

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД АНАЛІЗУ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ РЕСУРСІВ

На основі критичної оцінки досвіду різних країн виявлені існуючі недоліки у теорії та практиці аналізу використання виробничих ресурсів та вирішення проблеми ресурсозбереження. Надано рекомендації щодо визначення складу критеріїв оцінки й застосування прийомів аналізу впливу використання виробничих ресурсів на різні фінансові показники роботи підприємств.

The existent drawbacks in theory and practice of analysis of industrial resources utilization and solution of resources saving problem are revealed with help of critical evaluation of various countries experience. The recommendations concerning the structure of evaluation's criterions and methods of the influence utilization the manufacture resource analysis on various industrial indexes are proposed.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Певна обмеженість і вичерпність виробничих ресурсів, недостатня різнобічність формування кола показників ефективності використання цих ресурсів та недоліки аналізу впливу раціональності використання виробничих ресурсів на фінансові результати підприємств обумовлюють особливу актуальність проблеми удосконалення аналізу ресурсозбереження.

Проблема ресурсозбереження є гострою проблемою сучасної економіки різних країн, особливо в умовах процесу подолання міжнародної економічної та фінансової кризи й у зв'язку з вирішенням наукових та практичних завдань стосовно досягнення економічної незалежності окремих країн від забезпеченості їх паливно-енергетичними та іншими ресурсами, а також щодо запобігання збитковості та підвищення фінансової стійкості.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. З метою розв'язання поставленої проблеми нами насамперед було проведено дослідження літературних джерел з економічного та фінансового аналізу вітчизняних авторів, таких як роботи Г.І. Кіндрацької, М.С. Білик, А.Г. Загороднього [1, с.215-225], Є.В. Мних [2, с.325-330], С.З. Мошенського і О.В. Олійника [3, с.194-216], П.Я. Поповича [4, с.143-210], І. Ф. Прокопенко, В.І. Ганіна [5, с.220-244] стосовно рекомендованих ними методик практичних розрахунків з економічного аналізу ефективності використання виробничих ресурсів, а також роботи з фінансового управління та аналізу І.О. Бланка, Ситника [6, с.110-144]; Е. Жолонського [7, с.175-180]; Р.О. Костирко [8, с.358-426], та інші.

Крім того, розглядалась практика роботи вітчизняних підприємств, а також зарубіжний досвід щодо застосування різних показників ефективності використання виробничих ресурсів та їх аналізу.

Особлива увага була приділена вивченню стану аналізу ефективності використання виробничих ресурсів та фінансових результатів таких країн СНД як Білорусь [9, с.225-397], у якій, як і в Україні, особливо гострою є проблема ресурсозбереження (через обмеженість власних виробничих ресурсів, недостатній рівень раціональності їх використання й невеликий розмір прибутків підприємств).

Крім того, було проведено ознайомлення з досвідом країн минулого пострадянського простору (таких, як Польща), які мали схожі передумови економічного розвитку з Україною, але випередили її у цьому розвитку після вступу до Євросоюзу.(див. роботу Крамаренко, О.Є. Чорної [10, с.191-200]).

Водночас розглядався аналіз господарської діяльності підприємств розвинених капіталістичних країн за роботами Конрада Карлберга [11, с.325-448], Черга Ф. Лі, Джозефа І. Фінерті [12, с.268-387] та інших .

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Ознайомлення з літературними джерелами та практичним досвідом свідчить про такі невирішені аспекти загальної проблеми:

- наявність обмеженості практичного аналізу використання виробничих ресурсів загальними розрахунками оцінки динаміки цих показників;
- необхідність у практиці роботи підприємств з проведення розрахунків з факторного аналізу зміни показників матеріаловіддачі, виробітку та фондівіддачі;
- відрив теорії та практики аналізу визначення впливу використання виробничих ресурсів від аналізу кінцевих показників роботи підприємств – їх фінансових результатів;
- побудова методик аналізу впливу на фінансові результати факторів використання виробничих ресурсів на основі мотивованого вибору окремих факторів та прийомів.

