

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

КОТЕЛЕНЕЦЬ ОЛЕНА ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 336.5.02

**УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ
З ВИСОКИМ СТУПЕНЕМ ІНДИВІДУАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКТУ**

Спеціальність 08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ - 2005

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі стратегії підприємств в Київському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки України, м. Київ

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент

ПРОХОРОВА Єлена Вікторівна,

Київський національний економічний університет,
доцент кафедри стратегії підприємств

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент

МЕНДРУЛ Олександр Гаррійович,

Київський національний економічний університет,
професор кафедри економіки підприємств

кандидат економічних наук, доцент

ЛИТВИНЕНКО Тетяна Миколаївна,

Київський національний університет ім. Тараса Шевченка, доцент
кафедри теоретичної і прикладної економіки

Провідна установа: Хмельницький національний університет Міністерства освіти і науки України, кафедра економіки підприємства і підприємництва, м.Хмельницький.

Захист відбудеться “29” вересня 2005р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.04 Київського національного економічного університету за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського національного економічного університету: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 201.

Автореферат розіслано “29” серпня 2005 року.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат економічних наук, професор

О.С. Федонін

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Динамізм зовнішнього середовища господарювання та внутрішніх економіко-соціальних процесів на сучасних підприємствах обумовлює необхідність постійного удосконалення методів управління за умов поліваріантності у прийнятті рішень щодо функціонування організації. Зокрема, в сфері управління операційними витратами особлива увага приділяється впровадженню спеціальних методів, які дозволяють врахувати особливості виробничого процесу на підприємстві, забезпечуючи тим самим повноту відшкодування витрат на залучення ресурсів, накопичених протягом циклу виготовлення продукту.

Проблеми розробки інструментарію управління операційними витратами при виготовленні продукту з високим ступенем індивідуалізації вже тривалий час досліджуються зарубіжними та вітчизняними вченими у різних сферах економічної науки. Наукові розробки щодо даної проблематики є багатовекторними і, в основному, взаємопов'язані з наступними предметними областями. У проектному менеджменті дослідження вчених Бурка Р., Решеке Х., Воропаєва В.І., Мазура І.І., Разу М., Цай Т.Н, Шапіро В.Д., Шелле Х. та інших спрямовані на удосконалення методик управління витратами при виконанні комплексу робіт за індивідуальним замовленням тимчасовими організаційними утвореннями в межах проекту. В економіці підприємства, обліку та економічному аналізі створено широкий спектр методичних підходів до управління собівартістю продукту та функціонально-вартісного аналізу. Такий підхід простежується у роботах Друрі К., Фанделя Г., Фостера Дж., Хоргрена Ч.Т., Яругової А., Бородкіна О. А., Грещака М.Г., Литвиненко Т.М., Мендрула О.Г., Орлова О.О. Чумаченка М.Г. та інших науковців. У складі комплексних галузевих досліджень розроблялись методи оптимізації виробничого процесу за критеріями витрат; на основі системотехнічного підходу теоретично обґрунтовувались моделі управління витратами, які б враховували підпорядкованість загальним цілям функціонування організації. Ці проблеми досліджували вчені-аналітики Баширов А.А., Валуєв Б.І, Гусаков А.А., Скрипченко А.М., Маркін Р.М. та інші.

Незважаючи на наявність численних теоретико-прикладних здобутків, проблеми розробки ефективних методів управління витратами на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту досліджені фрагментарно і потребують подальшого наукового вирішення. Запропоноване дослідження присвячено розгляду теоретико-методологічних та прикладних засад управління витратами на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту із застосуванням системного підходу.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано на кафедрі стратегії підприємств Київського національного економічного університету згідно з планами наукових досліджень на тему: “Стратегія та економічна безпека підприємства” (строк виконання березень 2001р. – грудень 2005р., номер державної реєстрації 01012002945). Дисертантом особисто здійснена комплексна характеристика особливостей формування і контролю операційних витрат на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є наукове узагальнення

теоретичних засад управління витратами та обґрунтування методичних рекомендацій щодо управління витратами на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту. Згідно з метою у роботі визначено та вирішено такі завдання:

- наведено комплексну характеристику існуючих підходів до визначення категорії “управління витратами” залежно від способів аналізу операційної діяльності підприємства на основі визначення елементів системи управління витратами;
- визначено місце і роль управління витратами в загальній системі менеджменту ресурсів підприємства, орієнтованого на випуск індивідуалізованого продукту;
- проведено порівняльний аналіз підходів до управління витратами, наявних у науковій літературі і практиці, та конкретизовано їх обмеженість у використанні при виробництві індивідуалізованого продукту в постійно діючій організації;
- здійснено логіко-структурний аналіз інформаційних потоків та документообороту при практичному застосуванні існуючих методик планування, обліку та контролю операційних витрат при виготовленні продукту з високим ступенем індивідуалізації;
- обґрунтовано доцільність і сформульовано критерії розмежування функцій управління витратами з урахуванням специфіки виготовлення продукту з високим ступенем індивідуалізації;
- розроблено методику розподілу витрат за центрами обліку, яка забезпечує обґрунтованість при визначенні собівартості окремого індивідуалізованого продукту завдяки застосуванню критерію завантаження ресурсів підприємства в поточних проектах;
- удосконалено систему планування з урахуванням особливостей виготовлення індивідуалізованого продукту в межах постійно діючої організації;
- удосконалено процедури контролю за ходом виконання робіт в межах операційного циклу виготовлення індивідуалізованого продукту, які здійснюються на підприємстві;
- визначено специфіку проведення процедур контролю за фінансовими результатами роботи підприємства, операційна діяльність якого орієнтована на виготовлення продукту з високим ступенем індивідуалізації;
- запропоновані критерії оцінки ефективності процесу управління витратами на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту.

