

така постійність чи розвиток залишаться такими ж впродовж певного період часу в майбутньому періоді. Разом з тим цей метод не враховує вплив факторів динамічного зовнішнього середовища, що виключає абсолютизацію останнього у науковій роботі (абсолютні прирости та темпи зростання інвестицій у здійснення природоохоронних заходів підприємства).

Висновки

Отже, представлена автором методологія теоретичного і практичного дослідження інвестиційного механізму здійснення природоохоронних заходів підприємства зорієнтована на з'ясування і розкриття сутності об'єкта і предмета дослідження як єдиного цілого; виявлення множини зв'язків у ньому, систематизації і типізації цих зв'язків. Наведений підхід до вивчення інвестиційного механізму здійснення природоохоронних заходів підприємства сприяє об'єднанню теорії і практики, формує струнку, логічну, цілісну концепцію розвитку та удосконалення досліджуваного об'єкта на перспективу.

Література

1. Указ Президента України від 10 лютого 2004 року № 176/2004. 309 «Про положення про Державний комітет природних ресурсів України» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.gdo.kiev.ua
2. Бганба–Церера В.Р. Экологическая проблема: социально–философские основания и пути решения / В.Р. Бганба–Церера. – М.: РАУ, 1993. – 78 с.
3. Валентей С.Д. Развитой социализм: экологическая политика / С.Д. Валентей. – М.: Экономика, 1984. – 104 с.
4. Мельник Л. Принципи екологобезпечного розвитку / Л. Мельник // Економіка України. – 1996. – №2. – С. 71–78.
5. Николаев Ю.О. Экоинновационное развитие и макроэкономическая стабильность (методол. аспект): [монография] / Ю.О. Николаев. – Одесса: Институт проблем рынка и экономико–экологических исследований НАН Украины, 2005. – 340 с.
6. Пианка Э. Эволюционная экология / Э. Пианка. – М.: Мир, 1981. – 399 с.

В.В. НАГАЙЧУК,
здобувач, викладач, Вінницький інститут економіки Тернопільського національного економічного університету

Методологічні аспекти змісту, класифікації та напрями зниження витрат виробництва

У статті розкривається зміст поняття «витрати підприємства», подається класифікація витрат за основними класифікаційними ознаками. Окреслено напрями зниження витрат виробництва та надано рекомендації щодо вдосконалення системи управління витратами на підприємстві.

В статье раскрывается содержание понятия «расходы предприятия», предлагается классификация затрат по основным классификационным признакам. Определены направления снижения затрат производства и даны рекомендации по совершенствованию системы управления затратами на предприятии.

The article reveals the meaning of enterprise expenses, the classification of expenses by major classification criteria is proposed. The directions to reduce costs of production are defined and recommendations to improve cost management in the enterprise are given.

Постановка проблеми. Матеріальні блага і послуги складають основу життя і розвитку будь–якого суспільства. Створення споживчих благ для задоволення потреб людей здійснюється за допомогою виробництва і є головною його метою. Тому дослідження процесу виробництва на підприємствах у всіх його проявах, його закономірностей і тенденцій є ключовою проблемою економічної науки і практики.

Важливою складовою дослідження виробництва є його витрати, оскільки виробництво починається саме з витрат, а вже потім, як похідні від них, розглядаються питання організації, управління і одержання результатів діяльності підприємства.

Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зростає конкурентоспроможність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємств.

В економічній літературі до теперішнього часу наводяться неоднозначні визначення поняття «витрати», і при цьому часто відсутні необхідні методологічні акценти відносно їхнього змісту, класифікації і оцінки, що суттєво знижує глибину розуміння, об'єктивність і системність підходу до даної економічної категорії.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питання основ сутності, класифікації та управління витратами підприємства є предметом уваги багатьох науковців та практиків. Дослідженням цих питань займаються як зарубіжні, так і вітчизняні фахівці: І.В. Бугай, З.С. Варналій, Т. Войтенко, Н. Вороня, В.М. Панасюк, О.О. Пилипенко, Н. Скригун, Ю.С. Цал–Цалко, Л. Цимбалюк, Н.В. Шандова, Дж. Шанк та інші, але низка питань залишається невирішеною і вимагає дослідження.

