

НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ХАРКІВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

Коваленко Тетяна Павлівна

УДК 338.512.657.47

**ЗАСОБИ УПРАВЛІННЯ НЕПРЯМИМИ ВИТРАТАМИ
МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Харків – 2008

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі економіки і маркетингу Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник : кандидат економічних наук, доцент
Сударкіна Світлана Петрівна,
Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут»,
професор кафедри економіки і маркетингу.

Офіційні опоненти : доктор економічних наук, професор
Ткаченко Алла Михайлівна,
Запорізька державна інженерна академія,
завідувач кафедри економіки підприємства;

кандидат економічних наук,
Погорелов Юрій Сергійович,
Східноукраїнський національний університет
імені Володимира Даля, доцент кафедри
менеджменту зовнішньоекономічної діяльності.

Захист дисертації відбудеться «28» січня 2009 р. о 13⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.050.02 у Національному технічному університеті «Харківський політехнічний інститут» за адресою: 61002, м. Харків, вул. Фрунзе, 21, корпус У1, ауд. 1001.

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотеці Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» за адресою: 61002, м. Харків, вул. Фрунзе, 21.

Автореферат розісланий «23» грудня 2008 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Максименко Я.А.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дисертаційної роботи. При переході на ринкові засади виробничо-господарської діяльності, вітчизняні підприємства машинобудування постали перед завданням організації функціональної системи управління витратами, основною складовою якої є калькулювання собівартості продукції.

Сучасні теоретичні концепції організації системи управління витратами машинобудівних підприємств всебічно досліджувалися в наукових працях П.Й. Атамаса, Л.Е. Гончарової, Т.Г. Дроздової, К. Друрі, Т.П. Карпової, Г.О. Краюхіна, В.П. Кустарьова, О.В. Лишиленко, В.Г. Лебедева, О.О. Орлова, Ю.С. Погорелова, Д.Г. Сигела, А.М. Ткаченко, Ч.Т. Хорнгрена та інших вчених. Однак підвищення вимог щодо ефективності управління витратами потребує обґрунтованого застосування різноманітних методів калькулювання собівартості продукції згідно з умовами організації виробничо-господарської діяльності машинобудівних підприємств та стадій життєвого циклу їх продукції.

Офіційні документи щодо калькулювання собівартості продукції та теоретичні розробки таких авторів, як В.Н. Зоріна, В.С. Мякота, Г.В. Сеніна, А.В. Череп, Б.С. Юровський та інших, всебічно відображають обов'язкові та рекомендовані підходи щодо калькулювання собівартості продукції. Однак обґрунтування комплексного підходу до застосування різноманітних баз розподілу непрямих витрат у сучасній літературі досліджено недостатньо, хоча принципи розподілу непрямих витрат значно впливають на собівартість окремих видів продукції.

Також до кола питань управління непрямими витратами входять методичні засади оцінки та прогнозування непрямих витрат в умовах динаміки обсягів виробництва, що досліджувалися в роботах П.Ю. Буряка, М.І. Плотницького, В.П. Савчука, Л.С. Сосненко та інших авторів. Разом з цим, у сучасних теоретичних роботах та практичних рекомендаціях спостерігається недостатня дослідженість питання оперативної оцінки економічно обґрунтованого максимального рівня непрямих витрат згідно з результатами виробничо-господарської діяльності, а також перспективи деталізації непрямих витрат при прогнозуванні їх рівня в умовах динаміки коливань обсягів виробництва продукції.

Вирішення зазначених питань для подальшого розвитку методичних засад системи управління непрямими витратами машинобудівних підприємств визначило напрямок дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Робота виконана на кафедрі економіки і маркетингу Національного технічного університету «ХПІ» в межах держбюджетної теми МОН України «Теоретико-методологічні аспекти управління портфелем проектів» (№ ДР 0103U001493), за якою здобувачем запропоновано методичний підхід щодо систематизації методів калькулювання собівартості продукції, та науково-дослідних договорів

про творче співробітництво з ДП «ЛІКВО» (м. Харків) та БУ «Укрбургаз» (м. Красноград Харківської обл.), в межах яких здобувачем запропоновано відповідно методичні засади оперативної оцінки рівня непрямих витрат та методика обрання баз розподілу непрямих витрат.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розвиток методичних засад управління непрямыми витратами машинобудівних підприємств та розробка для них організаційно-методичних положень та практичних рекомендацій.

Поставлена мета зумовила розв'язання таких завдань:

- 1) систематизувати сучасні методи калькулювання собівартості продукції;
- 2) запропонувати теоретичні засади обґрунтованого застосування методів калькулювання собівартості в різноманітних умовах виробничо-господарської діяльності машинобудівних підприємств;
- 3) запропонувати методичний підхід калькулювання собівартості на різних стадіях життєвого циклу продукції;
- 4) обґрунтувати методичні засади обрання баз розподілу непрямих витрат у конкретних умовах виробничо-господарської діяльності;
- 5) розвинути підходи до прогнозування непрямих витрат з урахуванням інтервалів їх релевантності при динаміці обсягів виробництва;
- 6) удосконалити методичні засади оптимізації номенклатури продукції в частині обмежень задачі лінійного програмування;
- 7) розробити методичний підхід до оперативної оцінки рівня непрямих витрат машинобудівних підприємств на підставі результатів виробничо-господарської діяльності.

Об'єктом дослідження є процес управління непрямыми витратами в економічній діяльності машинобудівних підприємств.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні засади калькулювання, прогнозування та контролю непрямих витрат у собівартості підприємств машинобудівної галузі.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених у роботі завдань були використані загальнонаукові та прикладні методи досліджень: системний аналіз - при аналізі характеристик основних методів калькулювання собівартості продукції, їх систематизації; абстрактно-логічний підхід - при розробці рекомендацій щодо застосування методів розрахунку собівартості для різноманітних умов виробничо-господарської діяльності машинобудівних підприємств та різних стадіях життєвого циклу їх продукції, а також при розробці підходів щодо обрання баз розподілу непрямих витрат, обґрунтуванні послідовності вибору методів калькулювання собівартості для різноманітних умов виробничо-господарської діяльності та оперативної оцінки рівня непрямих витрат; статистичний та графічний - при визначенні впливу баз розподілу непрямих витрат на собівартість одиниць продукції; економіко-математичне моделювання – при ро-

зробці засобів прогнозування непрямих витрат з урахуванням інтервалів їх релевантності; методи лінійного програмування та симплекс-метод – при оптимізації номенклатури продукції за показником маржинального доходу; кореляційний аналіз – при визначенні залежностей між динамікою непрямих витрат та їх елементів; морфологічний аналіз – при впорядкуванні визначень непрямих витрат.

