

місцевості, особливо для молоді, шляхом підвищення рівня механізації сільськогосподарського виробництва, докорінного поліпшення умов трудової діяльності працівників аграрної сфери, розміщення промислових підприємств з переробки сільськогосподарської продукції, розвитку малого і середнього бізнесу; підвищення рівня механізації сільськогосподарського виробництва шляхом забезпечення товаровиробників основними засобами з урахуванням їхньої купівельної платоспроможності та використанням цільових пільгових банківських кредитів; розробка механізму забезпечення сільського господарства кваліфікованими кадрами шляхом встановлення квот для вступу до вищих навчальних закладів сільської молоді та навчання на безоплатній основі; поліпшення соціального облаштування сільських територій щодо оптимального розміщення об'єктів виробничого, житлового і комунального призначення, газифікації, спорудження водоканалів і водогонів, реконструкція міжселищних і сільських доріг із твердим покриттям, культурно-освітнього, торговельного та житлово-комунального призначення шляхом збереження наявних і спорудження нових об'єктів соціальної інфраструктури села, розширення мережі освітянських та інших культурно-побутових закладів; розширення і вдосконалення правової основи розвитку регіонального самоврядування та функціонування сільської громади для ефективного управління соціальними процесами у сільській місцевості, соціального захисту селян.

#### *Література*

1. Шаульська Л. Умови розвитку трудового потенціалу // *Економіст*. – 2005. – № 7. – С. 58–63.
2. Економічна активність населення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/operativ>.
3. Бажан І. Вдосконалення державного організаційно-економічного механізму регулювання трудового потенціалу населення України // *Україна: аспекти праці*. – 2005. – № 4. – С. 13–18.
4. Вищі навчальні заклади [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/operativ>.
5. Ринок праці [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/operativ>.
6. Ринок праці [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.vous.vin.ua/stat\\_info](http://www.vous.vin.ua/stat_info).

УДК 338.45 : 658.15

**С.Е. ДЖАФЕРОВА**  
*Кримська філія Європейського університету*

### **КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ УПРАВЛІННЯ БЕЗЗБИТКОВОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА**

Наприкінці ХХ ст. людство почало усвідомлювати об'єктивну необхідність переходу від технократичного природопідкорюючого, екологічно-руйнівного індустріального суспільства до постіндустріальної гуманістично-

---

© С.Е. Джаферова, 2008

неосферної цивілізації, стратегічно орієнтованої на раціональне використання ресурсного потенціалу. Підприємницька діяльність передбачає використання живої праці та уречевленої в засобах виробництва, сировині, матеріалах тощо, що становить економічну сутність поняття *витрати виробництва*. Тому останні можна розглядати як на рівні суспільного процесу, так і окремого господарюючого суб'єкта.

Існують наукової різні концепції щодо сутності економічних витрат: А. Сміт [1, с. 167, 275, 285] увів поняття абсолютних витрат, Д. Рікардо [2, с. 392] став автором теорії порівняльних витрат. Під витратами вони розуміли середні суспільні витрати на одиницю продукції, тобто, в що обходиться її виробництво на середньому підприємстві або чому дорівнюють середні витрати на всіх підприємствах певної галузі.

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) [3, с. 114].

Маржиналісти К. Менгер [4, с. 156] і Ф. Візер [5, с. 76] витрати обґрунтовують як психологічне явище, основане на граничній корисності. На їхню думку, сума грошей, яку підприємство сплачує за фактори виробництва, визначається граничною корисністю. Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, відповідно до якої дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, яке суспільство могло б отримати, якби по-іншому використовувало витрачені виробничі ресурси.

За І.А. Бланком, поточні витрати підприємства представлені в основному витратами, які в різних галузях набувають різної форми [6, с. 199].

С.А. Котляров доводить, що під ними слід розуміти витрати певного періоду, які відносять на реалізовану за цей час продукцію [7, с. 7]. Він зауважує, що існують певні відмінності між поняттями видатки та витрати. Так, видатки слід використовувати для позначення суми витрат на здійснення будь-якої виробничої функції підприємства.

Із введенням національних стандартів обліку в Україні витрати характеризуються П(С)БО 16 "Витрати", базою яких є МСБО.

