

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

**ЗАВЕРБНА МАР'ЯНА СТЕПАНІВНА**

УДК 658.5.012.2:621

**ПЛАНУВАННЯ УМОВНО-ПОСТІЙНИХ ВИТРАТ НА МАШИНОБУДІВНИХ  
ПІДПРИЄМСТВАХ**

Спеціальність 08.00.04 - економіка та управління підприємствами  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Львів – 2015

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Національному університеті «Львівська політехніка» Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор  
**СКВОРЦОВ ІГОР БОРИСОВИЧ**,  
Національний університет «Львівська  
політехніка», професор кафедри економіки  
підприємства та інвестицій

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор  
**ГРИНЬКО ТЕТЯНА ВАЛЕРІЇВНА**,  
Дніпропетровський національний університет  
імені Олеся Гончара, професор кафедри  
економіки та управління підприємством

кандидат економічних наук  
**КОСТЕЦЬКА НАТАЛІЯ ІВАНІВНА**,  
Тернопільський національний економічний  
університет, доцент кафедри економіки  
підприємств і корпорацій

Захист відбудеться «5» жовтня 2015 р. о \_\_\_ годині на засіданні спеціалізованої  
вченої ради Д 35.052.03 у Національному університеті «Львівська політехніка» (79013,  
Львів-13, вул. С. Бандери, 12, IV н.к., ауд. 209-А)

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Національного університету  
«Львівська політехніка» (79013, Львів, вул. Професорська, 1)

Автореферат розісланий «\_\_» вересня 2015 р.

Учений секретар спеціалізованої  
вченої ради, к.е.н., доц.

Завербний А.С.

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** В процесі діяльності підприємства постійно впроваджують заходи, реалізують програми, розробляють і втілюють проекти. Тому існує постійна проблема економічного обґрунтування цих явищ, що дасть змогу залучати інвесторів до цих процесів, вибрати ефективний напрям фінансування, забезпечити державну підтримку тощо. В чинних методах економічного обґрунтування існує проблема правильного урахування величини умовно-постійних витрат без яких розрахована економія буде не точною, а в багатьох випадках недостовірною і заниженою. До сих пір недостатньо обґрунтовані складові умовно-постійних витрат, не вивчена їх динаміка, відсутні наукові підходи до розрахунків. Це все вимагає спеціальних досліджень у сфері планування умовно-постійних витрат, що забезпечить ефективну реалізацію організаційно-технологічних, економічних, соціальних та інших заходів, отримання грантів, розроблення програм тощо.

Найвідомішими науковцями, які проводять дослідження у сфері витрат підприємства, особливостей їх планування та формування, є О. Біла, І.Бланк, К. Безверхий, Т. Гринько, А. Гречан, Н. Костецька, Р. Костирко, Г. Козаченко, Г. Тарасюк, О. Орлов, Й. Петрович, І. Скворцов, В. Сопко, А. Череп, Н. Чухрай, Л. Чернобай, Л. Цимбалюк, Ю. Цал-Цалко. Проблему управління витратами досліджували В. Бойко, Ю. Великий, Н. Гришко, С. Голов, П. Гаврись, І. Давидович, М. Данилюк, О. Кузьмін, У. Когут, О. Мельник, Н. Подольчак, А. Ясінська. Вивчення сутності витрат, їх класифікації та обліку здійснювали Ф. Бутинець, І. Білоусова, А. Загородній, Л. Нападовська, Г. Партин.

Незважаючи на значну кількість наукових праць, присвячених проблемам планування та розподілу витрат, залишається низка неточностей та дискусійних питань щодо складу та сутності умовно-постійних витрат, планування умовно-постійних витрат з урахуванням реального чинника часу та обсягу випуску продукції при впровадженні на підприємстві заходу, проекту тощо.

Потреба подальшого удосконалення теоретичних та прикладних засад планування умовно-постійних витрат зумовила актуальність теми.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота за тематичним спрямуванням відповідає науковим напрямкам кафедри економіки підприємства та інвестицій Національного університету «Львівська політехніка»: «Формування та економічне оцінювання конкурентоспроможного потенціалу господарських структур» (номер державної реєстрації 0113U005292), а також «Обґрунтування інноваційно-інвестиційних стратегій, програм і проектів розвитку господарських структур, галузей та регіонів» (номер державної реєстрації 0113U005293).

Наукові результати дисертаційної роботи використані під час розроблення держбюджетної науково-дослідної роботи Національного університету «Львівська політехніка» «Методологія та інструментарій процесійно-структурованого менеджменту» (номер державної реєстрації 0111U001215) у 2013 р. при написанні Розділу 3 «Розроблення інструментарію процесійно-структурованого менеджменту», підрозділу 3.4. «Формування моделі створення та комерціалізації капіталу як інструмента підвищення ефективності системи процесійно-

структурованого менеджменту», пункт 3.4.3. «Формування моделі створення та комерціалізації інтелектуального капіталу як інструменту процесійно-структурованого менеджменту». Зокрема, автором в межах системи процесійно-структурованого менеджменту обґрунтовано вплив та роль умовно-постійних витрат, які розраховуються за допомогою чинника часу, при плануванні діяльності підприємств.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розроблення теоретичних, методичних та прикладних положень з планування умовно-постійних витрат машинобудівних підприємств з урахуванням чинника часу у короткостроковому періоді.

Для досягнення мети у роботі поставлено такі завдання:

- уточнити сутність поняття «умовно-постійні витрати»;
- розвинути і поглибити методологічні підходи щодо встановлення величини умовно-постійних витрат за окремими (короткостроковими) плановими періодами;
- запропонувати комплексний підхід до планування та розрахунку «умовно-постійних витрат» із урахуванням планового обсягу випуску продукції для отримання результатів інвестором про доцільність впровадження заходу;
- удосконалити метод планування умовно-постійних витрат з урахуванням «реального чинника часу»;
- розробити засади з планування умовно-постійних витрат при впровадженні заходу, який збільшує обсяги виготовленої продукції, з урахуванням фактичного стану вихідних умов;

*Об'єктом дослідження* є процес планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах.

*Предметом дослідження* є теоретико-методичні та прикладні засади планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах з урахуванням чинника часу.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої мети та вирішення завдань у дисертації було використано загальнонаукові та спеціальні методи наукового дослідження, а саме: систематизація – для розкриття сутності та змісту витрат, їх групування за класифікаційними ознаками (п.1.1.), розкриття теоретично-методичних основ застосування «чинника часу» при плануванні умовно-постійних витрат (п.1.2.); метод аналізу – для аналізування вітчизняних та закордонних методів дослідження витрат підприємств (п.2.2.), аналізування основних методів визначення умовно-постійних витрат (п.1.3.); економіко-математичного моделювання – для побудови моделей обґрунтування значення умовно-постійних витрат і їх розподілу (п.2.3.); статистичного та порівняльного аналізу – для оцінювання витрат машинобудівних підприємств України (п.2.1.); метод узагальнення – для розроблення методу планування умовно-постійних витрат з урахуванням «реального чинника часу» і рекомендованого обсягу випуску продукції підприємства (п.3.1. і 3.2.), для розподілу умовно-постійних витрат з урахуванням фактичного рекомендованого обсягу випуску продукції підприємства (п. 3.3.); графічний метод – для наочного подання теоретичного та прикладного матеріалу дисертації.