Інформаційну основу дисертаційного дослідження становлять законодавчі акти Верховної Ради України, нормативні акти Міністерства економіки України та Державного комітету промислової політики України, статистичні матеріали Державного комітету статистики України, оприлюднені результати досліджень вітчизняних і закордонних науковців, дані про результати роботи підприємств машинобудування України, матеріали наукових конференцій і періодичних фахових видань.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в наступному:

вперше:

– запропоновано засади оперативної оцінки максимально припустимого рівня непрямих витрат підприємств машинобудування на підставі співвідношення їх величини із значенням чистого грошового потоку, що, на відміну від існуючих методів порівняльного та факторного аналізу, дозволить оперативно оцінити максимально припустимий рівень непрямих витрат;

удосконалено:

– теоретично-методичні засади обрання баз розподілу непрямих витрат, які пропонується здійснювати на основі аналізу техніко-економічних характеристик виробництва, системи оплати праці, структури прямих витрат у межах окремих центрів їх виникнення, що дозволить підвищити об'єктивність розподілу непрямих витрат за видами продукції;

– методичні підходи до прогнозування непрямих витрат, що, на відміну від існуючих розробок, дозволить підвищити точність прогнозування їх величини завдяки групуванню відповідних витрат за ознаками їх динаміки, чутливості до змін обсягів виробництва та меж інтервалів релевантності;

– методичні засади оптимізації номенклатури продукції за показником маржинального доходу в частині переліку обмежень задачі лінійного програмування, що дозволить підвищити об'єктивність прогнозування маржинального доходу машинобудівних підприємств. Існуючі обмеження доповнено такими показниками, як ресурси підприємства за виробничими можливостями, фінансові ресурси з урахуванням вимог щодо задовільної структури пасивів, обсяги дефіцитних ресурсів, точки беззбитковості виробництва та зовнішні обмеження;

дістало подальшого розвитку:

– систематизація сучасних методів калькулювання собівартості продукції, яка, на відміну від існуючих розробок, розглянута у залежності від повноти віднесення витрат на собівартість продукції, методів розподілу непрямих витрат

за видами продукції та принципів віднесення непрямих витрат на одиниці продукції за ступенем готовності виробів до реалізації, що дозволить обґрунтувати використання методів калькулювання в конкретних умовах організації виробничо-господарської діяльності та на різних стадіях життєвого циклу продукції за допомогою аналізу їх визначальних ознак;

– теоретичне обґрунтування методичного підходу до організації системи калькулювання собівартості продукції для різних видів організації машинобудівних підприємств, що забезпечує менеджмент необхідною й достатньою інформацією про собівартість продукції та сприяє підвищенню об'єктивності вихідних даних для системи управління витратами;

– теоретичні засади обґрунтування характеристик системи калькулювання собівартості продукції для різних стадій її життєвого циклу, які ґрунтуються на сформульованих потребах маркетингових служб машинобудівних підприємств щодо інформації про собівартість продукції на різних стадіях її життєвого циклу, що сприяє підвищенню об'єктивності вихідних даних для запровадження методів оптимізації прибутковості виробництва.

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що запропоновані розробки дозволяють розвинути та удосконалити інструментарій управління непрямыми витратами в межах економічної діяльності машинобудівних підприємств, що сприяє підвищенню обґрунтованості управлінських рішень. Використання практичних рекомендацій щодо забезпечення необхідної та достатньої інформативності показника собівартості продукції з урахуванням умов виробничо-господарської діяльності та стадій життєвого циклу продукції дозволить забезпечити систему управління витратами та маркетингові служби підприємства більш об'єктивною інформацією про собівартість видів продукції, що сприяє підвищенню ефективності управління витратами та прибутковості виробництва.

Запровадження рекомендацій щодо обґрунтованого застосування баз розподілу непрямих витрат з урахуванням умов виробництва за центрами виникнення витрат, запровадженого в машиноремонтних відділеннях БУ «Укрбургаз» (м. Красноград, Харківська обл. - акт впровадження результатів робіт за договором № 17305 від 21.02.2007), дозволить підвищити об'єктивність розподілу непрямих витрат за видами продукції. Застосування інструментів планування динаміки непрямих витрат у залежності від динаміки обсягів виробництва сприяє підвищенню точності прогнозування непрямих витрат. Реалізація інструмента оперативної оцінки рівня непрямих витрат відповідно до результатів виробничо-господарської діяльності підприємства використано при організації роботи механічних майстерень ДП «ЛКВО» (м. Харків - акт впровадження результатів робіт за договором № 17293 від 15.12.2006), дозволить, на основі фактичних або прогнозних результатів виробничо-господарської діяльності машинобудівних підприємств, оперативно відстежувати максимально припустиме значення непря-

мих витрат.

Результати досліджень використані при викладанні навчальних курсів «Економіка підприємства», «Організація виробництва і маркетинг», «Управління ресурсами та витратами» у Національному технічному університеті «ХПІ» (акт впровадження в навчальний процес від 15.04.2008).

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертаційного дослідження повідомлені, обговорені та були схвалені на: IV Міжнародній практичній конференції «Исследование и оптимизация экономических процессов «Оптимум-2003» (м. Харків, 11–12 жовтня 2003 р.), XV Міжнародній науково-практичній конференції «Інформаційні технології: наука, техніка, технологія, освіта, здоров'я» (м. Харків, 17–18 травня 2007 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми соціально-економічного розвитку підприємств» (м. Харків, 29–30 жовтня 2008 р.), науково-методичних семінарах кафедри економіки і маркетингу Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» (м. Харків, 2006, 2007 рр.).

Публікації. За результатами досліджень опубліковано 11 наукових праць, з яких 8 – у фахових виданнях ВАК України.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, 3-х розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Повний обсяг роботи складає 219 сторінок друкованого тексту. Дисертація містить 20 рисунків за текстом, 8 рисунків на 8 сторінках; 26 таблиці за текстом, 4 таблиць на 5 сторінках, 7 додатків на 18 сторінках, бібліографічний список використаних джерел зі 165 найменувань на 16 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми дисертації, сформульовано мету, завдання, об'єкт та предмет дослідження. Розкрито загальну методику дослідження, наукову новизну та практичне значення отриманих результатів.

Зазначено, що на сучасній стадії розвитку методичних засад управління витратами необхідною умовою ефективного запровадження менеджерських рішень є коректне відображення рівня витрат на одиницю продукції, а також забезпечення конкурентоспроможності підприємства шляхом управління витратами, підвищення точності прогнозування та розвинення методів контролю за рівнем непрямих витрат.

У першому розділі – «Теоретичні та методичні засади урахування непрямих витрат і калькулювання собівартості продукції у межах системи управління витратами» – на підставі аналізу літератури за темою дисертації розглянуто висвітлені в сучасній літературі визначення поняття «непрямі витрати», методичні засади, цілі, завдання, методи та засоби системи управління

витратами, роль непрямих витрат у системі калькулювання собівартості та їх вплив на собівартість видів та одиниць продукції.

Оскільки серед операційних витрат найбільшою умовністю при віднесенні на одиницю продукції характеризуються непрямі витрати, в межах даної роботи подальші дослідження спрямовано на проблеми управління саме такими витратами.

Розглянуто процес еволюції поняття «непрямі витрати», досліджено ставлення авторів теоретичних, практичних робіт та вимоги офіційних нормативних документів щодо групування операційних витрат та структури непрямих витрат.