Постановка завдання. Дослідження здійснене для досягнення таких цілей:

- визначення конкретних недоліків у методиках аналізу впливу використання матеріальних, трудових ресурсів, основних фондів та фінансових результатів роботи підприємств;
- розробка рекомендацій стосовно деталізації впливу показників ефективності використання окремих виробничих ресурсів на фінансові результати;
- спрямованість оцінки ефективності використання виробничих ресурсів на якісні результати;
- визначення умов і доцільності застосування тих чи інших кінцевих показників роботи для оцінки ефективності використання виробничих ресурсів окремих підприємств з урахуванням міжнародного досвіду;
- обґрунтування вибору прийомів комплексного аналізу ефективності використання виробничих ресурсів та прибутку.

Виклад основного матеріалу дослідження. На основі проведеного дослідження досвіду вітчизняних та зарубіжних підприємств було отримано такі результати:

Сучасний аналіз показників ефективності використання виробничих ресурсів в економічній літературі та практиці нерідко пов'язують лише зі змінами обсягів виробництва підприємства. Таким чином цей аналіз спрямовано лише на кількісні показники росту обсягу випуску продукції.

При цьому підході не береться до уваги необхідний для ефективного управління виробництвом можливий вплив використання виробничих ресурсів на такі важливі кінцеві показники роботи підприємства як обсяг реалізації та прибуток від операційної діяльності підприємства, що не стимулює раціонального використання виробничих ресурсів.

Визначено наявність різних підходів до формування складу показників ефективності використання виробничих ресурсів, які використовуються в аналітичній практиці, особливо щодо матеріальних ресурсів (в основному використовуються показники матеріальних витрат, без розрахунків матеріаловіддачі від використання матеріальних ресурсів).

Виявлено розбіжність у теоретичних розробках методики факторного аналізу показників ефективності використання виробничих ресурсів.

Існує хаотичний підхід до вибору прийомів аналізу показників ефективності використання виробничих ресурсів (це стосується як моделювання, так і застосування різних варіантів елімінування та інших прийомів дослідження).

Вибір прийомів в економічній літературі ніяк не мотивується, а просто наводяться приклади розрахунків, при чому самі розрахунки здійснюються різними варіантами прийомів, деякі із яких є трудомісткими і методично складними (наприклад, прийом абсолютних різниць).

Так, для аналізу впливу на обсяг виробництва використання матеріальних ресурсів в країнах СНД застосовується повний прийом ланцюгових підстановок (фактичний обсяг випуску продукції порівнюється з визначеним додатково можливим обсягом виробництва при звітних матеріальних витратах та базовій матеріаломісткості). Аналіз впливу на обсяг виробництва ефективності використання основних фондів в економічній літературі

здійснюють частіше на основі прийому абсолютних різниць, а аналіз впливу трудових факторів – із застосуванням усіх варіантів прийомів елімінування: повного прийому ланцюгових підстановок, прийому абсолютних різниць та прийому різниць у рівнях показників.

Обмеженість практичного аналізу використання виробничих ресурсів загальними розрахунками оцінки динаміки цих показників є характерною для всіх країн пострадянського простору.

Відсутність у практиці роботи підприємств розрахунків з факторного аналізу зміни показників матеріаловіддачі, виробітку та фондівіддачі притаманна для всіх країн пострадянського простору.

Відрив теорії та практики аналізу визначення впливу використання виробничих ресурсів підприємств від аналізу кінцевих показників роботи - їхніх фінансових результатів є характерним як для вітчизняних, так і для зарубіжних країн. Тобто фінансові результати розглядаються в літературних джерелах цих країн відокремлено від аналізу ефективності використання виробничих ресурсів (навіть у різних розділах цих видань).

Існують розбіжності й серед показників, за допомогою яких характеризується в різних країнах використання виробничих ресурсів, а також у їх фінансових звітах застосовується неоднакова по складу система фінансових результатів. Так, наприклад, у калькуляційному варіанті фінансового звіту про прибутки та збитки у Польщі використовуються два показники валових фінансових результатів: „валовий прибуток (збиток) від реалізації” (рядок С їхнього фінансового звіту) та загальний „валовий прибуток (збиток)” – (рядок N) цього ж звіту [10, с.39-40].

Розбіжності в економічному аналізі в різних країнах стосуються також окремих критеріїв ефективності їх роботи. По даним існуючих досліджень понад половина фірм Великої Британії та Америки застосовують валовий прибуток у якості головного показника оцінки господарської діяльності, тобто ефективності використання всіх ресурсів підприємств.

