

Darbo užmokesčio sąnaudų efektyvumo įvertinimas

Rasa Subačienė

Doktorantė
Vilniaus universitetas
Buhalterinės apskaitos katedra
Saulėtekio al. 9, LT-2040 Vilnius
Tel. (370 2) 36 61 53

Straipsnyje aptariamas darbo užmokesčio sąnaudų efektyvumo įvertinimas, remiantis 21 šalies apdirbamosios pramonės įmonės empiriniais duomenimis. Apžvelgiami kai kurie pelningumo rodikliai, pateikiami nauji jų skaičiavimo būdai, nustatant pajamų uždirbimo bei darbo užmokesčio ir visų sąnaudų santykio optimalias ribas, reikalingas darbo užmokesčio sąnaudų efektyvumui įvertinti.

1. Tyrimo tikslas

Įmonės veiklos analizė yra neatsiejama valdymo dalis ir pagrindas rengti strateginius įmonės raidos planus. Be patikimos informacijos ir atitinkamos analizės, ateityje galima susidurti su verslo problemomis.

Įmonės veiklos efektyvumas įvertinamas pirmaisiais siekiant nustatyti, ar tinkamai naudojamos įmonės lėšos, kurių nemaža dalis tenka darbuoju apmokėti. Mažindama arba didindama darbo užmokesčio sąnaudas, įmonės vadovybė gali efektyviai lemti veiklos rezultatus.

Šio tyrimo tikslas – atskleisti galimybę pritaikyti įmonės veiklos pelningumo rodiklius įvertinant darbo užmokesčio sąnaudų efektyvumą.

2. Objektas

Darbo užmokesčio sąnaudų efektyvaus naudojimo analizė ir valdymo tyrimai buvo atlikti 21-oje šalies apdirbamosios pramonės įmonėje. Šios įmonės buvo sugrupuotos pagal darbuotojų

skaičių: I grupei priklauso keturios įmonės, kuriose dirba nuo vieno iki 19 darbuotojų, II grupei – šešios įmonės; dirbančiųjų jose skaičius – nuo 20 iki 49. III grupės šešiose įmonėse dirba nuo 50 iki 99 darbuotojų, IV grupėje, kurioje yra penkios įmonės, darbuotojų skaičius nuo 100 iki 199 žmonių. Tyrimas apima 1996–1999 metų veiklos rodiklius.

3. Tyrimo organizavimas ir metodai

Geriausias ir efektyviausias sąnaudų kontrolės būdas yra nustatyti jų orientavimą į galutinius veiklos rezultatus. Sąnaudos neatsiranda pačios savaime. Jos visada daromos tam, kad būtų gauti tam tikri rezultatai. Todėl ir reikėtų kalbėti ne apie absoliutų, o apie santykinį sąnaudų lygį: pastangų ir gautų rezultatų santykį. Labai svarbu kiek galint tiksliau tiesiogiai susieti sąnaudas su rezultatais.

Pelnas finansinėje atskaitomybėje pateikiamas absoliučia išraiška. Tačiau absoliutus pelno rodiklis apibūdina įmonės veiklos efektyvumą

1 lentelė. Bendrasis pelningumas (procentai)

Metai	Įmonių grupės				
	I	II	III	IV	Visos
1996	14,61	3,54	2,67	16,50	11,75
1997	13,62	9,07	16,39	24,06	20,17
1998	17,98	8,67	21,12	21,61	19,82
1999	19,20	12,88	22,01	26,01	23,37
Vidurkis	16,35	8,54	15,55	22,05	18,78

tik kai veiksniai, lemę pelno dydį (savikaina, veiklos sąnaudos ir kt.), išlieka pastovūs, ir tik tada, kai yra lyginami tuo pačios įmonės pelno rodikliai. Visais kitais atvejais, kai veiksniai, turintys įtakos pelno rodikliui, kinta ir kai yra analizuojami ir vertinami kelių įmonių pelno rodikliai, iškyla absoliučiais dydžiais išreikštų pelno rodiklių palyginimo problema. Šią problemą sąlygoja skirtingi veiksniai ir nevienodos sąlygos, kuriomis formuojasi įvairių įmonių pelnas. Taigi siekiant iširti kelių įmonių pelno rodiklius ir jais remiantis įvertinti įmonių veiklos efektyvumą, tikslinga apskaičiuoti santykinius pelningumo rodiklius.