Відповідно до чинного законодавства та методологічних підходів до формування виробничих витрат на виготовлення продукції (надання послуг чи виконання робіт) конкретного підприємства, визначають операційні та виробничі витрати. Перші включають такі економічні елементи: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація та інші.

Формування витрат здійснюється з метою визначення операційної, виробничої собівартості продукції (послуг) та беззбиткової діяльності підприємства. Витрати як економічна категорія є вартісним відображенням абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення господарської діяльності будь-якого підприємства і досягнення ним поставленої мети. Таке визначення терміна *витрати*, на думку автора, є методологічною базою для їх класифікації та оцінки, де використовуються

застосовувані (природні) ресурси, до яких відносяться групи ресурсів природних компонентів і ресурси природно-територіальних комплексів.

Початком розвитку управління ресурсами і витратами можна вважати період розподілу праці при будівництві єгипетських пірамід (3000–20000 рр. до н.е.) Поштовхом до розвитку відповідної теорії управління була промислова революція, а її теоретиками – Р. Оукен, Г. Кунц, С. О’Доннел. Перші теоретичні положення опубліковані у праці Д.М. Фелса і Е. Гарке "Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення" (табл.).

Таблиця

### Етапи розвитку теорії управління ресурсами і витратами\*

Назва теорії	Період виникнення	Засновники	Основні особливості теорії
"Котловий" метод	До другої половини XIX ст.	Р.Оукен, Г.Кунц	Враховували всі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їхнього споживання і цільового призначення, потім ці витрати розподілялися пропорційно до прийнятої бази
Метод Фелса та Гарке	Друга половина XIX ст.	Д. 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 р.	Д. 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 ст.	О.Г. Черч	Запропоновано розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машино-годин
Концепція "Директ-костинг"	Середина XX ст.	Д. Гаррісон	Базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управління умовно-змінними витратами
Система "Стандарт-кост"	1936 р.	Ф. Тейлор, Г. Емерсон	Виникає система порівняння фактичних витрат з нормованими. Основна функція – це контроль і регулювання витрат, а не їхній облік
Концепція центрів відповідальності	1952 р.	Джон А. Хіггінс	Основна ідея методу – це залежність ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи
Система "Канбан"	Початок 70-х рр. XX ст.	Т. Оно	Зміст методу полягає в раціональній організації виробництва та ефективному управлінні персоналом
Метод "Just-in-time" (точно в строк)	Кінець XX ст.	Р.А. Хауелл, З.Р. Соусі	В основу покладено встановлені відхилення від графіка робіт і стандартів (норм), відсотків
Господарський розрахунок	Початок 70-х рр. XX ст.	Д.М.Фесенко, В.К. Савчук	Доведення планових витрат до центрів витрат, порівняння фактичних витрат із плановими, враховуючи фактичний обсяг продукції та матеріальне стимулювання

\* Джерело [8]

Підхід до управління витратами, запропонований Д.М. Фелсом та Е. Гарке, передбачав створення системи, що має підвищити інформативність даних про засоби, які 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 безпосередньо 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 зростають нерівномірно. Виділення із загальних витрат умовно-змінних багато в чому визначило можливість їх нормування, встановлення норми використання ресурсів на певний обсяг готових виробів.

Наступним етапом розвитку теорії управління витратами стала класифікація Д. Маннома. У 1891 р. він ввів поняття умовно-постійних або накладних витрат, тобто таких, які не можна безпосередньо віднести на одиницю продукції, на витрати, пов'язані із закупівлею сировини, реалізацією готових виробів, безпосередньо з процесом виробництва. Таким чином, відображення накладних витрат, пов'язаних із закупівлею сировини і реалізацією готової продукції, дало змогу надалі виключити їх з нормування і зосередитися тільки на витратах, пов'язаних з виробництвом, а отже, більш достовірно визначати результат виробництва, не спотворений ніякими невиробничими накладними витратами.

Подальшим розвитком теорії управління витратами стали дослідження О.Г. Черча у сфері розподілу накладних витрат по товарах залежно від ефективності виробничих потужностей.