Проаналізовано та структуризовано цілі, завдання, методи та засоби системи управління витратами, які розглянуті в сучасній літературі, на підставі чого зроблено висновки про:

1) актуальність впорядкування сучасних методів калькулювання собівартості продукції на підставі ознак, що визначають принципові відмінності щодо групування, розподілу та віднесення операційних витрат на види та одиниці продукції;

2) потребу в розробці методичних рекомендацій щодо необхідності та доцільності використання існуючих методів калькулювання в конкретних умовах виробничо-господарської діяльності та на різних стадіях життєвого циклу продукції.

За допомогою аналізу тенденцій розширення завдань та обов'язків функціональних підрозділів машинобудівних підприємств відповідно до вимог зовнішнього середовища, визначено теоретичні підстави структурних змін непрямих витрат у структурі собівартості продукції, на основі чого зроблено висновок про актуальність удосконалення інструментів управління непрямыми витратами.

На прикладі машинобудівних підприємств проведено аналіз впливу застосування баз розподілу непрямих витрат на собівартість окремих видів продукції серійного багатомоделного виробництва, встановлено тенденції динаміки собівартості окремих видів продукції при зміні бази розподілу непрямих витрат за центрами їх виникнення. За результатами аналізу офіційних нормативних документів та досліджень вітчизняних науковців спостерігається недостатність комплексних методичних засад щодо застосування баз розподілу непрямих витрат в різних умовах виробництва машинобудівних підприємств.

На прикладі механічних майстерень ДП «ЛКВО» проілюстровано перерозподіл загальновиробничих витрат та коливання собівартості видів продукції при застосуванні різноманітних баз розподілу непрямих витрат (рис. 1).

З огляду на значну залежність собівартості окремих видів продукції від застосованої бази розподілу непрямих витрат, обґрунтовано актуальність розробки методичних рекомендацій щодо застосування описаних в офіцій-

них нормативних документах та теоретичних дослідженнях основних сучасних баз розподілу непрямих витрат.

Основними напрямками дисертаційного дослідження визначено вдосконалення системи управління витратами в частині непрямих витрат шляхом впорядкування методичних засад обґрунтованого застосування методів калькулювання собівартості продукції, баз розподілу непрямих витрат, а також розвинення методичних засад оцінки рівня і прогнозування непрямих витрат.

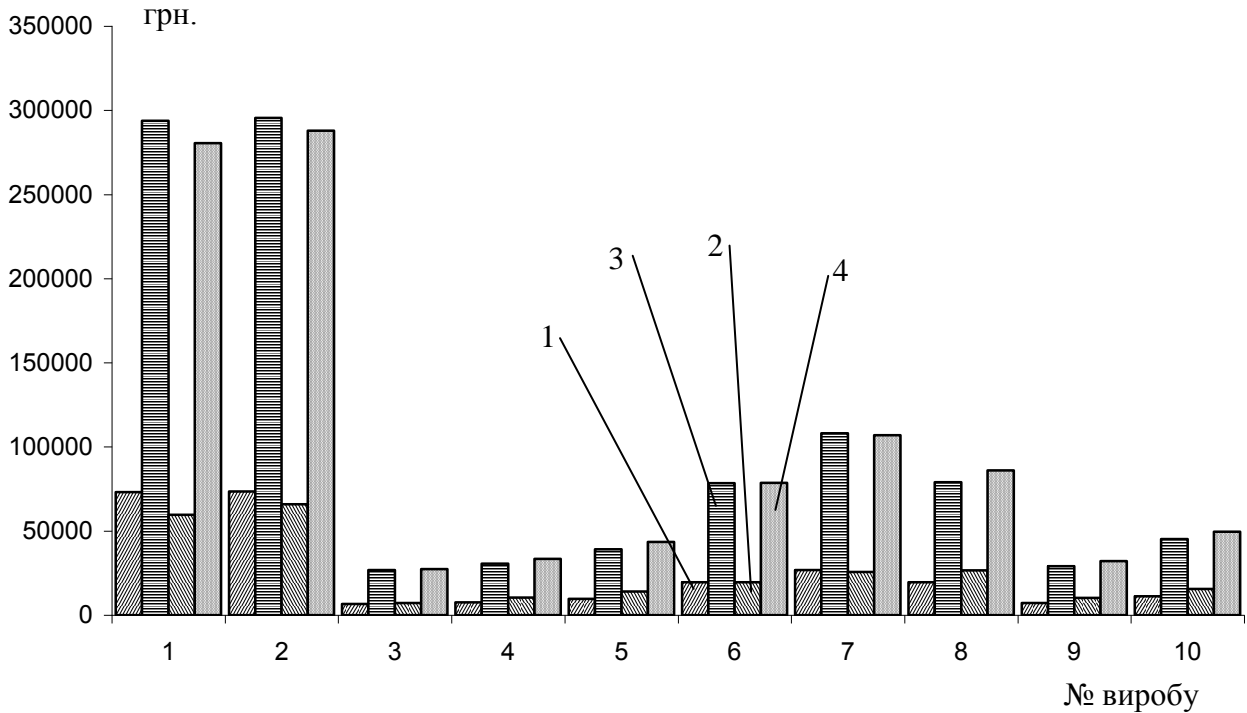


Рис. 1. Виробнича собівартість та загальновиробничі витрати на річну програму випуску продукції механічних майстерень ДП «ЛІКВО» за 2007 р. при різних базах розподілу непрямих витрат:

- 1 – загальновиробничі витрати, розподілені пропорційно до сумі прямих витрат;
- 2 – загальновиробничі витрати, розподілені пропорційно до прямих витрат на оплату праці;
- 3 – виробнича собівартість при розподілі загальновиробничих витрат пропорційно до суми прямих витрат;
- 4 – виробнича собівартість при розподілі загальновиробничих витрат пропорційно до прямих витрат на оплату праці.

У другому розділі – «Оцінка і вдосконалення методичних засад управління непрямыми витратами і калькулювання собівартості продукції» – проведені аналітичні дослідження щодо динаміки непрямих витрат та їх елементів у практичній діяльності машинобудівних підприємств, розроблені методичні підходи щодо використання методів калькулювання в різноманітних умовах організації виробничо-господарської діяльності та на різних стадіях життєвого

циклу продукції, а також запропоновано підхід до обґрунтованого обрання баз розподілу непрямих витрат.

На основі аналізу структури непрямих витрат машинобудівних підприємств, їх динаміки при змінах обсягів виробництва та динаміки окремих складових елементів, проведено кореляційний аналіз відповідних залежностей. Зроблено висновок про необхідність урахування питомої ваги цих елементів при розробці заходів з економії витрат, а також про визначальну роль елементів, що характеризуються максимальною часткою в структурі непрямих витрат, при систематизації характеристик виробничого процесу за переділами для подальшого обґрунтування баз розподілу непрямих витрат.

За результатами аналізу праць вітчизняних та закордонних авторів визначені основні ознаки сучасних методів калькулювання собівартості продукції, що дозволило провести їх систематизацію за повнотою віднесення операційних витрат на собівартість продукції, методами розподілу непрямих витрат за видами продукції та підходами щодо віднесення непрямих витрат на одиниці продукції за ознакою готовності виробів до реалізації (абзорбшен-костінг).