Galima išskirti tris pagrindines pelningumo rodiklių grupes:

- pardavimų pelningumo;
- turto pelningumo;
- kapitalo pelningumo.

Čia remsimės pirmąja pelningumo rodiklių grupe, kaip labiausiai priklausanti nuo darbuotojų darbo kokybės ir darbo sąnaudų dydžio.

Dažniausiai yra naudojami šie įmonės pardavimų pelningumą apibūdinantys rodikliai: bendrojo pelningumo, veiklos pelningumo, pelningumo atėmus palūkanas (įprastos veiklos pelningumo), grynojo pelningumo. Mūsų nuomone, darbo sąnaudų įtaką įmonės veiklos rezultatyvumui labiausiai parodo bendrojo ir įprastos veiklos pelningumo rodikliai.

Bendrasis pelningumas [1, p. 9] parodo, kokia dalis bendrojo pelno tenka vienam pajamų, gautų iš pagrindinės veiklos, litui. Jo kitimo ri-

bos paprastai yra nuo 10 proc. iki 35 proc.: žemesnis nei 10 proc. lygis rodo, jog įmonė turi ūkininkavimo išlaidų padengimo sunkumų, o didesnis nei 35 proc. reiškia labai didelį veiklos efektyvumą. Tiriamų įmonių grupių bendrąjį pelningumą parodo 1 lentelės duomenys.

Kaip matome, neefektyviausiai dirbo II grupės įmonės: tik 1999 m. bendrasis pelningumas viršijo 10 proc. ribą, o jų vidutinis bendrojo pelningumo rodiklis nagrinėjamu laikotarpiu tesiekė 8,54 proc. I grupės įmonės dirbo ne itin efektyviai, tačiau stabiliausiai: daugiausia nuo vidutinio bendrojo pelningumo lygio skyrėsi 1999 m. – 2,85 punktais. Rezultatyviausia buvo IV grupė: jos vidutinis bendrojo pelningumo lygis sudarė 22,05 proc. ir tik 1996 m. bendrasis pelningumas buvo žemesnis nei 20 procentų.

Šis rodiklis visose šalies apdirbamosios pramonės įmonėse 1996 m. siekė 15,2 proc. [3, p. 291] ir tai, matome, buvo 3,45 punkto daugiau nei vidutiniškai visose nagrinėjamosiose įmonėse, atitinkamai 1997 m. jis buvo 15,5 proc. [4, p. 318], t. y. 4,67 punkto mažiau, o 1998 m. – 16,4 proc. [5, p. 332], arba 3,42 punkto mažiau. Tačiau kai 1999 m. Lietuvos apdirbamosios pramonės įmonių bendrasis pelningumas pasiekė 16,83 proc. [2, p. 60] lygį, arčiausia šio rodiklio buvo I įmonių grupė, o vidutinis visų nagrinėjamų įmonių pelningumo rodiklis jau buvo 1,95 punkto didesnis.

Vertinant įmonių veiklos efektyvumą, apsiriboti bendrojo pelningumu, žinoma, nepakanka. Kaip rodo analizuojamų įmonių duomenys,

2 lentelė. Visos veiklos pelningumas (procentais)

