

**АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ПРОДУКТИВНЕ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ***ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»***Анотація**

Аналізуються системи початкових показників плану підвищення ефективності використання виробничих запасів на різних рівнях виробничого процесу. Надається характеристика індивідуальним нормативам разового користування, що враховують специфіку виробничого процесу і встановлюють потужність використання сировини. Розглядаються галузеві рекомендації, які надають інформацію про діяльність кожного відділу і терміни подання розрахунків.

**Annotation**

The systems of initial indexes of plan of increase of efficiency of the use of productions supplies are analyses at different levels of production process. Description is given to the individual norms of the valid for one occasion use, that take into account the specific of production process and set power of the use of raw material. Of particular a branch recommendations which give information about activity of every department and terms of presentation of calculations are examined.

**Ключові слова:** аналіз, ефективність, вогкість, виробнича потужність, затратоємкість, ресурсоємкість, фондвіддача, продуктивність затрат, матеріаловіддача, пропускна спроможність, трудомісткістю, виробничі запаси.

**Вступ**

Кондитерська промисловість відіграє значну роль в економіці України. При цьому успішне функціонування підприємств відповідає інтересам не тільки їх власників і трудових колективів, але значною мірою державним інтересам.

Специфіка технології й організації кондитерського виробництва, певна залежність результатів діяльності підприємства від якості початкової сировини, дотримання параметрів її переробки викликають необхідність аналізу. Як відмічається у літературних джерелах, «саме у ринковому середовищі значною мірою визначається потреба в системному аналізі, багатоваріантному пошуку на багатокритеріальній основі, рейтинговій оцінці, альтернативних порівняннях» [1, с.55]. Знання кількісних і вартісних показників предметів праці, їх технологічних характеристик дозволяє обґрунтовано досліджувати виробничі запаси.

Великі терміни виконання замовлень і значна затратоємкість продукції обумовлені украй низькою продуктивністю використання сировинних ресурсів. В умовах відсутності державної підтримки галузі велике значення має розробка наукової бази, яка забезпечує якість продукції і зростання ефективності вітчизняних підприємств.

**Постановка проблеми**

Для об'єктивної оцінки ефективності використання молока, цукру, масла вершкового у виробництві кондитерської продукції необхідні відомості про кількісні і вартісні характеристики сировини. Значне місце відводиться фактичній вогкості. На рівень використання сировини і матеріалів, матеріаломісткість продукції впливають такі технологічні показники, як утреска і щільність. Відсутність певною мірою інформації про вказані властивості використовуваних предметів праці у процесі виробництва робить неможливим аналіз за фактичними затратами матеріалів відповідно до затверджених норм затрат. Кількісно-якісні характеристики сировини і матеріалів, а також технологічні параметри їх виробничого використання на підприємствах регулярно визначаються виробничими лабораторіями. Але ці дані для аналізу діяльності підприємства досить обмежені. Показники про фактичну вологість сировини, щільність застосовується, насамперед тільки для коригування кількості предметів праці, що прибувають; у розрахунках з постачальниками, при проведенні повторного аналізу затрат сировини за підсумками роботи за місяць, квартал, рік.

Відсутність певною мірою в обліку одиниць вимірників кількості використаної сировини, яка визначається в одиницях ваги і обсягах виробленої продукції. При цьому немає можливості безпосередньо порівнювати ці показники при складанні матеріально-сировинних балансів.

Проблеми, що зумовлюють раціональне використання сировини є недостатньо вивченими. Це пов'язано з тим, що у вітчизняній економічній науці і практиці пріоритетна увага приділяється, насамперед виявленню внутрішніх чинників зниження затрат матеріальних ресурсів. Зовнішні чинники практично ігноруються, оскільки підприємства не мають можливості реально їх проаналізувати.