Основні ідеї Г. Черча щодо обліку робочого устаткування (величини машино-годин машинного часу), висловлені в роботі "Адекватний розподіл виробничих витрат", полягали в тому, що він запропонував розділити виробничу ділянку на кілька виробничих центрів залежно від того, застосовують вони складне або просте устаткування, чи не застосовують його зовсім, і розподіляти накладні витрати між ними на основі витрат праці. Цей метод пов'язаний з безпосередньою залежністю величини машино-годин з продуктивністю, а останньої – з обсягом продукції, що випускається. Такі ідеї давали змогу визначити собівартість продукції і планувати витрати на випуск.

Переважаючим методом управління витратами на американських підприємствах у середині ХХ ст. стає концепція "Директ-костинг", яка базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом управління умовно-змінними витратами. Але, якщо дотримуватись цієї концепції, необхідність розподілу накладних витрат зникає.

На початку ХХ ст. німецьким ученим О. Шмаленбахом були введені терміни *Teilkostenrechnung* (облік часткових витрат) і *Grenzkostenrechnung* (облік граничних витрат), але вважається, що родоначальником цієї концепції є Д. Гаррісон. Сутність "Директ-костингу" полягає в тому, що в основу собівартості закладаються тільки умовно-змінні витрати. Непрямі витрати виключаються із собівартості, оскільки, на думку прихильників цього методу, вони обумовлені не стільки безпосередньо процесом виробництва, скільки перебігом часу. Це твердження спричинило своєрідний шок і тривалий час не мало широкого розповсюдження. Тільки 1953 р. Національна асоціація бухгалтерів опублікувала опис цього методу і "Директ-костинг" стає переважаючим методом в управлінні витратами.

Перший опис системи "Стандарт-кост" наведений у роботах Г. Емерсона 1936 р. в США. З еволюцією теорії управління витратами стає очевидний факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої і сьогодні не відоме бухгалтеру й менеджеру, скільки запобігання невиправданих витрат, що можна було б уникнути. Вирішенням цього завдання стала поява на початку ХХ ст. в США, а потім і Європі системи порівняння фактичних витрат з нормованими "Стандарт-кост". У результаті співпраці Г. Емерсона і В. Гаррісона була створена система, основна мета якої полягає у визначенні ефективності роботи підприємства та подолання неефективності шляхом порівняння фактичних витрат з нормованими. Така система, на їхню думку, покликана не тільки фіксувати події минулого, але й ставити завдання на майбутнє і допомагати здійснювати їх. Тому "Стандарт-кост" стає першою управлінською системою, в якій першочерговою визначено функцію саме контролю 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 застосовувати відхилення для оцінки роботи тієї або іншої одиниці управлінського персоналу. Це привело до формування Д.А. Хігінсом 1952 р. концепції центрів відповідальності, тобто ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи. Його праця "Облік по центрах відповідальності" спрямована на наукову організацію поведінки управлінців з метою не стільки контролю, скільки допомоги управлінському персоналу в організації самоконтролю. Адже передбачається, що жодна людина не стане порушувати вигідні для неї цілі та критерії. Ідея "Стандарт-кост" трансформувалася в двох положеннях:

- усі проведені витрати в обліку повинні відповідати стандартам;
- відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартами, слід розподіляти по категоріях.

Великий внесок в адаптацію системи "Стандарт-кост" зробили М.Х. Жебрак та інші вчені, представивши систему нормативного обліку виробництва. Основними принципами такої 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-косту" і методів обліку по центрах відповідальності стала поява методу "JT" – "Just-in-time" (точно в час), описаного і запропонованого Р.А. Хауеллом і З.Р. Соусі. Хоча до цього аналогічна система під назвою "Канбан" була впроваджена й 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 покладено відхилення від графіка робіт і стандартів (норм), виражені у відсотках.

У СРСР у 30-ті роки на основі "Стандарт-кост" був розроблений нормативний метод, регламентований на основі існуючих загальних та галузевих стандартів і норм. У цьому випадку незавершене виробництво та виробництво продукції оцінювалося за нормами на початок року. В процесі виробництва розраховувалися фактичні витрати, а в кінці періоду (декада, місяць, квартал, рік) визначалися відхилення від норм та розроблялися пропозиції з уникнення перевитрат.

