періоду, якщо такі виплати або нарахування здійснюються у зв'язку з веденням господарської діяльності платника податку.

Для платників податку, зазначених у підпункті 5.5.3 цього пункту, віднесення до складу валових витрат на виплату або нарахування процентів за борговими

зобов'язаннями на користь осіб, визначених у підпункті 5.5.3 цього пункту, у будь-якому податковому періоді дозволяється у сумі, що не перевищує суми доходів такого платника податку протягом звітного періоду, отриманих у вигляді процентів, збільшеної на суму, що дорівнює 50 відсоткам оподатковуваного прибутку звітного періоду, без урахування суми отриманих процентів.

5.5.3. Вимоги підпункту 5.5.2 поширюються на платників податку, 50 або більше відсотків статутного фонду яких перебуває у власності або управлінні (безпосередньо чи опосередковано) осіб, що є нерезидентами, а також юридичних осіб, звільнених від сплати податку на прибуток підприємств згідно з положеннями пунктів 7.11–7.13 статті 7 цього Закону, чи тих, що відповідно до законодавства сплачують податок за ставками іншими, ніж зазначені у пункті 7,2 статті 7 або статті 10 цього Закону.

Для цілей підпункту 5.5.2 оподатковуваний прибуток без урахування процентів визначається як скоригований валовий дохід звітного періоду без урахування доходу звітного періоду, отриманого у вигляді процентів, зменшений на суму валових витрат звітного періоду, за винятком валових витрат звітного періоду, пов'язаних із виплатою процентів.

Витрати на сплату процентів, які відповідають вимогам підпункту 5.5.1, але не віднесені до складу витрат виробництва (обігу) згідно з положеннями підпункту 5.5.2 протягом звітного періоду, підлягають перенесенню на результати майбутніх податкових періодів зі збереженням обмежень, передбачених підпунктом 5.5.2.

5.6. Особливості визначення складу витрат на оплату праці:

5.6.1. З урахуванням норм пункту 5.3 цієї статті до складу валових витрат платника податку відносяться витрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку (далі – працівники), які включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на виплату авторських винагород та виплат за виконання робіт (послуг), згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-які інші виплати в грошовій або натуральній формі, встановлені за домовленістю сторін (крім сум матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування згідно з нормами закону, що регулює питання оподаткування доходів фізичних осіб (законодавства, що встановлює правила оподаткування прибутковим податком з громадян).

5.6.2. Додатково до виплат, передбачених підпунктом 5.6.1 цієї статті, до складу валових витрат платника податку включаються обов'язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам у випадках, передбачених законодавством, а також внески платника податку на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством.

Якщо, відповідно до договору довгострокового страхування життя, платник податку сплачує за свій рахунок добровільні страхові платежі на користь найманих працівників, які перебувають з ним у трудових відносинах та у яких це місце є основним місцем роботи, то такий платник податку може віднести до складу валових витрат кожного календарного кварталу суму фактично сплачених страхових платежів, що не перевищує 15 відсотків від заробітної плати, отриманої таким працівником від такого платника податку протягом такого календарного кварталу, але не більше ніж 6000 гривень у розрахунку на одного застрахованого працівника протягом звітного податкового року.



При цьому якщо платник податку одночасно сплачує внески на додаткове пенсійне забезпечення (страхування) працівника відповідно до пункту 5.8 цієї статті, такий платник податку може віднести до валових витрат кожного календарного кварталу суму внесків, фактично сплачених на довгострокове страхування життя працівника та на його додаткове пенсійне забезпечення (страхування), які сукупно не перевищують 15 відсотків від заробітної плати, отриманої таким працівником від такого платника податку протягом такого календарного кварталу.

5.7. Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи:

5.7.1. До складу валових витрат платника податку відносяться суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані на виплати, зазначені у підпункті 5.6.1 цієї статті, у розмірах і порядку, встановлених законом.

5.7.2. Добровільні внески на пенсійний рахунок працівника, що відкритий у межах пенсійних планів, передбачених пунктом 5.8 цієї статті, відраховуються платником податку — наймодавцем за рахунок сум виплат доходу такого працівника та не включаються до складу валових витрат такого платника податку — наймодавця.

