

УДК 355.61

С. М. Осипенко, С. В. Белай, В. М. Бацамут

## УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА МАТЕРІАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ВІЙСЬКОВИХ ЧАСТИН

*Проведено аналіз витрат на матеріальне забезпечення частин та підрозділів сил охорони правопорядку, сформовано факторну систему показника вартості матеріального забезпечення. Розроблено схему управління витратами на матеріальне забезпечення частин та підрозділів сил охорони правопорядку.*

**Постановка проблеми.** Складне економічне становище держави на сучасному етапі вітчизняного розвитку ринкової економіки не дозволяє проводити фінансування сил охорони правопорядку у повному обсязі, що змушує військові частини здійснювати службово-бойову діяльність в умовах жорстких обмежень її фінансування. Тому актуальною стає задача розроблення та впровадження заходів щодо економічного й ефективного витрачання виділених коштів, яку доцільно вирішувати в рамках управління витратами на всі види діяльності частини і, насамперед, на матеріальне забезпечення, питома вага яких у загальних витратах є найбільшою.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Задача розподілу коштів у військовій та правоохоронній сферах у публікаціях [2, 3] розглядається на рівні держави у процесі формування бюджету, виходячи з макроекономічних показників. У загальному вигляді задача розподілу витрат на матеріальне забезпечення й обернена до неї задача мінімізації витрат сформульовані в рамках воєнно-економічного аналізу. Однак конкретизується вона для обґрунтування державної програми озброєння, оцінювання економічної діяльності проведення окремих організаційно-технічних заходів і сторін службово-бойової діяльності частин та підрозділів сил охорони правопорядку. У праці [4] сформульована й обґрунтована математична модель задачі оптимального розподілу ресурсів за видами забезпечення службово-бойової діяльності частин та підрозділів сил охорони правопорядку, при цьому така модель не передбачає необхідності управління витратами ресурсів у процесі вирішення задачі розподілу ресурсів. Сучасні управлінські підходи до економічного обґрунтування приймання рішень у військовій сфері наведені у працях [5 – 7], однак у них не розглядаються показники витрат на матеріальне забезпечення.

**Метою статті є** розроблення схеми управління витратами на матеріальне забезпечення діяльності

військових частин на основі визначення поняття вартості матеріального забезпечення і формування факторної системи її показника.

**Виклад основного матеріалу.** Задача управління витратами, які формують вартість матеріального забезпечення виходячи з його мети та змісту, можна сформулювати таким чином. На основі аналізу витрат на матеріальне забезпечення за попередній період, а також з використанням параметрів службово-бойових завдань та умов їх виконання на плановий період визначається економічно обґрунтована потрібна величина коштів на цей період, розробляються заходи щодо їх раціонального витрачання, організуються виконання заходів та їх контроль з розробленням і реалізацією у разі необхідності управлінських рішень.

Для формування системи управління витратами є потреба у визначенні поняття вартості матеріального забезпечення та формування факторної системи її показника.

Матеріальне забезпечення військових частин являє собою складну системну сукупність взаємоузгоджених за цілями, простором, часом та за виконавцями заходів щодо задоволення потреб частин у матеріальних засобах (ресурсах) для виконання ними поставлених службово-бойових завдань.

Показники (параметри) витрат на матеріальне забезпечення діяльності частин відображаються у натуральних і вартісному вимірниках. Показники вартісної оцінки витрат, а також причини, що зумовлюють її величину, визначимо як економічні чинники у механізмі управління матеріальним забезпеченням. Вартісний (грошовий) вимірник дозволяє отримати узагальнену оцінку витрат. Назвемо загальну вартісну оцінку витрат на матеріальне забезпечення за певний період його вартістю.

У процесі визначення складників вартості матеріального забезпечення слід дотримуватись принципу повних витрат, які формуються в рамках окремих служб тилу, відповідальних за забезпечення конкретного виду матеріальних засобів. До

вартості матеріального забезпечення відповідно до його мети та змісту пропонується ввести витрати на всіх етапах здійснення забезпечення – від закупівлі матеріальних ресурсів до використання (видачі для використання) за призначенням та утилізації відходів включно. Крім того, до її складу доцільно включити витрати на забезпечення належного стану будівель, споруд та надійної роботи техніки й обладнання, що безпосередньо пов'язано зі здійсненням процесу матеріального забезпечення, а також витрати на його організацію та управління. Відповідно під кутом зору повноти визначення вартості матеріального забезпечення  $C_{мз}$  до її складу увійдуть:

- витрати на придбання (закупівлю) матеріальних ресурсів  $C_{зк}$ ;
- витрати на транспортування ресурсів від постачальника до військової частини  $C_{тр}$ ;
- витрати на зберігання ресурсів на складах та у сховищах  $C_{зб}$ ;
- витрати на використання ресурсів за призначенням  $C_{вп}$ ;
- витрати на утримання і ремонт будівель, споруд та обладнання тилу, що пов'язані з матеріальним забезпеченням,  $C_{ур}$ ;
- витрати на утилізацію відходів  $C_{ув}$ ;
- витрати на організацію матеріального забезпечення в рамках військової структурної одиниці, на рівні якої визначається вартість матеріального забезпечення,  $C_{ор}$ .

З урахуванням зроблених позначень можна записати, що

$$C_{мз} = C_{зк} + C_{тр} + C_{зб} + C_{вп} + C_{ур} + C_{ув} + C_{ор}. \quad (1)$$

У певному сенсі перелічені складники витрат відображають функціональне призначення витрат. Ці складники можна назвати статтями витрат.

Велика кількість факторів, що зумовлюють вартість матеріального забезпечення, мають різний ступінь підпорядкованості та міру впливу на її величину. Тому обов'язковим етапом проведення аналізу витрат на матеріальне забезпечення в управлінні ним вважається побудова факторної системи показників витрат [8].

Факторна система показника вартості матеріального забезпечення являє собою систематизовану за підпорядкованістю сукупність факторів, що визначають її величину. Фактори, які безпосередньо впливають на показник вартості, називаються факторами першого порядку. Фактори, що впливають на фактори першого порядку, складають фактори другого порядку і т. д.

Для вартості матеріального забезпечення

факторами першого порядку можна вважати їх окремі складники у виразі (1). Фактори другого порядку визначаються змістом факторів першого порядку.

Розглянемо фактори другого порядку.

1. Для вартості закупівлі матеріальних ресурсів  $C_{мз}$  – обсяг закуплених ресурсів у натуральному вимірі та ціна його одиниці.

2. Для вартості транспортування  $C_{тр}$  – обсяг транспортування та вартість його одиниці.

3. Для вартості зберігання матеріальних ресурсів  $C_{зб}$  – обсяг електроенергії на забезпечення потрібних умов зберігання на складах та у сховищах; тарифи на електроенергію; чисельність персоналу складських приміщень; ставки заробітної плати працівників з нарахуваннями; втрати ресурсів від псування у межах норм природного убутку; вартість одиниці втрачених ресурсів з урахуванням транспортних витрат.

4. Для вартості використання ресурсів за призначенням  $C_{вп}$  фактори другого порядку доцільно подати за окремими службами тилу, а саме:

– по продовольчій службі – вартість приготування їжі для особового складу; вартість організації харчування; вартість утримання підсобного господарства;

– по речовій службі – вартість ремонту речового майна; вартість банно-прального обслуговування особового складу;

– по службі пально-мастильних матеріалів – вартість заправлення техніки паливом;

– по квартирно-експлуатаційній службі – вартість будівельно-монтажних робіт на об'єктах тилу, які не пов'язані з їх поточним ремонтом (конкретний склад витрат повинен визначатися умовами виконання робіт: власні сили, за угодою зовнішніх будівельних організацій, наявність матеріалів тощо).

Для кожної служби у разі необхідності повинна включатися вартість доставки відповідних ресурсів до місць виконання особовим складом завдань, яка визначатиметься аналогічними для вартості транспортування факторами. У кожному з перерахованих складників вартості використання ресурсів за призначенням по службах тилу як фактори, що визначають її величину, слід виділити обсяг витрачених енергоносіїв, вартість одиниці їх виміру, чисельність працівників, які за штатним призначенням виконують позначені роботи, ставки їх зарплатні з нарахуваннями. Від вартості утримання підсобного господарства необхідно відрахувати вартість його продукції, що оприбутковується встановленим порядком.

5. Для вартості утримання і поточного ремонту об'єктів тилу  $C_{ур}$  – обсяг спожитих комунальних послуг об'єктами; вартість одиниці їх виміру; обсяг енергоносіїв для проведення робіт щодо утримання об'єктів у належному стані та вартість одиниці їх виміру; чисельність працівників квартирно-експлуатаційної служби, які виконують ці роботи, та ставки їх зарплатні з нарахуваннями.

