

## **УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА НА ЗАСАДАХ БЮДЖЕТІВ**

© Мельник О.Г., 2005

**Уточнено сутність категорії "витрати", розглянуто бухгалтерський, податковий та економічний підходи до визначення та визнання витрат, проаналізовано структуру та динаміку витрат в Україні за економічними елементами та видами економічної діяльності. Сформульовано основні положення щодо планування, контролювання та регулювання витрат бюджету.**

**In the article the essence of a category of "expense" is specified, the accounting, tax and economic approaches to definition and recognition of expenses are considered, structure and dynamics of expenses in Ukraine behind economic elements and kinds of economic activity are analysed. The basic rules of planning, monitoring and regulation of expenses of the budget are formulated.**

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями.** На сучасному етапі функціонування вітчизняних підприємницьких структур, який характеризується зниженням фінансової результативності, збільшенням кількості збиткових підприємств, високим рівнем неплатоспроможності (більшість підприємств функціонують за рахунок нарощення обсягів кредиторської заборгованості), нестачею інвестиційних ресурсів для забезпечення розвитку тощо, актуальними є проблеми підвищення ефективності функціонування організацій та виходу їх переважної більшості із кризового стану. Доцільно зазначити, що рівень ефективності діяльності підприємства визначається згідно із базовим системним підходом шляхом співвідношення отриманих результатів та витрат. При цьому обсяг витрат підприємства безпосередньо визначає рівень прибутку як вираження зростання добробуту підприємства, а структура, склад та пріоритетний цільовий розподіл витрат суттєво впливає на забезпечення кадрового, інноваційного, технологічного, технічного та інших напрямів розвитку організації. Відповідно проблеми ефективного управління витратами на сьогодні перед підприємцями, керівниками, економістами, фінансистами, бухгалтерами та іншими фахівцями є пріоритетними. Варто зауважити, що у США ефективними менеджерами вважаються такі, які окрім володіння відповідною освітою, досвідом, кваліфікацією здатні стратегічно мислити, забезпечувати розвиток підприємства та оптимізувати витрати. В Україні формування на підприємствах дієвих систем управління витратами є проблематичним, що зумовлюється насамперед значними розбіжностями у податкових та бухгалтерських підходах щодо визначення, визнання та структуризації витрат підприємства. При цьому дані підходи значною мірою заперечують економічні постулати формування та визнання витрат. Відповідно на вітчизняних підприємствах виникає необхідність ведення податкового, бухгалтерського та управлінського економічного обліку, які між собою мало кореспондуються, значно ускладнюють роботу працівників економічних та бухгалтерських служб, збільшують трудомісткість планових, облікових та аналітичних робіт і заплутують користувачів документації цільового призначення. Наприклад, під час формування податкової звітності бухгалтери прагнуть за допомогою різних маніпуляцій збільшувати валові витрати для зменшення прибутку до оподаткування, під час економічного обґрунтування інвестиційних проектів економісти прагнуть відобразити економічну доцільність