Metai	Įmonių grupės				
	I	II	III	IV	Visos
1996	2,66	-6,21	12,42	2,85	3,61
1997	3,83	-9,93	-13,03	6,48	0,35
1998	9,10	-10,41	-8,82	2,10	-1,73
1999	3,51	-14,85	-8,19	1,37	-2,53
Vidurkis	4,78	-10,35	-4,41	3,20	-0,07

pagrindinė veikla gali būti gana pelninga, tačiau veiklos rezultatams didelę įtaką daro ir kitos veiklos pelnas arba nuostolis. Įprastos veiklos pelningumo rodiklis apskaičiuojamas kaip pelno prieš apmokestinimą ir pardavimų santykis. Siūlome vietoj pardavimų čia taikyti visų pajamų dydį, nes tokiu atveju būtų įvertinamas įmonės visų veiklos rūšių rezultatas. Tokį rodiklį siūlome vadinti visos veiklos pelningumo rodikliu. Visos veiklos pelningumas parodo, kiek pelno liko įmonėje po visų sąnaudų ir išlaidų. Jis apskaičiuojamas, pelną prieš apmokestinimą padalijus iš visų pajamų ir padauginus iš 100; gaunama mažesnė nei 5 proc. reikšmė gali būti laikoma nepatenkinama. 2 lentelės duomenys apibūdina tiriamų įmonių grupių visos veiklos pelningumą.

Įvertinus nagrinėjamų įmonių visos veiklos pelningumą, išryškėja gana neigiamą tendencija: tik I grupės ir IV grupės įmonės dirbo pelningai. Nors I grupės visos veiklos pelningumas 1998 m. viršijo 5 proc. ribą, tam įtakos turėjo palyginti su 1997 m. 5 punktais daugiau nei visos sąnaudos padidėjusios visos pajamos. Panašiai buvo IV grupėje 1997 m.: čia palyginti su 1996 m. visų pajamų rodiklis išaugo 4 punktais daugiau nei visų sąnaudų. Nagrinėjamu laikotarpiu pelningumo vidurkis abiejose šiose grupėse buvo mažesnis, atitinkamai 0,22 ir 1,8 punkto už nustatytą 5 proc. ribą. Kitų grupių įmonių padėtis buvo žymiai sudėtingesnė. II grupės įmonių visos veiklos pelningumas kasmet mažėjo, o ryškus III grupės nuosmukis pastebi-

mas 1997 m., neigiamą šio rodiklio reikšmę išliko ir 1998 m., ir 1999 metais.

Bendrojo pelningumo ir visos veiklos pelningumo rodikliai labiausiai išsiskiria II grupės įmonės: šių įmonių veikla buvo neefektyviausia; nagrinėjamu laikotarpiu bendrojo pelningumo vidurkis buvo tik 8,54 proc., o visos veiklos pelningumo vidurkis buvo neigiamas ir sudarė net -10,35 proc., ir tai rodo, kad ši grupė susidūrė su nemažais ūkininkavimo sunkumais. Tam tikros įtakos čia turėjo kiekvienais metais vidutiniškai 5 proc. mažėjantys pardavimų bei visų pajamų rodikliai ir vidutiniškai 8 proc. kasmet vis mažėjanti savikaina bei 2 proc. mažėjančios visos sąnaudos. Daugiausia pelno iš pagrindinės veiklos gavo IV grupės įmonės, tačiau jų kitos veiklos rezultatai gerokai sumažino visos veiklos pelningumą. Stabiliausia buvo I grupės padėtis: jos pelningumo rodikliai, palyginti su visomis tiriamomis įmonėmis, buvo didžiausi.

4. Pajamų uždirbimo įvertinimas

Vertinant tiriamų apdirbamosios pramonės įmonių veiklos pelningumą, svarbu nustatyti, kokią įtaką veiklos rezultatams daro darbo užmokesčio sąnaudos. Materialinės sąnaudos ir įmonėms suteiktos paslaugos sudaro gana didelę produkcijos savikainos dalį, o jų valdymas nėra lankstus, kadangi kaina, kurią įmonė sumoka už tam tikras medžiagas arba paslaugas, yra įtraukiama į savikainą. Tuo tarpu darbo užmokesčio sąnaudas neviršijant tam tikrų ribų galima didinti ar-

3 lentelė. Pajamų uždirbimas (Lt) darbo užmokesčio sąnaudų vieno lito sąskaita

Metai	Įmonių grupės				
	I	II	III	IV	Visos
1996	0,3682	0,2077	0,4508	0,3717	0,3577
1997	0,2782	0,2677	0,3119	0,5221	0,4234
1998	0,3501	0,2956	0,3471	0,2867	0,3076
1999	0,2773	0,2274	0,3060	0,3616	0,3272
Vidurkis	0,3133	0,2502	0,3444	0,3830	0,3522

ba mažinti atsivėlgiant į konkrečią ūkinę ir finansinę įmonės būklę.