На початку 70-х рр. XX ст. віце-президент автомобільної компанії "Тойота" Т. Оно запропонував систему організації праці "Канбан" [9], яку американці стали називати "Саме вчасно", що не зовсім правильно, оскільки чинник часу не є головним показником цієї системи. Основний зміст японської системи "Канбан" полягає, по-перше, в раціональній організації виробництва і, по-друге, в ефективному управлінні персоналом. Відповідно до цього, на всіх фазах виробничого процесу відмовилися від випуску продукції великими партіями і створили безперервно-потокове виробництво. Постачальники стали вимушені підлаштовуватися під ритм роботи підприємства-споживача їх продукції і вводити в себе аналогічну систему. Система "Канбан" безпосередньо впливає на величину складських запасів, скорочуючи їх до оптимальних розмірів.

США та окремі країни Західної Європи застосовували систему "Канбан" для підвищення ефективності виробництва. Проте слід зазначити, що в повному обсязі вона не була впроваджена ніде. Це пояснюється перш за все тим, що система, створена в Японії, орієнтована на національні цінності.

У 70-ті рр. XX ст. в Україні започатковано метод управління витратами – господарський розрахунок. Винагорода адміністративно-управлінському персоналу і головним спеціалістам виплачувалась за умови дотримання ліміту витрат на загальногосподарські потреби. Розмір матеріального стимулювання визначався залежно від остаточних підсумків роботи та рішення первинного виробничого колективу.

Сучасні концепції щодо управління ресурсами і витратами характеризуються активним упровадженням нових методів управління накладними витратами. Це пояснюється тим, що останніми роками частка цього елемента в структурі загальних витрат стрімко збільшується. До найперспективніших методів управління накладними витратами можна віднести побудований на базі обліку витрат функціонально-вартісний аналіз, бюджетування на нульовому базисі, формування цільових витрат організації. Важливим методом управління витратами є розрахунок беззбиткової діяльності підприємства. Сутність цього підходу полягає в тому, щоб обсяг реалізації продукції, за якої одержані доходи, дорівнював витратам на її реалізацію. Розглянемо це детально.

Для визначення точки беззбитковості (критичного обсягу) в натуральному вираженні використовують таку формулу:

$$Q_{кр} \cdot Ц = Q_{кр} \cdot B'_{зм} + B_{пост}, \quad (1)$$

з якої одержуємо:

$$Q_{кр} = \frac{V_{пост}}{Ц - V'_{зм}}, \quad (2)$$

де  $Q_{KD}$  – критичний обсяг реалізації (точка беззбитковості) в натуральних одиницях виміру;

$Ц$  – ціна одиниці продукції;

$V_{зм}$  – змінні витрати на одиницю продукції;

$V_{пост}$  – постійні витрати на весь обсяг реалізації.

Грошова форма критичного обсягу розраховується за формулою:

$$Q_{кр} = \frac{V_{пост}}{K_{мп}}, \quad (3)$$

де  $Q_{кр}$  – критичний обсяг реалізації (точка беззбитковості) у грошових одиницях виміру;

$V_{пост}$  – постійні витрати на весь обсяг реалізації продукції;

$K_{мп}$  – коефіцієнт маржинального прибутку.

Отже, у точці беззбитковості виручка від реалізації продукції дорівнює витратам на її реалізацію, тобто:

$$Д = V_{зм} + V_{пост}, \quad (4)$$

виходячи з чого,  $Д - V_{зм} = V_{пост}$ . (5)

Оскільки ліва частина рівності є маржинальним прибутком (у точці беззбитковості постійні витрати відшкодовуються за рахунок маржинального прибутку):

$$МП = V_{пост}, \quad (6)$$

точку беззбитковості можна визначити графічно (рис. ).