Однією з основних причин неефективності діючих на вітчизняних підприємствах систем планування є підхід «від заходів», які пропонуються структурними підрозділами нижніх рівнів, виходячи з їх вузькогрупових економічних інтересів, не злагоджених з інтересами інших ланок управління і підприємства у цілому. У результаті сукупність окремих заходів не об'єднується в єдину систему. Це спричинює значні затрати сировини і матеріалів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Публікації з приводу аналізу раціонального використання матеріальних ресурсів у кондитерському виробництві досліджувалися, обґрунтовувалися пропозиції щодо його вдосконалення. Серед авторів, які розглядають і опановують наступні питання, належить виділити роботи наступних вчених: Сопка В.В., Аксененка А.Ф., Вокк В.І, Мизиковського С.А., Новиченка П.П., Попова Т.Д., Бутинця Ф.Ф та інших. Цікавими і змістовними є роботи, присвячені проблемам

організації виробництва у харчовій промисловості [1,2]. Науковці [3,4,5,6] зосереджуються на конкретних проблемах, які стосуються процесно-орієнтованих підходів ефективного використання сировинних ресурсів. Розкривають сутність функціонального підходу до формування запасів на підприємстві. Оптимальним варто вважати такий розподіл коштів підприємства, де оборотні активи складають 43%, основний капітал – 57% у загальній сумі засобів підприємства. У той же час склад оборотних активів можна вважати оптимальним тоді, коли запаси матеріальних цінностей складають 72%, дебіторська заборгованість – 21%, кошти і цінні папери – 7%. Якщо розглянути таким же чином джерела засобів підприємства, то їхнє співвідношення буде оптимальним тоді, коли власний капітал складе 61%, довгострокові зобов'язання – 17%, короткострокові зобов'язання – 22% у загальній сумі джерел грошових коштів підприємства [7, с. 308].

Економне використання виробничих запасів залежить від впровадження прогресивних норм затрат, удосконалення технології й організації виробництва, від введення ресурсозберігаючих технологій, комплексного використання сировини і матеріалів, вторинних ресурсів. Незважаючи на те, що в працях вчених-економістів розглянуті ці питання, але вважаємо за доцільне подальше дослідження аналізу використання виробничих запасів.

### **Мета статті**

Проаналізувати теоретичні та практичні проблеми ефективного використання виробничих запасів. Опрацювати питання деталізації звітних показників щодо норм затрат виробничих запасів шляхом застосування нормативного обліку матеріальних затрат.

### **Завдання дослідження:**

Аналіз та узагальнення інформації з висловленням власної думки щодо застосування підприємствами кондитерської промисловості ефективних методів норм затрат. Проаналізувати систему поточного контролю за рівнем фактичних матеріальних затрат, зокрема за стадіями технологічного процесу. Опрацювати оперативні методи виявлення відхилень затрат сировини від встановлених норм на основі підвищення питомої ваги їх документування. Проаналізувати показники пропускної спроможності, які надають можливість виявити матеріальні ресурси, швидкість використання яких обмежує період виконання програми.

### **Методи дослідження**

Дослідження опирається на діалектичний метод наукового пізнання, поєднанні вагомого та послідовного для аналізу ефективності використання затрат сировини і матеріалів. Для досягнення поставлених у роботі завдань використані методи бухгалтерського обліку, контролю й аналізу. Інформаційною засадою виконаного дослідження є законодавчі і нормативні акти України, наукові праці вітчизняних вчених-економістів, періодична література, а також показники облікових і звітних документів кондитерських підприємств.

### **Основний матеріал дослідження**

Необхідність використання за облікові показники технологічні, кількісно-якісні характеристики предметів праці, виробничого процесу диктується, по-перше, технологічними особливостями виробництва кондитерської продукції; по-друге, принципами балансового складання показників використання матеріалів, відповідно до яких затрати матеріалів і вихід продукції необхідні однаково вимірюватися; по-третє, потребами управління не тільки кількісними і вартісними показниками виробництва продукції, але і процесом інформування споживчих вартостей продукції, яка випускається. Використання в управлінні якісних показників надає можливість контролювати процес виробництва за двома напрямками – технологічному й обліково-економічному. Саме технологічні, кількісно-якісні характеристики предметів праці, виробничого процесу, продукції безпосередньо впливають на собівартість, рентабельність, прибуток підприємства. На рис.1 приведені основні напрями поліпшення використання матеріалів.

Умовою посилення контролю за використанням матеріальних ресурсів є системне відображення в обліку взаємозв'язаних показників, які всесторонньо характеризують процес виробничого споживання предметів праці. Схема взаємозв'язку результатів використання матеріалів у виробництві представлена на рис. 2. Для обґрунтованої оцінки ефективності потреби у матеріалах потрібні відомості про кількість і якість випущеної з них продукції і отримані при цьому відходи і втрати матеріалів. У втрати матеріальних ресурсів, на наш погляд, варто враховувати не тільки безповоротні і невикористані зворотні відходи, а й інші втрати, які пов'язані з недостатнім рівнем технології й організації виробництва. До втрат доцільно враховувати брак продукції, випуск продукції зниженої якості з погіршеними споживчими властивостями, яка не реалізується.