Išanalizavus taikomus efektyvumo tyrimo būdus, galima pasiūlyti dar kelis rodiklius, kuriais būtų galima tiksliau įvertinti darbo užmokesčio sąnaudų efektyvumą. Vienas iš jų – pajamų uždirbimo rodiklis, parodantis, kokia visų pajamų dalis tenka vienam darbo sąnaudų vienetui – litui, kai laikoma, kad visos sąnaudos ir tik jos duoda visas pajamas.

I grupės tiriamų įmonių vidutinė tokio rodiklio reikšmė buvo 1,05 lito, II grupės – 0,91 lito, III grupės – 0,95 lito, o IV grupės – 1,03 lito. Apskaičiuotas darbo užmokesčio sąnaudų visų sąnaudų dalies pagrindu jau galima nustatyti visų pajamų dalį, gaunamą iš darbo. Pavyzdžiai, jei I grupės įmonių darbo užmokesčio visų sąnaudų dalis vidutiniškai sudarė 30,3 proc., tai iš kiekvieno darbo užmokesčiui skirto lito buvo gauta 0,32 lito pajamų (1,05 Lt * 30,3 proc. / 100).

Pajamų uždirbimo duomenys pateikiami 3 lentelėje. Kaip matome, I įmonių grupė, kuri pirmavo pelningumo rodikliais, darbo užmokesčio sąnaudų efektyvumu neišsiskyrė. Daugiausia pajamų per visą nagrinėjamą laikotarpį teko vienam IV grupės įmonių sąnaudų litui, skirtam darbui apmokėti, – 0,38 lito; didžiausia šio rodiklio reikšmė buvo pasiekta 1997 m., o mažiausia – 1998 m. (1,82 karto mažesnė už didžiausią). III įmonių grupės vienam darbo užmokesčio sąnaudų litui vidutiniškai teko 0,34 lito pajamų, I grupės – 0,31 lito, o II – tik 0,25 lito.

5. Darbo užmokesčio ir visų sąnaudų santykio ribinių reikšmių nustatymas

Darbo užmokesčio sąnaudų efektyvumo rodikliai parodo tų sąnaudų naudingumą, o pelningumo rodikliai – įmonės veiklos rezultatyvumą. Darbo užmokesčio sąnaudų optimalios ribos parodo, koks turėtų būti darbo užmokesčio ir visų sąnaudų santykis, kad įmonės visos veiklos pelnas būtų atitinkamai mažiausiai leistinas arba priimtinas (galima minimali riba) ir didžiausias (galima maksimali riba).

Atlikti tyrimai parodė, kad visos veiklos pelningumo koeficiento reikšmė, apskaičiuojama kaip įmonės pelno prieš apmokestinimą ir visų pajamų santykis, turėtų būti tarp 0,05 ir 0,3. Pelnas prieš apmokestinimą nustatomas, kaip žinoma, iš visų pajamų (VP) atėmus visas sąnaudas (VS). Taigi visos veiklos pelningumas (VVPe) apskaičiuojamas pagal formulę:

$$VVPe = (VP - VS) / VP.$$

Šią formulę galima modifikuoti taip:

$$VVPe = 1 - VS / VP;$$

$$1 - VVPe = VS / VP;$$

$$VS / VP = (DS / VP) / (DS / VS),$$

čia DS – darbo sąnaudos.