Запропонований підхід до систематизації методів калькулювання собівартості продукції наведений на рис. 2.

З метою впорядкування методів калькулювання собівартості в межах системи управління витратами машинобудівних підприємств проведено систематизацію умов їх виробничо-господарської діяльності за внутрішніми та зовнішніми ознаками. Визначальною внутрішньою ознакою виробничо-господарської діяльності зазначено наявність або відсутність делегування керівних повноважень підрозділам підприємства, а визначальною зовнішньою ознакою – умови ціноутворення на сегменті ринку (відповідно до кон'юнктури сегменту ринку або, в умовах регулювання цін, за витратним методом).

Для визначення відповідності методів калькулювання собівартості сучасним умовам виробничо-господарської діяльності проведено порівняльні аналізи за наступними напрямками:

1) відповідність характеристик методів калькулювання собівартості продукції цілям розрахунку собівартості, які систематизовано за результатами аналізу сучасної літератури. На підставі проведеного порівняльного аналізу зроблено висновок про функціональні можливості основних методів калькулювання;

2) відповідність характеристик методів калькулювання вимогам системи управління витратами машинобудівних підприємств, на підставі чого зроблено висновок про спроможність конкретних методів більш повно задовольнити вимоги підприємств до функціональності системи калькулювання собівартості продукції;

3) відповідність основних цілей калькулювання собівартості продукції потребам підприємств машинобудування з різноманітними ознаками виробничо-господарської діяльності, на підставі чого зроблено висновок про актуальність застосування конкретних методів калькулювання собівартості продукції.

На основі проведеного аналізу побудовано зведену таблицю характеристик методів визначення собівартості продукції, необхідних та достатніх для кожного виду підприємств, на підставі чого запропоновано перелік методів калькулювання собівартості продукції для підприємств з різноманітними ознаками виробничо-господарської діяльності, наведений в табл. 1. Також запропоновано послідовність обрання інструментів калькулювання собівартості продукції в різноманітних умовах виробничо-господарської діяльності.

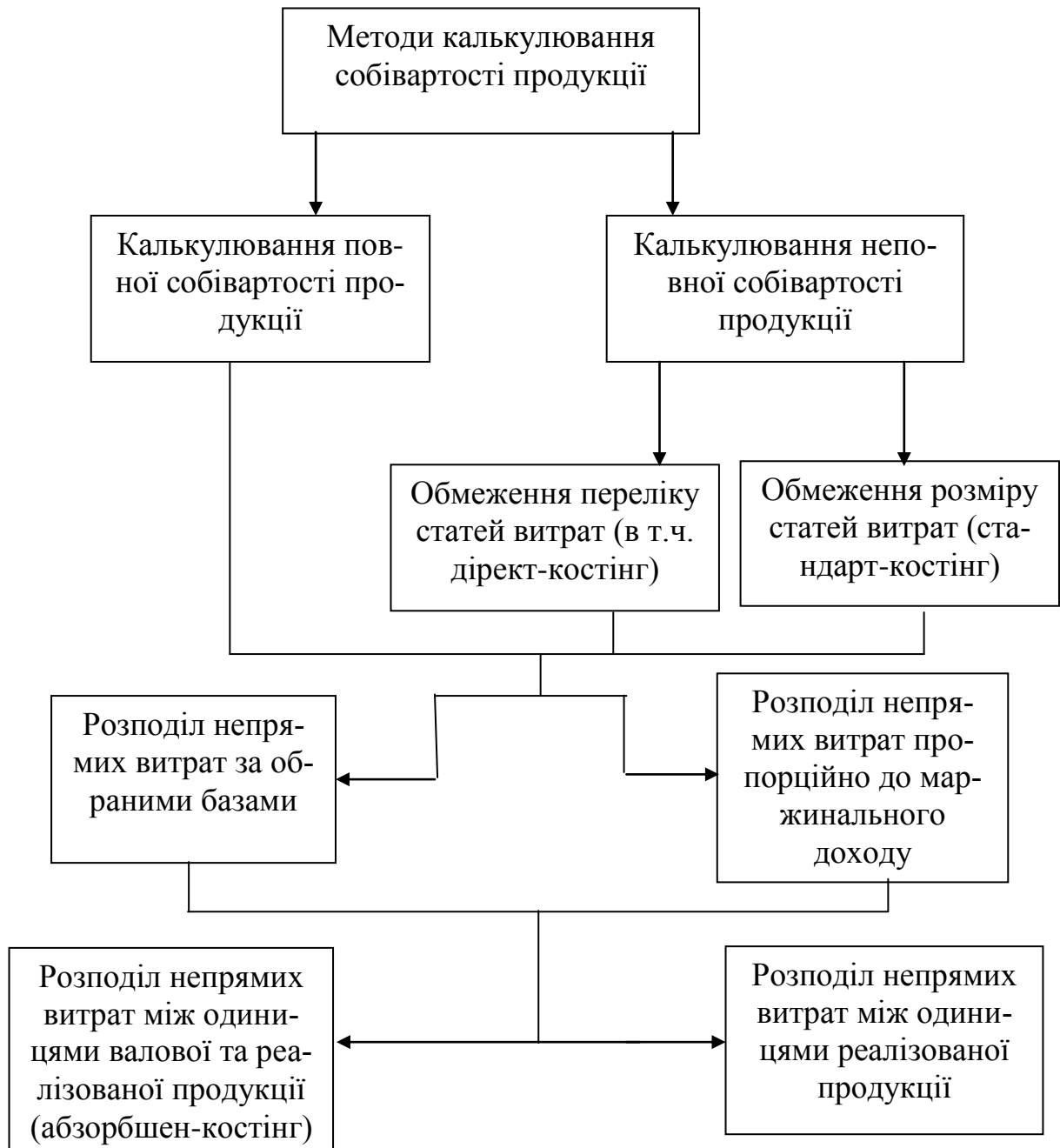


Рис. 2. Класифікація методів калькулювання собівартості за характеристиками віднесення непрямих витрат на собівартість продукції

Таблиця 1

Рекомендований перелік методів калькулювання собівартості продукції для різних видів організації виробничо-господарської діяльності підприємств

Види організації підприємств			Методи калькулювання собівартості продукції
1. Керівництво підприємства є власником його майна,	на сегменті ринку не застосовуються витратні методи ціноутворення,	керівні повноваження підрозділам не делегуються	1.1. Калькулювання собівартості відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.
		підрозділам делегуються керівні повноваження	1.2. Калькулювання собівартості відповідно до стандартів бухгалтерського обліку (обмеження переліку статей). У разі існування нормативів витрат – елементи методу обмеження розміру статей витрат. У центрах витрат з делегованими повноваженнями – калькулювання повних витрат відповідно до таких повноважень з розподілом непрямих витрат за відповідними базами.
	на сегменті ринку застосовуються витратні методи ціноутворення		1.3. Узагальнення прямих та непрямих витрат відповідно до вимог бухгалтерського обліку, калькулювання повної собівартості з розподілом за обраними базами.
2. Керівництво підприємства не є власником його майна	на сегменті ринку не застосовуються витратні методи ціноутворення,	керівні повноваження підрозділам не делегуються	2.1. Калькулювання витрат у рамках виробничої собівартості відповідно до стандартів бухгалтерського обліку з деталізацією визначених власником видів непрямих витрат.
		підрозділам делегуються керівні повноваження	2.2. Калькулювання собівартості відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. У разі існування нормативів витрат – елементи методу обмеження розміру статей, інакше – методи обмеження переліку статей. У центрах витрат з делегованими повноваженнями або відзначених власниками – калькулювання повної собівартості з розподілом витрат за обраними базами.
	на сегменті ринку застосовуються витратні методи ціноутворення		2.3. Калькулювання повної собівартості продукції з розподілом непрямих витрат пропорційно до обраних баз.