Об’єктом дослідження є управління підприємством, орієнтоване на результативність діяльності організації.

Предметом дослідження є управління операційними витратами на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту.

Методи дослідження. Теоретико-методологічну основу дисертаційної роботи складають загальні і спеціальні методи, принципи та прийоми наукового пізнання, використання яких обумовлене метою і завданнями дослідження. Методологічними засадами дослідження є системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів, базові положення сучасної економічної теорії, теорії витрат, теорії управління, загальної теорії систем і системотехніки (System engeneering). Для одержання конкретних наукових результатів застосовувались такі методи: діалектичний - при узагальненні існуючих підходів до характеристики структурних елементів системи управління витратами підприємства; морфологічний - при класифікації методик калькулювання собівартості продукції; стратегічного аналізу (зокрема, методи М.Портера для

аналізу галузі, визначення стратегічних груп конкурентів підприємства, дослідження ланцюжка створення вартості продукції) - для визначення зовнішніх обмежень при формуванні вартості продукту з високим ступенем індивідуалізації; групування, факторного аналізу, індексного та інші статистичні методи - при визначенні релевантної інформації для дослідження факторів поведінки витрат; систематизації, гіпотези, припущення - при формуванні авторського підходу до розмежування напрямків управління витратами; бухгалтерського обліку – при вивченні механізму формування інформації про фактичні і планові витрати підприємства в процесі управління.

Інформаційну базу дослідження складають основні положення та результати теоретичних розробок, які опубліковані у наукових роботах вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали наукових конференцій, періодичних видань та мережі Інтернет, нормативні документи органів влади України, офіційні матеріали Державного комітету статистики України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у подальшому розвитку теоретичних основ управління витратами підприємства, орієнтованого на випуск індивідуалізованого продукту, виявленні чинників ефективного управління витратами, які забезпечують основу успішного функціонування організації, і зводиться до такого:

вперше запропоновано

- функціональне розмежування управління витратами підприємства, яке орієнтоване на випуск продукту з високим ступенем індивідуалізації, за економічним, операційним та адміністративним напрямками, що дозволяє здійснювати агрегацію інформації про формування витрат та оперативно приймати управлінські рішення щодо їх оптимізації на основі узгодження цілей управління витратами при виготовленні окремих продуктів із цілями діяльності підприємства як цілісного суб'єкту господарювання;

- методику планування, обліку та контролю операційних витрат підприємства із високим ступенем індивідуалізації продукту за бюджетнолімітованими та нормативнолімітованими центрами обліку витрат, яка дозволяє визначити джерела відшкодування витрат виробництва за рахунок відповідних статей доходів та врахувати завантаження ресурсів підприємства за критерієм граничних витрат;

удосконалено

- процедури контролю за рівнем операційних витрат підприємства, що дає можливість контролювати рівень витрат протягом операційного циклу виготовлення індивідуалізованого продукту, визначати реальні фінансові результати роботи підприємства у звітних періодах, підвищити достовірність оцінки ефективності системи управління витратами;

дістало подальшого розвитку

- теоретичне уявлення про підприємство, яке випускає продукт з високим ступенем індивідуалізації, а саме, для даного типу підприємств відібрано ряд характеристик, які є ключовими при визначенні вимог до вхідних та вихідних інформаційних потоків в системі управління витратами, основними з яких є: залежність початку виробничого процесу по кожному окремому продукту від зовнішньої ініціативи; виготовлення продукту з тими параметрами, які визначає споживач до початку процесу виготовлення продукції чи надання послуги; можливість

зміни протягом операційного циклу обсягу, вартості та якості робіт по виготовленню продукту залежно від побажань замовника; накопичення протягом операційного циклу виготовлення продукту постійних перехідних залишків незавершеного виробництва, повна ліквідація яких відбувається при завершенні виготовлення продукту;

- сутнісно-змістовне наповнення поняття “система управління витратами підприємства” при виготовленні продукту з високим ступенем індивідуалізації. Функціональний аспект системи управління витратами доповнено з урахуванням специфіки виготовлення індивідуалізованого продукту в межах проекту і запропоновано розглядати систему управління витратами в структурному аспекті через взаємодію наступних елементів: методів управління витратами, політик та процедур управління витратами, організаційної структури підприємства.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення та висновки дисертаційної роботи можуть бути використані для подальших теоретичних і прикладних досліджень з удосконалення процесу управління витратами операційної діяльності підприємства через гармонізацію різноспрямованих цілей управління витратами при виробництві індивідуалізованого продукту. Основні наукові положення дослідження доведені до рівня методичних рекомендацій, призначених для використання в системі управління на підприємствах. Практична значущість теоретичних, методичних та науково-прикладних результатів дослідження підтверджується довідками про їх впровадження на ВАТ "Київський завод металовиробів ім. Письменного" (довідка № 1 від 21.09.2004р.), Волочиському машинобудівному заводі ВАТ "Мотор Січ" (довідка № 583 від 17.11.2004р.), ТОВ "Сантехкомплекс" (довідка № 36 від 29.09.2004р.), ТОВ "Інтерекобуд" (довідка № 32 від 14.12.2004р.). Теоретичні положення і практичні рекомендації, які містяться в дисертаційній роботі, використовуються у Київському національному економічному університеті при викладанні дисциплін „Бюджетування на підприємстві”, „Управління витратами”, „Проектний аналіз” які є складовою фахової підготовки бакалаврів і магістрів за спеціальністю економіка підприємства (довідка від 20.10.2004 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаною науковою працею. Представлені у дослідженні рекомендації та пропозиції розроблені автором особисто і наведені у його наукових роботах.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та висновки дослідження доповідались автором на: Міжнародній науково-практичній конференції “Розвиток мікроекономічної теорії: навчально-методичні та науково-дослідні аспекти” (Київ, 2001р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції “Підприємництво, менеджмент, маркетинг: стан та перспективи розвитку в Україні” (Донецьк, 2002р.); Міжнародній науковій конференції “Розвиток підприємницької діяльності на Україні: історія та сьогодення” (Тернопіль, 2003р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Стратегія підприємства: теорія та практичне втілення за умов структурно-мінливого середовища” (Київ, 2003р.).