6. Для вартості утилізації відходів  $C_{ув}$  – вартість формування відходів (обсяг витрачених енергоносіїв та вартість одиниці їх виміру); вартість доставки відходів до пунктів утилізації (її складники аналогічні до складників транспортних витрат); вартість відходів за ціною реалізації або здавання на брухт (обсяг таких відходів та ціна одиниці виміру). Ця вартість повинна відраховуватися від загальної вартості утилізації відходів.

7. Для вартості організації та управління матеріальним забезпеченням  $C_{ор}$  доцільно виділити фактори прямого впливу, які безпосередньо пов'язані з матеріальним забезпеченням, та непрямого впливу, що пов'язані з організацією та управлінням службово-бойової діяльності частини у цілому.

До факторів прямого впливу слід віднести адміністративно-управлінські витрати відповідних служб тилу за винятком тих витрат, що вже включені до складу розглянутих складників вартості матеріального забезпечення. Це зарплатня адміністративно-управлінського персоналу служб тилу, вартість утримання приміщень загального призначення, їх майна та обладнання.

Фактори непрямого впливу за змістом відповідають факторам прямого впливу, але в рамках частини у цілому. До вартості матеріального забезпечення ці витрати мають включатися пропорційно до обсягу робіт, що виконують командування та адміністративно-управлінський персонал частини з організації та управління матеріальним забезпеченням.

На третьому рівні факторної системи – фактори, які впливають на відповідні фактори другого рівня. Їх склад визначається конкретними умовами здійснення матеріального забезпечення. Слід зазначити, що обсягові фактори другого рівня (обсяг постачання матеріальних ресурсів, обсяг потрібних енергоносіїв, комунальних послуг, кількість працівників тощо), в основному, визначається існуючими нормами і нормативами та кількісним виміром обсягових параметрів і стану об'єктів, що підлягають матеріальному забезпеченню. Вартісні фактори (ціни матеріальних ресурсів, енергоносіїв, тарифи на комунальні

послуги, вартість перевезень, ставки зарплатні і нарахування на неї тощо) є зовнішніми для частини, на які вплинути дуже важко. Однак в умовах суттєвого поширення децентралізованої форми постачання матеріальних ресурсів і наявності ринкових відносин в економіці значно збільшуються можливості впливу на ціновий фактор ресурсів шляхом проведення тендерних торгів, узгодження цін на матеріальні засоби в рамках державного оборонного замовлення. Тому ринкові чинники впливу на вартість матеріального забезпечення і, передусім, ціновий чинник повинні аналізуватися окремо.

Факторна система вартості матеріального забезпечення за змістом є відкритою. Тому склад її факторів, особливо на нижчих рівнях, потребує постійного уточнення і доповнення відповідно до поставлених завдань.

Важливою характеристикою витрат на матеріальне забезпечення слід вважати їх структуру як питому вагу кожного виду витрат у загальній їх вартості. Показники структури дозволяють проводити порівняльний аналіз витрат на матеріальне забезпечення між окремими частинами, визначають напрямок пошуку резервів зниження витрат шляхом зосередження на тих серед них, що мають найбільшу питому вагу, а також виявлення передового досвіду у частинах, де рівень окремих видів витрат є суттєво низьким.

У цілому використання показника вартості матеріального забезпечення з огляду на те, що визначені її складники мають тісні взаємозв'язки і взаємозалежність, дозволяє підвищити рівень обґрунтованості управлінських рішень на всіх етапах його здійснення. Крім того, системне подання витрат та факторів, що визначають витрати, дає можливість сформулювати задачу управління витратами на матеріальне забезпечення та обґрунтувати методичний апарат для її розв'язання.

Отже, відповідно до змісту сформульованої задачі управління на рис. 1 пропонується схема її реалізації.

Розглянемо основний зміст кожного блока схеми управління витратами на матеріальне забезпечення. У блоці 1 схеми формується розглянута факторна система показника вартості матеріального забезпечення. Факторні системи слід формувати для вартості матеріального забезпечення у цілому, а також по окремих службах тилу, які його здійснюють.

За сформованою факторною системою у блоці 2 формується факторна модель вартості матеріального забезпечення. Це комплекс математичних та логічних моделей, які відображають залежність



Рис. 1. Схема управління витратами на матеріальне забезпечення

величини вартості від факторів, що її визначають.