Кожна стадія життєвого циклу продукції вимагає застосування окремих маркетингових стратегій просування товарів, що характеризуються специфіч-

ними вимогами до надання інформації для аналізу, контролю витрат та ціноутворення. За результатами аналізу ознак основних стратегій просування продукції обґрунтовано методи калькулювання собівартості, що, згідно з раніше наведеними дослідженнями, за своїми властивостями сприяють створенню необхідної та достатньої інформації про операційні витрати в умовах кожної маркетингової стратегії (табл. 2).

Таблиця 2

**Рекомендовані методи калькулювання собівартості продукції
на різних стадіях її життєвого циклу**

Стадії життєвого циклу	Маркетингові стратегії	Методи визначення собівартості
Стадія просування	Стратегія високих цін	Калькулювання повної собівартості з розподілом непрямих витрат за обґрунтованими базами.
	Стратегія прориву	Калькулювання прямих витрат з розподілом непрямих витрат пропорційно до маржинального доходу.
Стадія зростання	Диференціація цін	Калькулювання повної собівартості з розподілом непрямих витрат за обґрунтованими базами.
	Стратегія психологічних цін	Метод розрахунку собівартості визначається технологічними ознаками виробництва.
Стадія зрілості	Стратегія середньоринкових цін	Калькулювання собівартості з розподілом непрямих витрат за обґрунтованою базою, метод визначається технологічними ознаками виробництва.
Стадія насичення	Стратегія диференційованих цін	Калькулювання собівартості з розподілом непрямих витрат за обґрунтованою базою, при появі ознак спаду – визначення маржинального доходу кожного виду продукції.
Стадія спаду	Стратегія граничних цін	Врахування прямих витрат з розподілом непрямих витрат пропорційно до маржинального доходу.

Для вирішення завдання обґрунтованого вибору баз розподілу непрямих витрат сформульовано їх характеристики та визначено основні ознаки виробничих процесів, що коректно відображаються за допомогою кожної бази розподілу. На основі отриманих результатів запропоновано підхід щодо обрання баз розподілу непрямих витрат в підрозділах основного та допоміжного виробництва машинобудівних підприємств, схематично відображений на рис. 3.

Методичний підхід до обґрунтованого визначення баз розподілу непрямих витрат запроваджено у практичну діяльність машиноремонтних підрозділів БУ «Укрбургаз».

У третьому розділі – «Удосконалення інструментів прогнозування та контролю непрямих витрат» – запропоновано методичний підхід до прогнозування непрямих витрат в умовах сучасної динаміки виробництва, удоско-

налено систему оптимізації номенклатури продукції за показником маржинального доходу в частині обмежень задачі лінійного програмування, а також розроблено методичний підхід щодо оперативного контролю за рівнем непрямих витрат на основі результатів виробничо-господарської діяльності.

Прогнозування непрямих витрат потребує окремого підходу в зв'язку з тим, що непрямі витрати не залежать від обсягів виробництва тільки в межах деякого інтервалу релевантності, тоді як за межами цього інтервалу спостерігатиметься динаміка показників, окрема для кожної групи непрямих витрат.

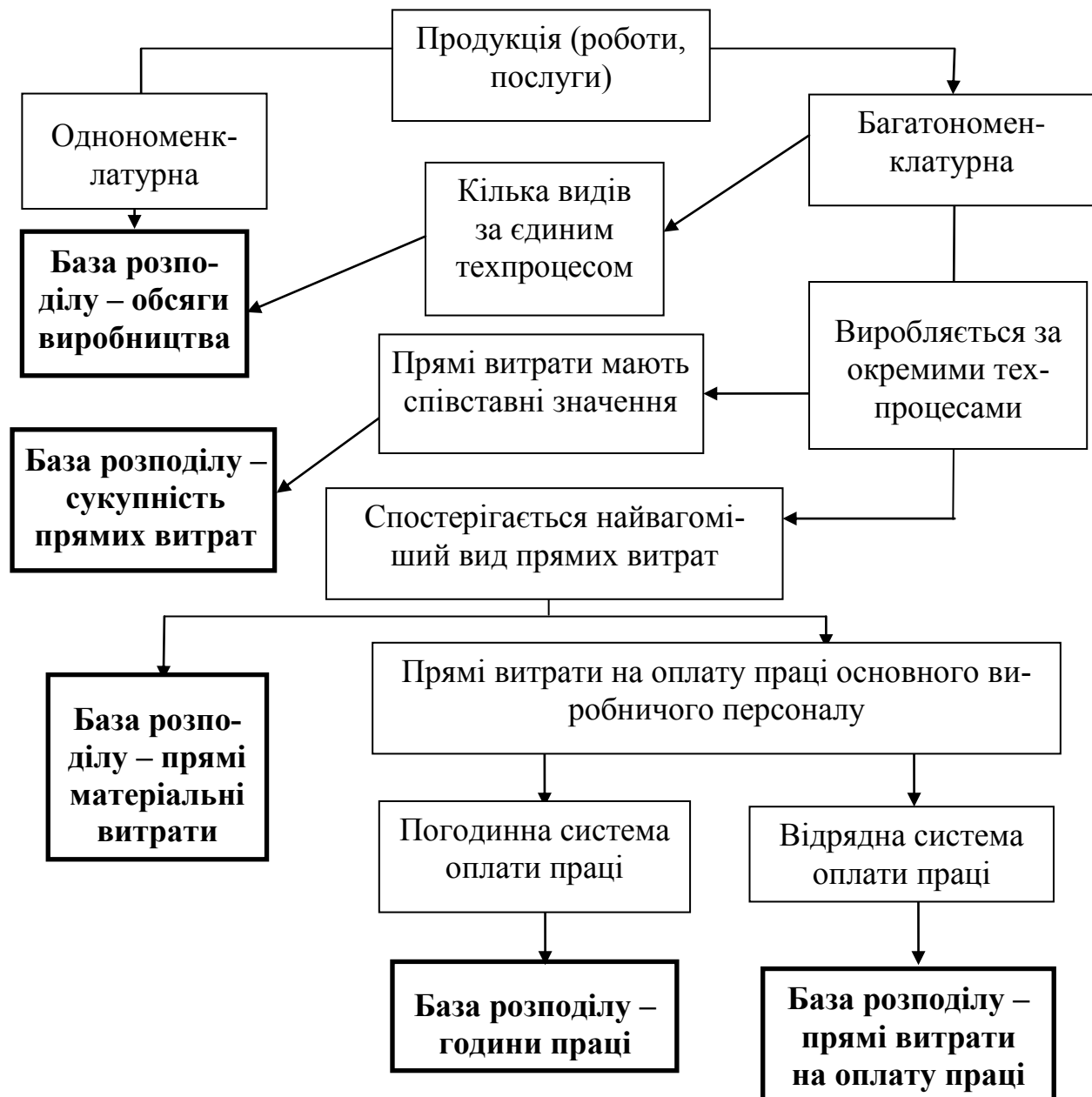


Рис. 3. Методичні засади обрання баз розподілу непрямих витрат в підрозділах основного та допоміжного виробництва машинобудівних підприємств

