

Панасюк В.М., доцент ТАНГ
Ковальчук Є.К., доцент ТАНГ
Бобрівець С.В., викладач ТАНГ

ОБГРУНТУВАННЯ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ, ЩО ХАРАКТЕРИЗУЮТЬ ЕФЕКТИВНІСТЬ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА

В економічній теорії і практиці господарювання використовують різні види витрат виробництва, кожен з яких дає певну інформацію про стан виробництва, його ефективність. Відповідно до поставлених завдань у сфері управління ефективністю виробництва формуються системи обліку витрат, їх класифікація за певними ознаками, вибираються методи обрахування. Саме різноманітність методичних підходів до визначення складу витрат, представлення їх повноти та точності розрахунків значною мірою ускладнює дослідження ефективності їх формування і вимагає певних обґрунтувань щодо вибору критеріїв і показників, на базі яких можна оцінювати ефективність управління витратами виробництва.

Методологічну основу формування системи показників, які характеризують ефективність здійснення витрат на промисловому підприємстві, становлять принципи системного підходу згідно з яким підприємство має власну мету і завдання, може досліджуватися як відносно замкнена система, що має вхідні і вихідні параметри, ієрархічну організаційну структуру, тісно взаємодіє з іншими виробничо-господарськими системами, суб'єктами ринкового економічного простору. Вхідними параметрами прийнято вважати всі види виробничих ресурсів, які в процесі виробництва трансформуються у результати виробництва. Всі види ресурсів мають певну вартість і можуть бути представлені як витрати виробництва різних видів, але які мають єдину грошову форму вираження. Результати виробництва можуть бути представлені в формі грошових надходжень від реалізації продукції, послуг, робіт, прибутків підприємства, що також має грошову форму вираження. Таким чином забезпечується зіставність результатів і витрат за формою представлення у грошовому виразі.

Залежно від видів витрати виробництва можуть класифікуватися за різними ознаками, які вибираються відповідно до завдань управління виробництвом і витратами. Системний підхід дозволяє структурувати витрати за місцями їх виникнення і видами. Відповідно до поставлених завдань дослідження і прийнятих офіційно правил та вимог групування витрат виробництва виділено два підходи: диференціація витрат виробництва за видами ресурсів: матеріальні витрати, амортизаційні відрахування, заробітна плата основних працівників, витрати на соціальні потреби, інші витрати.

При аналізі і оцінці ефективності витрат за видами продукції використана їх диференціація за статтями калькуляції, яка використовується на підприємствах при плануванні собівартості продукції. Схема системного підходу до визначення витрат і результатів виробництва представлена на рис.1.

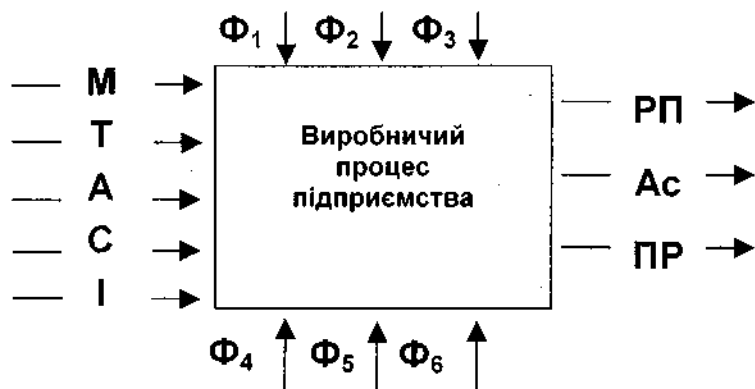


Рис. 1. Системний підхід до визначення взаємодії результати-витрати виробництва

М – матеріальні витрати на випуск продукції;
Т – заробітна плата основних працівників, зайнятих у процесі виробництва;
А – амортизаційні відрахування;
С – витрати на соціальні потреби;
І – інші витрати;

ПР – прибуток підприємства;

РП – виручка від реалізації продукції.