Публікації. За результатами виконаних досліджень опубліковано 3 наукові праці (статті) у наукових фахових виданнях та 5 наукових праць в інших виданнях. Загальний обсяг публікацій, які належать особисто автору дисертації, становить 1,92 друкованих аркушів.

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел, додатків. Повний обсяг дисертації становить 167

сторінок друкованого тексту, містить 26 рисунків на 26 сторінках, 12 таблиць на 13 сторінках, 1 додаток на 19 сторінках. Список використаних літературних джерел включає 139 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, визначено його мету, завдання, наукову новизну одержаних результатів із зазначенням їх теоретичного та практичного значення.

У **розділі 1 „Методологічні основи управління витратами на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту”** визначено особливості системи управління витратами, пов'язані із виробництвом продукту з високим ступенем індивідуалізації, та подано комплексну характеристику взаємозв'язків цієї системи із системою управління підприємством.

Із підвищенням ступеня індивідуалізації продукту має місце перехід від неперервних виробничих процесів до дискретних, що визначає характеристику підприємства як виробничої системи. Специфіка виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг з високим ступенем індивідуалізації полягає у наявності замовлення на виконання робіт, яке передбачає встановлення вартості і строків виготовлення продукту із якісними і кількісними споживчими характеристиками, визначеними замовником. Поняття замовлення по суті корелює із дефініцією проекту. В даному дослідженні проект визначається як комплекс взаємопов'язаних дискретних робіт, що цілеспрямовано здійснюються підприємством для виробництва продукту з індивідуалізованими параметрами (споживчими характеристиками), які визначає споживач до початку виробничого процесу, з обмеженнями у часі, витратах і ресурсах. Проект виступає формою організаційного обособлення на підприємстві процесу виробництва окремих продуктів з високим ступенем індивідуалізації за замовленнями, що дозволяє отримати дані про індивідуальну собівартість продукту і контролювати процес його виробництва за трьома взаємозалежними параметрами: час, витрати, ресурси. Необхідність дотримання встановленого рівня витрат протягом операційного циклу виробництва продукту вимагає впровадження на підприємствах спеціальних методик управління витратами, в рамках відповідної системи управління, які б дозволяли в межах підприємства узгоджувати цільові функції по виконанню окремих проектів із цілями функціонування підприємства як цілісного суб'єкту ринкових відносин. У представленій роботі система управління витратами підприємства досліджувалася виходячи з двох передумов: по-перше, процес управління проектом відбувається в рамках підприємства як постійно діючої організації; по-друге, система управління витратами розглядається як цілісний елемент в системі управління підприємством.

Наявність визначених обмежень в управлінні витратами таких підприємств обумовлює потребу розширення сутнісно-змістовного наповнення поняття “система управління витратами підприємства”, яке на разі зводиться до визначення взаємозв'язків між функціями управління витратами та відповідної організаційної структури підприємства (функціональний та організаційний аспекти системи управління витратами). Використання базових положень теорії систем, системного аналізу і системотехніки дає можливість розширити аспекти, за якими розглядається система управління витратами. Система управління витратами підприємства, як і будь-яка система, є цілісною та може бути охарактеризована ззовні – з огляду на її взаємодію із оточуючим середовищем, і зсередини – як така, що складається із сукупності елементів, які взаємодіють між собою у певному оточенні, у структурному, функціональному, ієрархічному

аспектах та аспекті динаміки виробничого процесу. Зовнішній аспект в системному поданні управління витратами пов'язаний із внутрішнім через показники і критерії прийняття рішень при управлінні грошовим потоком від операційної діяльності. У дослідженні розглянуто систему управління витратами підприємства з високим ступенем індивідуалізації продукту в аспекті динаміки дискретного виробничого процесу, що дозволило узагальнити переваги і недоліки існуючих методик управління витратами проектів з позиції цілісності системи управління витратами підприємства, і визначений структурний аспект розгляду системи управління витратами із виділенням таких елементів: методи управління витратами, політики і процедури по управлінню витратами, організаційна структура підприємства. Специфічні взаємозв'язки між цими елементами системи управління витратами підприємства представлено на рис. 1.