Одним з недоліків організації обліку використання матеріалів, що ускладнює проведення контролю раціонального використання матеріальних ресурсів, є певною мірою відсутність оперативного обліку затрат сировини за стадіями технологічного процесу. Загальні затрати сировини і матеріалів на виробництво продукції виявляються лише після закінчення звітної місяця з урахуванням даних інвентаризації незавершеного виробництва. На підставі встановлених норм затрат і показників про випуск готової продукції їх порівнюють з нормативними. В результаті виявляються відхилення від норм матеріальних ресурсів. На підставі вказаних показників, а також лабораторних відомостей про середньомісячні характеристики параметрів предметів праці й обігу, технологічного процесу проводиться факторний аналіз відхилень затрат сировини і матеріалів від норм. За допомогою спеціальних розрахунків встановлюються причини виникнення відхилень. Одержані показники не представляють певною мірою інформаційної цінності для аналізу, оскільки відображають закінчений звітний період, у перебігу якого виробничі ситуації неодноразово змінюються. Зважаючи на велику складність і приблизність розрахунків, причини виникнення значної частини відхилень залишаються не з'ясованими і відносяться до інших відхилень.

З метою раціонального використання виробничих запасів у кондитерському виробництві доцільно, на наш погляд, організувати систему поточного контролю за рівнем фактичних матеріальних затрат, зокрема за стадіями технологічного процесу; оперативного виявлення відхилень цих затрат від встановлених норм на основі підвищення питомої ваги їх документування; узагальнення за місцями виникнення; причинами і винуватцями, насамперед шляхом застосування нормативного обліку матеріальних затрат. Труднощі на підприємствах галузі виникають у зв'язку з організацією оперативного виявлення відхилень від норм затрат матеріалів. З цією метою по кожному технологічному переділу і кожній операції переділу повинні використовуватися різні прийоми і способи, елементи методів контролю, які визначаються специфічними умовами й особливостями технології виробничого процесу.