реалізації проектів шляхом оптимізації витрат тощо. При цьому керівників насамперед цікавлять реальні економічні результати діяльності організації, які можна отримати лише шляхом побудови на підприємствах системи управлінського обліку, яка б відображала особливості структурної побудови організації, цілі та специфіку діяльності, наявний стан щодо використання ресурсів та їх віддачі тощо. Тому особливе зацікавлення викликають сучасні методи, прийоми, технології, що здатні управління витратами в економічному аспекті підняти на якісно новий рівень. При цьому бюджетування є однією із управлінських технологій, яка виникла ще у середині минулого століття у США, Японії та набула значного поширення у країнах Західної Європи, та застосування якої на підприємствах дозволяє оптимізувати обсяг, структуру та склад витрат, забезпечити їх цільовий розподіл, обґрунтувати фінансування, зменшити витратні “буфери” (спеціально завищені зацікавленими центрами відповідальності витрати). Тобто формування бюджетів на вітчизняних підприємствах потенційно може стати одним із засобів підвищення ефективності управління витратами, але при цьому виникає значна кількість запитань, які стосуються вибору підходу щодо визнання витрат у бюджетах, структуризації витрат, врахування вимог чинного законодавства тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв’язання даної проблеми.** Різноманітні аспекти управління витратами підприємства досліджують В. Лук’янова, В. Гамаюнов, Т. Меренкова, О. Орлов, Г. Партин, Т. Сізова, Г. Фандель, В. Хруцький, В. Янік та інші науковці [5–7; 14–17]. У працях цих авторів розкриваються їх погляди на трактування сутності витрат, класифікацію витрат, підходи до планування та контролювання витрат. Незважаючи на значні досягнення у теорії та практиці управління витратами вимагає подальшого уточнення сутності терміну “витрати”, недостатньо розроблені положення щодо планування, контролювання та регулювання витрат на засадах бюджетів з метою забезпечення їх цільового фінансування та розподілу.

**Цілі статті.** Зважаючи на результати огляду літературних джерел [5–7; 14–17] та узагальнення фактичних матеріалів, визначено такі цілі дослідження:

- уточнити сутність категорії “витрати” та проаналізувати бухгалтерський, податковий та економічний підходи до визначення і визнання витрат;
- проаналізувати структуру та динаміку витрат в Україні за економічними елементами та видами економічної діяльності;
- систематизувати методи бюджетного планування витрат, визначити переваги та недоліки кожного з них;
- запропонувати методичні положення щодо контролювання і регулювання бюджетних витрат на основі їх еластичності та структуризації.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Якщо досліджувати проблеми ефективності управління витратами, то доцільно було б звернути увагу на сутність та трактування терміну “витрати” та визначити його відношення до термінів “затрати” і “видатки”. У окремих літературних джерелах [14, с. 11–12] вказується, що затрати – це різні ресурси та сили природи, що використовуються у процесах виробництва для виготовлення нового продукту або надання послуг, а витрати – це сукупність різних видів затрат, об’єднаних за визначеною класифікаційною ознакою. Але дослідження свідчать, що витрати та затрати є ідентичними поняттями, це є слова-синоніми, які ототожнюються і у Великому тлумачному словнику української мови [2, с. 117, 335], при цьому поняття “затрати” вкорінилось в українській мові поряд з поняттям “витрати” як прямий переклад з російської мови. Щодо співвідношення між поняттями видатки та витрати, то, як зазначає В.Янік, з економічної точки зору видатки включають витрати (ту частину спожитих ресурсів, яка є обґрунтованою) та втрати (необґрунтовано надлишкове споживання ресурсів). При цьому втрати можуть бути непрогнозованими (наприклад, знищення факторів виробництва внаслідок пожежі, повені, крадіжки

тощо) та суб'єктивними, так зване марнотратство (недотримання встановлених норм витрат, недостатній контроль за витратами, нерациональне управління оборотними засобами, застаріла техніка та технологія тощо) [17, с. 70–74]. Економісти на сучасному етапі витрати за доцільністю витрачання поділяють на продуктивні та непродуктивні (втрати), за цим підходом поняття “видатки” та “витрати” в економічній термінології можна було б розглядати як синоніми. Необхідно зазначити, що існує і інший погляд на співвідношення понять “видатки” та “витрати”: О.Орлов зазначає, що коли підприємство отримує засіб виробництва, ціна купівлі становить видатки підприємства, а в разі використання того чи іншого придбаного засобу виробництва йдеться про витрати [6, с. 104–105]. Тобто питання сутності витрат як економічної категорії на сучасному етапі є відкритим.