В інших країнах такими показниками ефективності роботи вважають показники обороту, показники прибутку після сплати відсотків за кредитами, прибутку після сплати податків, чистий прибуток тощо.

На основі проведеного дослідження нами встановлено також розбіжності у формуванні джерел інформації стосовно показників ефективності використання виробничих ресурсів та фінансових результатів.

У пострадянських країнах існує спеціальна статистична звітність щодо наявності залишків, надходження та витрат і вибуття окремих матеріальних ресурсів у натуральних та умовно-натуральних одиницях виміру; звітність про наявність та рух основних фондів, а також про наявність та рух трудових ресурсів та використання робітниками робочого часу. Але в них відсутня інформація про показники інтенсивного використання виробничих ресурсів – про матеріаловіддачу, фондівіддачу та середній виробіток 1 робітника.

Висновки і перспективи подальших розробок. В умовах глобалізації міжнародної економіки необхідно встановлення єдиних підходів у формуванні джерел інформації, у виборі показників оцінки роботи господарюючих суб'єктів, та у виборі факторів і прийомів дослідження.

У зв'язку з цим, на наш погляд, показник обороту у якості критерію роботи найбільш доцільно застосовувати в усіх країнах для безприбуткових та бюджетних організацій.

Для значних за величиною компаній, які мають власні відділення, виникає проблема визначення обороту між цими відділеннями на основі трансфертних коштів, використання показника обороту ускладнюється.

Саме тому його доцільно доповнювати іншими, наприклад, коефіцієнтом обороту матеріально-виробничих залишків, тобто відношенням обсягу продажу до вартості цих залишків.

Зменшення цього показника може свідчити про зайві залишки готової продукції через

труднощі збуту чи про збільшення залишків сировини та матеріалів через очікуване підвищення цін в умовах інфляції. Таким чином це доповнення є важливим економічним інструментом в період подолання економічної кризи.

Показник валового фінансового результату краще використовувати в тих галузях промисловості, де велика доля змінних витрат, у тому числі матеріально-енергетичних витрат, у собівартості продукції. Тобто у цьому аспекті він підходить для більш широкого використання в аналізі роботи більшості вітчизняних підприємств, ніж це є у сьогоднішні.

З іншого боку показник валового фінансового результату у якості критерію роботи недоцільно застосовувати у капіталомістких галузях виробництва, де розмір прибутку визначається перш за все рівнем використання виробничого устаткування, рівнем організації виробництва і мало залежить від кон'юнктури цін на сировину та економії матеріальних витрат. Крім того, показник валового прибутку не підходить у якості показників оцінювання для організацій, що мають значні і постійні зміни складу структури виробництва.

На наш погляд, не варто використовувати декілька показників валового фінансового результату – від реалізації та загального, як це роблять у Польщі. Такий підхід тільки заплутує користувача, бо існують два показники, схожі за назвою, але різні за їх економічним змістом та роллю. Достатньо лише належним чином використовувати показник валового результату від реалізації.

У той же час представляється доцільним для деталізації аналізу фінансових результатів і посилення зв'язку його з аналізом використання виробничих ресурсів розповсюджувати в Україні досвід Польщі щодо порівняльного варіанту звіту про прибутки та збитки [10, с.37-39].

Доцільно також користуватися показником прибутку до сплати відсотків за кредит та податків, що має таку назву в цій вказаній вище формі звіту, а в деяких літературних джерелах носить також назву умовно-чистого прибутку. Такий показник є придатним у якості оцінюючого практично для всіх сфер бізнесу. Він є основою визначення преміального фонду для робітників у всіх країнах світу.

Але в аспекті нашого дослідження, тобто для оцінки впливу на фінансові результати ефективності використання виробничих ресурсів, можна застосовувати ще й такі показники як очікуваний прибуток від випуску продукції (розраховується як різниця між вартістю та собівартістю випущеної продукції) та валовий прибуток, прибуток від основної операційної діяльності (знаходиться на основі даних фінансового звіту про фінансові результати як різниця між валовим прибутком та величиною адміністративних витрат та витрат на збут).

Перелічені вище показники прибутку можна застосовувати для визначення безпосереднього впливу використання виробничих ресурсів на фінансові результати.

Задля додаткових розрахунків впливу використання виробничих ресурсів на кінцеві фінансові результати можна також використовувати показник прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.