Першим кроком до побудови системи планування непрямих витрат є їх

розподіл на групи в залежності від чутливості до динаміки обсягів виробництва та відношення до центрів виникнення умовно-змінних витрат. Згідно із запропонованою моделлю, при збільшенні обсягів виробництва на зміну розміру груп непрямих витрат впливають: а) у виробничих центрах виникнення витрат (підрозділах основного та допоміжного виробництва) – динаміка сукупних характеристик засобів виробництва; б) у невиробничих центрах виникнення витрат – динаміка кількості працівників відповідно до норм обслуговування та керованості.

Практичне застосування запропонованого підходу до планування собівартості продукції в умовах динаміки виробничої програми пропонується проводити шляхом складання електронної бази даних за групами витрат, на підставі якої, за умов збільшення обсягів виробництва, сума непрямих витрат Y відображається системою:

$$y = \begin{cases} C_1, X \in (0; X_1); \\ C_2, X \in [X_1; X_2); \\ \text{-----} \\ C_n, X \in [X_{n-1}; X_n). \end{cases} \quad (1)$$

де C_1, C_2, \dots, C_n – рівень групи непрямих витрат в межах інтервалів релевантності, грн.; 1, 2, ..., n – позначення груп витрат; $X_1, X_2, \dots, X_{n-1}, X_n$ – межі інтервалів релевантності окремих груп витрат, од. продукції.

При зменшенні обсягів виробництва з урахуванням специфіки вивільнення робочої сили та засобів виробництва сума непрямих витрат Y відобразиться формулою:

$$y = \begin{cases} C_n, X \in [X_{n-1}; X_n); \\ C_{n-1}+N, X \in [X_{n-2}; X_{n-1}); \\ \text{-----} \\ C_2+B+\dots+N, X \in [X_1; X_2); \\ C_1+A+B+\dots+N, X \in (0; X_1). \end{cases} \quad (2)$$

де A, B, \dots, N – суми витрат в межах відповідних інтервалів релевантності, що не вивільнюються при зменшенні обсягів виробництва, грн.

З метою подальшого розвитку методичних засад оптимізації номенклатури продукції за показником маржинального доходу, розширено перелік обмежень задачі лінійного програмування. До існуючих обмежень запропоновано додати:

1) ресурси підприємства за виробничими можливостями, визначені як найменше значення серед: а) фонду робочого часу засобів виробництва, що є в розпорядженні підприємства і придатні для виробництва заданої номенклатури продукції; б) трудових ресурсів, придатних для виробництва відповідної номенклатури

продукції;

2) фінансові ресурси, необхідні для виробництва заданої номенклатури продукції, у тому числі прямі витрати на закупівлю сировини, енергоносіїв, допоміжних матеріалів, оплату праці, інші прямі та загальновиробничі витрати. Перевищення потреби в фінансових ресурсах може вирішуватися за допомогою залучених коштів у розмірах, що не викликають перевищення нормального значення коефіцієнту фінансового ризику;

3) дефіцитні ресурси, необхідні для виробництва заданої номенклатури продукції, які не можна придбати понад деякого об'єктивного ліміту (наприклад, природні ресурси, унікальні матеріали, комплектуючі і т.ін.);

4) мінімальні та максимальні обсяги виробництва кожного виду продукції, що визначаються обсягами виробництва за чинними договорами (замовленнями), обсягами виробництва в межах державних програм, ємністю ринку збуту, точкою беззбитковості за видами продукції і т.ін.

За допомогою симплекс-методу проведено оптимізацію обсягів виробництва номенклатури продукції ХДПЗ ім. Т.Г. Шевченка, за результатами якої виявлено можливість збільшення маржинального доходу підприємства на 10 060,91 тис.грн.

Також у роботі запропоновано підхід до оперативної оцінки рівня непрямих витрат, при якому обмежуючим фактором його збільшення прийнято показник можливої неплатоспроможності підприємства за результатами фактичних або прогнозних результатів виробничо-господарської діяльності.

Запропонований підхід орієнтовано на оцінку відповідності фактичного (або для цілей прогнозування – запланованого) розміру непрямих витрат умовам запобігання можливої неплатоспроможності при конкретних результатах виробничо-господарської діяльності машинобудівних підприємств.

На підставі формули:

$$K_B = \frac{ЧП + A}{З_д + З_п} \geq 0,17, \quad (3)$$

де K_B – коефіцієнт Бівера; ЧП – чистий прибуток підприємства за період, грн.; А – загальні амортизаційні відрахування за відповідний період, грн.; $З_д$, $З_п$ – відповідно довгострокові (рядок 480 форми № 1) та поточні (рядок 620 форми № 1) зобов'язання підприємства за відповідний період, грн.;

або: $ЧП + A \geq 0,17 \times (З_д + З_п), \quad (4)$

або: $П + \frac{A}{0,75} \geq 0,23 \times (З_д + З_п) \quad (5)$

та формули:

$$П = Д_в - В_{пп-а} - В_{з-а} - А - Н_а, \quad (6)$$

де Π – прибуток до оподаткування за відповідний період, грн.; D_v – валовий дохід за відповідний період, грн.; $V_{пп-а}$ – прямі умовно-постійні витрати без урахування амортизації за відповідний період, грн.; $V_{з-а}$ – умовно-змінні витрати без урахування амортизації за відповідний період, грн.; A – загальні амортизаційні відрахування за відповідний період, грн.; H_a – непрямі витрати без урахування амортизації за відповідний період, грн.;

отримано вираз:

$$D_v - V_{пп-а} - V_{з-а} - A - H_a + \frac{A}{0,75} \geq 0,23 \times (З_d + З_п), \quad (7)$$

який після окремих математичних перевтілень та врахування обсягів необхідних (запланованих) капіталовкладень, дозволив відобразити запропонований інструмент оперативного контролю за рівнем непрямих витрат формулою:

$$H_a \leq D_v - V_{пп-а} - V_{з-а} + \frac{1}{3} A - 0,23 \times (З_d + З_п) - K_п, \quad (8)$$

де $K_п$ – поточні капіталовкладення, грн.