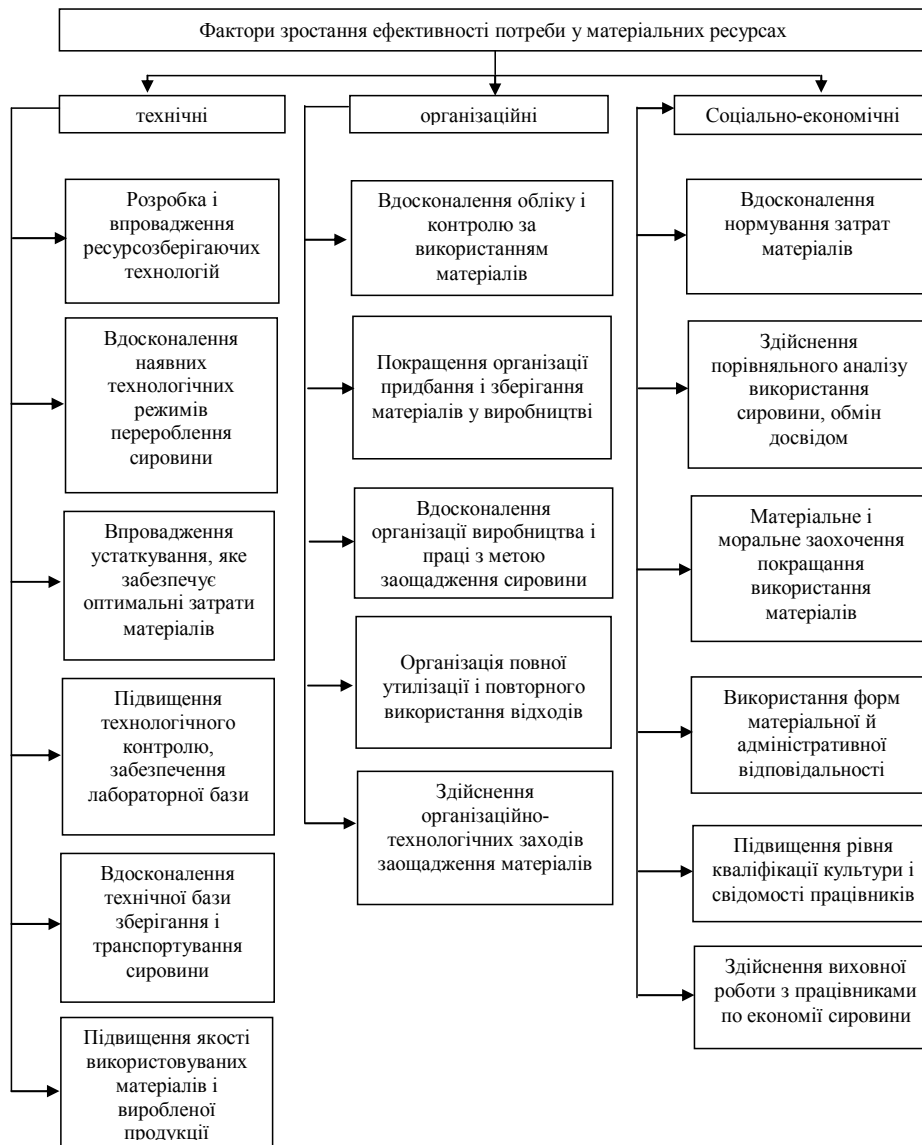


Рис.1. Основні напрями діяльності підприємства по вдосконаленню використання матеріальних ресурсів

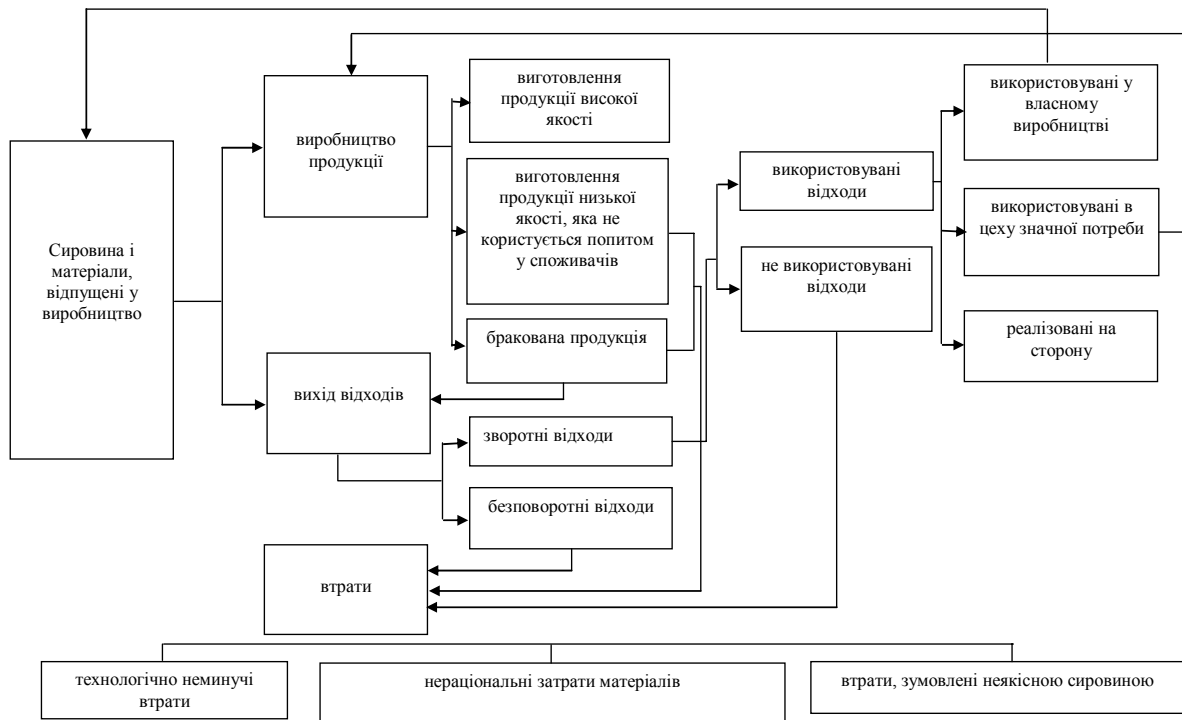


Рис.2. Взаємозв'язок результатів використання сировини і матеріалів у виробництві