Інформація про зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства є вхідною для процесів управління витратами. У відповідності до основних груп управлінських рішень визначаються методичні підходи до управління витратами, розробляються політики і процедури по управлінню витратами з урахуванням регламентації виду діяльності. Далі розробляється система документообороту з управління витратами, порядок проходження документів на різних ієрархічних рівнях управління із зазначенням видів дій щодо управління витратами окремих працівників підприємства. Вихідною в системі управління витратами є інформація про рівень витрат виробництва та індивідуальну собівартість продукту, яка відображається у звітах. Ця інформація завжди має специфічну структуру, обумовлену особливостями виробничого процесу. Для підприємств з високим ступенем індивідуалізації продукту при встановленні вимог до формування інформаційних потоків в системі управління витратами суттєвими є наступні характеристики: залежність початку виробничого процесу по кожному окремому продукту від зовнішньої ініціативи; визначення замовником споживчих характеристик продукції, робіт чи послуг до початку процесу виробництва; можливість зміни протягом операційного циклу обсягу, вартості і якості робіт по виготовленню продукту залежно від побажань замовника, отже і кінцевий продукт може відрізнитися від початково запланованого за кількісними і якісними характеристиками; накопичення протягом операційного циклу виготовлення продукту постійних перехідних залишків незавершеного виробництва, повна ліквідація яких відбувається при завершенні виготовлення продукту. Специфіка управління витратами для таких підприємств полягає в об'єктивному існуванні двох ієрархічних рівнів в системі управління витратами. На нижньому рівні для управління однією з найважливіших характеристик проекту - бюджетом (кошторисною вартістю) створюються підсистеми управління витратами в межах операційних циклів виготовлення кожного окремого продукту, сукупність яких впливає на формування виробничих взаємозв'язків в організації. Для координації інформаційних зв'язків між окремими проектами в межах підприємства, системи управління витратами по кожному проекту об'єднуються в складну соціально-економічну систему вищого рівня - систему управління витратами підприємства, яка призначена для вибору параметрів і критеріїв управління операційною діяльністю підприємства. Авторський підхід полягає в тому, що узгодженість цільових функцій в управлінні витратами протягом операційних циклів виготовлення окремих продуктів із цілями функціонування підприємства як цілісного суб'єкту ринкових відносин, яка

може бути досягнута завдяки впровадженню спеціальних методик управління витратами, є основним фактором підвищення результативності функціонування підприємства, орієнтованого на випуск продукту з високим ступенем індивідуалізації.

У розділі 2 „Діагностика управління витратами при виробництві індивідуалізованого продукту” визначено вплив зовнішнього середовища підприємства на формування інформаційних потоків в системі управління витратами та представлені результати аналізу ефективності планово-контрольних процесів в системі управління операційними витратами на прикладі вибіркової сукупності підприємств машинобудування та будівництва. Результати цього дослідження мають міжгалузеве спрямування, тому що різноманітність індивідуалізованої продукції зумовлює функціонування підприємств з високим ступенем індивідуалізації продукту у багатьох сферах господарської діяльності, наприклад: у різних галузях машинобудування та металообробки для виробництва одиничного продукту, в літакобудуванні і суднобудуванні при виготовленні складної продукції, при проектуванні та спорудженні об'єктів у будівництві, в поліграфії при виконанні індивідуальних замовлень, у сфері дизайну, консалтингових і рекламних послуг тощо.

Для визначення основних факторів, що впливають на процес формування вхідної та вихідної інформації про операційні витрати організації, було виділено та узагальнено етапи формування активів, витрат і доходів підприємства, операційна діяльність якого орієнтована на виготовлення продукту з високим ступенем індивідуалізації і регламентована контрактними зобов'язаннями, що ілюструє рис.2.

В процесі дослідження було встановлено, що підприємства з високим ступенем індивідуалізації продукту орієнтовані на виконання замовлень в межах проектів, причому ланцюжки формування вартості окремих з них можна представити як сукупність відносин, регламентованих субконтрактами. Якщо ці взаємозв'язки розглядати за умов жорсткої регламентації виконання проекту у часі і витратах, то швидкість і повнота надання інформації має вагомим значення для завершення проекту із запланованим рівнем видатків. Особливо виразно це проявляється у складному машинобудуванні і будівництві, де формування вартості індивідуалізованого продукту можна розглядати як на рівні головної організації, яка контролює виготовлення продукту в межах проекту від початкового до завершального етапу, так і на рівні організацій, які контролюють окремі стадії реалізації проекту.

З урахуванням того, що окрема організація може впливати лише на внутрішню структуру інформаційних потоків, в системі управління витратами кожного підприємства має бути запроваджений механізм адаптації зовнішньої інформації до внутрішніх потреб управління. Для потреб внутрішнього контролю і формування зовнішньої звітності в системі планування та контролю і бухгалтерському обліку інформаційні масиви формуються на різних методичних засадах. В системі планування і контролю за методом нарахувань формується інформація про індивідуальну собівартість продукції підприємства за методикою повного включення витрат. В системі бухгалтерського обліку визначаються фінансові результати діяльності підприємства для потреб зовнішньої звітності за методом нарахувань, узагальнюється інформація про витрати за

податковими зобов'язаннями з податку на прибуток та ПДВ за методом першої події, визначається графік оплати зобов'язань за методом грошового потоку.

Така практика групування і аналізу інформації для вибору параметрів та критеріїв цільового управління витратами в межах підприємства не дозволяє впливати на операційну діяльність підприємства комплексно. Тому при проведенні факторного аналізу відхилень планових показників кошторисної вартості проектів від фактичних було встановлено, що загальне відхилення коливається у межах 10-50%. Причому, відхилення за рахунок зміни змісту робіт проекту, які підлягають відшкодуванню замовником складають до 20% планової кошторисної вартості проекту, відхилення, пов'язані із зміною вартості ресурсів складають до 10%. Крім того значна частка відхилень утворюється за рахунок непродуктивних витрат, пов'язаних із порушенням платіжної дисципліни через те, що механізм контролю за фактичною собівартістю продукту діє ізольовано від схеми фінансових потоків. Це ускладнює контроль за своєчасністю розрахунків по зобов'язаннях і негативно позначається на результативності операційної діяльності організації.