Kadangi minimali visos veiklos pelningumo norma yra lygi 0,05, tai galima išvesti tokias formules:

$$1 - 0,05 = (DS / VP) / (DS / VS);$$

$$DS / VS = (DS / VP) / 0,95.$$

4 lentelė. Darbo užmokesčio ir visų sąnaudų santykio ribinės reikšmės

	Įmonių grupės				
	I	II	III	IV	Visos
Mažiausia ribinė reikšmė (MIN)	0,3036	0,3206	0,3983	0,3774	0,3724
Didžiausia ribinė reikšmė (MAX)	0,4120	0,4350	0,5405	0,5121	0,5054
MIN ir MAX vidurkis	0,3578	0,3778	0,4694	0,4448	0,4389

Taip galima apskaičiuoti minimalią darbo ir visų sąnaudų santykio reikšmę, kai įmonė gali gauti mažiausią pelną. Panašiai nustatoma maksimali šio santykio riba, visos veiklos pelningumo normą pakeičiant į 0,3 (galima maksimali riba). 4 lentelėje pateikiamos minimalios ir maksimalios darbo užmokesčio ir visų sąnaudų santykio reikšmės, apskaičiuotos pagal tiriamų įmonių atitinkamų rodiklių vidurkius.

Didžiausi nuokrypiai nuo darbo užmokesčio ir visų sąnaudų santykio vidutinio dydžio buvo II grupėje: minimalus santykis nuo vidutinio skyrėsi 16,33 proc., o maksimalus – 57,84 proc. Mažiausias nuokrypis buvo IV grupėje ir siekė atitinkamai 1,81 proc. ir 38,14 proc.

Išvados

Apibendrinant tyrimo rezultatus galima teigti, kad didžiausią tiriamų įmonių pajamų dalį sudarė pajamos iš pagrindinės veiklos; vidutiniškai visose įmonėse jų dalis buvo 96,5 proc. Lygindami bendrąjį pelningumą ir visos veiklos pelningumą, nustatėme, jog didžiausią pelno dalį įmonės gavo iš pagrindinės veiklos (1999 m. bendrojo pelningumo rodiklis yra didžiausias), tačiau kita veikla joms buvo nuostolinga. Visų įmonių sąnaudų savikainos lyginamoji dalis vidutiniškai sudarė 78,3 proc. Nemažas šio rodiklio atotrūkis nuo pajamų iš pagrindinės veiklos dalies visose pajamos vidurkio patvirtina įmonių sieki gauti didesnę bendrąjį pelną. Tuo tarpu visos veiklos pelningumo mažesnė ir net neigiamą, palyginti su minimalia riba, reikšmė paro-

do, kurios įmonių grupės buvo labiau susidūrusios su ūkininkavimo problemomis.

Pažymėtina, kad ir visos šalies apdirbamosios pramonės bendrasis pelningumo rodiklis nėra aukštas: 1996–1999 m. jis vidutiniškai buvo 16 proc. Taigi šio rodiklio tiriamų I įmonių grupės ir IV įmonių grupės vidurkliai viršijo bendrą šalies lygį, o III grupės bendrojo pelningumo vidurkis buvo mažesnis tik 0,4 punkto, de ja, II grupės – beveik dvigubai mažesnis.

I įmonių grupės pelningumo rodikliai visų tiriamų įmonių buvo vieni geriausių: jų veiklos bendrasis pelningumas siekė 87,1 proc. vidutinio visų įmonių 1996–1999 m. lygio, o visos veiklos pelningumas buvo pats aukščiausias ir net 60 kartų viršijo visų įmonių vidurkį. Tačiau šios grupės įmonėse vienas darbo užmokesčiui išleistas litas vidutiniškai davė 11 proc. mažiau pelno nei visose įmonėse. Tuo tarpu didžiausia darbo užmokesčio ir visų sąnaudų santykio riba nuo vidurkio skyrėsi 38,5 proc., o mažiausia – tik 2,1 proc.