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Мета статті полягає в уточненні методологічних основ сутності, класифікації та визначенні напрямів зниження витрат виробництва.

Виклад основного матеріалу. П(С)БО 1 визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Більшість авторів характеризують і визначають категорію «витрати» як сукупність переданих у грошовій формі витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією [3, с. 114].

Інші автори трактують «витрати» як або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [7, с. 62].

Є ще і бухгалтерський підхід, згідно з яким «витрати» – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [1, с. 24; 6, с. 14].

Таким чином, витрати підприємства потрібно розглядати як складну економічну категорію, яка поєднує в собі за змістом і процес формування необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві, і процес їхнього використання.

Економічне розуміння витрат базується на проблемі обмеженості ресурсів і можливості їхнього альтернативного використання. Застосування ресурсів у одному виробничому процесі виключає можливість їхнього використання за іншим призначенням. Вибір конкретних ресурсів для виробництва

якогось товару означає неможливість виробництва альтернативного товару. Економічні витрати будь-якого ресурсу, що застосовуються у виробничому процесі, рівні його цінності при найкращому з усіх можливих варіантів використання.

Проте до складу витрат підприємства входять не тільки ті, що пов'язані з купівлею ресурсів, крім них підприємство несе витрати на збут та просування продукції на ринок. Сюди відносяться витрати пов'язані з транспортуванням виробів споживачу, на проведення маркетингових досліджень та організації реклами тощо. Виражені у грошовій формі вони являють собою витрати реалізації продукції. Крім того, підприємство сплачує податки, збори, робить відрахування в різноманітні цільові і позабюджетні фонди, що також відносяться на собівартість продукції. Сума витрат виробництва і реалізації, податків, зборів і обов'язкових відрахувань становить витрати підприємства або повну собівартість продукції.

У певному періоді витрати визнаються одночасно з доходом, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами.

Витрати утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети (рис. 1). Вони мають різне спрямування, але найбільш загальним і принциповим є їх поділ на інвестиційні та поточні (операційні) витрати, пов'язані з безпосереднім виконанням підприємством своєї основної функції – виготовлення продукції (надання послуг).