Фактично процес контролю за витратами підприємства на сьогодні обмежується двома напрямками: по-перше, визначенням фактичних фінансових результатів діяльності підприємства і розмірів податкових зобов'язань перед бюджетом і державними цільовими фондами та порівняння цих показників з цільовими (плановими) показниками; по-друге, контролем за рухом грошових потоків у відповідності до фактичного графіку виконання робіт з метою визначення розмірів дебіторської заборгованості та забезпечення фінансової платоспроможності. Тому існує практична потреба в розробці системи управління витратами для підприємств з високим ступенем індивідуалізації продукту, яка б дозволяла на засадах системного управління проводити оцінку ходу виконання робіт в межах операційного циклу виготовлення індивідуалізованого продукту, визначати ефективність діяльності підприємства за умови одночасного виконання декількох проектів та досліджувати ефективність процесів управління витратами, які запроваджені на підприємстві в залежності від специфіки умов виробництва продукту та його індивідуальних характеристик. Відповідно, для даного типу підприємств актуальним залишається питання розробки і впровадження заходів щодо удосконалення системи управління витратами.

У розділі 3 „Формування системи управління операційними витратами при виробництві продукту з високим ступенем індивідуалізації” визначено, що при виробництві індивідуалізованого продукту в управлінні витратами об'єктивно виникають два види процесів, які є наскрізними щодо функцій управління: процеси управління видатками підприємства і процеси ресурсно-витратного управління на рівні операційних циклів виготовлення окремих продуктів. У відповідності до цих процесів доцільно провести функціональне розмежування управління витратами за операційним, економічним і адміністративним напрямками для розробки та впровадження ефективних способів управління витратами.

В межах операційного напрямку управління витратами необхідно об'єднати існуючі на підприємстві процедури по управлінню витратами, які безпосередньо пов'язані із виконанням окремих проектів на основі аналітичного обліку витрат за окремими роботами (робочими пакетами). Рівень витрат за цим напрямком управління обмежується техніко-технологічними характеристиками замовлення та вимогами замовника до кінцевої продукції, тому задачі

управління витратами зводяться до складання плану ресурсного забезпечення проекту і аналізу та контролю затрат ресурсів на виконання робіт за проектом. Агрегація інформації про витрати підприємства, в цьому напрямку управління витратами має сформувати інформаційну базу для прийняття таких управлінських рішень як визначення потреби у ресурсах на плановий період, відхиленнь в розкладі виконання проектних робіт, прогнозних строків завершення робіт за проектом.

Економічний напрямок управління витратами підприємства виділяється для виявлення резервів підвищення економічної ефективності функціонування підприємства. З цією метою доцільно використовувати удосконалену методика управління операційними витратами. У порівнянні з існуючими підходами запропонована методика дозволяє врахувати в управлінні витратами особливості процесу формування витрат на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту і базується на структуризації витрат на прямі і непрямі за рівнем завантаження ресурсу у проекті по окремим замовленням. Прямими витратами можна безумовно вважати витрати, пов'язані із залученням ресурсів, які використовуються на умовах повного завантаження протягом операційного циклу виготовлення окремого продукту. Ресурси, які неповністю використовуються у проекті, відносять до групи непрямих витрат. Таким чином, на підприємстві формуються дві групи витрат, а саме: прямі витрати, які контролюються протягом операційного циклу виготовлення продукту (за нормами узгодженими в кошторисах), і непрямі витрати, що контролюються протягом звітних періодів діяльності організації (за бюджетами на фінансування діяльності підрозділу). У відповідності до такого підходу доцільно структуризувати витрати підприємства за центрами обліку прямих витрат і центрами обліку непрямих витрат (їх структура і розподіл за окремими групами представлено у табл. 1).

Таблиця 1.

Розподіл окремих груп витрат за центрами обліку витрат

Показники	Нормативнолімітовані центри обліку витрат	Бюджетнолімітовані центри обліку витрат
Кількість центрів обліку витрат, які виділяються на підприємстві	Дорівнює кількості проектів підприємства у звітному періоді	Залежить від структури кошторису і потреб управління, мінімальна кількість-один
Групи витрат, які обліковуються у центрі обліку витрат	Прямі витрати за проектами: - матеріальні, - витрати на оплату праці, - витрати на експлуатацію машин і механізмів.	Непрямі витрати: - витрати на утримання в межах підприємства недовикористаної частини ресурсів, - витрати на підтримання базової потужності.

Адміністративний напрямок управління витратами виділено для визначення вартості адміністрування процесу управління витратами. Основним завданням управління витратами у даному напрямку є необхідність визначення впливу витрат, пов'язаних із виконанням процедур по

управлінню витратами, веденням документообороту, забезпеченням функціонування системи управління витратами на ефективність управління витратами. Відповідно, запропонований підхід до структуризації інформації дозволяє проводити функціональний аналіз витрат за напрямками, кожен з яких детально характеризує одну із сторін процесу управління витратами і у взаємозв'язку з двома іншими напрямками формує цілісну систему управління витратами підприємства. Функціональне розмежування управління витратами за напрямками представлено на рис. 3.

Для удосконалення процедури контролю рівня операційних витрат підприємства пропонуємо сформувати три групи показників: для контролю витрат протягом операційного циклу виготовлення продукту (в рамках економічного та операційного напрямків управління витратами); для визначення фінансових результатів роботи підприємства (в рамках економічного напрямку управління витратами); для проведення оцінки системи управління витратами (в рамках адміністративного напрямку управління витратами).