В оброблювальних цехах для виявлення відхилень від норм затрат матеріальних ресурсів можливо застосовувати елементи методу обліку розкрою за партіями. При цьому для обліку руху партії матеріалів у виробництві ведуться картки на партії матеріалів. У картах визначається кількість матеріалів, відпущених у виробництво. На браковану партію визначаються кількість, якість (сортність) вагових матеріалів (відходів) за партіями. Виводиться результат обробки матеріалів, насамперед усадка, утруска, який потім порівнюється з його нормативним значенням. Для кожного найменування матеріалів встановлюється ваговий відсоток виходу матеріалів (відходів) і відсоток витяжки й усадки. Виходячи з даних про відпуск продукції на перероблення за кожною партією, необхідно розраховувати нормативний вихід (відходів), нормативну витяжку (утруску). Для оперативного контролю затрат сировини і матеріалів вважаємо за доцільне на браковану партію матеріалів вводити в партійних картах у графах «ваговий матеріал» і «витяжка (усадка, утруска)» реквізитів, насамперед за нормами, фактично, відхилення від норм з виділенням розмірів і кодів причин, винуватців виявлених відхилень. Показники про відхилення у затратах сировини з цих карт повинні надходити в бухгалтерію, де вони систематизуються, узагальнюються, аналізуються.

Для обліку відхилень від норм затрат допоміжних матеріалів (фарбників) радимо використовувати метод попередніх розрахунків за фактичною рецептурою. Метод документування не може застосовуватися, оскільки ускладнюється документальне відображення затрат матеріалів на виробництво. У таких випадках відхилення, що виникають за результатами структурних зрушень у складі початкової суміші (фарбників) виявляються шляхом порівняння фактичного складу з наявним, встановленим відповідно з нормативом технології виробництва. Визначення відхилень розрахунковим методом певною мірою знижує їх контрольне значення, але в умовах, коли інші способи виявлення відхилень неефективні застосування цих методів доцільне.

Вирішення проблеми зниження затрат сировини і матеріалів потребує розробки комплексної програми, яка повинна безперервно коригуватися з урахуванням змін у зовнішньому і внутрішньому середовищі підприємства, мати чіткий механізм реалізації. Значущість організаційно-технічних заходів визначається виключно з погляду того, наскільки вони гармонують з загальною системою і відповідають поставленим цілям. Аналіз ефективності використання сировинних ресурсів необхідно будувати на вдосконаленні механізму управління продуктивністю. Показники продуктивності поєднують результати діяльності з понесеними затратами. Це дає можливість ефективно використовувати виробничі запаси. Показники продуктивності виокремлюються на дві групи: показники продуктивності використання матеріальних ресурсів (продуктивність живої праці, фондівіддача, віддача оборотних виробничих фондів) і показники продуктивності використаної сировини (показники продуктивності затрат, насамперед зарплатовіддача, амортизаційвіддача, матеріалівіддача). Останні визначають рівень затрат сировини на виробництво продукції. Аналіз продуктивності в системі використання матеріальних ресурсів полягає в забезпеченні за кожним видом сировинних ресурсів випередження темпів зростання його продуктивності над темпами підвищення відповідних затрат, які відображають «ціну» використання даного ресурсу для підприємства. Наприклад, темпи зростання продуктивності праці над темпами підвищення середньої заробітної плати. Сутність продуктивності сировинних ресурсів визначається часткою відповідної групи затрат у собівартості продукції, можливістю цілеспрямовано впливати на зовнішнє середовище. Головною метою діяльності підприємства у зовнішньому середовищі є створення умов для збільшення обсягів виробництва, насамперед фізичного і вартісного. При цьому створюються умови для зниження рівня затрат за рахунок відносної економії умовно-постійних затрат. Саме у зв'язку з вагомою частиною цих затрат у собівартості продукції економічна діяльність підприємств певною мірою залежить від отриманих замовлень. Підвищення продуктивності необхідне підприємству для підвищення якості продукції. Продуктивність розглядають, як причину зростання попиту на продукцію

підприємства. Особливе значення належить зовнішній продуктивності, яка визначається як відношення ціни продукції, за якою вона реалізується до затрат на її виробництво. Підвищення зовнішньої продуктивності за рахунок покращання споживчих властивостей продукції надає можливість реалізовувати вироби за високими цінами і у більших обсягах. Забезпечується зовнішня продуктивність системним підвищенням продуктивності ресурсів (рис. 3).