У формалізованому вигляді в рамках детермінованих моделей таку залежність можна визначити до другого рівня включно. Урахування у разі необхідності факторів третього рівня потребує використання стохастичних моделей, що значно ускладнює задачу моделювання, хоча й суттєво

розширює можливості подальшого їх аналізу.

У блоці 3 проводиться аналіз фактичної величини вартості матеріального забезпечення за попередній період, яка розрахована на основі даних обліку та сформованих у блоці 3 моделей.

Аналіз складається з трьох етапів. На першому етапі дається загальна оцінка рівня вартості

матеріального забезпечення шляхом порівнювання фактичної величини вартості з її величиною попереднього періоду у разі приведення цих величин до порівняного виду за обсягом діяльності частини, умовами її здійснення та іншими чинниками об'єктивного характеру.

Далі, на другому етапі, на основі факторних моделей виявляється вплив факторів та конкретних причин на відхилення фактичної вартості матеріального забезпечення від її величини за попередній період. Тут можуть використовуватись як формальні методи (елімінування, індексний тощо), так і методи логічного аналізу [9].

На третьому етапі аналізу всі виявлені фактори і конкретні причини групуються за різними ознаками (об'єктивні та суб'єктивні, зовнішні та внутрішні тощо), формується узагальнююча оцінка діяльності підрозділів тилу, їх структурних складників та посадових осіб.

Результати аналізу використовуються для визначення резервів зниження витрат на матеріальне забезпечення (блок 4 схеми на рис. 1). Усі резерви доцільно поділити на безумовні, які пов'язані з недоліками в організації матеріального забезпечення, та умовні, що пов'язані з неповним використанням можливостей техніки, обладнання, з відсутністю більш прогресивних технологій, методів управління, організації, з низькою механізацією робіт та ін. Реалізація безумовних резервів, як правило, не потребує, а умовних – потребує додаткових коштів. Тому одночасно з виявленням резервів у блоці 4 розробляються організаційно-технічні заходи щодо їх реалізації з оцінюванням економічної доцільності кожного з них.

У блоці 5 проводиться обґрунтування потрібної величини коштів на матеріальне забезпечення. Для розрахунків можна використати методи укрупнених розрахунків (метод коефіцієнтів [9], метод структурної аналогії тощо), а також методи прямого розрахунку (метод калькулювання [8] та ін.).

Метод коефіцієнтів передбачає коригування фактично витрачених коштів на матеріальне забезпечення у попередньому періоді шляхом застосування коефіцієнтів, які враховують зміни у факторах, що впливають на вартість забезпечення. Величини коригуючих коефіцієнтів визначаються спеціальними розрахунками, зокрема з використанням експертних методів.

Метод коефіцієнтів, як і інші методи укрупнених розрахунків, є порівняно простим, але має низьку точність. Крім того, ці методи в умовах обмеженого фінансування приводять до накопичення відкладених витрат на виплату непершочергових платежів за попередні періоди,

які згодом стають першочерговими.

Методи прямого розрахунку потрібних коштів (методи калькулювання) ґрунтуються на визначенні потреб у кожному виді матеріальних ресурсів у натуральному вимірі за встановленими нормами на весь запланований обсяг службово-бойової діяльності та рівня прогнозних або фактично діючих цін на ресурси. Рівень прогнозних цін визначається шляхом маркетингових досліджень ринку відповідних ресурсів. Цей метод найбільш точний, але й найбільш трудомісткий. Величину потрібних коштів, розраховану за цими методами, можна вважати максимально необхідною для матеріального забезпечення діяльності частини за всім переліком ресурсів. Ступінь використання службово-бойових можливостей військової частини у такому разі наближається до одиниці.

На жаль, існуюча наразі економічна ситуація у країні і практика це підтверджують, не дозволяють фінансувати нормативну потребу частин у повному обсязі. Виникає задача визначення необхідних коштів на матеріальне забезпечення в умовах доволі жорстких фінансових обмежень. Її принципове розв'язання полягає у побудові для кожної частини такої функціональної залежності ступеня використання службово-бойових можливостей від обсягу виділених коштів на всі види діяльності, включаючи й матеріальне забезпечення, яку можна назвати графіком оптимальних можливостей. Його наявність дозволить суттєво підвищити рівень обґрунтованості планів діяльності військ на всіх рівнях управління. Однак побудова такого графіка потребує розроблення спеціального методичного апарату, що є завданням окремого дослідження.