## ЗМІСТ

Передмова .....	3
<b>Навчально-методичний комплекс із дисципліни «Управління ресурсами і витратами» .....</b>	<b>3</b>
1. Предмет та завдання дисципліни.....	3
2. Зміст дисципліни за темами .....	3
3. Програма дисципліни.....	3
4. Оцінювання за кредитно-модульною системою.....	3
<b>МОДУЛЬ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ .....</b>	<b>17</b>
<b>Тема 1. Теоретичні засади управління ресурсами і витратами .....</b>	<b>17</b>
1.1. Сутність, зміст та класифікація ресурсів.....	17
1.2. Економічна сутність витрат.....	21
1.3. Основні етапи розвитку науки управління ресурсами і витратами .....	24
Контрольні питання до теми 1 .....	37
Семінарське заняття до теми 1.....	37
Рекомендована література .....	37
Додаткова література.....	38
<b>Тема 2. Витрати виробництва та підприємницький прибуток .....</b>	<b>39</b>
2.1. Економічна сутність операційних та виробничих витрат.....	39
2.2. Особливості бухгалтерського обліку витрат, економічні витрати.....	45
2.3. Підприємницький прибуток та чинники, що впливають на нього .....	49
Контрольні питання до теми 2 .....	53
Рекомендована література .....	53
Додаткова література.....	53
<b>Тема 3. Особливості системи управління витратами .....</b>	<b>55</b>
3.1. Поняття про систему управління витрат та її елементи.....	55
3.2. Завдання, функції системи управління витратами та умови її ефективності .....	61
Контрольні питання до теми 3 .....	66
Рекомендована література .....	66
Додаткова література.....	67
<b>Тема 4. Технологія прийняття господарських рішень із управління витратами .....</b>	<b>68</b>
4.1. Сутність, функції і типи господарських рішень .....	68
4.2. Етапи процесу прийняття рішень.....	71
4.3. Моделювання рішень.....	77
4.4. Методи, принципи і вимоги рішень.....	83
4.5. Організація та контроль виконання рішень .....	90
Контрольні питання до теми 4 .....	93
Рекомендована література .....	93
Додаткова література.....	94
<b>Тема 5. Економічна сутність матеріальних ресурсів та особливості управління ними .....</b>	<b>95</b>
5.1. Сутність матеріальних ресурсів підприємства .....	95
5.2. Організація процесу управління матеріальними ресурсами .....	100
5.3. Планування і прогнозування матеріальних ресурсів .....	107

5.4. Особливості та переваги системи своєчасного виробництва .....	113
Контрольні питання до теми 5 .....	115
Рекомендована література .....	116
Додаткова література.....	116
<b>Тема 6. Види кошторису витрат та їх розподіл .....</b>	<b>117</b>
6.1. Кошториси та процес управління запасами.....	117
6.2. Методика розподілу загальновиробничих витрат .....	124
6.3. Позамовний кошторис витрат .....	131
6.4. Попроцесний кошторис витрат .....	133
Контрольні питання до теми 6 .....	135
Рекомендована література .....	135
Додаткова література.....	136
<b>Тема 7. Методологія розрахунку собівартості продукції (послуг) .....</b>	<b>137</b>
7.1. Методи розрахунку собівартості продукції (послуг) .....	137
7.2. Система управління собівартістю продукції (послуг).....	139
7.3. Формування витрат за місцем виникнення та центрами відповідальності.....	146
Контрольні питання до теми 7 .....	149
Рекомендована література .....	149
Додаткова література.....	150
<b>МОДУЛЬ 2. ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ ТА ЇХ</b>	
<b>ОСОБЛИВОСТІ У ГАЛУЗЯХ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА .....</b>	
<b>Тема 8. Облік та аналіз витрат .....</b>	<b>151</b>
8.1. Облік витрат підприємства.....	151
8.2. Фактори управління витратами підприємства.....	154
8.3. Вплив виручки на рівень витрат підприємства .....	156
Контрольні питання до теми 8 .....	159
Рекомендована література .....	159
Додаткова література.....	160
<b>Тема 9. Планування витрат та методика складання кошторису витрат .....</b>	<b>161</b>
9.1. Планування витрат підприємства .....	161
9.2. Бюджетування при управлінні витратами .....	164
9.3. Контроль за використанням витрат.....	172
9.4. Забезпечення контролю за здійсненням витрат підприємства.....	179
Контрольні питання до теми 9 .....	184
Рекомендована література .....	184
Додаткова література.....	184
<b>Тема 10. Особливості управління ресурсами і витратами на підприємствах окремих</b>	
<b>галузей промисловості.....</b>	<b>186</b>
10.1. Внутрішньогосподарська звітність центрів витрат і відповідальності на підприємствах легкої промисловості.....	186
10.2. Внутрішньогосподарська звітність центрів відповідальності на виробництвах харчової промисловості .....	193
10.3. Організація центрів витрат і відповідальності в машинобудуванні і металообробці .....	198
10.4. Документальне оформлення виробничого процесу і облік витрат у деревообробній галузі промисловості .....	203
Контрольні питання до теми 10 .....	207
Рекомендована література .....	207