Коректне застосування запропонованого підходу щодо оцінки рівня непрямих витрат потребує врахування низки умов:

- 1) перевищення розрахункового значення непрямих витрат над їх фактичним рівнем свідчить про ефективність виробничо-господарської діяльності і можливість розвитку підприємства;
- 2) порядок визначення заходів щодо впорядкування розміру непрямих витрат має охоплювати всі складові формули (8).

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі представлено результати теоретичних досліджень та практичні рекомендації щодо розвинення засобів управління непрямими витратами, прогнозування собівартості, підвищення ефективності менеджерської та маркетингової діяльності на машинобудівних підприємствах завдяки більш обґрунтованому визначенню собівартості продукції та оптимізації окремих складових системи управління витратами в частині їх прогнозування та контролю. Зміст основних висновків і рекомендацій зводиться до такого:

1. Проведено аналіз визначальних ознак різноманітних методів калькулювання собівартості продукції та запропоновано підхід до систематизації основних методів калькулювання за критеріями повноти відображення операційних витрат у структурі собівартості, методів розподілу непрямих витрат за видами продукції та порядку їх віднесення на валову або реалізовану продукцію. Наведений підхід дозволить оперувати систематизованими визначальними ознаками основних методів калькулювання при формуванні необхідних та достатніх методів визначення собівартості в різноманітних умовах організації виробничо-

господарської діяльності машинобудівних підприємств та на різних стадіях життєвого циклу їх продукції.

2. Відзначено, що використання у нормативних документах та сучасній літературі різноманітних підходів до калькулювання собівартості продукції вимагає обґрунтування методів калькулювання для конкретних умов виробничо-господарської діяльності підприємств. В межах дослідження розроблені рекомендації щодо обрання необхідних та достатніх методів калькулювання собівартості продукції в різноманітних умовах виробничо-господарської діяльності підприємств машинобудування шляхом оцінки:

- а) відповідності методів розрахунку собівартості цілям її калькулювання;
- б) відповідності методів розрахунку собівартості вимогам видів організації виробничо-господарської діяльності підприємств;
- в) відповідність основних цілей калькулювання собівартості продукції потребам підприємств з різноманітними видами організації виробничо-господарської діяльності.

Такий підхід сприяє забезпеченню системи управління витратами достатньо об'єктивною інформацією

3. Окрім умов виробничо-господарської діяльності, до методів калькулювання собівартості продукції також висувуються вимоги з боку засобів просування продукції на сегментах ринку. Шляхом порівняльного аналізу ознак методів калькулювання собівартості продукції та їх відповідності вимогам маркетингових служб на різних стадіях життєвого циклу продукції, розроблені рекомендації щодо обґрунтованого застосування методів калькулювання на різних стадіях життєвого циклу продукції, що дозволить підвищити ефективність застосування маркетингових інструментів та, як наслідок, прибутковість виробництва.

4. Рекомендації щодо обрання баз розподілу непрямих витрат недостатньо висвітлені в офіційних документах та теоретичних дослідженнях, тоді як обрання бази розподілу непрямих витрат суттєво впливає на собівартість окремих видів продукції. В межах проведених досліджень сформульовано методичний підхід до обґрунтованого обрання баз розподілу непрямих витрат, що враховує характеристики виробничого процесу за переділами (різноманітність продукції, наявність супутньої продукції), наявність основного елементу прямих витрат та систему оплати праці.

5. Серед інструментів прогнозування складових собівартості продукції найбільшою невизначеністю характеризуються засоби прогнозування непрямих витрат. На основі одержаних результатів аналізу причин динаміки таких витрат (у виробничих підрозділах це технічні характеристики засобів виробництва, у невиробничих підрозділах – кількість працюючих відповідно до норм чисельності та керованості), в межах дисертаційного дослідження розроблено методичні рекомендації щодо їх групування та подальшого прогнозування з урахуванням меж інтервалів релевантності окремих груп непрямих витрат при динаміці обсягів виробництва. В умовах зменшення обсягів виробництва врахована не-

можливість скорочення деяких видів витрат, що стосуються фонду оплати праці та утримання основних фондів.

6. З огляду на сучасні умови виробничо-господарської діяльності машинобудівних підприємств та доступність матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, в межах досліджень розроблено заходи з удосконалення системи оптимізації номенклатури продукції за показником маржинального доходу в частині обмежень для задачі лінійного програмування, а саме – на додаток до обмежень, що використовувалися вітчизняними та закордонними авторами, запроваджено такі обмеження, як ресурси підприємства за виробничими можливостями (або мінімальне значення серед виробничих потужностей та трудових ресурсів, придатних для виготовлення номенклатури продукції), фінансові ресурси підприємства з урахуванням вимог щодо задовільної структури пасивів, обсяги дефіцитних ресурсів, точки беззбитковості виробництва за видами продукції та зовнішні обмеження. Застосування актуальних на сучасному етапі обмежень задачі лінійного програмування дозволить підвищити точність прогнозування економічних показників.

7. В роботі запропоновано методичні засади визначення максимально припустимого рівня непрямих витрат при фактичних або прогнозних результатах виробничо-господарської діяльності. Рівень непрямих витрат, що при деяких результатах виробничо-господарської діяльності не призводить до ознак можливої неплатоспроможності за умовами коефіцієнта Бівера, визнано максимально припустимим. Такий підхід сприятиме запровадженню засобів оперативного контролю та коригування розміру непрямих витрат з урахуванням фактичних або очікуваних результатів виробничо-господарської діяльності. Також розроблені умови коректного використання запропонованого підходу у вигляді рекомендованої послідовності заходів щодо забезпечення задовільних значень показника.

8. Результати роботи впроваджені у ДП «ЛПКВО», БУ «Укрбургаз» та у навчальний процес кафедри економіки і маркетингу Національного технічного університету «ХПІ» відповідно до вимог Болонського процесу.

ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ДИСЕРТАЦІЇ ОПУБЛІКОВАНІ В РОБОТАХ

1. Коваленко Т.П. Фінансове бюджетування як ефективний засіб управління підприємством / Тетяна Коваленко, Світлана Сударкіна // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПІ». – 2001. – Випуск 24, частина 1. – С. 267–269. *Здобувачем визначено місце фінансового бюджетування в системі управління витратами.*

2. Коваленко Т.П. Роль и место накладных расходов при определении производственной себестоимости в машиностроении / Тетяна Коваленко, Світлана Сударкіна // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Ха-

рків : НТУ «ХПІ». – 2003. – Випуск 23. – С. 77–79. *Здобувачем окреслено місце і роль накладних витрат в умовах машинобудівного виробництва.*

3. Коваленко Т.П. Управління витратами виробництва ВЧ «ЛІКВО» / Т.П. Коваленко // Економіка розвитку. – Харків: ХДЕУ. – 2003. – №3 (27). – С. 91–93.

4. Коваленко Т.П. Систематизація методів калькулювання собівартості продукції / Т.П. Коваленко // Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу. – 2006. – №1(13). – С. 132–135.