Теоретичною інформаційною основою дисертаційної роботи є наукова, інформаційно-довідкова, навчально-методична література вітчизняних та зарубіжних авторів, матеріали періодичних видань, статистичні звіти та огляди Державної служби статистики України, дані фінансової та управлінської звітності низки вітчизняних підприємств, їх внутрішні організаційно-розпорядчі документи, Інтернет-джерела, результати авторських досліджень, а також нормативно-правові акти органів державної влади та міжнародних організацій.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробленні теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах. Основні наукові результати, які відображають новизну роботи, полягають у такому:

*вперше:*

– розроблено методологічні підходи щодо установа величини умовно-постійних витрат за окремими (короткостроковими) плановими періодами з урахуванням «реального чинника часу» при впровадженні на підприємстві заходу (програми, проекту);

*удосконалено:*

– метод оперативного (наприклад, місячного) планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах з урахуванням «реального чинника часу», який, на відміну від відомих, базується на реальній тривалості кожного місяця (відпрацьованих годин) і дає інформацію про впровадження заходу на підприємстві за короткий період часу (наприклад тиждень, місяць, кілька місяців);

*набули подальшого розвитку:*

– підхід до планування та розрахунку умовно-постійних витрат для окремого виробу або кількох їх видів, обсяг виробництва яких зміниться при впровадженні заходу на підприємстві, що на відміну від традиційних підходів, дає можливість більш обґрунтовано визначати значення отриманого прибутку і прибутковості діяльності підприємства загалом;

– розкриття економічного змісту поняття «умовно-постійні витрати», у якому, на відміну від відомих трактувань, де увагу зосереджують на їх незалежності від обсягів виготовленої продукції, обґрунтовується їх залежність від часу при впровадженні на підприємстві заходу, проекту тощо;

– засади обґрунтування ефективності впровадженого заходу, які, на відміну від існуючих, базуються на визначенні фактичного стану підприємства, у якому воно знаходиться, що визначається відносно точки безбитковості та рекомендованого обсягу випуску продукції підприємства, і як впроваджений захід ці умови змінює.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробленні теоретичних положень і прикладних рекомендацій щодо планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах. У роботі розроблено метод планування умовно-постійних витрат з урахуванням «реального чинника часу» і обсягів виробництва підприємства, який дає змогу об'єктивно оцінити результати впровадження на підприємстві заходу, програми тощо.

Результати дисертаційної роботи впроваджені у виробничо-господарську діяльність низки вітчизняних машинобудівних підприємств, зокрема: ПАТ

«Конвеєр» (довідка № 96 від 19.05.2014 р.), ТОВ «Лемберг Індастріал Парк» (довідка № 14/11-02 від 14.11.2014), Регіональна Агломерація «Дрогобиччина» (довідка № 49 від 17.11.14).

Теоретико-прикладні положення та результати дисертаційної роботи застосовуються у навчальному процесі Національного університету «Львівська політехніка» під час викладання дисциплін «Економіка підприємства» (для студентів напрямів 6.030508 «Фінанси і кредит», 6.030507 «Маркетинг», 6.030503 «Міжнародна економіка», 6.030509 «Облік і аудит») та «Планування і контроль на підприємстві» (для студентів напрямів 6.030504 «Економіка і підприємництво») (довідка про впровадження № 67-01-1894 від 07.11.2014 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є результатом самостійних наукових досліджень дисертанта. Усі наукові результати, викладені в дисертації, одержані дисертантом самостійно. З наукових питань, опублікованих у співавторстві, у дисертаційній роботі використано лише ті ідеї та положення, які становлять особистий внесок автора.

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні положення та прикладні рекомендації дисертаційного дослідження розглянуто та таких всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: I Міжнародна науково-практична конференція «Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин» (16-18 травня, 2013р., м. Севастополь); II Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми формування та розвитку інноваційної інфраструктури» (16-18 травня 2013 р., м. Львів); V Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством» (27 червня 2013 р., м. Луцьк); IV Всеукраїнська науково-практична конференція «Теорія і практика стратегічного управління розвитком галузевих і регіональних суспільних систем» (15-17 травня 2013 р., м. Івано-Франківськ); III Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми формування та реалізації конкурентної політики» (19-20 вересня 2013 р., м. Львів); LXX наукова конференція професорсько-викладацького складу, аспірантів, студентів та співробітників відокремлених структурних підрозділів університету (листопад 2013 р., м. Київ); Международная научно-практическая конференция «Общество и экономическая мысль в XXI в.: пути развития и инновации» (25-27 апреля 2013г.); XV Всеукраїнська науково-практическая конференция «Проблеми устойчивости функционирования субъектов рыночной экономики Украины» (29-30 ноября 2013г., г. Феодосия); VII Міжнародна науково-практична конференція «Міжнародні проблеми економіки 2013-2014» (24 січня 2014 р., м. Київ); Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Проблеми управління експортно-імпортою діяльністю» (13 травня 2014 р., м. Львів); V Міжнародна науково-практична конференція «Управління інноваційним процесом в Україні: налагодження взаємодії між учасниками» (22-23 травня 2014 р., м. Львів); Всеукраїнська науково-практична конференція «Проблеми становлення інформаційної економіки в Україні» (23-25 жовтня 2014р., м. Львів); X Міжнародна науково-практична конференція «Маркетинг та логістика в системі менеджменту» (6-8 листопада 2014 р., м. Львів); I Міжнародна науково-практична конференція

«Фінансово-кредитна система: вектор розвитку для України» (23-25 квітня 2015 р., м. Ужгород); LXXI наукова конференція професорсько-викладацького складу, аспірантів, студентів та співробітників відокремлених структурних підрозділів університету (13-15 травня 2015 р., м. Київ).

**Публікації.** За темою дисертації опубліковано 24 наукових праць (з них 9 одноосібних). У наукових фахових виданнях України опубліковано 7 статей (з них 1 у виданні, яке включене до міжнародних наукометричних баз даних), 1 стаття у виданні України, яке внесене до міжнародних наукометричних баз даних, 16 тез доповідей науково-практичних конференцій. Загальний обсяг публікацій 7,15 друкованих аркушів, з них особисто автору належить 6,79 друкованих аркушів.

**Обсяг і структура дисертації.** Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Основний зміст дисертації представлено на 194 сторінках тексту. Робота містить 37 рисунків, 36 таблиць, список використаних джерел із 180 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету і завдання, об'єкт, предмет, теоретичну та методологічну базу дослідження, розкрито наукову новизну та практичну цінність одержаних результатів, наведено форми їх апробації та використання.

У **першому розділі «Теоретичні основи планування умовно-постійних витрат підприємства»** розкрито сутність основних видів групування витрат і їх економічне значення, розглянуто врахування чинника часу при плануванні умовно-постійних витрат, наведено основні методи визначення умовно-постійних витрат.

Виробничі витрати підприємства були, є і будуть однією із найважливіших економічних категорій. Це зумовлено тим, що вони мають найвагоміший вплив на формування ціни продукції, а відповідно й на її попит. Однак в економічній літературі й дотепер чітко не проведено розмежування, який зміст треба вкладати в такі вирази: «витрати», «видатки», «затрати», «втрати», як тепер треба формувати виробничу і повну собівартість продукції тощо.