У літературі [1–7; 14–17] розрізняють три підходи до визначення витрат: бухгалтерський, податковий та економічний. Поняття бухгалтерських витрат включає вираження спожитих засобів у грошових одиницях, при цьому підставою для визнання і класифікації витрат є задокументований факт їх здійснення. Доцільно зауважити, що бухгалтерський підхід не дає відповіді на запитання щодо доцільності, обґрунтованості та необхідності здійснення тих чи інших витрат, він переслідує суто облікові цілі. За бухгалтерським підходом вартісний вираз витрат не відображає їх сутності, хоча є необхідним з огляду на однорідність витрачених ресурсів та створює можливості для визначення загальної кількості витрачених факторів виробництва та отриманого при цьому ефекту, порівняння витрат на виробництво різних виробів, оцінки рентабельності тощо. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №3 “Звіт про фінансові результати” витрати – це зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [1; 4].

Податковий підхід до визначення витрат пов'язаний із затвердженням Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 12.06.97 р. зі змінами та доповненнями, відповідно до якого виникло поняття “валові витрати виробництва та обігу”, яке тлумачиться як сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого викоистання у власній господарській діяльності [3].

Доцільно зауважити, що відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” датою збільшення валових витрат виробництва (обігу) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що відбулась раніше [3, с. 93]:

- дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку – день їх видачі з каси платника податку;
- дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Таке визнання витрат відповідно до податкового обліку значно ускладнює процедури формування бюджетів організації з метою оптимізації податкових платежів і вимагає формування як мінімуму двох бюджетів: бюджету доходів та витрат (відповідно до вимог податкового обліку) і бюджету руху грошових коштів (за рухом лише грошових потоків). У розвинених країнах визнання витрат відбувається або за рухом грошових коштів, тобто касовим принципом, або за реальним здійсненням витрат.

З економічного погляду, як слушно процитовано В.Яніком трактування М.Добія, “поняття витрат пов'язано з економічним поняттям вартості і вони характеризують необхідне обґрунтоване споживання факторів виробництва для досягнення бажаного ефекту” [15, с. 70–74]. Поняття витрат, як таких, що утворюють вартість і не пов'язані з потоками платежів за ресурси, сформульовано Шмаленбахом ще у 1925 р., таке розуміння орієнтоване на оцінку витрат з погляду управлінських рішень [160, с. 288–289]. Отже, узагальнення літературних джерел [1–7; 14–17] дозволяє стверджувати, що витрати – це вартість ресурсів, послуг тощо, що споживаються для певних цілей на різних рівнях підприємства з метою забезпечення необхідного рівня його ділової активності.

Для цілей здійснення обліку витрат на підприємстві їх групують відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (ПСБО) 16 “Витрати” за економічними елементами на: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші витрати. При цьому в ПСБО 16 вказано, що собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати), нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Щодо витрат, які пов’язані з операційною діяльністю та не включаються до собівартості реалізованої продукції, то вони поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [1; 4]. Слід зазначити, те, що пропонується в ПСБО 16, деяке середнє між класичним “директ-костингом” і калькулюванням із повним розподілом усіх витрат [6]. Традиційна схема бюджетування максимально наближена до класифікації витрат, запропонованої у бухгалтерських інструктивних та нормативних актах. Така схема вибору видів бюджетів та їх розроблення не вимагає створення в організації системи додаткових облікових реєстрів для цілей управлінського обліку, формує необхідний мінімум інформації для прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління (як зазначає Г.Партин, за існуючої системи обліку отримується лише близько 50% інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [7, с. 75]). У ринковій економіці управління витратами з метою досягнення високого економічного результату виробничо-господарської діяльності підприємства орієнтується не тільки на їх зниження, але й спрямовується на зростання прибутку і забезпечення конкурентоспроможності підприємства [5, с. 5].

Доцільно зауважити, що формування бюджетів в організації повинно базуватись на обраних підходах щодо визначення витрат залежно від цілей бюджетування. Якщо йдеться про визначення економічної доцільності здійснення конкретних видів бізнесу, економічне обґрунтування проєктів, то варто застосовувати економічний підхід до визначення витрат. Якщо основною ціллю використання бюджетування на підприємстві є оптимізація податкових платежів – доцільно формувати бюджети з неухильним дотриманням податкового законодавства.