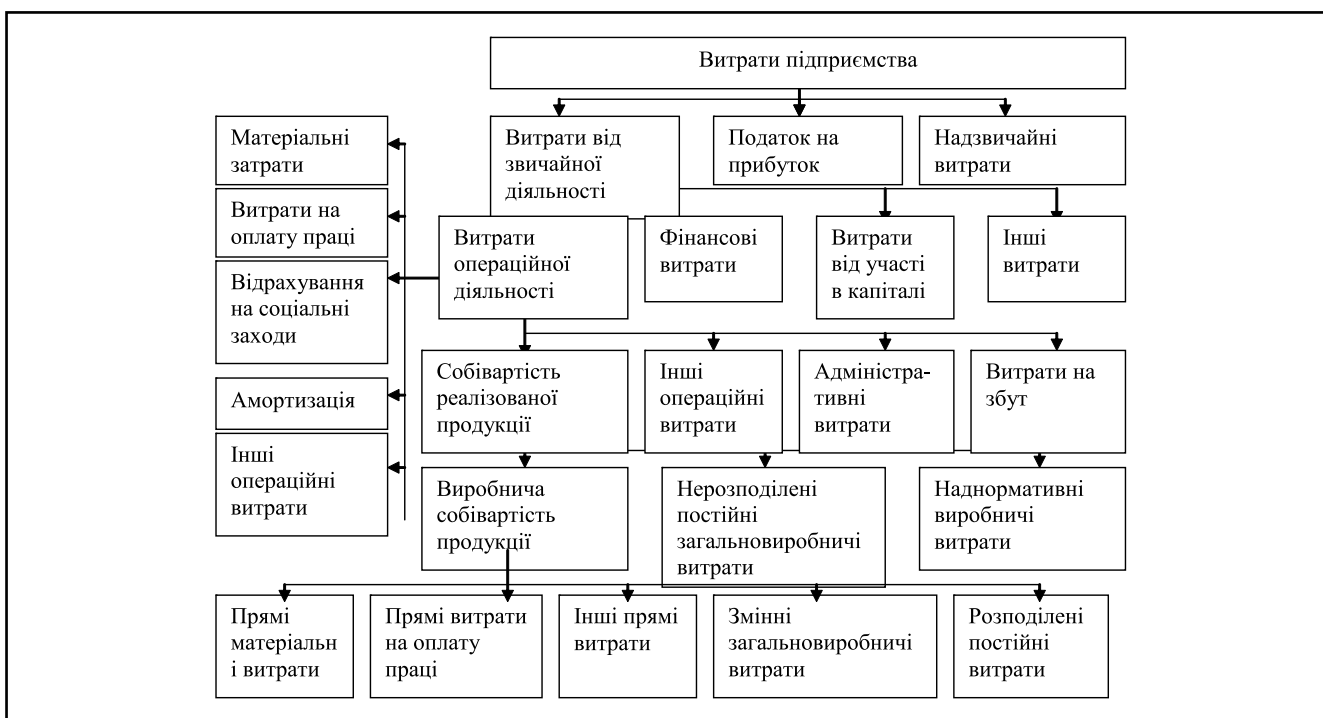


Рисунок 1. Формування витрат підприємства

Поточні витрати чинників виробництва бувають циклічними та безперервними. Перші повторюються з кожним циклом виготовлення продукту (витрати на матеріали, заробітну плату виробників, інструмент та ін.), другі існують постійно і незалежно від виробництва (утримання приміщень, споруд, устаткування, управлінського персоналу тощо).

Витрати мають натуральну та грошову форми. Планування й облік витрат факторів виробництва в натуральній формі (кількість, маса, об'єм, довжина тощо) мають важливе значення для організації діяльності підприємства. Проте для оцінювання результатів цієї діяльності вирішальною є грошова оцінка витрат, оскільки вона виражає вартість продукції (послуг).

Слід відрізнити витрати, які утворюють вартість продукції в певному періоді (списуються на неї), і реальні грошові виплати. Перші витрати зв'язані з виготовленням продукції незалежно від того, коли куплено відповідні матеріальні ресурси чи найнято робочу силу. Другі – це виплати за придбані чинники виробництва без урахування часу їхнього використання. Реальні грошові виплати обслуговують зовнішній оборот підприємства та оплату праці.

Собівартість продукції – це грошова форма витрат на підготовку виробництва, виготовлення та збут продукції [7, с. 62]. Відображаючи рівень витрат на виробництво, собівартість комплексно характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства, а отже, і рівень техніки, технології та організації виробництва. Що ліпше працює підприємство, то нижчою є собівартість продукції. Тому собівартість є одним із важливих показників ефективності виробництва.

Собівартість продукції має тісний зв'язок з її ціною. Це виявляється в тому, що собівартість є базою ціни товару і водночас обмежником для виробництва (ніхто не випустить продукції, ринкова ціна якої є нижчою за її собівартість).

Для обчислення собівартості продукції важливе значення має визначення складу витрат, які в неї включають. Як відомо, витрати підприємства відшкодовуються за рахунок двох власних джерел: собівартості й прибутку. Тому питання про склад витрат, які включаються в собівартість, є питанням їхнього розподілу між зазначеними джерелами відшкодування. Загальний принцип цього розподілу полягає в тому, що через собівартість мають відшкодовуватися ті витрати підприємства, які забезпечують просте відтворення всіх факторів виробництва: предметів, засобів праці, робочої сили та природних ресурсів. Відповідно до цього в собівартість продукції включають витрати на:

- дослідження ринку та виявлення потреби в продукції;
- підготовку й освоєння нової продукції;
- виробництво, включаючи витрати на сировину, матеріали, енергію, амортизацію основних фондів і нематеріальних активів, оплату праці персоналу;
- обслуговування виробничого процесу та управління ним;
- збут продукції;
- розвідку, використання й охорону природних ресурсів;
- набір і підготовку кадрів;

– поточну раціоналізацію виробництва.