Перша група показників характеризує рівень витрат на виконання окремих видів робіт за замовленнями і включає показник фінансової ефективності проекту та показники відхилень фактичних витрат від граничних у звітному періоді по окремим видам робіт за нормативно-лімітованими центрами обліку витрат. Ці показники використовуються в якості контрольних індикаторів за операційним та економічним напрямком управління витратами. Значне відхилення фактичних витрат від планових має бути підставою для перегляду норм і нормативів витрат на окремі види робіт. Для зниження ризику перевищення планового рівня витрат за замовленням вважаємо доцільним впровадження механізму корегування планового кошторису, що передбачає обґрунтування збільшення вартості окремих видів робіт для замовника та укладання додаткових угод до контракту. Друга група показників сфокусована на встановленні ефективності діяльності підприємства за такими контрольними індикаторами як відхилення фактичних витрат від граничних на забезпечення функціонування підприємства на загальноорганізаційному рівні у звітному періоді за бюджетнолімітованими центрами обліку витрат і коефіцієнт відшкодування непрямих витрат підприємства через доходи за всіма контрактами поточного періоду. Аналіз цих показників дозволяє визначати реальні фінансові результати роботи підприємства у звітних періодах і впливає на прийняття управлінських рішень щодо оптимізації організаційної структури підприємства, забезпечення повного обсягу відшкодування витрат за замовленнями, контролю за вчасністю оплати виконаних робіт замовником. Третя група показників призначена для оцінки процесу управління витратами, який досліджується на основі розрахунку ряду показників, що визначають ефективність управління грошовими потоками, ефективність організаційної структури управління та документообороту. До таких показників пропонуємо включити ступінь розподілу повноважень в системі управління витратами, швидкість реєстрації трансакцій, час, достатній для одержання необхідної аналітичної інформації на різних рівнях управління. Виділення адміністративного напрямку управління витратами дозволяє підвищити достовірність оцінки ефективності системи управління витратами і приймати рішення щодо підвищення ефективності управління витратами через усунення дублювання управлінських функцій, перегляд норм і нормативів непрямих витрат на виконання окремих функцій в процесі управління витратами, скорочення часу на реєстрацію операцій в інформаційній системі управління витратами після

фактичного їх здійснення.

Поєднання процедур контролю за запропонованими трьома групами показників дозволяє визначати ефективність функціонування виробничої системи за операційним, економічним і адміністративним напрямками управління витратами та забезпечує системність в управлінні операційними витратами на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту.

ВИСНОВКИ

У дисертації представлено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання, щодо управління операційними витратами на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту. Основні результати теоретичного, методичного і науково-практичного спрямування є такими:

1. Комплексне узагальнення методологічних основ побудови і функціонування системи управління витратами підприємства з високим ступенем індивідуалізації продукту дозволило виділити три аспекти її розгляду: з позиції взаємодії із зовнішнім оточенням в системі управління підприємством і середовищі господарювання; аспект внутрішньої структури та взаємозв'язків елементів системи управління витратами (методів управління витратами, політик і процедур управління витратами, організаційної структури підприємства); з позиції динаміки процесу виконання робіт за індивідуальними замовленнями в межах проекту. Ці аспекти є взаємодоповнюючими і характеризують різні сторони процесу управління витратами підприємства.

2. Застосування системного підходу розширює можливості вивчення теоретико-методологічних основ управління операційними витратами підприємства, враховуючи специфіку виготовлення індивідуалізованого продукту. В системі управління витратами підприємства з високим ступенем індивідуалізації продукту виявлено дворівневу ієрархічну будову. Нижній рівень утворюють тимчасові підсистеми ресурсно-витратного управління, які існують впродовж операційного циклу виготовлення продукту. Вищий рівень – це постійно діюча підсистема управління витратами підприємства, цільова спрямованість якої визначається в залежності від критеріїв ефективності діяльності підприємства. У дослідженні доведено, що проблеми ефективності функціонування системи управління витратами підприємства виникають в площині взаємодії і координації цільових орієнтирів систем ресурсно-витратного управління із загальними цілями функціонування підприємства на ринку як цілісного суб'єкта ринкових відносин.

3. Підприємства з високим ступенем індивідуалізації продукту мають суттєві особливості у формуванні виробничо-реалізаційного циклу, що обумовлюють вимоги до вхідних та вихідних інформаційних потоків в системі управління витратами, основними з яких є: залежність початку виробничого процесу по кожному окремому продукту від зовнішньої ініціативи; виготовлення продукту з тими параметрами, які визначає споживач до початку процесу виготовлення продукції чи надання послуги; можливість зміни протягом операційного циклу обсягу, вартості і якості робіт по виготовленню продукту залежно від побажань замовника; накопичення протягом операційного циклу виготовлення продукту постійних перехідних залишків незавершеного виробництва, повна ліквідація яких відбувається при завершенні виготовлення продукту.

4. Для прийняття внутрішньогосподарських управлінських рішень щодо комбінації факторів виробництва і визначення операційних витрат обґрунтована необхідність врахування задоволення потреб споживача через формування доданої цінності, яка обумовлює ланцюжок формування вартості продукту. Побудований ланцюжок формування вартості продукту з високим ступенем індивідуалізації показав наявність часового лагу між операціями здійснення витрат та операціями одержання доходу за контрактами. Цей процес пов'язує зовнішній аспект в системному представленні управління витратами на такому підприємстві із внутрішнім, тому що прямо впливає на формування вартості продукту на стадії ініціалізації, визначаючи обсяги залучення ресурсів.