В цілях економічного обґрунтування впровадження певних заходів (нового обладнання, прогресивних технологій, інформаційних систем тощо), грандів, програм доцільно класифікувати витрати на умовно-постійні та умовно-змінні. Ця класифікація має зміст при впровадженні заходу. При цьому постійні витрати називаються умовними через те, що слово «умовно» означає умовний період (рік) – з моменту впровадження заходу до цього ж часу в майбутньому році. Наприклад, захід впроваджений в березні одного року до березня наступного року.

Традиційно в економічній теорії умовно-постійні витрати (УПВ) визначають як витрати, що не залежать від обсягів виготовленої продукції. Твердження, що ці витрати не залежать від обсягу виготовленої продукції не є визначенням (це одна із властивостей), оскільки визначення має стверджувати від чого вони залежать. Ми пропонуємо визначати умовно-постійні витрати, як витрати які залежать також від чинника часу при впровадженні на підприємстві заходу чи програми.

Річні умовно-постійні витрати складаються з наступних елементів: річних амортизаційних відрахувань, заробітної плати працівників з погодинною оплатою

праці, річних витрат на допоміжні матеріали, утримання будівель і споруд тощо, річної орендної плати (за вилученням амортизаційних відрахувань), інших витрат.

Загальний склад умовно-постійних витрат показано на рис. 1.



Рис. 1. Склад умовно-постійних витрат

*Примітка: складено автором*

В деяких випадках при впровадженні заходів потрібно визначити економію за один місяць (наприклад, за вимогою інвестора в наступний за поточним), три місяці, до кінця року тощо. Це потрібно для інформування інвесторів чи інших учасників інвестиційного процесу про перші результати (наприклад, для отримання гранту і т.д.). Тому виникає необхідність врахування чинника часу при плануванні умовно-постійних витрат.

Недосконалість економічного вимірювання часу з позицій метрології полягає в тому, що більшість календарних планових періодів – місяць, квартал, рік, які й дотепер використовуються як вимірник часу, фактично ними не можуть бути, оскільки вони мають різну тривалість. А для теоретично обґрунтованого вимірювання часу треба застосовувати сталий показник. У цьому плані тільки «годину», «тиждень» і «день (зміну)» дійсно можна використовувати як вимірник часу, оскільки їх тривалість є сталою, а стосовно дня і зміни, то ці періоди можна використовувати як планові тільки в ті місяці, у яких немає святкових днів (рис. 2).



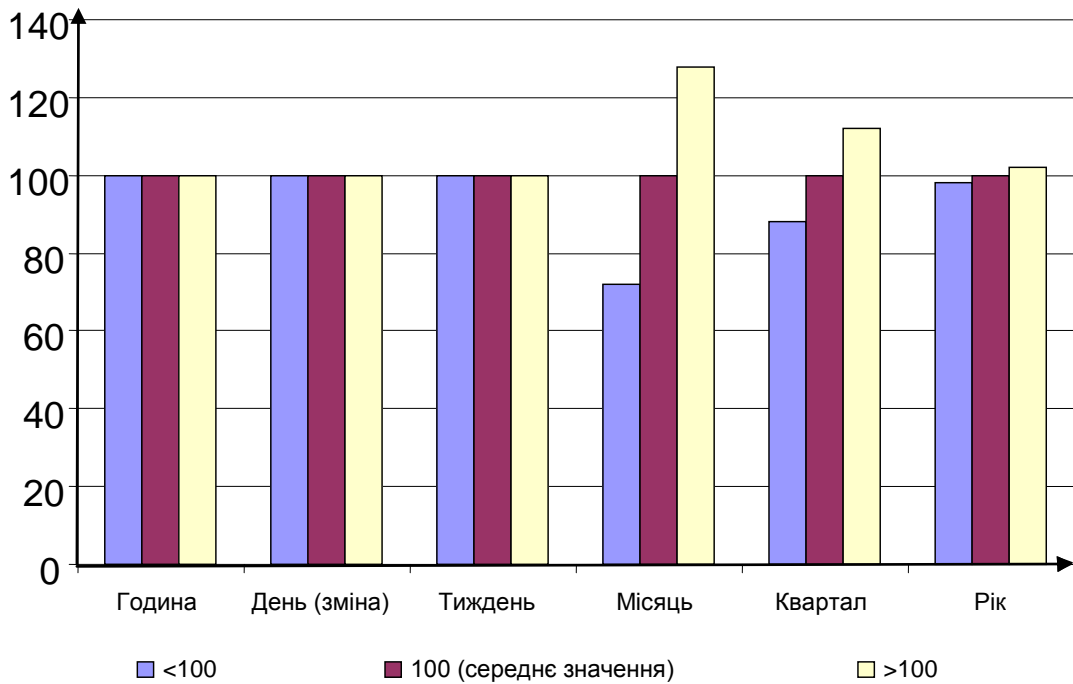


Рис. 2. Законодавчо-календарне відхилення часових показників від середнього значення для різних планових періодів.

*Примітка: розроблено автором*

При календарному вимірюванні часу ці відхилення ще більше зростають. Це зумовлено тим, що згідно існуючого законодавства можна вносити такі зміни в тривалості окремих періодів:

для дня: у передсвяткові дні тривалість роботи скорочується на годину; у зв'язку з виробничою необхідністю тривалість робочого дня можна збільшувати на 4 години;

для тижня: його тривалість можна збільшувати на додаткові окремі дні або змінювати загальну кількість відпрацьованих годин тижня.

Все це призводить до того, що відхилення основних планових періодів – місяць, квартал і рік – зростають ще більше. Фактично постійну тривалість має тільки один показник – година. Тому ми пропонуємо для планування тривалості використовувати як основний показник – годину, а день (зміну), як можливий розрахунковий показник для місяців, у яких немає святкових днів.

При обґрунтуванні заходів, проектів тощо, утворюються значні похибки, які суттєво впливають на показники діяльності підприємства, а також на розрахунок умовно-річної економії. Тому ці проблеми вимагають додаткового дослідження.

**У другому розділі «Аналізування динаміки умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах і особливостей планування»** наведено динаміку витрат підприємств і визначення тенденцій їх розвитку, проаналізовані вітчизняні і закордонні методи дослідження витрат підприємств, здійснено аналізування динаміки умовно-постійних витрат та моделей обґрунтування їх значення.

Аналізування показників діяльності машинобудівних підприємств Львівської області показало, що на більшості з них спостерігаються періоди збиткової роботи (табл. 1). Зокрема, на ПАТ Дрогобицький завод автомобільних кранів, ПАТ

«Конвеєр», ПАТ Завод «Львівсільмаш» майже у всіх проаналізованих періодах простежується значне перевищення витрат над доходами.

Таблиця 1

Прибуток (збиток) від операційної діяльності досліджуваних машинобудівних підприємств Львівщини за 2008 – 2013 рр., тис. грн.

Назви підприємств	Роки					
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
ПАТ Дрогобицький завод автомобільних кранів	58147	23486	-21791	-29213	-20497	-35509
ПАТ «Конвеєр»	3233	-3613	-3424	-3102	-2988	-1754
ПАТ Дрогобицький машинобудівний завод	3442	-1637	23486	123	2673	-258
ЗАТ НВО «Термоприлад»	390	1529	2152	1616	804	2253
ПАТ Львівський інструментальний завод	1496	-33	1583	-493	-283	1068
ПАТ Завод «Львівсільмаш»	-11522	-14834	-2446	-9667	-11522	6460

*Примітка: сформовано автором на підставі звітності підприємств*

На підставі виконаного дослідження можна зробити такі попередні висновки:

- поступово більшість машинобудівних підприємств Львівщини із збиткових перетворюються на прибуткові, що є загалом позитивною тенденцією;
- ті підприємства, які швидше почали диверсифікацію свого виробництва, легше перенесли світову фінансову кризу 2008 р., а ті підприємства, які фактично успішно працювали до цієї кризи, були до неї не готові, внаслідок чого у наступні роки на них спостерігаються значні збитки.