Але на практиці з різних причин немає повної відповідності між дійсними витратами на виробництво та собівартістю продукції. Так, згідно з чинним порядком не включаються в собівартість продукції, а відшкодовуються за рахунок прибутку або інших джерел витрати на підготовку та освоєння нової продукції серійного та масового виробництва.

Водночас є такі витрати, які включаються у собівартість продукції, але не мають прямого зв'язку з виробництвом: оплата часу виконання державних обов'язків працівниками підприємства, скорочення робочого дня для підлітків, матерів, які мають дітей віком до трьох років тощо.

Склад витрат, які включаються в собівартість продукції (послуг), може дещо змінюватися з різних практичних міркувань. Але загальною тенденцією таких змін має бути якомога повніше відображення в собівартості дійсних витрат на виробництво продукції.

Як правило, витрати виробництва класифікують за різними ознаками. На нашу думку, основне місце серед усіх класифікаційних ознак займає поділ витрат за економічним змістом і за призначенням, або за місцем виникнення.

За економічним змістом витрати на виробництво групуються за економічними елементами: матеріальні витрати; амортизація основних фондів; витрати на оплату праці працівників підприємства; відрахування на соціальні заходи; інші витрати (витрати на відрядження, страхові платежі, відсотки за кредити, оплата послуг сторонніх організацій, знос нематеріальних активів та інші) [4, с. 181].

Групування витрат за економічними елементами дозволяє у процесі їх аналізу визначити рівень та динаміку матеріаломісткості, трудомісткості, фондомісткості і оцінити вплив конкретних факторів на зміну цих показників.

За призначенням витрати групуються за калькуляційними статтями. Таке групування дає відповідь на запитання: де, на які цілі, в яких розмірах використані ті чи інші ресурси. Групування витрат за призначенням необхідне для розрахунків та аналізу собівартості одиниці продукції, пошуку резервів скорочення витрат.

Перелік типових калькуляційних статей витрат для великих та середніх підприємств різних галузей є таким: сировина і матеріали за вирахуванням зворотних відходів, паливо та енергія на технологічні потреби, основна та допоміжна заробітна плата виробничих робітників, відрахування в фонди соціального захисту, утримання та експлуатація машин і обладнання, загально виробничі витрати, адміністративні витрати, підготовка і освоєння виробництва, витрати на збут [4, с. 181].

Слід мати на увазі, що згідно з «Положеннями (стандартів) бухгалтерського обліку», які вступили у дію з 1 січня 2000 року, у фінансовому плануванні, обліку та звітності адміністративні витрати та витрати на збут не включають у собівартість продукції, а покривають їх за рахунок прибутку.

Але при калькулюванні собівартості продукції на багатьох підприємствах адміністративні витрати та витрати на збут

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

включають традиційно у собівартість. Враховуючи це положення, доцільно аналізувати собівартість за сукупністю усіх статей калькуляції.

За методом включення у собівартість витрати поділяються на прямі і непрямі [4, с. 181]. Прямі витрати можна безпосередньо віднести на конкретний виріб, на основі існуючих норм на одиницю продукції (витрати на основні матеріали, куповані вироби, заробітну плату основних виробничих робітників, а в ряді випадків також на технологічну енергію).

Непрямі витрати неможливо безпосередньо віднести на визначені вироби, тому що ці витрати однаково відносяться до усіх видів виробів, що виготовляються підприємством (витрати на управління та обслуговування виробництва).