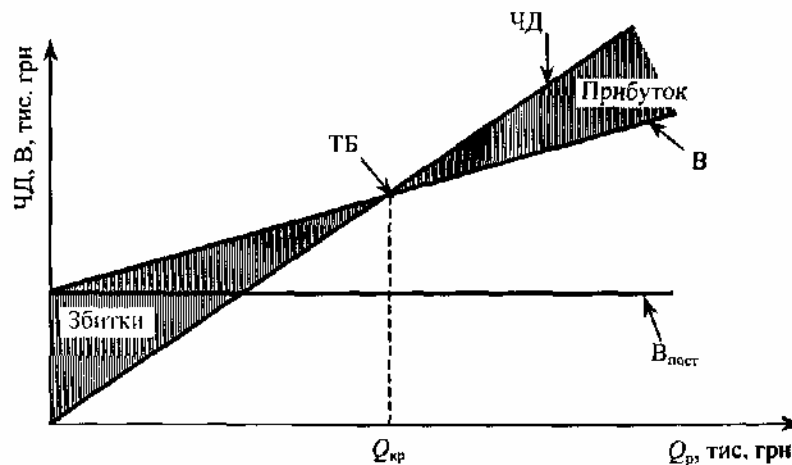


Рисунок. Визначення точки беззбитковості:

$ТБ$  – точка беззбитковості;  $Q_p$  – обсяг реалізації;  $Q_{кр}$  – критичний обсяг реалізації;  $ЧД$  – чистий дохід від реалізації;  $В$  – сукупні витрати на реалізацію;  $V_{пост}$  – постійні витрати.

Двома найважливішими лініями на графіку є функції чистого доходу (виручки) та сукупних витрат. Точка їх перетину показує той обсяг виробництва, за якого прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто виручка дорівнює сукупним витратам. Отже, точка перетину лінії виручки від реалізації (чистого доходу) та лінії витрат, виробництво і реалізацію продукції визначає

точку критичного обсягу реалізації (точку беззбитковості, мертву точку, поріг рентабельності). Будь-яка різниця по вертикалі між лініями виручки та сукупних витрат праворуч від точки беззбитковості показує прибуток від певного обсягу виробництва, а зону збитків наведено ліворуч від точки беззбитковості.

Інформація, одержана в результаті визначення критичного обсягу реалізації, може бути корисна для керівництва при оцінюванні перспектив отримання прибутку в плановому періоді. Після визначення точки беззбитковості аналітики можуть оцінити ймовірність реалізації продукції в межах критичної обсягу та вищого від нього. Графік показує, що рівень критичного обсягу реалізації залежить від структури собівартості, а прибуток – не лише від кількості реалізованої продукції, а й від частки постійних витрат, що буде віднесена на одиницю продукції.

Перевищення обсягу реалізації над критичним обсягом є межею безпеки. Значення безпеки полягає в тому, що вона показує рівень скорочення обсягу реалізації, яке кожне підприємство може допустити перед тим, як зазнає збитків.

Таким чином, автор вважає, що успішність функціонування господарюючого суб'єкта залежить від ефективного управління ресурсами і витратами. На всіх етапах розвитку теорії управління ресурсами і витратами формування оптимального рівня витрат підприємства здійснюється з метою економії витрачання ресурсного потенціалу, його беззбиткової діяльності та підвищення конкурентоспроможності в умовах ринкової економії.

#### *Література*

1. Смит А. *Исследование о природе и причинах богатства народов* / Пер. с англ. – М.: Эксмо – Пресс, 2007. – С. 167–285.
2. Рикардо Д. *Сочинения* / Пер. с англ.; Под ред. М.Н. Смит. Т. 2: *Статьи и речи о денежном обращении и банках.* – М.: Госполитиздат, 1955. – С. 47.
3. Маркс К. *Капитал. Критика политической экономии (Процесс производства капитала).* – М.: Политиздат, 1983. – С. 114.
4. Менгер К. *Основы политической экономии.* – Одесса, 1903. – С. 156.
5. Визер Ф. *Теория общественного хозяйства: избр. гл.* // Менгер К., Бём-Баверк Е., Визер Ф. *Австрийская школа в политической экономии* / Пер. с нем.; Предисл., коммент., сост. В.С. Автономова. – М.: Экономика, 1992. – С. 76. – (Экономическое наследие).
6. Бланк И.А. *Финансовый менеджмент: Учебный курс.* – К.: Ника-Центр; Эльга, 2001. – С. 199.
7. Котляров С.А. *Управление затратами: Учебное пособие.* – С.-Пб: Питер, 2001. – С. 7.
8. Олініченко К.С. *Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua](http://www.nbuv.gov.ua).
9. Оно Т. *Стратегия и структура японских предприятий.* – М.: Прогресс, 1987. – 384 с.