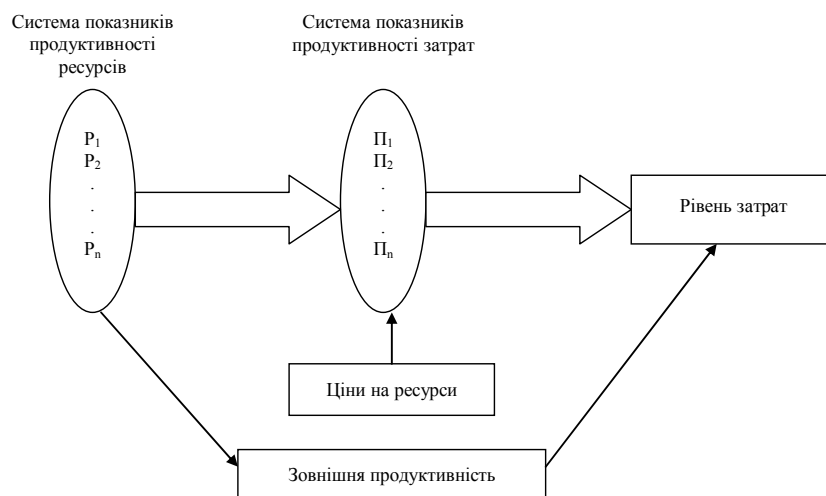


Рис. 3. Продуктивність у побудові затрат сировини і матеріалів

Для підприємств важливою споживчою властивістю продукції є період виконання замовлень. Зменшення періоду виконання замовлень спричинює збільшення обсягів виробництва у вартісному вимірі за рахунок ціни на кожне замовлення. Вивільняються виробничі запаси і період для здійснення нових замовлень, що зумовлює зростання обсягів виробництва. Цей напрям оптимізації затрат, зокрема підвищення зовнішньої продуктивності шляхом скорочення термінів виконання замовлень є перспективним.

Виробнича діяльність підприємства характеризується за допомогою поняття «виробнича потужність» (табл.1). Виробничу потужність доцільно використовувати для оцінки періоду виконання програми зі стабільною виробничою програмою і рівномірним забезпеченням повного завантаження основних виробничих фондів. Діяльність підприємства відображає система показників пропускної спроможності підприємства за ресурсоемістю, трудомісткістю, матеріаломісткістю. Показники пропускної спроможності характеризують не потенційні можливості підприємства з виробництва продукції у цілому, а відображають його можливості щодо виконання конкретної програми за конкретною структурою. Використання показників пропускної спроможності надає можливість виявити матеріальні ресурси, швидкість використання яких обмежує період виконання програми. Збільшення пропускної спроможності підприємств є основним елементом підвищення зовнішньої продуктивності і зниження рівня затрат сировини і матеріалів (рис. 4).

Таблиця 1. Виробнича потужність підприємств ЗАТ "Укркондитер", 2001р.

№ п/п	Група виробів	Одиниця вимірювання	Виробнича потужність
1	Кондитерські вироби - усього	тис.т.	630,440
2	Карамель		155,19
3	Цукерки		196,134
	в тому числі:		
4	Цукерки глазуровані		133,451
5	Драже		23,205
6	Ірис		30,355
7	Пастило-мармеладні вироби		17,102
8	Шоколадні вироби		34,114
	в тому числі:		
9	Шоколад		28,874
10	Какао порошок		5,240
11	Східні солодоці		0,830
12	Халва		2,440
13	Кондитерські вироби борошняні		170,345
	- печиво		129,259
	- вафлі		33,609
	- пряники		2120
14	Торти і тістечка		4,860
15	Кондитерські вироби у загортці		386,492