Варто зазначити, що витрати підприємства, їх структура та рівень на одиницю виготовленої продукції відіграють визначальну роль у забезпеченні ефективності діяльності організації та досягненні відповідного рівня рентабельності. Це спричиняє необхідність проаналізувати структуру витрат на виробництво та витрати на одиницю виробленої продукції (робіт, послуг) в Україні у 1993–2002 рр. (табл. 1) [8 – 13].

Таблиця 1

**Структура витрат на виробництво та витрати на одиницю виробленої продукції  
(робіт, послуг) у 1993–2002 рр. в Україні**

| Показники                               | Од. вим.  | 1993р. | 1994р. | 1995р. | 1996р. | 1997р. | 1998р. | 1999р. | 2000р. | 2001р. | 2002р. |
|-----------------------------------------|-----------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Матеріальні витрати                     | %         | 65,3   | 65,7   | 66,4   | 59,8   | 54,2   | 65,2   | 55,3   | 53,8   | 55,9   | 54,9   |
| Амортизаційні відрахування              | %         | 1,2    | 0,5    | 2,5    | 6,2    | 10,1   | 7,7    | 8,5    | 6,5    | 7,1    | 7,1    |
| Витрати на оплату праці                 | %         | 9,1    | 9,4    | 11,3   | 13,6   | 13,3   | 12,8   | 11,9   | 11,0   | 12,8   | 13,8   |
| Відрахування на соціальні заходи        | %         | 5,4    | 5,5    | 5,7    | 6,5    | 6,2    | 5,5    | 3,9    | 3,4    | 4,0    | 4,5    |
| Інші операційні витрати                 | %         | 19,0   | 18,9   | 14,1   | 13,9   | 16,2   | 17,8   | 20,4   | 25,3   | 20,2   | 19,7   |
| Витрати на одиницю виробленої продукції | Коп./грн. | 74,8   | 82,2   | 85,7   | 92,2   | 96,9   | 96,9   | 92,9   | 98,2   | 95,4   | 94,2   |

Вертикальний аналіз структури витрат з табл. 1 дозволяє зробити певні висновки, а саме: у структурі витрат найбільшу частку займають витрати на матеріали, що значною мірою пояснюється високим рівнем матеріаломісткості виробництва; останніми роками зростає частка у структурі витрат амортизаційних відрахувань, що частково пов'язано зі змінами амортизаційних ставок та перерозподілом груп основних фондів; частка витрат на оплату праці у загальному обсязі витрат хоча і дещо зростає, проте все ж залишається незначною (наприклад, у Японії частка витрат на оплату праці у загальному обсязі становить понад 70%). Якщо аналізувати рівень витрат на одиницю виробленої продукції, то він є досить високим, що свідчить про низьку рентабельність виробництва. Доцільно зауважити, що витрати на одиницю виробленої продукції також значно відрізняються за видами економічної діяльності (табл. 2) [8–13].

Таблиця 2

**Динаміка витрат на одиницю виробленої продукції за основними видами економічної діяльності у 2000 – 2002 рр.**

| Види економічної діяльності                                                      | Витрати на одиницю виробленої продукції,<br>коп. / грн. |         |         |
|----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|---------|---------|
|                                                                                  | 2000 р.                                                 | 2001 р. | 2002 р. |
| Всього                                                                           | 98,2                                                    | 95,4    | 94,2    |
| Промисловість                                                                    | 93,7                                                    | 96,9    | 96,4    |
| Будівництво                                                                      | 98,9                                                    | 100,4   | 103,2   |
| Оптова та роздрідна торгівля, торгівля транспортними засобами, послуги з ремонту | 114,8                                                   | 84,1    | 80,0    |
| Транспорт та зв'язок                                                             | 82,4                                                    | 90,7    | 86,8    |
| Готелі та ресторани                                                              | 97,1                                                    | 98,9    | 98,0    |