Дані табл. 1 показують, що на багатьох підприємствах в різні періоди витрати перевищують дохід, що говорить про збиткову діяльність підприємства за певні періоди. Саме це вимагає активного впровадження заходів, програм, грантів для підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємств.

Аналізування показало, що на машинобудівних підприємствах спостерігається така негативна тенденція – на більшості з них суми інших операційних доходів за останні роки значно зросли. А це свідчить про те, що ці підприємства для виживання змушені займатись діяльністю, яка не відповідає їхній основній (здавання в оренду приміщень і території підприємства, його окремих основних засобів тощо). Це в деякій мірі покращує їх фінансові показники, але майже не сприяє розвитку основної діяльності.

На основі статистичних даних відображено динаміку умовно-постійних витрат на досліджуваних машинобудівних підприємствах (табл. 2). Із табл. 2 видно, що умовно-постійні витрати на більшості проаналізованих львівських машинобудівних підприємств зменшуються. Лише у ЗАТ НВО «Термоприлад» спостерігається збільшення умовно-постійних витрат.

Умовно-постійні витрати досліджуваних машинобудівних підприємств за 2008-2013 рр., тис. грн.

Назви підприємств	Роки					
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
ПАТ Дрогобицький завод автомобільних кранів	25537	20811	19668	16899	17549	17480
ПАТ «Конвеєр»	4314	4799	4613	3886	4925	4242
ПАТ Дрогобицький машинобудівний завод	5139	5298	3732	3681	3218	2799
ЗАТ НВО «Термоприлад»	1485	1455	1634	2215	2689	2722
ПАТ Львівський інструментальний завод	1965	1687	1818	2199	2199	1526
ПАТ Завод «Львівсіلمаш»	5507	7845	6249	4305	3898	2174

Примітка: розраховано автором на підставі звітності підприємств

Загальна модель планування умовно-постійних витрат і формулювання основних проблемних питань показано на рис. 3.



Рис.3. Планування умовно-постійних витрат і виділення елементів для дослідження.

Примітка: побудовано автором

Аналізування вказало на відсутність таких базових положень, які необхідні для планування умовно-постійних витрат: теоретичного обґрунтування визначення

умовно-постійних витрат; методу віднесення витрат до постійних та змінних; методу розрахунку умовно-постійних витрат для окремих планових періодів (місяць, кілька місяців тощо).

У третьому розділі «Планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах з врахуванням «реального чинника часу» розроблено підходи до планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах при зміні обсягів виробництва, розроблено метод планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах з урахуванням «реального чинника часу», удосконалено розрахунок умовно-постійних витрат з урахуванням планового і фактичного випуску продукції.

На машинобудівних підприємствах можуть впроваджуватися різноманітні заходи, такі як застосування нового обладнання, прогресивних технологій, інформаційних систем, тощо. Вся складність планування умовно-постійних витрат полягає в тому, що виникає необхідність у комплексному розгляді двох важливих показників – «умовно-постійних витрат» і фактичних обсягів виробництва. На реальному підприємстві ці два показники майже постійно змінюють свою величину, тобто утворюють відповідний процес, але, окрім того, вони ще впливають один на одного.

Теоретичною основою запропонованого методу є використання виразу для визначення річної величини умовно-постійних витрат

$$П_{упв} = Звв_{(-)} + Ад_{(-)} + А_{пв}, \quad (1)$$

де  $Звв_{(-)}$  і  $Ад_{(-)}$  – річні величини загальновиробничих і адміністративних витрат, в яких вилучаються витрати, що відносяться до змінних;  $А_{пв}$  – амортизаційні відрахування в складі прямих витрат;

Дослідження показало, що на багатьох підприємствах сума всієї величини загальновиробничих  $Звв$  і адміністративних витрат  $Ад$  майже збігається із значенням виразу (1). Тому для попередніх розрахунків можна використовувати ці значення. Тобто можна записати

$$П_{упв} = Звв_{(-)} + Ад_{(-)} + А_{пв} \approx Звв + Ад. \quad (2)$$

Наступна проблема полягає в тому, що при впровадженні більшості заходів, вони рідко стосуються всіх видів продукції – здебільшого, навпаки, тільки окремого виробу або декількох. Тому виникає необхідність у плануванні та розрахунку умовно-постійних витрат для цих виробів (або виробу).

Запропонований підхід складається із таких етапів:

1) встановлюється значення річних витрат на експлуатацію виробничого устаткування  $Еу_{\Sigma}$  (можна брати значення за попередній рік, але краще визначати очікуване значення на плановий рік);

2) вибирається база для розрахунку цих витрат, оскільки на підприємствах визначається їх загальна сума (рекомендуємо їх розподіляти пропорційно до заробітної плати робітників основного виробництва), і визначається норма за виразом

$$H_p^{Ey} = \frac{Ey_{\Sigma}}{Зп_{\Sigma}}, \quad (3)$$

де  $Зп_{\Sigma}$  – річна заробітна плата основних робітників;

3) визначаються експлуатаційні витрати виробничого устаткування для окремих видів продукції

$$E_{y_i} = H_p^{E_y} \cdot 3n_i, \quad (4)$$

де  $3n_i$  – річна заробітна плата робітників основного виробництва в складі  $i$ -ої продукції.

4) розраховується нове значення прямих і накладних (загальновиробничих) витрат за виразами

$$P_{v_{ni}} = P_{v_i} + E_{y_i}, \quad (5)$$

$$H_{v_{ni}} = H_{v_i} - E_{y_i}, \quad (6)$$

де  $P_{v_{ni}}$  і  $H_{v_{ni}}$  – нове значення прямих і накладних витрат для  $i$ -ого виду продукції.

Знаючи ці показники, можна також визначити річну величину всіх умовно-змінних та умовно-постійних витрат

$$P_{узв} = \sum P_{v_{ni}}, \quad (7)$$

$$P_{упв} = \sum H_{v_{ni}}. \quad (8)$$

Подібно розподіляються і амортизаційні відрахування. Приклад розподілу експлуатаційних витрат на прямі та накладні наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Плановий розподіл витрат на прямі і накладні для ПАТ «Конвеєр», тис. грн. \*

Назви продукції	План	Витрати на плановий обсяг **					
		М	Зп	Нзп	Еу	Пв <sub>н</sub>	Нв <sub>н</sub>
1. Обладнання вантажонесучих і штовхаючих конвеєрів	1245	404,24	46,57	17,9	76	544,7	700
2. Обладнання стрічкових конвеєрів	2442	1061,18	193,01	74,19	314,97	1643,35	798
3. Обладнання скребкових та ковшових конвеєрів	1565	680,08	123,69	47,55	201,84	1053,16	511
4. Каркаси сонячних батарей	61076	36623	3007,9	1156	4908,47	45695,4	14266
Разом	66328	38769	3371	1296	5501,3	48936,6	16275

\* - таблиця складена на підставі даних підприємства;



початкове значення, від якого починається перерахунок;



другий етап перерахунку;



третій етап перерахунку.