За ступенем залежності від обсягу виробництва продукції витрати поділяються на змінні та умовно-постійні. Змінні витрати знаходяться у прямій залежності від обсягів виробництва. Це витрати основних матеріалів, заробітна плата основних виробничих робітників з відрахуваннями у фонди соціального захисту населення. Умовно-постійні витрати у визначених межах не залежать від обсягів виробництва продукції [4, с. 182].

Інші автори виділяють види витрат дещо по-іншому. Так, автори Т. Войтенко, Н. Вороная [2, с. 21], Ю.С. Цал-Цалко [6, с. 20] пропонують таку класифікацію витрат (див. табл.).

За місцем відповідальності (місцем виникнення витрат) витрати на виробництво групуються за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими адміністративно-відокремленими структурними підрозділами підприємства.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне (підсобне).

До основного виробництва належать виробництва, цехи, дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції.

Допоміжне (підсобне) виробництво призначене для обслуговування цехів основного виробництва, виконання робіт по ремонту основних засобів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії (парою, холодом), тарою, транспортними та

іншими послугами. До нього належать ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, паросилове господарство, компресорні, тарні, транспортні та інші підрозділи.

За єдністю складу витрати поділяються на одноелементні та комплексні. Одноелементні – складаються з одного елементу витрат, комплексні – з кількох економічних елементів.

За видами витрати класифікуються за економічними елементами та статтями калькуляції.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат витрати поділяються на змінні та постійні. До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується із його зменшенням. До змінних витрат належать витрати на сировину та матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, технологічне паливо та енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуванням на соціальні заходи, а також інші витрати.

Постійні – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється. До постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво поділяються за календарними періодами на поточні, довгострокові та одноразові.

Поточні, тобто постійні, звичайні витрати або витрати, у яких періодичність менша за місяць.

Довгострокові витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через дев'ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Одноразові, тобто однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більш як місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

За доцільністю витрачання витрати поділяються на продуктивні та непродуктивні. Продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва. Непродуктивні – не

Класифікація витрат виробництва

Ознаки	Витрати
За центрами відповідальності	Витрати виробництва, цеху, дільниці, служби, технологічного переділу
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення тощо
За єдністю складу витрат	Одноелементні, комплексні
За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі, непрямі
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень затрат	Змінні, постійні
За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду
За календарними періодами (часом виникнення)	Витрати поточні, майбутніх періодів і майбутні витрати, довгострокові, одноразові
За доцільністю витрачання	Ефективні, неефективні
За відношенням витрат до процесу виробництва	Основні, накладні
За видами витрат (економічним змістом)	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

обов'язкові, що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

За визначенням відношення до собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати.

Деяко ширшу класифікацію витрат виробництва можна побачити у монографії доцента кафедри обліку та контролю промисловості ТНЕУ В.М. Панасюка, який, застосувавши досвід зарубіжної та вітчизняної теорії з питань класифікації витрат виробництва на промислових підприємствах, обґрунтував основні класифікаційні ознаки, які найбільшою мірою характеризують стан обліку і методи обрахування витрат виробництва на промислових підприємствах і повинні використовуватись при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління [5, с. 30]. Загальна схема основних класифікаційних ознак, за якими можуть розроблятися певні класифікації, групування витрат та методи розрахунку наведена на рис. 2.

Можливості зниження витрат виробництва виділяються й аналізуються по двох напрямках: по джерелах і чинниках. Джерела – це витрати, за рахунок економії яких можуть бути знижені витрати виробництва. Чинники – це техніко-економічні умови, під впливом яких змінюються витрати.

Основними джерелами зниження витрат виробництва і реалізації продукції є:

– зниження витрат сировини, матеріалів, палива і енергії на одиницю продукції;

– зменшення розміру амортизаційних відрахувань, що припадають на одиницю продукції;

– зниження витрат заробітної плати на одиницю продукції;

– скорочення адміністративно-управлінських витрат;

– ліквідація непродуктивних витрат і втрат.