Як видно з табл. 2 загалом рентабельність виробництва зростає за усіма видами економічної діяльності, крім будівництва, хоча рівень витрат на одиницю продукції є досить високим, що свідчить про низьку ефективність виробництва. Отже, на основі проведеного аналізу можна зробити висновки, що на вітчизняних підприємствах ефективність управління витратами є досить низькою, що підтверджується низьким рівнем рентабельності виробництва, тобто високим рівнем витрат на одиницю виробленої продукції, незадовільною та нестабільною структурою витрат, негативними змінами у динаміці витрат та їх структурі. Усе це вимагає формування якісно нових підходів до управління витратами з метою підвищення рівня ефективності функціонування підприємств та досягнення встановлених цілей, визначеного рівня фінансової результативності. Управління витратами на якісно новому рівні можливе власне за рахунок впровадження на вітчизняних підприємствах бюджетних систем.

Використання бюджетів на підприємствах як розпису потреб та ресурсів у кількісній формі, що формується на засадах багатоваріантного аналізу для обраного об'єкта з метою пошуку оптимального шляху досягнення встановлених цілей організації, дозволяє реалізувати основні етапи управління витратами (планування, контролювання і регулювання витрат та їх фінансування) на якісно новому рівні. На етапі планування надзвичайно важливим є визначення складу, структури, обсягу витрат підприємства та пошук джерел фінансування даних витрат. При формуванні бюджетів використовується перелік методів, які дозволяють розрахувати бюджетні показники витрат. Переваги та недоліки даних методів наведено у табл. 3.

## Переваги та недоліки методів бюджетного планування витрат

| Методи бюджетного планування                                | Переваги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Недоліки                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                           | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>1. За вхідною базою бюджетного планування витрат:</b>    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 1.1. Метод бюджетного планування з нульової бази            | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Забезпечує розрахунок планових бюджетних показників витрат на основі ретельного аналізу відповідно до установлених на наступний бюджетний період цілей без урахування показників попереднього періоду;</li> <li>– сприяє високій точності розроблених бюджетів;</li> <li>– дозволяє раціоналізувати процеси розподілу організаційних ресурсів.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Потребує якісного інформаційного забезпечення бюджетного планування;</li> <li>– вимагає значних витрат часу та ресурсів;</li> <li>– потребує високої кваліфікації розробників бюджетів.</li> </ul>                                                                      |
| 1.2. Методи бюджетного планування від досягнутого           | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Простота у застосуванні;</li> <li>– не вимагають високої кваліфікації розробників бюджетів та спеціалізованого програмного забезпечення;</li> <li>– низький рівень трудомісткості;</li> <li>– невисокі ресурсні витрати тощо.</li> </ul>                                                                                                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Невисока точність розроблених бюджетів;</li> <li>– базування на результатах попереднього бюджетного періоду та не повне врахування особливостей планового бюджетного періоду;</li> <li>– загроза формування нереалістичних та ринково-неадекватних бюджетів.</li> </ul> |
| <b>2. За способом розрахунку планових бюджетних витрат:</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 2.1. Нормативний метод                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Простота розрахунків бюджетних витрат;</li> <li>– не потребує високої кваліфікації працівників;</li> <li>– забезпечує високу точність бюджетів за ринково-адекватної системи норм.</li> </ul>                                                                                                                                                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Потребує якісного нормативного забезпечення;</li> <li>– вимагає систематичного узгодження та перегляду норм, що застосовуються на підприємстві;</li> <li>– характеризується невисоким рівнем гнучкості.</li> </ul>                                                      |
| 2.2. Динаміко-статистичний метод                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Не потребує розвиненої системи інформаційного забезпечення;</li> <li>– не потребує високої кваліфікації розробників бюджетів.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Потребує застосування спеціалізованого програмного забезпечення;</li> <li>– ігнорує майбутні умови діяльності, що часто не відповідають умовам функціонування у попередніх періодах;</li> <li>– якщо не існує тенденцій, то формуються неточні бюджети.</li> </ul>      |
| 2.3. Метод економіко-математичного моделювання              | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Дозволяє кількісно оцінити залежності між бюджетними показниками та чинниками впливу на них;</li> <li>– простота у прогнозуванні бюджетних показників за наявності надійних функціональних чи кореляційних залежностей.</li> </ul>                                                                                                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Потребує якісної системи обліку та аналізу бюджетних показників попередніх бюджетних періодів;</li> <li>– вимагає застосування спеціалізованого програмного забезпечення;</li> <li>– потребує високої кваліфікації розробників бюджетів.</li> </ul>                     |
| 2.4. Оптимізаційно-варіантний метод                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Створює можливості для оптимізації бюджетних витрат за цільовим критерієм.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Вимагає застосування спеціалізованого програмного забезпечення;</li> <li>– потребує високої кваліфікації розробників бюджетів.</li> </ul>                                                                                                                               |