Додаткова література.....	207
<b>Тема 11. Особливості управління ресурсами і витратами в сільському господарстві .....</b>	<b>209</b>
11.1. Особливість формування виробничих витрат по виробництву сільськогосподарської продукції.....	209
11.2. Методологічні підходи до розподілу витрат на незавершене виробництво.....	216
11.3. Інформаційні системи у формуванні витрат.....	218
Контрольні питання до теми 11.....	224
Рекомендована література.....	224
Додаткова література.....	224
<b>Тема 12. Особливості управління витратами обігу торговельного підприємства.....</b>	<b>226</b>
12.1. Сутність витрат обігу та витрат споживання.....	226
12.2. Показники, що характеризують витрати обігу, та критерій їх економічності.....	231
12.3. Аналіз витрат обігу торговельного підприємства.....	232
12.4. Планування витрат торговельного підприємства .....	236
Контрольні питання до теми 12.....	238
Рекомендована література.....	238
Додаткова література.....	239
<b>Тема 13. Особливості управління ресурсами і витратами в будівництві .....</b>	<b>240</b>
13.1. Сутність та природа витрат у будівництві .....	240
13.2. Механізм управління матеріальними ресурсами .....	245
13.3. Методика оцінки ефективності управління матеріальними ресурсами на будівництві .....	256
Контрольні питання до теми 13.....	270
Рекомендована література.....	270
Додаткова література.....	271
<b>Тема 14. Методика розрахунку показників ефективного використання витрат підприємства.....</b>	<b>272</b>
14.1. Шляхи оптимізації управління матеріальними ресурсами .....	272
14.2. Гранична дохідність і витратність ресурсу та дія закону убуваючої віддачі.....	282
14.3. Позитивний і негативний ефект масштабу виробництва .....	284
14.4. Виробнича потужність та її рівні.....	285
Контрольні питання до теми 14.....	287
Рекомендована література.....	287
Додаткова література.....	287
<b>Тести з тем дисципліни.....</b>	<b>289</b>
<b>Додаток А.....</b>	<b>300</b>
<b>Додаток Б.....</b>	<b>301</b>
<b>Додаток В.....</b>	<b>302</b>
<b>Додаток Г.....</b>	<b>303</b>
<b>Додаток Д.....</b>	<b>304</b>
<b>Додаток Ж.....</b>	<b>305</b>

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ІВАНЮТА Павло Васильович  
ЛУПІВСЬКА Ольга Петрівна

# УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ І ВИТРАТАМИ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*За редакцією  
доктора економічних наук, професора  
Іванюти С. М.*

Керівник видавничих проектів — *Б. А. Сладкевич*  
Дизайн обкладинки — *Б. В. Борисов*  
Коректор — *С. С. Савченко*

Підписано до друку 21.05.2009. Формат 60x84 1/16.  
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgC.  
Умовн. друк. арк. 18,6.  
Наклад 1000 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»  
вул. Електриків, 23  
м. Київ, 04176  
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63  
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)  
e-mail: office@uabook.com  
сайт: WWW.CUL.COM.UA  
Свідоцтво ДК № 2458 від 30.03.2006