\*\* застосовуються такі скорочення: М – матеріали, Зп – зарплата, Нзп – нарахування на зарплату, Пв<sub>н</sub> – прямі витрати, Нв<sub>н</sub> – накладні витрати

Основними недоліками планування умовно-постійних витрат з врахуванням «реального часу» при впровадженні на підприємстві заходу, проекту, програми є:

– неврахування сутності «умовно-постійних витрат» (того, що в короткостроковому періоді вони залежать від часу);

– неправильний вибір часових періодів для визначення константних значень економічних показників (у нас «місячна зарплата», а на Заході – «денна» і «тижнева»);

– неправильне розуміння, а відповідно і значною мірою розрахунок та застосування, такого традиційного показника як «амортизаційні відрахування» (в

США, і багатьох інших країнах, це «прибуткова пільга», яка не розглядається як витрати, а тому не входить в склад «собівартості виготовленої продукції»);

– відсутність комплексного дослідження економічних явищ і процесів («постійні й змінні витрати» розглядаються виключно з позицій формування «виробничої собівартості продукції» і практично не береться до уваги те, що будь-яка зміна собівартості безпосередньо впливає на зміну величини «прибутку», тому цим зв'язком неможливо нехтувати).

Всі ці недоліки негативним чином впливають на існуючі методи планування діяльності підприємств при впровадженні заходів, програм тощо. Для їх усунення пропонуємо такі методологічні підходи щодо встановлення величини умовно-постійних витрат за окремими (короткостроковими) плановими періодами при впровадженні на підприємстві заходів і програм:

а) вимірювання часу здійснюється так:

– основними вимірниками тривалості часу є «рік» і «день» (на окремих підприємствах і для виконання більш точних розрахунків можна приймати «рік» і «година»);

– тривалість року складається з кількості робочих днів, а тривалість робочого дня із відпрацьованих годин;

– всі інші планові періоди (місяць, квартал тощо) є розрахунковими, тому їх тривалість визначається від кількості робочих днів;

б) використовується така вихідна інформація:

– обсяг денного виготовлення продукції у натуральних одиницях вимірювання ( $P_d$ );

– умовно-постійні витрати при впровадженні заходу ( $P_{упв}$ );

– ціна продукції ( $C_{прод}$ ) і складові її елементи – умовно-постійні, умовно-змінні витрати і прибуток ( $C_{упв}$ ,  $C_{узв}$ ,  $C_{пр}$ ).

Теоретична основа запропонованого методу планування умовно-постійних витрат базується на їх визначенні – тобто вони не мають залежати від обсягу виготовленої продукції, а залежатимуть тільки від часу у короткостроковій перспективі.

Припустимо, що на підприємстві денний обсяг виготовленої продукції є сталою величиною (конвеєрне виробництво). Тоді розрахунок умовно-постійних витрат з врахуванням чинника часу при впровадженні на підприємстві заходу чи програми пропонуємо виконувати у такій послідовності.

1) Визначаються обсяги виготовленої і реалізованої продукції за окремі місяці

$$K_{реал.i} = N_i \cdot C_{прод} . \quad (9)$$

де  $N_i$  – місячний обсяг виготовлення продукції у натуральних одиницях вимірювання;  $C_{прод}$  – ціна продукції.

2) Розраховується значення умовно-змінних витрат за окремі місяці

$$K_{узвi} = C_{узв} \cdot N_i , \quad (10)$$

де  $C_{узв}$  – умовно-змінні витрати в складі ціни продукції.

3) Визначається значення умовно-постійних витрат

а) з урахуванням чинника часу (запропонований метод), що відповідає виразу

$$K_{упвi} = \Pi_{упв}^d \cdot D_i, \quad (11)$$

де  $\Pi_{упв}^d$  – величина УПВ, яка припадає на один день,  $D_i$  – кількість днів в  $i$ -му місяці;  
 б) без урахування чинника часу (існуючий метод), що відповідає середньому значенню

$$K_{упвi} = \Pi_{упв.сер}, \quad (12)$$

де  $\Pi_{упв.сер}$  – середньомісячне значення умовно-постійних витрат.

На основі розрахунку можна визначити фінансові результати від впровадження заходу:

1. Значення місячного прибутку при впровадженні заходу визначається за виразом

$$K_{прi} = K_{реал.i} - K_{узвi} - K_{упвi}. \quad (13)$$

2. Рентабельність продукції за окремий місяць визначається за традиційним виразом як відношення прибутку до собівартості

$$H_n^i = \frac{K_{пр.i}}{K_{узв.i} + K_{упв.i}} \times 100. \quad (14)$$

Приклад такого розрахунку зведено в табл. 4 для умов, що денна продуктивність виготовлення продукції становить 100 натуральних (н) виробів за день, а ціна продукції 200 грошових одиниць (г).

Таблиця 4

## Планування УПВ і встановлення фінансових результатів за окремі місяці

Назви показників і одиниць вимірювання	Позначення	Метод			
		Існуючий		Запропонований	
		Перший місяць	Другий місяць	Перший місяць	Другий місяць
Обсяг виробництва натуральний, н	$\Pi_{міс.i}$	1700	2300	1700	2300
Реалізація, г	$K_{реал.i}$	34000	46000	34000	46000
УЗВ, г	$K_{узвi}$	20400	27600	20400	27600
УПВ, г	$K_{упвi}$	12350	12350	10200	13800
Фінансові результати:					
Прибуток, г	$K_{прi}$	1250	6050	3400	4600
Рентабельність, %	$R_{прод.i}$	3,8	15,1	11,1	11,1

*Примітка: розраховано автором*

З табл. 4 видно, що традиційне планування умовно-постійних витрат, у якому не враховується чинник часу, не відповідає реальному процесу виготовлення продукції. З вихідних умов обсяг виготовлення продукції на розглянутому підприємстві є сталою величиною. Але прибутковість виготовленої продукції змінюється за окремі місяці майже в чотири рази, що зовсім не відповідає постійній денній інтенсивності її виготовлення. Застосування запропонованого методу дозволяє усунути це протиріччя. Установлення умовно-постійних витрат за окремі місяці має вагомe значення для інформування замовника про фінансові результати впровадження заходу на підприємстві.

Одним з методів планування умовно-постійних витрат є метод їх розрахунку в залежності від фактичного випуску продукції.

Проте до цього методу існують відповідні застереження. А саме:

- чітко не сформульовано – навіщо він виконується;
- вся увага звертається виключно на загальновиробничі витрати і виробничу собівартість, але ці показники не є предметом державного регулювання, оскільки державу цікавить правильне визначення загальної величини прибутку, яка є базою для нарахування прибуткового податку, однак про прибуток в цих рекомендаціях навіть не згадують;
- не існує чіткої інформації і для підприємства, – як цю інформацію можна використати для прийняття управлінського рішення (а це є основною метою управлінського обліку).

У запропонованому методі планування умовно-постійних витрат зроблено спробу всі ці проблемні питання вирішувати комплексно, базуючись на теоретичному обґрунтуванні кожного кроку.