5. Удосконалення інструментів оцінки рівня накладних витрат виробничих підприємств [Електронний ресурс] / Т.П. Коваленко // Проблеми системного підходу в економіці. – 2007. – Випуск 4. – Режим доступу до журн.: <http://www.nbuu.gov.ua/e-journals/PSPE/index.html/>

6. Коваленко Т.П. Инструменты планирования себестоимости продукции / Т.П. Коваленко // Бізнес - Інформ. – Харків : Видавничий дім «ІНЖЕК». – 2008. – №7. – С. 51–54.

7. Коваленко Т.П. Калькулювання собівартості протягом життєвого циклу продукції / Т.П. Коваленко // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПІ». – 2008. – Випуск 20-1. – С. 104–110.

8. Коваленко Т.П. Определение оптимального метода калькулирования себестоимости продукции в рамках управленческого учета / Т.П. Коваленко // Бізнес - Інформ. – Харків : Видавничий дім «ІНЖЕК». – 2008. – №8. – С. 46–53.

9. Коваленко Т.П. К вопросу о расчетах накладных затрат при калькулировании продукции / Т.П. Коваленко // Исследование и оптимизация экономических процессов «Оптимум-2003»: матеріали IV Міжнар. практ. конф., 11-12 жовтня 2003р., Харків. – С. 56–58.

10. Коваленко Т.П. Систематизація підходів щодо обрання баз розподілу непрямих витрат / Т.П. Коваленко // Інформаційні технології: наука, технологія, освіта, здоров'я: матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф., 17-18 травня 2007р., Харків. – С. 385–389.

11. Коваленко Т.П. Питання співставності визначень бухгалтерського та управлінського обліку / Т.П. Коваленко // Проблеми соціально-економічного розвитку підприємств: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 жовтня 2008 р., Харків. – С. 62–63.

АНОТАЦІЇ

Коваленко Т.П. Засоби управління непрямими витратами машинобудівних підприємств. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). – Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», Харків, 2008.

У дисертаційній роботі досліджено теоретико-методичні та прикладні аспекти удосконалення та подальшого розвитку однієї з основних складових системи управління витратами машинобудівних підприємств – розрахунку собівартості продукції. Запропоновано систематизацію методів калькулювання за ознаками повноти та способу віднесення операційних витрат на собівартість продукції, методичні засади визначення необхідних та достатніх ознак системи калькулювання собівартості продукції для машинобудівних підприємств з різноманітними умовами організації виробничо-господарської діяльності, а також на різних стадіях життєвого циклу продукції, що виробляється. Обґрунтовано теоретико-методичні засади та порядок визначення баз розподілу непрямих витрат з урахуванням особливостей технологічних процесів, структури прямих витрат та системи організації виробництва у підрозділах підприємства, методику оперативної оцінки максимально припустимого рівня непрямих витрат за результатами виробничо-господарської діяльності підприємств, удосконалено методичні підходи щодо прогнозування собівартості продукції з урахуванням інтервалів релевантності непрямих витрат.

Ключові слова: калькулювання, собівартість, непрямі витрати, розподіл витрат, аналіз, прогнозування, управління витратами.

Коваленко Т.П. Средства управления непрямыми затратами машиностроительных предприятий. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.04 – экономика и управление предприятиями (по видам экономической деятельности). – Национальный технический университет «Харьковский политехнический институт», Харьков, 2008.

На основе анализа тенденции к усилению требований внешней среды относительно непроизводственных обязанностей машиностроительных предприятий, определены причины роста доли непрямых расходов в себестоимости предприятий, что обусловило вывод об актуальности ориентации системы управления затратами на управление непрямыми расходами.

В процессе исследования проведена систематизация современных методов калькулирования себестоимости продукции, для чего определены их основные характеристики относительно полноты отнесения расходов на себестоимость, способов распределения непрямых затрат и принципов отнесения непрямых затрат на продукцию исходя из степени ее готовности к реализации.

Для обоснованного выбора необходимых и достаточных методов калькулирования себестоимости для различных условий организации производственно-хозяйственной деятельности, проведены сравнительные анализы возможности достижения целей калькулирования с помощью существующих методов определения себестоимости, особенности калькулирования на предприятиях с различными условиями организации производственно-хозяйственной деятельности и

возможность методов калькулирования обеспечить требования менеджмента предприятий к результатам систематизации расходов. По результатам сравнительного анализа разработан методический подход к определению рекомендованных составляющих системы калькулирования для машиностроительных предприятий с различными условиями организации производственно-хозяйственной деятельности.

На основе проведенного анализа свойств баз распределения не прямых затрат предложены методические рекомендации относительно их использования в технологических переделах машиностроительных предприятий исходя из свойств технологического процесса, структуры прямых расходов и используемой системы оплаты труда, что позволит уменьшить условность распределения не прямых затрат по видам продукции.

Разработаны требования к системе калькулирования на различных стадиях жизненного цикла продукции, предложено развитие инструментов прогнозирования не прямых расходов исходя из интервалов их релевантности некоторым интервалам объемов производства.

Предложены методический подход и инструмент оперативной оценки экономической целесообразности не прямых расходов по результатам производственно-хозяйственной деятельности предприятий, который позволяет оперативно оценить соответствие уровня не прямых расходов результатам хозяйственной деятельности и предупредить возможную неплатежеспособность предприятия. Разработанный подход применим как для целей анализа, так и для целей краткосрочного прогнозирования и бюджетирования на машиностроительных предприятиях.

Ключевые слова: калькулирование, себестоимость, не прямые расходы, распределение расходов, анализ, прогнозирование, управление затратами.

Kovalenko T.P. Facilities of management the indirect expenses of machine-building enterprises. – Manuscript.

Thesis for scientific degree of candidate in economic sciences by speciality 08.00.04 – Economy and management enterprises (on kinds of economic activity). – National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute», Kharkiv, 2008.

The thesis is devoted to research of theoretical-methodological and applied aspects of improvement of the cost unit calculation as one of the main factors of cost management system. The target point of the thesis is calculating of overheads and their allocation on different kinds of products.

Systematization of methods of unit cost calculation; approach to defining the necessary and sufficient characteristics of unit cost calculating system for variety of different businesses; algorithm of determination of recommended characteristics for unit cost calculating system; methodic and algorithm for definition of objective basis for indirect expenditures allocation among enterprise subdivisions; requirements to

unit cost calculation system on different stages of the product life; instruments of operative estimation of overheads according to the enterprise performance; an algorithm for prevention of enterprises' insolvency based on overheads analysis are offered.

Methodic of unit cost planning considering intervals of relevantness of conditionally-indirect costs has been improved. Definition of overhead costs has been further developed.

Key words: calculation, prime price, indirect charges, allocation of charges, analysis, prognostication, management expenses.

Підписано до друку 17.12.2008 р. Формат 60x90/16.
Обсяг 0,9 умов.-друк. арк. Папір офсетний. Друк різнограф.
Наклад 100 прим. Зам. № 293

Надруковано у центрі оперативної поліграфії ТОВ „Рейтинг”.
61022, м. Харків, вул. Сумська, 37.
Тел. (057) 700-53-51, 714-34-26, 771-00-92, 771-00-96.