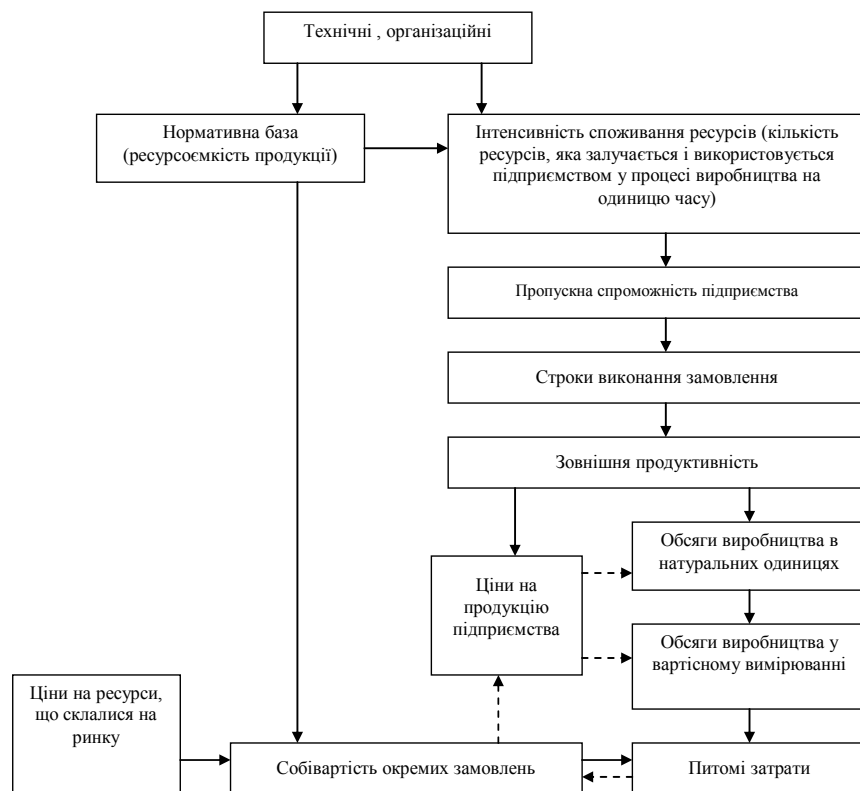


Рис. 4. Продуктивність матеріальних ресурсів у системі використання виробничих запасів

Досягнуте у результаті зростання пропускної спроможності зниження питомих затрат певною мірою знижує собівартість кожного окремого замовлення. При цьому відносно знижуються ціни, підвищується попит на продукцію підприємства. Збільшуються обсяги виробництва у натуральних одиницях і вартісному вимірюванні. З метою підвищення ефективної діяльності підприємства повинна функціонувати система її оперативного управління. Оперативне управління – цілеспрямована дія на об'єкт управління для стабілізації поточного стану і приведення основних характеристик об'єкта у відповідність із стратегією його діяльності [8, 9]. У межах оперативного управління виробничими запасами і закупівлею повинні бути вирішені завдання забезпечення матеріалами і сировиною загального призначення. При цьому обов'язковими є витрати на підтримку у належному стані заводських будівель, цехів, території, постачання всього необхідного для функціонування управлінського апарату і виконання зобов'язань перед замовниками та споживачами [10]. Управління витратами – це вміння скорочувати використання матеріальних ресурсів і збільшувати віддачу від їх використання. Тому для здійснення оперативного управління виробничими запасами необхідно: знання того, де, коли, і в яких обсягах витрачаються ресурси підприємства; прогнозування того, де необхідні додаткові фінансові ресурси; вміння забезпечити максимально високий рівень віддачі від використання матеріальних ресурсів.

Пропускна спроможність неможлива без науково-обґрунтованих норм затрат сировини, які є визначальним важелем заощадження матеріальних цінностей. Без норм і нормативів неможлива відповідна організація продуктивності матеріальних ресурсів, насамперед інтенсивне використання сировини на виготовлення продукції. Специфіка кондитерського виробництва зумовлює розглядати нормативи диференційовано на різних рівнях виробничого процесу. Для ефективної технології й організації підготовки виробництва необхідні укрупнені нормативи за видами виробництва і групами виробів. Головною їх функцією є підтримка нормальної потужності використання сировинних ресурсів. У цьому зв'язку доцільно запропонувати систему індивідуальних нормативів, зокрема разового користування, які, по-перше, більш точно враховують специфіку виробничого процесу і умови, а, по-друге, встановлюють ту потужність використання сировини, яка доцільна на даному тимчасовому проміжку в умовах, які склалися, з погляду максимально ефективного використання наявних запасів. Пропонована дворівнева система нормативів вважається певною мірою ефективною. У практичній діяльності підприємства як норматив може виступати їх пропускна спроможність за фондомісткістю і матеріаломісткістю (недостатня кількість матеріалів). Проте значною мірою частіше як норматив виступає їх пропускна спроможність за трудомісткістю. Вона обумовлюється низьким рівнем продуктивності живої праці і дефіцитом кваліфікованих спеціалістів.