II įmonių grupės pelningumo rodikliai buvo patys žemiausi: bendrasis pelningumas sudarė 45,5 proc. visų tiriamų įmonių vidutinio lygio, o visos veiklos pelningumas buvo net 129 kartus mažesnis. Taip pat gana žemi ir kiti rodikliai: iš vieno darbo užmokesčio sąnaudų lito gaunama 29 proc. mažiau pelno, nei imant visas tiriamas įmones. Taip pat buvo gana dideli nuokrypiai nuo darbo užmokesčio ir visų sąnaudų santykio vidurkio ir šio santykio ribų.

III ir IV grupių rodikliai išsidėsto tarp dviejų pirmųjų grupių. Tiesą, III grupės įmonių

būklė buvo blogesnė: jų bendrasis pelningumas sudarė 82,8 proc. visų įmonių vidurkio, o IV grupės – 117,4 proc. Šių grupių įmonių visos veiklos pelningumas buvo atitinkamai 52 kartus mažesnis ir 40 kartų didesnis už vidurkį. IV įmonių grupės darbo užmokesčio pajamų uždirbimo rodiklis buvo didžiausias ir 9 proc. viršijo visų įmonių vidurkį; mažiausi buvo ir šios grupės įmonių veiklos rodiklių nuokrypiai nuo vidutinio darbo užmokesčio ir visų sąnaudų santykio, taip pat šio santykio ribinių reikšmių. Pažymėtina, kad III grupės įmonėse vienas darbo užmokesčio sąnaudų litas davė vidutiniškai 2 proc. mažiau pelno nei visose įmonėse, o nuokrypis nuo darbo užmokesčio ir visų sąnaudų santykio mažiausios ribinės reikšmės sudarė 49,5 proc., nuo didžiausios – 10,15 proc.

Nagrinėjamų įmonių visos veiklos pelningumo tyrimų rezultatai rodo bendrą Lietuvos ekonominę situaciją: iki 1998 metų ekonomika plėtojosi kylančia kreive, vėliau tokie išorės veiksniai kaip Rusijos finansų krizė, bendras ciklinis pasaulinės ekonomikos nuosmukis ir kiti sukėlė 1999 metų šalies ūkio nuosmukį. Tiriamų įmonių duomenys taip pat patvirtina tendenciją, kad kritinėmis situacijomis dažniausiai išlieka didelės ir mažos įmonės, o vidutinėms išsilaikyti sunkiau.

Atliktas tyrimas rodo, kad mūsų siūlomi darbo užmokesčio sąnaudų efektyvumo rodikliai gali būti sėkmingai taikomi operatyviai valdant įmonių lėšas ir siekiant didesnio jų veiklos pelningumo.

LITERATŪRA

1. Įmonių finansinės būklės vertinimo rodikliai 1995–1998 m. Vilnius: Statistikos departamentas prie LRV, 1999.
2. Įmonių finansinės būklės vertinimo rodikliai 1997–2000 m. (I pusmetis). Vilnius: Statistikos tyrimai, 2001.
3. Lietuvos statistikos metraštis, 1998. Vilnius: Metodinis leidybinis centras, 1998.
4. Lietuvos statistikos metraštis, 1999. Vilnius: Metodinis leidybinis centras, 1999.
5. Lietuvos statistikos metraštis, 2000. Vilnius: Statistikos departamentas prie LRV, 2000.
6. Mackevičius J., Poškaitė D. Finansinė analizė. Vilnius: Katalikų pasaulis, 1998.
7. Šleikienė D., Klimavičienė I. Įmonės veiklos finansinis įvertinimas. Kaunas: Technologija, 2000.

AN ESTIMATION OF EFFICIENCY OF EXPENDITURE FOR PAYMENT

Rasa Subačienė

Summary

The article investigates an estimation of efficiency of labour cost on a basis of 21 enterprise of manufacturing. The author of this article offers some indices to estimate the efficiency of labour cost. In order to research the profit rate of enterprises and to estimate their performance's efficiency several ratios profit to

income are used. Materials cost and services make a major part of goods sold, but the control process of this expenditures is not very flexible. There are presented a survey of some ratios of profit to income and the way, how to modify them into earning of income and optimum limits of payment and expenditures ratios.

Įteikta 2001 m. rugsėjo mėn.