Між витратами і результатами виробництва мають місце наступні залежності:

$$M+T+A+C+I = 3П; \quad (1)$$

$$ПР = РП - 3П. \quad (2)$$

Залежності (1), (2) зберігаються при розрахунках результатів і витрат для підприємства в цілому, окремих його підрозділах, видах виробництва і видах продукції на всю програму або на одиницю конкретного виробу.

При цьому необхідно забезпечити умови зіставності результатів і витрат за обсягом, видом виробництва і витрат та часовим періодом, за який вони досліджуються і визначаються.

Визначення ефективності управління витратами виробництва на промислових підприємствах може здійснюватися на основі загальної моделі:

$$\frac{\text{Витрати виробництва}}{\text{Результати виробництва}} \quad (3)$$

Залежно від завдань дослідження модель (3) може набувати більш конкретної форми. При цьому економічна категорія «результати виробництва» може бути представлена сукупністю різних показників. Найбільш типовими і загально визнаними є такі, як обсяги виробництва товарної продукції, обсяги реалізації продукції або обсяги продажу, прибуток підприємства, якість, асортимент продукції та ін.

Витрати виробництва можуть бути диференційовані як матеріальні, трудові, амортизаційні та інші витрати.

Показники ефективності формування витрат за моделлю (3) можуть бути представлені у вигляді наступних залежностей:

$$ВТВ = \frac{ВВ}{ОВ} \quad (4)$$

де ВТВ - витратоємність виробництва;

ВВ - витрати виробництва;

ОВ - обсяг виробництва.

Обсяг виробництва може бути представлений як обсяг товарної продукції (ОТ), обсяг реалізованої продукції (ОР).

Ознакою ефективності управління витратами виробництва є умова, коли $ВТВ < 1$. Чим менша від одиниці витратоємність виробництва, тим вища його ефективність. Однак такий висновок дещо умовний, оскільки величина витратоємності зумовлюється галузевими особливостями. Тому у випадках, коли на основі визначення витратоємності необхідно дати оцінку ефективності роботи підприємства, необхідно провести порівняльний аналіз фактичної, планової і нормативної величини цього показника. У випадках, коли $ВТВ_{ф} < ВТВ_{пл}$ або $ВТВ_{ф} < ВТВ_{н}$, можна констатувати ефективний рівень управління витратами виробництва.

Оцінка формування витрат виробництва може здійснюватися за їх окремими видами:

$$МТВ_1 = \frac{МВ}{ОВ} \quad (5)$$

де $МТВ_1$ - матеріалоємність виробництва;

МВ - матеріальні витрати виробництва продукції;

ОВ - обсяг виробництва;

$$\text{або} \quad МТВ_2 = \frac{МВ}{ВВ} \quad (6)$$

Показники (5) і (6) характеризують матеріалоємність виробництва. Останній показник характеризує частку витрат на матеріали, сировину (за мінусом відходів, які використовуються у виробництві або продаються на сторону) в загальних витратах виробництва.

Оцінювати ефективність здійснення матеріальних витрат на підприємстві доцільно на основі визначення відхилень фактичної величини матеріалоємності від планової або нормативної. Це означає, що рівень матеріалоємності повинен визначатися ще до початку виробничого процесу. Матеріалоємність може розраховуватися стосовно загального обсягу витрат виробництва на конкретні види продукції і на одиницю виробу.

Важливим видом витрат виробництва є витрати на заробітну плату працівників підприємства. Частка таких витрат у загальній величині може характеризувати рівень зарплатоємності. Такий показник може визначатися із відношення витрат на заробітну плату до обсягів виробництва:

$$ЗПВ_1 = \frac{ЗП}{ОВ}, \quad (7)$$

$$\text{або} \quad ЗПВ_2 = \frac{ЗП}{ВВ} \quad (8)$$

де $ЗПВ_1$ - зарплатоємність виробництва, обчислена по відношенню до обсягів виробництва;

$ЗПВ_2$ - зарплатоємність виробництва, обчислена по відношенню до загальної суми витрат виробництва.