## Висновки

- підготовлені автором пропозиції можуть бути покладені в основу розроблення галузевих рекомендацій, які визначають кількість втрат на подібні групи виробів за єдиними фазами виробництва, оскільки загальні втрати на 1 т готової продукції залежать від втрат за сумами й елементами кожної фази в 1 т готової продукції;

- дослідження кондитерського виробництва слугують за основу до розроблення і впровадження стандартів, які надають інформацію про діяльність кожного відділу і терміни подання розрахунків: «Організація матеріально-технічного забезпечення цехів, підприємства», «Порядок складання звітів затрат виробничих запасів», «Зв'язок виробничого процесу з матеріально-технічним забезпеченням»;

- запропоновані автором рекомендації надають можливість організувати систему поточного контролю за рівнем фактичних матеріальних затрат, зокрема за стадіями технологічного процесу; оперативного виявлення відхилень цих затрат від встановлених норм на основі підвищення питомої ваги їх документування; узагальнення за місцями виникнення; причинами і винуватцями, насамперед шляхом застосування нормативного обліку матеріальних затрат;
- в партійних картах у графах «ваговий матеріал» і «витяжка (усадка, утруска)» на браковану партію матеріалів автор пропонує вводити реквізити: за нормами, фактично, відхилення від норм з виділенням розмірів і кодів причин, винуватців виявлених відхилень;
- на основі проведеного дослідження автор пропонує для обліку відхилень від норм затрат допоміжних матеріалів (фарбників) використовувати метод попередніх розрахунків за фактичною рецептурою;
- аналіз вітчизняних підприємств надає можливість запропонувати систему індивідуальних нормативів, зокрема разового використання, яка, по-перше, більш точно враховує специфіку виробничого процесу і умови, а, по-друге, встановлює ту потужність використання сировини, яка доцільна на даному тимчасовому проміжку в умовах, які склалися, з погляду максимально ефективного використання наявних запасів;
- опрацьовані автором пропозиції надають можливість сформувати системи початкових показників планування продуктивного використання виробничих запасів на різних рівнях виробничого процесу. Початковою базою при формуванні порівнюваних варіантів доцільно приймати їх тотожність за «ціною» системи заходів і за параметрами організації виробничого процесу.

### Література

1. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : Підручник. – 5-е вид. – Житомир : Рута, 2003. – 726 с. – ISBN: 966-8059-22-0
2. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / В.Г. Швець. – 2-ге вид. ...К., 2004. – 800 с. – (Економічна освіта). - ISBN: 966-539-462-2
3. Крайник, О.П., Клепкова, З.В. Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник та збірник вправ [Текст] . – Львів : ІНТЕЛЕКТ+. – К. : Дакор, 2001. – 264 с. – ISBN: 966-553-111-5
4. Шкварчук, Л.О. Ціни і ціноутворення [Текст] : навч. посіб. – 3-тє вид., випр. – К. : Кондор, 2005. – 214 с. – ISBN: 966-7982-11-2
5. Баканов, М.Н., Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа [Текст] . – 4-е изд. доп. и перед. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 416 с. – ISBN: 5279020427
6. Чечевицына, Л.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности [Текст] . – М. : Маркетинг, 2007. – 379 с. – ISBN: 978-5-222-10709-6
7. Экономическая стратегия фирмы: Учебное пособие [Текст] / под ред. А.П. Градова. – 4-е изд., перераб. – СПб. : Специальная литература, 2003. – 958 с. – ISBN: 5-263-00201-7
8. Ткаченко, Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України [Текст] : підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. – 6-те вид., допов. й переробл. – К. : А.С.К., 2005. – 784 с. – ISBN: 966-8291-55-7
9. Андерсен, Х., Колдуэлл, Д., Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] . – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с. – ISBN: 5-279-01851-1
10. Управление крупным предприятием [Текст] : монография / Козаченко А.В., Ляшенко А.Н., Лядыко И.Ю. и др. – К. : Либра, 2006. – 384 с. – ISBN: 9667035786