На економію ресурсів суттєво впливає число техніко-економічних чинників. Найбільший вплив мають такі групи внутрішньовиробничих чинників:

– підвищення технічного рівня виробництва;

– удосконалення організації виробництва і праці;

– зміна обсягу виробництва.

Одним з головних завдань апарату управління на сьогодні є створення такої системи управління витратами виробництва, яка б давала можливість керувати витратами на всіх етапах виробничого циклу, відповідала б критеріям єдності підходів на різних рівнях управлінської діяльності (прогнозування, планування, обліку, калькулювання, аналізу та оцінки використаних можливостей), дозволяла б встановлювати залежність параметрів зниження витрат виробництва і зростання якості продукції та її обсягів.

Система управління витратами буде ефективною лише в тому випадку, якщо будуть враховані особливості кожного промислового підприємства, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством та буде побудована у відповідності до принципів управління.

У практиці підприємств, що працюють в умовах ринку, розрізняють такі підходи до побудови аналітичних рахунків управлінською обліку:

– за центрами виникнення витрат;

– за центрами відповідальності;

– за центрами рентабельності.

Дуже важливим в управлінському обліку є організація обліку за центрами відповідальності за витратами і центрами виникнення.

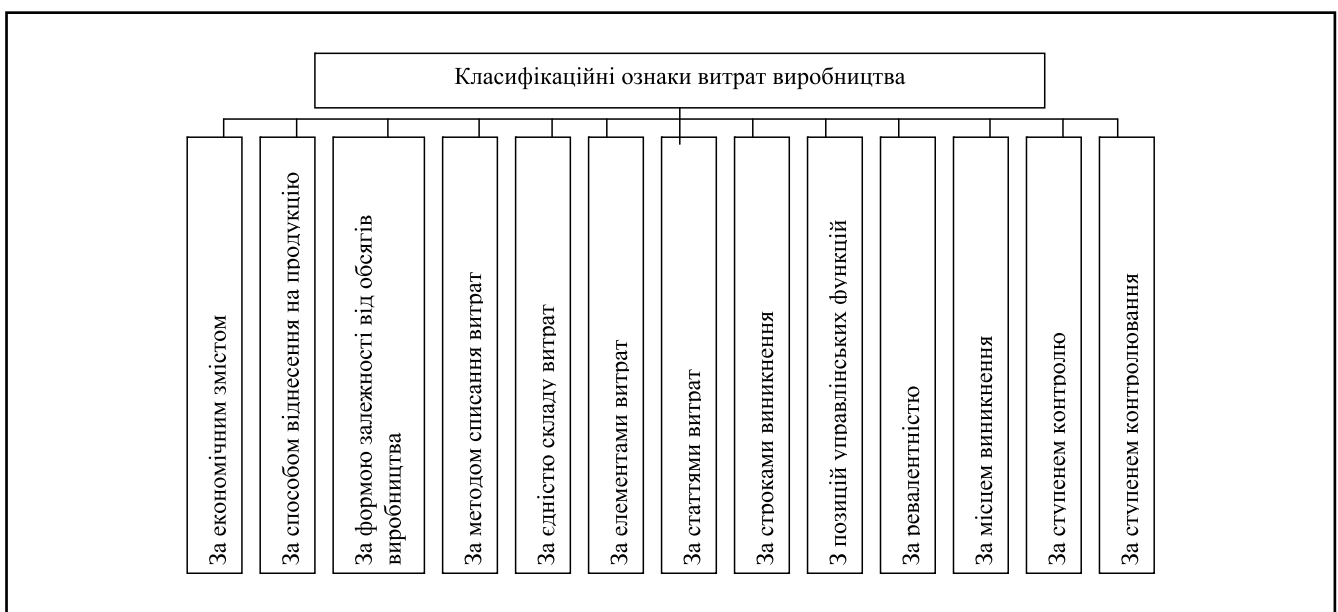


Рисунок 2. Схема класифікаційних ознак для визначення витрат виробництва

Центри виникнення витрат – окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання.