Традиційно вважається, що головне призначення умовно-постійних витрат є обґрунтування доцільності впровадження економічного заходу, який впливає на збільшення обсягів виготовленої продукції. І такий підхід є цілком обґрунтованим, оскільки застосування цього показника дає можливість визначити числове значення отриманого прибутку. Але традиційний розрахунок ефективності заходу має деякі неточності, зокрема, те що традиційні економічні розрахунки, які визначають «окреме локальне значення» будь-якого заходу або економічного процесу мають здебільшого незначну інформаційну цінність, якої недостатньо для прийняття обґрунтованого рішення, оскільки з виконаного розрахунку не зрозуміло, який початковий стан спостерігається на підприємстві і як цей стан зміниться внаслідок впровадження заходу. У табл. 5 наведено порівняння вихідних даних і результатів впровадженого заходу для двох варіантів. Як бачимо, фактичний обсяг виробництва продукції значно перевищує координату точки беззбитковості для двох варіантів вихідних умов. Це є позитивний чинник.

Таблиця 5

Порівняльна таблиця вихідних умов і результатів впровадженого заходу

Назва показників	Числове значення	
	Варіант 1	Варіант 2
Фактичний обсяг виробництва	3,93	
Приріст обсягів продукції	0,2	
Нове значення обсягу виробництва	4,13	
Можливі показники вихідних умов для підприємства, які головним чином залежать від умовно-постійних витрат		
Координати токи беззбитковості	3,317	3,18
Координати точки рекомендованого обсягу випуску продукції	3,93	4,133

*Примітка: складено автором*

Однак, якщо розглянути фактичний обсяг виробництва продукції підприємства стосовно планового обсягу, ситуація міняється. Для першого варіанту вихідних умов спостерігатиметься наступний процес. Оскільки фактична



продуктивність випуску продукції за цим варіантом 3,93 штук виробів за рік збігається із значенням планового обсягу випуску, то це означатиме, що при перевищенні цього значення при впровадженні заходу на підприємстві почне утворюватись економічний прибуток – надприбуток (цей варіант відповідає умовам, які спостерігались на підприємстві ПАТ «Конвеєр»). Ця інформація є важливою для інвестора.

Для другого варіанту цей захід не є таким ефективним, оскільки фактичний обсяг виробництва продукції є меншим від планового ( $4,13 < 4,133$ ). А це означатиме, що фактична рентабельність діяльності підприємства буде меншою від середньогалузевого значення. І ця інформація на інвестора буде мати зовсім інший вплив.

Отже, рекомендований обсяг випуску продукції підприємства, який визначає умови, коли на підприємстві отримуватимуть прибуток, який відповідає рентабельності продукції, яку закладають в ціну (середньогалузеву, планову чи за будь-яким іншим критерієм), створює базу для обґрунтованого прийняття рішення про ефективність будь-якого заходу.

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичні та методичні узагальнення з вирішення наукового завдання, яке полягає у розробленні теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах. Результати дисертаційної роботи дають можливість сформулювати такі висновки:

1. Уточнено сутність поняття «умовно-постійні витрати». У більшості публікацій їх визначають як витрати, що не залежать від обсягів виготовленої продукції. Запропоноване визначення умовно-постійних витрат показує, що при впровадженні на підприємстві заходу їх величина повинна враховувати від чинник часу.

2. Розроблено методологічні підходи щодо установа величини умовно-постійних витрат з урахуванням «реального чинника часу». Для усунення низки недоліків, викликаних неправильним врахуванням чинника часу, запропоновано такі методичні підходи до розподілу умовно-постійних витрат: основними вимірниками тривалості часу приймаємо «рік» і «день» (на окремих підприємствах і для виконання більш точних розрахунків можна приймати «рік» і «година»); тривалість року складається з кількості робочих днів, а тривалість робочого дня, яка має бути сталою, з кількості відпрацьованих годин; всі інші планові періоди (місяць і квартал) є розрахунковими, тому їх тривалість визначається від кількості робочих днів. Запропоновані методичні підходи сприятимуть кращому розумінню економістами підприємств сутності «постійних витрат», правильному вибору часових періодів для визначення економічних показників діяльності підприємств.

3. Запропоновано комплексний підхід до планування та розрахунку «умовно-постійних витрат» з урахуванням рекомендованого обсягу випуску продукції підприємства. Використання цього підходу дає змогу економістам покращити

планування цих витрат і приймати теоретично обґрунтовані рішення з визначення рекомендованого обсягу випуску продукції підприємства.

4. Удосконалено метод оперативного (місячного) планування умовно-постійних витрат з урахуванням «реального чинника часу», що дозволить враховувати різну часову тривалість календарних періодів (особливо місячного). Використання цього методу надасть можливість менеджерам отримати інформацію про впровадження заходу на підприємстві за короткий період часу (наприклад тиждень, місяць, кілька місяців).

5. Для обґрунтування економічної ефективності впровадженого заходу слід враховувати точку беззбитковості і обсяг виробництва продукції підприємства. Для прийняття керівниками рішення про ефективність будь-якого заходу підприємству необхідно досягнути теоретично обґрунтованого обсягу випуску продукції, яка визначає умови, коли на підприємстві отримуватимуть прибуток, який відповідає рентабельності продукції, що закладають в ціну (середньогалузеву, планову чи за будь-яким іншим критерієм).

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **1. Наукові праці, в яких опубліковано основні результати дисертації**

#### **1.1. Праці у наукових фахових виданнях України**

1. Завербна М.С. Планування витрат на виробництво продукції з реальним врахуванням чинника часу / І.Б.Скворцов, О.Я. Загорецька, М.С.Завербна, Л.Р.Швед // Економіка і управління: науково-практичний журнал. – 2012. - №4. – С.59 -65. *(Особистий внесок автора: запропоновано метод розподілу умовно-постійних витрат).*

2. Завербна М.С. Контрольно-аналітичне забезпечення управління підприємством / І.Б.Скворцов, М.С.Завербна, Л.Р.Швед // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. – Вип. 10 (37). – Луцьк, 2013. – С. 460-466. *(Особистий внесок автора: запропоновано визначення умовно-постійних витрат та метод їх розподілу з врахуванням чинника часу).*

3. Завербна М.С. Важливість сучасного планування умовно-постійних витрат на вітчизняних підприємствах / І.Б. Скворцов, О.Я.Загорецька, М.С. Завербна // Культура народів Причорномор'я: научный журнал. – 2013. – №263. – Т.2. – С.169-172 с. *(Особистий внесок автора: запропоновано метод розподілу умовно-постійних витрат з урахуванням чинника часу)*

4. Завербна М.С. Планування витрат підприємства з урахуванням чинника часу / М.С. Завербна // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Сер.: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: зб. наук. праць. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2013. - № 778. – С. 41 - 45.

5. Завербна М.С. Застосування Кейнсіанського хреста для планування інноваційно-інвестиційного розвитку підприємства / І.Б. Скворцов, Л.Р. Швед, М.С. Завербна // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Сер.: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: зб. наук. праць. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська

політехніка», 2013. - № 769. – С. 296 – 304. *(Особистий внесок автора: запропоновано алгоритм розрахунку планування діяльності підприємства)*

6. Завербна М.С. Планування витрат і прибутку підприємства з урахуванням обсягів виготовленої продукції та часу / І.Б. Скворцов, М.В. Анісімова, М.С. Завербна // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Сер.: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: зб. наук. праць. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2013. - № 776. - № 164 – 171. *(Особистий внесок автора: запропоновано метод розподілу постійних витрат підприємства пропорційно до тривалості планового періоду)*

## **1.2. Праці у наукових періодичних виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз даних**

7. Завербна М.С. \* Розвиток економічних методів планування умовно-постійних витрат / М.С. Завербна, І.Б. Скворцов // Актуальні проблеми економіки: наук. екон. журн. – 2014. - № 6 (156). – С. 220 – 226. (Бази даних: SciVerse Scopus, Index Copernicus, EBSCOhost, Ulrich's Periodicals Directory, EconLit, Cabell's Directories, ABI/Inform by ProQuest). *(Особистий внесок автора: запропоновано визначення умовно-постійних витрат, розроблено науково обґрунтований метод планування умовно-постійних витрат)*.