Якщо середовище функціонування організації стабільне, то планування витрат у бюджетах здійснюють на початку бюджетного періоду і протягом періоду виконання бюджетів жодних коригувань не реалізовується. У протилежному випадку планування бюджетних витрат може здійснюватись одночасно для декількох потенційно можливих діапазонів ділової активності, або протягом періоду виконання бюджету постійно вносяться корективи, що відображають суттєві зміни у середовищі функціонування. При плануванні витрат у бюджетах також дуже важливо визначити, за рахунок яких джерел вони будуть фінансуватись:

- власні кошти (доходи від реалізації, позареалізаційні доходи тощо);
- позичені кошти (різноманітні кредити та позики);
- залучені кошти (шляхом додаткової емісії акцій, збільшення внесків у статутний фонд, залучення інвестицій тощо).

На етапах формування бюджетів, їх виконання та післяреалізаційному виникає необхідність проаналізувати планові та фактичні бюджетні показники, тобто забезпечити необхідні контролювальні заходи та сформувати інформаційну базу для регулювання діяльності організації. При цьому рекомендується контролювання та регулювання бюджетів підприємства здійснювати на засадах еластичності витрат шляхом реалізації таких етапів: вивчення поведінки витрат щодо визначального показника – обсягу виробництва продукції; визначення коефіцієнта еластичності витрат стосовно зміни визначального показника на засадах похідної функції витрат; розрахунок планового приросту витрат щодо прогнозованого приросту обсягів виробництва на основі коефіцієнта еластичності; порівняння планових обсягів витрат, розрахованих на засадах еластичності та іншими методами; здійснення регулювальних заходів з метою забезпечення установленого рівня ефективності діяльності підприємства. Також контролювання та регулювання бюджетів підприємства можна здійснювати на основі структуризації витрат, що передбачає розрахунок рівнів бюджетного забезпечення (часткових коефіцієнтів) за обґрунтовану кількість періодів, побудову на їх базі кореляційно-регресійної моделі залежності цільового показника (наприклад, виручки від реалізації, чистого прибутку, рентабельності діяльності тощо) від структури витрат бюджету, що сприяє формуванню на засадах багатоваріантного аналізу оптимальної структури витрат бюджету при досягненні бажаного значення цільового показника.

**Висновки і перспективи подальших розвідок за проблемою.** Удосконалення управління витратами на засадах бюджетів полягає у точнішому, повнішому та ринково адекватнішому плануванні витрат з урахуванням середовища функціонування, забезпеченні цільового розподілу витрат за центрами відповідальності та оптимізації джерел їх фінансування, реалізації цілеспрямованих контролювальних та регулювальних заходів на засадах еластичності та структуризації витрат бюджету. При цьому варто зауважити, що формування бюджетів на підприємстві із застосуванням економічного підходу до визначення та визнання витрат формує якісну інформаційну базу про реальну результативність та ефективність функціонування організацій та створює підґрунтя для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на усіх рівнях підприємства. Перспективною сферою подальших розвідок за проблемою є розроблення методичних положень щодо удосконалення нормативного методу бюджетного планування витрат підприємства.