Система обліку, в якій передбачається складання звітів за даними порівняння кошторисних (стандартних) показників з фактичними, називають облік за центрами відповідальності. Центр відповідальності – групування витрат, яке дозволяє поєднувати в одному обліковому процесі місця виникнення витрат (виробництво, цех, дільницю, бригаду) з відповідальністю їх керівників.

Система обліку за центрами відповідальності: дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях організації і оцінювати діяльність окремих менеджерів і підрозділів на підставі проведення первинного аналізу.

Центр рентабельності – різновид центрів відповідальності, в яких дохід є грошовим вираженням виготовленої продукції; витрата – грошове вираження використаних ресурсів, а прибуток – різниця між доходом та витратами.

Зниження витрат виробництва на підприємстві досягають в результаті:

- застосування ресурсозберігаючої технології, що забезпечує економію матеріалів та енергії, вивільнення робітників;
- чіткого дотримання технологічної дисципліни, що призводить до скорочення витрат від браку;
- використання технологічного обладнання, особливо такого, що дорого коштує в економічно ефективних сферах та режимах;
- збалансовані експлуатації виробничих потужностей, що призводить до скорочення вартості основних засобів, незавершеного виробництва та запасів продукції;
- розробки оптимальної стратегії технічного розвитку підприємства, що забезпечує раціональний рівень витрат на створення технічного потенціалу підприємства;
- підвищення організаційного рівня виробництва, що призводить до скорочення витрат робочого часу, тривалості виробничого циклу і, як наслідок, зниження собівартості продукції та величини оборотних засобів підприємства;

– запровадження ефективних систем внутрішньовиробничих економічних відносин, що сприяють економії всіх видів ресурсів, підвищенню якості продукції;

раціоналізація організаційної структури системи управління виробництвом, а значить, скорочення витрат на управління, підвищення його ефективності.

Висновки

Кожне підприємство в сучасних ринкових умовах господарювання намагається максимізувати свій дохід і, відповідно, мінімізувати свої витрати, адже прибуток – це те, заради чого ведеться будь-який бізнес. Для такого успішного функціонування кожен підприємець повинен навчитися ефективно управляти витратами, а для цього треба розуміти їх сутність, здійснювати класифікацію витрат за такими ознаками, які б дозволяли отримувати найбільш повну інформацію як для прийняття правильних управлінських рішень, так і для задоволення потреб зовнішніх користувачів, які мають безпосереднє відношення до даного суб'єкта ринкових відносин.

Висвітлені вище методичні підходи до класифікації витрат виробництва мають практичне значення для вибору методів їх обліку і набуватимуть все більшого застосування при обґрунтуванні шляхів зниження витрат на базі управління ними.

Література

1. Бугай І.В. Особенности определения себестоимости продукции // Экономика: Проблемы теории и практики, 2006, вып. 167. – С. 219–225.
2. Войтенко Т., Вороня Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Х.: Фактор, 2005. – 266 с.
3. Володькіна М.В. Економіка промислового підприємства. Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2004, – 194 с.
4. Марченко О.І. Економічний аналіз. Навч. посіб. – Вінниця: ВІЕ ТАНГ, 2005. – 320 с.
5. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
6. Цал–Цалко Ю.С. Витрати підприємства. Підручник. К.: 2002. – 656 с.
7. Економіка підприємства: Підручник / За ред. С.Ф. Покропивно-го. – Вид. 2–ге, перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2002. – 528 с.

О.Ю. ПАЛЕХА,
аспірантка, Європейський університет

Сутнісний підхід до формування туристичного продукту

У статті узагальнюються різні підходи щодо розуміння поняття «туризм», відношення до туризму як до продукту діяльності, послуги або товару. Доведено, що туристична послуга є туристичним продуктом, який включає ряд основних і додаткових послуг, взає-

мов'язок яких у комплексі формує цілісність даного процесу.

В статті обобщаются различные подходы к пониманию понятия «туризм», отношение к туризму как к продукту деятельности, услуге или товару. Доказано, что ту-