У блоці 6 схеми (див. рис. 1) формуються кошториси (бюджети) матеріального забезпечення по окремих службах тилу, визначаються місця виникнення та центри відповідальності витрат. До виконавців доводяться також організаційно-технічні заходи щодо реалізації резервів зниження витрат (блок 4).

Далі, у блоці 7, визначається робота підрозділів тилу щодо раціонального витрачання виділених коштів та реалізації запланованих заходів. За змістом це повсякденна робота посадових осіб відповідних служб у рамках виконання розроблених планів матеріального забезпечення.

Обов'язковим елементом управління вартістю матеріального забезпечення повинні бути контроль та поточний аналіз рівня витрат. Для цього у блоці 8 слід передбачити створення

системи заходів щодо фіксації поточних відхилень параметрів матеріального забезпечення від запланованих, зокрема й запобіжного характеру, та своєчасного доведення інформації до відповідних посадових осіб для приймання рішень регулюючого характеру. Основна мета такої системи полягає у запобіганні відхиленням, а якщо цього зробити неможливо, то розробляються заходи компенсуючого характеру, для чого передбачено звернення до попередніх блоків, починаючи з блока 4.

Блоки 4 – 8 створюють так званий цикл поточного регулювання витрат, який відбувається у ході повсякденної діяльності підрозділів тилу частини.

Із закінченням визначеного періоду управління матеріальним забезпеченням проводиться розрахунок його фактичної вартості на основі облікових даних та факторних моделей (блок 9) для її подальшого аналізу у блоці 3. При цьому можливі звернення до блоків 1 і 2 у разі необхідності уточнення факторних систем та моделей вартості матеріального забезпечення. На цьому закінчується цикл управління витрат за період.

### **Висновки**

Аналіз змісту запропонованої схеми управління витратами на матеріальне забезпечення свідчить про те, що вона має риси універсальності і може бути використана для управління витратами будь-якого виду забезпечення частини, а також витратами окремих її підрозділів. Крім того, таку схему можна розглядати як складову частину загальної схеми управління діяльністю військової частини.

Подальші дослідження будуть спрямовані на формування методичного апарату факторної моделі вартості (див. рис. 1 блоки 2 і 3) та на визначення резервів зниження витрат на матеріальне забезпечення (див. рис. 1 блок 4).

### **Список використаних джерел**

1. Про здійснення державних закупівель : закон України від 01.06.2010 р. № 2289-VI // Відомості Верховної Ради України. – № 33. – Ст. 471.
2. Викулов С. Ф. Военно-экономический анализ / С. Ф. Викулов, В. Н. Ткачев, В. Я. Ушаков. – М. : Воениздат, 2001. – 360 с.
3. Бажин И. И. Информационные системы менеджмента / И. И. Бажин. – М. : ВШЕ, 2000. – 688 с.
4. Белай С. В. Оптимізація розподілу ресурсів за видами забезпечення в умовах обмеженого фінансування частин та підрозділів сил охорони правопорядку / С. В. Белай // Системи озброєння та військова техніка. – Х. : Харків. ун-т Повітряних Сил ім. І. Кожедуба, 2009. – № 1 (17). – С. 80–84.
5. Белай С. В. Економічне обґрунтування прийняття рішення командиром частини, підрозділу внутрішніх військ під час виконання службово-бойових задач / С. В. Белай // Збірник наукових праць НА ДПС України. – № 51. – Ч. II. – Хмельницький : Вид-во НА ДПС України ім. Б. Хмельницького, 2010. – С. 3–7.
6. Белай С. В. Факторно-операційний підхід до управління службово-бойовою діяльністю військових частин / С. В. Белай, С. М. Осипенко // Честь і закон. – 2009. – № 4. – С. 49–53.
7. Послойное моделирование как инструмент военно-экономического анализа // Вестник Ярославского регионального отделения РАЕН. – 2008. – № 2. – Т. 2. – С. 54–59.
8. Чебан Т. М. Теорія економічного аналізу : навч. посіб. / Т. М. Чебан, Т. А. Калінська, І. О. Дмитренко; за ред. В. Є. Труша. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 214 с.
9. Гаджинский А. М. Логистика : учебник / А. М. Гаджинский. – М. : Издательско-торговая корпорация “Дашков и К<sup>о</sup>”, 2004. – 432 с.

*Стаття надійшла до редакції 29.10.2010 р.*