5. Вивчення специфіки формування функціональних зв'язків в системі управління витратами підприємств з високим ступенем індивідуалізації продукту, підтверджене результатами дослідження, дозволило встановити, що найбільше на формування цільових витрат виготовлення продукції впливає інформація про ринкову вартість ресурсів, регламентацію діяльності підприємства в інституційно-правовому полі, конкурентні позиції підприємств за критерієм витрат, споживчі властивості продукту, що дає можливість проаналізувати вплив зовнішніх факторів на динаміку планового (цільового) рівня витрат.

6. Функціональне розмежування управління витратами за операційним, економічним та адміністративним напрямками на авторський погляд фокусує увагу на проведенні функціонального аналізу витрат за напрямками, кожен з яких детально характеризує одну із сторін процесу управління витратами і дозволяє сформувати цілісну систему управління витратами підприємства. Автором обґрунтовано доцільність виділення трьох напрямків: операційного (для управління затратами ресурсів протягом усього періоду виготовлення продукту на даному підприємстві у натуральних показниках вимірювання відповідно до його технічних характеристик); економічного (для управління накопиченими даними про формування фактичних витрат підприємства в розрізі звітних періодів його функціонування для оптимізації грошових потоків підприємства, що функціонує як цілісна система); адміністративного (для визначення вартості функціонування системи управління витратами для підприємства).

7. Запропонована методика групування інформації про витрати підприємства за нормативнолімітованими та бюджетнолімітованими центрами обліку витрат на основі їх розподілу на прямі і непрямі за критерієм ступеня завантаженості ресурсів. Такий підхід забезпечує необхідні умови для проведення аналізу прямих і непрямих операційних витрат у контексті джерел їх відшкодування.

8. Функціональне розмежування управління витратами за операційним, економічним та адміністративним напрямками наповнює принципово новим змістом методичний підхід до планування і контролю операційних витрат, оскільки він передбачає встановлення граничного рівня витрат за нормативно-та бюджетнолімітованими центрами обліку, що дозволяє удосконалити планування вартості виготовлення продукту в умовах неповного використання ресурсів.

9. Формування системи контрольних показників спрямовано на удосконалення існуючої процедури контролю витрат на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту. Використання у практиці діяльності підприємств трьох груп показників дозволяє

конкретизувати цільові функції у напрямках контролю за ходом виконання проекту та оцінки його фінансових результатів; визначення основних аспектів оцінки фінансових результатів роботи підприємства і оцінки процесу управління витратами, що забезпечує системність і підвищує ефективність проведення процедур контролю.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Публікації в наукових фахових виданнях

1. Котеленець О. О. Витрати виробництва в аспекті інституційної внутрішньоорганізаційної концепції аналізу діяльності підприємства // Стратегія економічного розвитку України: Науковий збірник. Випуск 4(11). – К.: КНЕУ, 2002. – С. 234-236 (0,22 д.а.).
2. Котеленець О. Ретроспективний аналіз концепцій управління витратами проекту // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 6. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2003. - С. 140-144 (0,35 д.а.).
3. Котеленець О.О. Особливості системи управління витратами на підприємствах багатопроєктного управління // Соціально-економічні дослідження в перехідний період: Збірник наукових праць. Вип. 6 (L) / Відпов. ред. акад. НАН України М.І. Долішній. - Львів: НАН України. Інститут регіональних досліджень, 2004. – С. 328-333 (0,37 д.а.).

Публікації в інших наукових виданнях

4. Котеленець О. Особливості контролінгу витрат в проектноорієнтованому виробництві // Торгівля і ринок України. Тематичний збірник наукових праць з проблем торгівлі і громадського харчування. Випуск 14. Том II./ Голов. ред. О.О.Шубін.- Донецьк: ДонДУЕТ, 2002. - С.185-190 (0,26 д.а.).
5. Котеленець О.О. Цільове формування витрат як елемент комплексу маркетингу // Маркетинг в Україні № 5(21) вересень-жовтень 2003. – С. 19-22 (0,35 д.а.).
6. Котеленець О.О. Роль комплексного управління витратами в забезпеченні економічної ефективності функціонування проектно-орієнтованої організації // Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання. Праці Четвертої міжнародної наукової конференції. – Донецьк: ДонНУ, 2003. – С.122-125 (0,22 д.а.).
7. Котеленець О. Ретроспективний аналіз концепцій управління витратами проекту. // Тези доповідей міжнародної наукової конференції “Розвиток підприємницької діяльності на Україні: історія та сьогодення”. 24 березня 2003р., м.Тернопіль.- Тернопіль, 2003. – С. 45 (0,05 д.а.)
8. Магістерські програми. Економіка підприємства: Програма "Виробничий менеджмент"2004/05 навчальний рік // Колектив авт. під кер. П.Г.Банщикова. - К.: КНЕУ, 2004. – 352 с. (15 д.а.) (Особисто здобувачу належить розробка питань програми дисципліни з тем 3, 4, 6 навчально-методичних матеріалів до вивчення дисципліни "Бюджетування на підприємстві"; обсяг авторської частини–0,1 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Котеленець О.О. Управління операційними витратами на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.01-Економіка, організація і управління підприємствами. – Київський національний економічний університет. Київ, 2005р.

В дисертації представлено комплексне вирішення проблеми удосконалення методологічного забезпечення розробки і впровадження методик управління витратами на підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту.

Визначена роль, основні елементи системи управління витратами підприємства, концептуальні принципи її побудови і взаємозв'язок з іншими складовими системи менеджменту ресурсів організації. Виявлені суттєві характеристики підприємств з високим ступенем індивідуалізації продукту для формування інформаційних потоків в системі управління витратами. Досліджені функціональні зв'язки в системі управління витратами на вітчизняних підприємствах з високим ступенем індивідуалізації продукту і визначена специфіка формування собівартості продукції. Запропонована концепція функціонального розмежування управління витратами за напрямками: операційним, економічним та адміністративним. Розроблена методика розподілу витрат підприємства за центрами обліку із використанням критерію завантаженості ресурсу. Удосконалена методика контролю операційних витрат підприємства з високим ступенем індивідуалізації продукту.