1. Бухгалтерський облік: Хрестоматія // Бухгалтерія. – 2001. – №52/2 (467). – 228 с.
2. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і гол. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2002. – 1440 с.
3. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” зі змінами та доповненнями, внесеними станом на 01.01.2003 р. // Податкове планування. – 2003. – №2(28). – С. 66–105.
4. Збірник нормативних та інструктивних документів з переходу на національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку / Укладання та коментарі Г.О. Партин, Я.С. Карп’як, В.С. Мохняк, О.Б. Іжик. – Львів, 2000. – 112 с.
5. Меренкова Л.О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці: Автореф. дис. ...канд. екон. наук: 08.06.01 / Харківський державний економічний університет. – Харків., 2003 – 20 с.
6. Орлов О.О.

Планування діяльності промислового підприємства: Підручник. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.

7. Партин Г.О. Напрямки удосконалення обліку витрат та їх калькулювання в Україні // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісн. Націон. ун-ту “Львівська політехніка”. – Львів: Видавництво НУ “Львівська політехніка”, 2000. - № 405. – С. 74–79.

8. Послання Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє та зовнішнє становище України у 2001 році. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2002. – С. 204–205.

9. Статистичний щорічник України за 2000 рік / Державний комітет статистики України. – К.: Техніка, 2001.

10. Статистичний щорічник України за 2001 рік / Державний комітет статистики України. – К.: Техніка, 2002. – 646 с.

11. Статистичний щорічник України за 2002 рік / Державний комітет статистики України. – К.: Видавництво “Консультант”, 2003. – 664 с.

12. Статистичні таблиці з послання президента України до Верховної Ради України “Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2002 році” // Економіст. – 2003. - №6 (200). – С. 46–91.

13. Статистичні таблиці з послання президента України до Верховної Ради України “Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2002 році” // Економіст. – 2003. – №7 (201). – С. 34–80.

14. Управління витратами. Програма курсу, завдання і методичні вказівки до виконання самостійної і контрольної робіт для студентів спеціальностей “Менеджмент організацій”, “Економіка підприємства”, “Маркетинг” / В.В. Лук’янова. – Хмельницький, ТУП, 2002. – 132 с.

15. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М.Г. Грецака. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.

16. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.

17. Янік В. Ефективність формування і розвитку підприємництва в умовах трансформації економіки постсоціалістичних країн: Монографія. – Львів: Видавничий дім “Панорама”, 2001. – 304 с.

УДК 334.752

Т.В. МIRONCHUK

Національний університет „Львівська політехніка”

## МОДЕЛЬ РАНЖУВАННЯ ФРАНШИЗ ПОТЕНЦІЙНИМИ ФРАНЧАЙЗІ

© МIRONCHUK T.B., 2005

На основі методичних рекомендацій з оцінювання економічної ефективності створення і діяльності франчайзингових підприємств розроблено модель ранжування франшиз<sup>1</sup> потенційними франчайзі.

Basing on the applied recommendation in economic efficiency evaluation of establishment and functioning of franchising enterprises the model of franchises ranging by potential franchisees is proposed.

Постановка проблеми і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Існуючий в умовах функціонування вітчизняної економіки високий рівень ризику втрати вкладеного у становлення та розвиток підприємницької діяльності капіталу став однією з причин

---

<sup>1</sup> Під франшизою розуміється право франчайзі здійснювати визначену підприємницьку діяльність із використанням об'єктів інтелектуальної власності франчайзера на визначених умовах.