Ефективність формування витрат на заробітну плату може оцінюватися на основі знаходження відхилень фактичної величини зарплатоємності від планового або нормативного рівня.

Залежно від завдань дослідження витрати виробництва на заробітну плату можуть розподілятися на прямі витрати, що залежать від обсягів виробництва і безпосередньо відносяться на собівартість продукції, і такі, що не

залежать від обсягів виробництва і відносяться на собівартість продукції опосередковано, тобто непрямі витрати.

В багатьох випадках, щоб оцінити ефективність витрат виробництва на заробітну плату недостатньо проаналізувати їх лише на базі порівняння фактичної, планової і нормативної зарплатоємності. Важливо виявити вплив зарплатоємності на результати виробництва, перш за все на такі показники як якість продукції, її конкурентоздатність на ринках збуту, прибуток підприємства тощо. При цьому важливо враховувати заробітну плату всіх категорій працюючих. Процедура обліку витрат виробництва на оплату праці працівників підприємства схематично показана на рис.2.

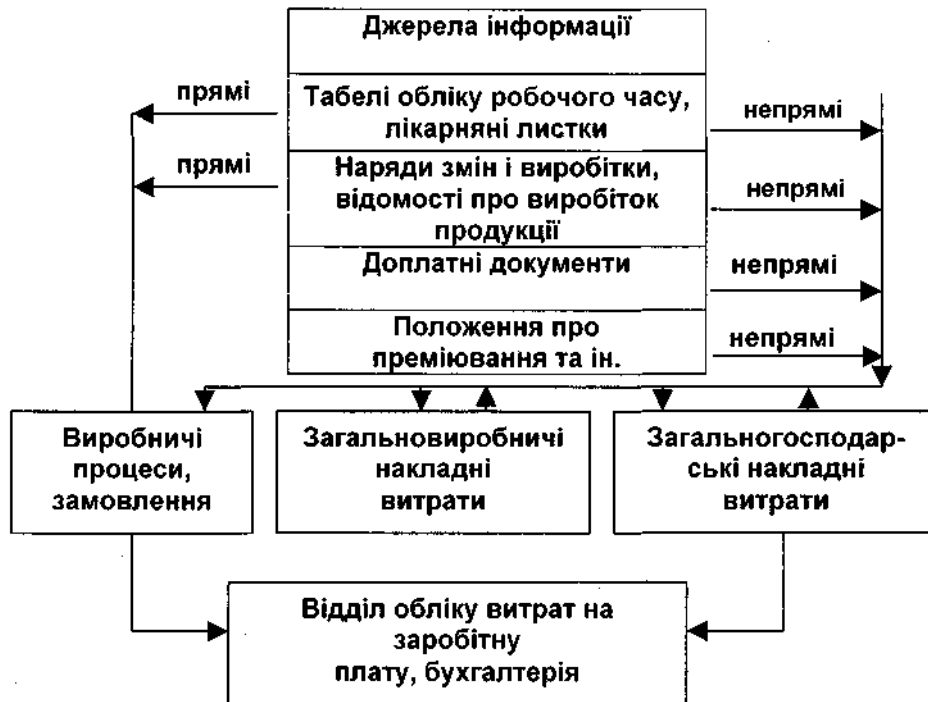


Рис. 2. Процедури обліку і формування витрат на оплату праці

У практиці господарювання використовуються різні методи обліку та визначення величини витрат на оплату праці працівникам. Зокрема, доцільно акцентувати увагу на наступних з них:

- витрати на оплату праці робітників, які безпосередньо зайняті в процесі виробництва продукції. Для цієї категорії працюючих застосовується оплата робіт за відрядною, погодинною або змішаною системами;
- витрати стимулюючого характеру;
- непродуктивні виплати, які викликані простоями устаткування не з вини працівників;
- доплати за відхилення від нормальних умов праці (згідно з чинним законодавством), доплати за роботу в нічний час та ін., передбачені законодавством України і статутами підприємств;
- витрати по найму і відбору робочої сили;
- витрати, пов'язані з нормуванням і плануванням чисельності працюючих і оплати праці;
- витрати на оплату праці працівників допоміжного виробництва. Такі витрати входять до складу загальновиробничих витрат і формуються на базі непрямих методів віднесення на собівартість продукції;
- витрати на оплату праці працівників, пов'язаних з управлінням виробничими процесами. Вони входять до складу загальновиробничих витрат;
- витрати на підготовку керівних кадрів;

— витрати на оплату праці спеціалістів, менеджерів, керівників, які займаються управлінням підприємством і входять до складу загальногосподарських витрат.