Ключові слова: індивідуалізований продукт, система управління витратами, операційні витрати, граничні витрати виробництва продукту, центри обліку витрат.

АННОТАЦІЯ

Котеленец Е.А. Управление операционными издержками на предприятиях с высокой степенью индивидуализации продукта.- Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.01 – Экономика, организация и управление предприятиями. – Киевский национальный экономический университет. Киев, 2005.

В диссертации представлено комплексное решение проблемы усовершенствования методологического обеспечения разработки и внедрения методик управления затратами на предприятиях, выпускающих продукт с высокой степенью индивидуализации.

Выбранным направлением деятельности определяются специфические характеристики этих предприятий, которые являются существенными для формирования информационных потоков в системе управления затратами, а именно: зависимость начала производственного процесса по каждому отдельному продукту от инициативы извне; изготовление продукта с теми параметрами, которые определяет потребитель до начала процесса производства продукции или предоставления услуги; возможность изменения в течение операционного цикла объемов, стоимости и качества работ по изготовлению продукта в соответствии с пожеланиями заказчика; накопление в течение операционного цикла изготовления продукта постоянных переходящих остатков незавершенного производства, полная ликвидация которых происходит при завершении изготовления продукта.

Особенности формирования операционных издержек на предприятии с высокой степенью индивидуализации продукта связаны с влиянием специфики изготовления продукта и конкурентной среды функционирования предприятия на внутривозвратные управленческие решения в отношении комбинации факторов производства и длительности часового лага между

операциями понесения издержек и операциями получения дохода. Этот процесс связывает внешний аспект в системном представлении управления издержками при производстве продукта с высокой степенью индивидуализации с внутренним, потому что прямо влияет на формирование стоимости продукта на стадии инициализации, определяя объёмы привлечения ресурсов.

На основе проведенного исследования функциональных связей в системе управления издержками машиностроительного и строительного предприятия выявлена специфика формирования себестоимости продукции с высокой степенью индивидуализации по методу анализа цепочки создания стоимости М.Портера, проанализировано влияние факторов среды на плановую (целевую) и фактическую стоимость изготовления продукта. Проведено сопоставление критериев формирования информационной базы предприятия при структуризации издержек в контексте операционного цикла изготовления продукции и отчетных периодов деятельности предприятия. Для преодоления выявленных недостатков предложено провести функциональное разграничение управления издержками предприятия по направлениям: операционному (для управления затратами ресурсов в течение периода изготовления продукта на данном предприятии в натуральных показателях измерения в соответствии с его техническими характеристиками), экономическому (для управления накопленными данными о формировании фактических издержек предприятия в разрезе отчетных периодов его функционирования для оптимизации денежных потоков предприятия, которое функционирует как целостная система) и административному (для определения стоимости функционирования системы управления затратами для предприятия). На основе этого подхода к структуризации информационных потоков в исследовании предложена последовательность системного управления издержками, которая включает комплекс взаимосвязанных процедур планирования и контроля с использованием показателя предельных издержек по нормативно-и бюджетнолимитированным центрам учета издержек в соответствии с загруженностью ресурсов. Такой подход позволяет исследовать прямые и косвенные издержки предприятия в соответствии с источниками их возмещения, что дает возможность усовершенствовать планирование операционных издержек при условии неполного использования ресурсов.

Контроль операционных затрат предприятия предлагается проводить на основе сопоставления фактических данных о затратах, понесенных в связи с функционированием производственной системы, распределенных по центрам учета издержек, с предельным уровнем этих затрат, установленным в бюджете на соответствующий период. Существующую практику контроля уровня операционных издержек на предприятиях с высокой степенью индивидуализации продукта автором предложено усовершенствовать путем конкретизации целевых функций по направлениям контроля за уровнем издержек в течение операционного цикла изготовления продукта (в рамках экономического и операционного направлений управления затратами); определения основных аспектов оценки финансовых результатов работы организации (в рамках экономического направления управления затратами) и оценки системы управления затратами (в рамках административного направления управления затратами). Для проведения соответствующих процедур контроля предложено использовать систему показателей, конкретизирующих способы повышения эффективности функционирования системы управления затратами по вышеуказанным направлениям.

Ключевые слова: индивидуализированный продукт, система управления затратами, операционные издержки, предельные издержки производства продукта, центры ответственности.

SUMMARY

Kotelenets E.A. Operational costs management in enterprises with highly customised products. – Manuscript.

The dissertation for getting a Candidate's degree in Economic Sciences on the specialty 08.06.01 – Economy, Organization and Management of Enterprises – Kyiv National Economy University, Kyiv, 2005.

Dissertation presents comprehensive solution for improvement of methodological basis for development and implementation of cost management techniques in companies manufacturing highly customised and individualised products.

Determined the role and key elements of the cost management system and its interaction with other components of enterprise resource management system. For enterprises with highly customised products identified distinctive characteristics relevant for cost management system's information flows. Suggested functional division concept for cost management elements into operational, economical and administrative components. Developed cost management concept for production of customised and individualised product. Developed costing system using resource utilisation criteria with subsequent allocation to cost centres. Improved operational costs management system for enterprises with highly customised product.

Key words: customised product, cost management system, operational costs, marginal production costs, cost centres.