8. Завербна М.С. Вплив чинника часу на планування витрат підприємства / М.С. Завербна // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки. – 2014. – Вип.2. – С. 279 – 284. (Бази даних: РІНЦ, eLIBRARY.RU).

## **2. Опубліковані праці апробаційного характеру**

9. Завербна М.С. Планування витрат на виробництво продукції з реальним врахуванням чинника часу / І.Б. Скворцов, О.Я. Загорецька, М.С. Завербна, Л.Р. Швед // Матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції [«Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин»] (м. Севастополь, 16-18 травня, 2013р.). – Сімферополь, 2013. – С. 110-111. *(Особистий внесок автора: обґрунтовано залежність умовно-постійних витрат від часу)*.

10. Завербна М.С. Проблеми врахування чинника часу в економічних дослідженнях / І.Б. Скворцов, М.С. Завербна, М.В. Анісімова // Тези доповідей II Міжнародної науково-практичної конференції [«Проблеми формування та розвитку інноваційної інфраструктури»] (м. Львів, 16-18 травня 2013 р.). – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. – С. 213. *(Особистий внесок автора: обґрунтовано недоліки застосування посадово-окладної форми оплати праці)*.

11. Завербна М.С. Залежність умовно-постійних витрат від фактора часу / М. С. Завербна // Тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції [«Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством»] (м. Луцьк, 27 червня 2013 р.). – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2013. – С. 64-66.

---

\* відноситься також до наукового фахового видання України

12. Завербна М.С. Обґрунтування методу розподілу постійних витрат з врахуванням чинника часу / І.Б. Скворцов, О.Я. Загорецька, М.С. Завербна // Матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції [«Теорія і практика стратегічного управління розвитком галузевих і регіональних суспільних систем»] (м. Івано-Франківськ, 15-17 травня 2013 р.). – Івано-Франківськ: ІФНТУНГ, 2013. – С. 70 – 72. *(Особистий внесок автора: запропоновано методичні підходи для розподілу умовно-постійних витрат з врахуванням чинника часу).*

13. Завербна М.С. Вплив формування цін з врахуванням умовно-постійних витрат на конкурентоспроможність підприємств / Завербна М.С. // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції [«Проблеми формування та реалізації конкурентної політики»] (м. Львів, 19-20 вересня 2013 р.). – Львів: «АртДрук», 2013. – С. 88.

14. Завербна М.С. Транспортні витрати у складі витрат на виробництво продукції на промислових підприємствах / М.С. Завербна, А.С. Завербний // Тези доповідей LXX наукової конференції професорсько-викладацького складу, аспірантів, студентів та співробітників відокремлених структурних підрозділів університету (м. Київ, листопад 2013 р.). – К: НТУ, 2014. – С. 479. *(Особистий внесок автора: визначено сутність умовно-постійних та умовно-змінних витрат).*

15. Завербна М.С. Издержки производства и факторы влияния на них / М.С. Завербна // Материалы Международной научно-практической конференции [«Общество и экономическая мысль в XXI В.: пути развития и инновации»]. – Воронеж: Издательско-полиграфический центр «Научная книга», 2013. – С. 64-66.

16. Завербна М.С. Значення чинника часу при визначенні умовно-постійних витрат / О.Я. Загорецька, М.С. Завербна // Тези XV Всеукраїнської науково-практичної конференції [«Проблеми устойчивости функционирования субъектов рыночной экономики Украины»] - Симферополь: ИТ «АРИАЛ», 2013. – С. 147-149. *(Особистий внесок автора: обґрунтовано залежність умовно-постійних витрат від часу).*

17. Завербна М.С. Проблеми планування постійних витрат на мікро- та макрорівнях / М.С. Завербна, І.Б. Скворцов // Матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції [«Актуальні проблеми економіки 2013-2014»] - Київ, 2014. С. 23-25. *(Особистий внесок автора: обґрунтовано основну причину неправильного планування умовно-постійних витрат та запропоновано методичні підходи для її усунення).*

18. Завербна М.С. Виникнення витрат при здійсненні експортних та імпорتنих операцій / М.С. Завербна // Тези доповідей Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції [«Проблеми управління експортно-імпортною діяльністю»], - Видавництво Львівської політехніки, - Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – С.33.

19. Завербна М.С. Проблеми використання чинника часу в економічних дослідженнях / І.Б.Скворцов, М.С.Завербна, М.В.Анісімова, Л.Р. Швед // Тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції [«Управління інноваційним процесом в Україні: налагодження взаємодії між учасниками»]. – Видавництво Львівської політехніки, - Львів: Видавництво Львівської політехніки,

2013. – С. 231-233. *(Особистий внесок автора: обґрунтовано основні недоліки використання чинника часу в економіці).*

20. Завербна М.С. Існуючі неточності при розподілі заробітної плати працівників основного виробництва / М.С. Завербна // Тези доповідей X Міжнародна науково-практична конференція [«Маркетинг та логістика в системі менеджменту»] (м. Львів, 6-8 листопада 2014 р.). – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – С. 130-131.

21. Завербна М.С. Вплив амортизаційних відрахувань на планування та розподіл умовно-постійних витрат / М.С. Завербна, М.В. Анісімова, О.Я. Загорецька // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції [«Проблеми становлення інформаційної економіки в Україні»] (м. Львів, 23-25 жовтня 2014 р.). – Львів: Ліга-Прес, 2014. – С. 89 - 92. *(Особистий внесок автора: дослідження впливу амортизаційних відрахувань на планування та розподіл умовно-постійних витрат).*

22. Завербна М.С. Завербна М.С. Проблеми використання чинника часу в економічних дослідженнях / І.Б. Скворцов, М.С. Завербна, М.В. Анісімова, Л.Р. Швед // Тези доповідей V міжнародної науково-практичної конференції [«Управління інноваційним процесом в Україні: налагодження взаємодії між учасниками»] (м. Львів, 22-23 травня 2014 р.). – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – С. 231-232. *(Особистий внесок автора: визначення основних недоліків використання чинника часу).*

23. Завербна М.С. Планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах при впровадженні заходів та програм / М.С. Завербна // Матеріали I міжнародної науково-практичної конференції [«Фінансово-кредитна система: вектор розвитку для України»] (м. Ужгород, 23-25 квітня 2015 р.). – Ужгород: ПРАТ «Видавництво «Закарпаття», 2015. – С. 503 - 507.

24. Завербна М.С. Недоліки врахування чинника часу в економіці / М.С. Завербна // Тези доповідей LXXI наукової конференції професорсько-викладацького складу, аспірантів, студентів та співробітників відокремлених структурних підрозділів університету (м. Київ, травень 2015 р.). – К: НТУ, 2015. – С. 538.