Запропонована диференціація витрат на оплату праці дає можливість оцінити ефективність таких витрат по кожній категорії працівників при умові, що є інформація про результати праці кожного виробничого підрозділу підприємства.

Витрати на матеріали і робочу силу по більшості промислової продукції складають основну частку витрат виробництва. Тому з метою контролю менеджери з питань управління витратами повинні налагодити оперативну інформацію про виконання кошторису витрат, наявність відхилень від запланованих обсягів витрат.

Загальна схема визначення показників, на базі яких можна оцінювати ефективність витрат, представлена на рис.3.

Важливим критерієм оцінки ефективності витрат виробництва є величина прибутку, яка припадає на одиницю витрат виробництва. В практиці господарювання такий підхід має широке застосування при визначенні рентабельності продукції, яка визначається як відношення величини прибутку від реалізації продукції до її повної собівартості:

$$РП_i = \frac{ПР_i}{СП_i} \times 100, \quad (9)$$

де РП_i - рентабельність i-го виду продукції, %;

ПР_i - прибуток від реалізації i-го виду продукції;

СП_i - собівартість i-го виду продукції.

Чим вищий рівень рентабельності, тим при рівних інших умовах вища віддача від витрачених коштів на виготовлення продукції. Аналогічним способом може визначатися рентабельність виробництва, рентабельність витрат на робочу силу та інші ресурси виробництва. Проблема полягає в тому, що показники ефективності витрат, визначені на основі відношення прибутку підприємства (балансового, чистого, по окремих видах продукції) до відповідних видів витрат не відбиває реальний стан процесів забезпечення ефективності господарювання. Високого рівня прибутку підприємство може досягнути, якщо займає монополіне становище на ринках збуту, продукція користується підвищеним попитом, а ринки ненасичені цією продукцією, в умовах високих темпів інфляції при можливості підвищувати ціни на продукцію. Однак, така ситуація, як показав зарубіжний і вітчизняний досвід, не може тривати довгий період. Тому для того, щоб дослідити фактори, що впливають на формування витрат виробництва, необхідно здійснювати аналіз структури витрат виробництва і показників, які характеризують ефективність їх здійснення протягом певного періоду часу і виявляти тенденції в характері змін результатів і витрат виробництва.

Досить оперативним і надійним методом оцінки ефективності управління витратами виробництва, з огляду на зарубіжний досвід, слід вважати аналіз і оцінку їх фактичної величини з нормативною або плановою. Цей метод будується на визначенні відхилень фактичних величин витрат від їх нормативної величини. Ефективність цього методу залежить від правильності і прогресивності встановлених нормативів витрат. Якщо норми витрат по основних статтях і видах витрат встановлені з урахуванням певного рівня ефективності роботи підприємства, то вони являють собою ціль, до якої мають прямувати працівники підприємства, менеджери в процесі виробничої діяльності.



Рис. 3. Схема взаємозв'язків результатів і витрат виробництва

При виявленні відхилень фактичного рівня витрат від встановлених нормативів доцільно виявити причини, що їх спричинили, а також встановити, за рахунок яких факторів відбулося відхилення фактичних витрат: за рахунок зовнішніх факторів, дія яких не залежить від роботи конкретного підприємства, або за рахунок внутрішніх факторів, які можна ліквідувати, налагодивши облік витрат, або підвищивши виконавчу дисципліну, удосконаливши виробничий процес. Оскільки норми і нормативи витрат мають дві складові: норму витрат у натуральному та грошовому виразі, доцільно визначити причини відхилень по кожному з них. Розрахункові формули для визначення відхилень представлені в табл.1. Схема оцінки ефективності управління витратами на основі методу відхилень показана на рис.4.