Що стосується вибору прийомів комплексного факторного аналізу ефективності використання виробничих ресурсів, то він має бути обґрунтованим, виходячи з певних принципів. На наш погляд, самим важливим із цих принципів має бути урахування видів зв'язків між досліджуваними факторами і результативним показником. Крім того, треба мати на увазі особливості отримання необхідних даних із існуючих джерел сучасної інформації. зв'язків.

При наявності стохастичних зв'язків для аналізу ефективності використання виробничих ресурсів і прибутку, звичайно, необхідно широко використати регресійний аналіз. Що стосується зворотного стохастичного аналізу, то для встановлення залежності між витратами виробничих ресурсів і величиною обсягу виробництва можна використати функцію Коба-Дугласа.

При наявності функціональних зв'язків між факторами та результативними показниками, можна застосовувати у поточному аналізі ефективності використання виробничих ресурсів на Україні та у країнах Близького Зарубіжжя прийоми елімінування.

Але для усунення розбіжностей у застосуванні прийомів, нам представляється доцільним використовувати лише один із них – прийом різниць у рівнях показників.

Наші рекомендації щодо використання тільки одного прийому – різниць у рівнях показників обумовлені цілою низкою його переваг над іншими переліченими вище прийомами. Прийом різниць у рівнях показників дозволяє безпосередньо використовувати показники звітності, тому він позбавляє користувача необхідності проведення додаткових розрахунків належних вихідних даних для аналізу і, таким чином, цей прийом зменшує кількість розрахунків та прискорює отримання необхідних результатів.

Цей прийом має переваги й у досягненні за його допомогою належних результатів розрахунків завдяки чіткому й однаковому засобу розрахунків впливу окремих факторів, а саме: вплив всіх факторів визначається шляхом помноження відповідних відхилень у відсотках на постійні для всіх розрахунків величини – базисну величину обсягу випуску продукції та базисний рівень його рентабельності.

Критична оцінка зарубіжного досвіду з урахуванням специфіки різних типів підприємств та запровадження у практику роботи вітчизняних підприємств наданих вище рекомендацій з урахуванням виявлених недоліків та позитивних аспектів вітчизняного та зарубіжного досвіду забезпечить, на нашу думку, не тільки подальший розвиток методики економічного аналізу ефективності використання виробничих ресурсів, а й поліпшить стан практичного застосування цієї методики на конкретних підприємствах.

Література

1. Кіндрацька І. І. Економічний аналіз: теорія і практика: [підруч.] / І. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній. [за ред. проф. А. Г. Загороднього]. – [3-тє вид. – перероб. і доп.]. – Київ: Знання, 2008. – 487 с.
2. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємств: [підруч.] / Є. В. Мних. – К.: Торгово-економічний ун-т, 2008. – 514 с.
3. Мошенський С. З. Економічний аналіз. підруч. [для студ. екон. спец. вищих навчальних закладів] / С. З. Мошенський, О. В. Олійник [за ред. д.е.н., проф., заслуж. діяча України Ф. Ф. Бутинця]. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 704 с.
4. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: [підруч.] / П. Я. Попович. – [3-тє вид, перероб. і доп.]. – К. „Знання”, 2008. – 630 с.
5. Прокопенко І. Ф. Методика і методологія економічного аналізу. [навч. посіб.] / І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін. – К: Центр учбової літератури, 2008.– 430 с.
6. Бланк І. О. Управління фінансами підприємств і об'єднань: [навч. посіб.] / І. О. Бланк, Г. В. Ситник. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 183 с.
7. Жолонський Е. Финансово-экономический анализ бизнеса промышленных предприятий / Е. Жолонський. – Х.: Фактор, 2007. – 320 с.
8. Костирко Р. О. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] / Р. О. Костирко. – Х: Фактор, 2007. – 784 с.
9. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства / Г. В. Савицька. – К., 2004. – 654 с.
10. Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз: [підруч.] / Г. О. Крамаренко, О. Є. Чорна. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
11. Конрад Калберг. Бизнес-анализ с помощью Microsoft Excel. / Конрад Калберг. – [2-е издание] [пер.с англ.]. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. – 448 с.
12. Ченг Ф. Лі, Джозеф І. Фінерті. Фінанси корпорацій: теорія, методи і практика. / Ченг Ф. Лі, Джозеф І. Фінерті. [пер. з англ.]. – М.: ИНФРА, 2000. – 686 с.