## АНОТАЦІЯ

**Завербна М.С. Планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах.** – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). – Національний університет «Львівська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Львів, 2015.

У дисертаційній роботі розроблено теоретичні та прикладні основи планування умовно-постійних витрат на машинобудівних підприємствах. На підставі узагальнення літературних джерел та власних досліджень уточнено сутність поняття умовно-постійних витрат. Розвинуто і поглиблено теоретико-методичні основи застосування «чинника часу» при плануванні витрат з урахуванням комплексної його дії. Розвинуто методичні положення з встановлення методу

обґрунтування значення умовно-постійних витрат і теоретичних підходів до їх розподілу. Удосконалено метод планування умовно-постійних витрат з урахуванням рекомендованого обсягу випуску продукції. Розроблено метод планування і розподілу умовно-постійних витрат з урахуванням «реального чинника часу». Удосконалено розподіл умовно-постійних витрат з урахуванням фактичного обсягу випущеної продукції.

**Ключові слова:** умовно-постійні витрати, планування витрат, машинобудівне підприємство, реальний чинник часу.

#### ANNOTATION

**Zaverbna M.S. Planning relatively permanent charges on machine-building enterprises. – On the rights of manuscript.**

Dissertation for the degree of candidate of economic sciences, speciality 08.00.04 - economics and management enterprises (by the types of economic activity). – Lviv Politechnic National University of Ministry of Education and Science of Ukraine, Lviv, 2015.

Theoretical and applied bases of planning are developed relatively permanent charges on machine-building enterprises in dissertation work. On the basis of generalization of literary sources and own researches essence of concept is specified relatively permanent charges. It is developed and deep teoretiko-methodical bases of application of «factor of time» at planning of charges taking into account his complex action. Methodical positions are developed from establishment of method of ground of value relatively permanent charges and theoretical going near their distributing. A planning method is improved relatively permanent charges taking into account their economic power. The method of planning and distributing is developed relatively permanent charges taking into account the «real factor of time». Distributing is improved relatively permanent charges taking into account the actual volume of the produced products.

**Keywords:** relatively permanent charges, planning of charges, machine-building enterprise, real factor of time.

#### АННОТАЦИЯ

**Завербна М.С. Планирование условно-постоянных расходов на машиностроительных предприятиях. – На правах рукописи.**

Диссертация на получение научной степени кандидата экономических наук за специальностью 08.00.04. – экономика и управление предприятиями (за видами экономической деятельности). – Национальный университет «Львівська політехніка» Министерства образования и науки Украины, Львов, 2015.

В диссертации осуществлены теоретические и методические обобщения относительно решения научного задания, которое заключается в разрабатывании теоретических положений и практических рекомендаций относительно планирования условно-постоянных расходов на машиностроительных предприятиях. Для достижения цели в работе поставлены такие задания: уточнить сущность понятия «постоянные (условно-постоянные) расходы»; развить и углубить

теоретико-методические основы применения «фактора времени» при планировании расходов с учетом комплексного его действия; развить методические положения из установления метода обоснования значения условно-постоянных расходов и теоретических подходов к их распределению; усовершенствовать метод планирования условно-постоянных расходов на машиностроительных предприятиях с учетом их мощности; разработать метод планирования и распределения условно-постоянных расходов с учетом «реального фактора времени»; усовершенствовать распределение условно-постоянных расходов с учетом фактического объема выпущенной продукции.

Объектом исследования является процесс планирования условно-постоянных расходов на машиностроительных предприятиях.

Предметом исследования является теоретико-методические и прикладные принципы планирования условно-постоянных расходов на машиностроительных предприятиях с учетом фактора времени.

В первом разделе «Теоретические основы планирования расходов предприятия» раскрыта сущность основных видов группирования расходов и их экономическое значение, рассмотрен учет фактора времени при планировании расходов, приведены основные методы определения условно-постоянных расходов. В частности, в диссертации приобрело последующее развитие экономическое содержание понятия «условно-постоянные расходы». В большинстве публикаций условно-постоянные расходы определяют как расходы, которые не зависят от объемов изготовленной продукции. Ошибочность этого определения заключается в том, что заданием науки являются не установления явлений, которые не зависят друг от друга, а наоборот, определения связей, которые между ними существуют, и описания этих связей, соответствующими зависимостями. Предложенное в диссертации определение условно-постоянных расходов показывает, что эти расходы должны в первую очередь учитывать фактор времени, поскольку от объема они практически не зависят.

Во втором разделе «Анализ динамики условно-постоянных расходов на машиностроительных предприятиях и особенностей планирования» приведено динамику расходов предприятий и определение тенденций их развития, проанализированы отечественные и зарубежные методы исследования производственных расходов, осуществлено оценивание моделей обоснования условно-постоянных расходов и их распределения. Самым эффективным методом распределения расходов на постоянных (условно- постоянные) и переменные (условно-переменные) должен стать метод «анализ счетов», поскольку он базируется на бухгалтерской отчетности и в наибольшей мере является понятным для бухгалтеров и экономистов, которые в первую очередь должны эти расходы (постоянные и переменные) распределять.

В третьем разделе «Планирования условно-постоянных расходов на машиностроительных предприятиях с учетом «реального фактора времени» разработаны методологические подходы относительно установления величины условно-постоянных расходов за отдельными (краткосрочными) плановыми периодами с учетом «реального фактора времени» при внедрении на предприятии мероприятия, программы, проекта. Использование этого метода упростит

экономистам процесс планирования условно-постоянных расходов на предприятии. Очень важно правильно их планировать, а при потребности и обоснованно корректировать, ведь они влияют на большинство важных показателей и процессов, которые происходят на предприятии во время его производственной (операционной) и инвестиционной (инновационной) деятельности. Для устранения ряда недостатков, вызванных неправильным учетом фактора времени, в диссертационной работе предложены такие методические подходы для распределения условно-постоянных расходов: основными измерителями длительности времени является «год» и «день» (на отдельных предприятиях и для выполнения более точных расчетов можно принимать «год» и «час»); длительность года состоит из количества рабочих дней, а длительность рабочего дня, которая должна быть постоянной, из количества отработанных часов; все другие плановые периоды (месяц и квартал) являются расчетными, потому их длительность определяется от количества рабочих дней. Предложенный метод будет способствовать лучшему пониманию сущности «постоянных расходов», правильному выбору часовых периодов для определения константных значений экономических показателей, правильному пониманию и расчету «амортизационных отчислений».

Усовершенствован метод оперативного планирования условно-постоянных расходов с учетом «реального фактора времени». Его важность заключается в том, что он базируется на реальной длительности каждый месяц (отработанных часов) и предоставляет информацию о внедрении мероприятия на предприятии за короткий период времени.

Внедренные на машиностроительных предприятиях мероприятия редко касаются всех видов продукции - по большей части, напротив, отдельного изделия или нескольких. Для решения этой проблемы в диссертационной работе усовершенствован подход к планированию и развитию условно-постоянных расходов для отдельного изделия или нескольких их видов.

Разработаны принципы обоснования эффективности внедренного мероприятия, которые базируются на определении фактического состояния предприятия, в котором оно находится, что определяется относительно точки безубыточности и рекомендованного объема выпуска продукции предприятия, и как внедренное мероприятие эти условия изменяет.

**Ключевые слова:** условно-постоянные расходы, планирования расходов, машиностроительное предприятие, реальный фактор времени.