Таблиця 1

Розрахункові формули для аналізу і оцінки ефективності управління витратами виробництва за відхиленнями від норм і нормативів

Вид відхилень	Розрахункова формула	Умовні позначення	Напрями використання
Відхилення в ціні на матеріали (B_{11})	$B_{11} = (NЦ_i - ФЦ_i) K_{zi}$ (10)	$NЦ_i$ - нормативна ціна і-го виду матеріалів; $ФЦ_i$ - фактична ціна і-го виду матеріалів; K_{zi} - кількість закупленого матеріалу і-го виду	Для оцінки впливу динаміки цін на матеріали на ефективність їх використання

Відхилення по використанню матеріалів (В ₂₁)	$B_{21}=(HK_i-ФК_i)НЦ_i$ (11)	HK _i - нормативна кількість і-го виду матеріалів; ФК _i - фактична кількість і-го виду матеріалів	Для оцінки правильності здійснення виробничих операцій
Сукупне відхилення по матеріалах (В ₃)	$B_3=НВ-ФВ$ (12)	НВ - нормативні витрати на матеріали; ФВ - фактичні витрати на матеріали	Для оцінки фактичного стану формування витрат на підприємстві
Відхилення по ставці заробітної плати(В ₄)	$B_4=(НС-С)ФГ$ (13)	НС- нормативна ставка; ФС- фактична ставка заробітної плати; ФГ- фактична кількість відпрацьованих годин	Для аналізу і оцінки правильності нарахування зарплати, виявлення причин відхилень від нормативного рівня
Відхилення по продуктивності праці (В ₅)	$B_5=(НГ-ФГ)НС$ (14)	НГ- норматив часу на фактичний випуск продукції; ФГ- фактично затрачений час на випуск продукції; НС - нормативна годинна ставка заробітної плати	Для аналізу і оцінки планування норм виробітку, виявлення причин відхилень
Сукупні відхилення по праці (В ₆)	$B_6=НВ-ФВ$ (15)	НВ - нормативні витрати праці на фактичний випуск продукції; ФВ- фактичні витрати праці на фактичний випуск продукції	Для аналізу і оцінки ефективності здійснення витрат на оплату праці
Сукупні відхилення з постійних накладних витрат(В ₇)	$B_7=НР-ФР$ (2.16)	НР – нормативні постійні накладні витрати; ФР – фактичні постійні накладні витрати	Для оцінки ефективності формування постійних накладних витрат
Відхилення по обсягах виробництва (В ₈)	$B_8=(ФВ-СВ)НС(17)$	ФВ – фактичний випуск продукції; СВ – випуск продукції за кошторисом; НС – нормативна ставка розподілу постійних накладних витрат	Для аналізу і оцінки відхилень в обсягах виробництва
Сукупне відхилення по змінних накладних витратах(В ₉)	$B_9 =НР-ФР$ (18)	НР- нормативні змінні накладні витрати, віднесені на продукцію; ФР- фактичні змінні накладні витрати	Для аналізу і оцінки ефективності здійснення змінних накладних витрат
Сукупне відхилення по валовому прибутку (В ₁₀)	$B_{10}=ФП-СП$ (19)	ФП- фактична величина прибутку; СП- кошторисна величина прибутку	Для аналізу ефективності виробництва по прибутку
Відхилення по ціні реалізації (В ₁₁)	$B_{11}=(ФП-НП)ФР$ (20)	ФП- фактична величина прибутку; НП- норматив прибутку; ФР- фактичний випуск продукції	Для аналізу впливу зміни цін на прибуток підприємства
Відхилення по обсягах реалізації (В ₁₂)	$B_{12}=(ФО-СО)НВП$ (21)	ФО - фактичний обсяг реалізації продукції; СО - кошторисна величина реалізації; НВП - нормативна величина валового прибутку	Для аналізу і оцінки ефективності виробництва

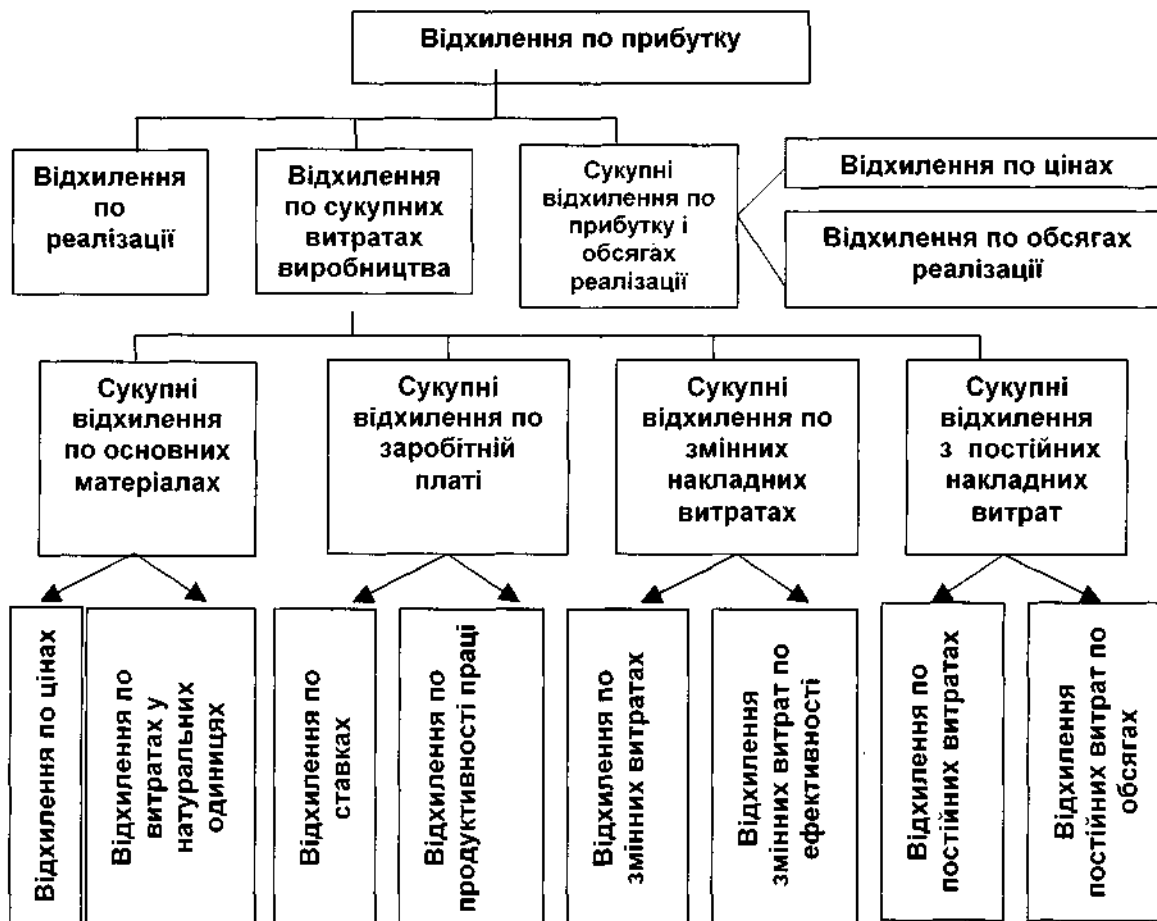


Рис.4. Схема оцінки ефективності управління витратами виробництва на основі методу відхилень

Аналіз і оцінка управління витратами за методом відхилень досить широко висвітлені в зарубіжній літературі. Використання його у вітчизняній практиці потребує впровадження нових форм обліку витрат виробництва за місцями їх виникнення і формування зон відповідальності за їх ефективним здійсненням. Обов'язковою умовою має бути чітко і з достатньою повнотою вироблена система норм і нормативів витрат виробництва за основними їх видами і роботами.