

ОБ'ЄКТИВНА НЕОБХІДНІСТЬ КЛАСИФІКАЦІЇ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УМОВАХ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

Сучасне життя вимагає від підприємств підвищення ефективності виробництва, впровадження прогресивних форм господарювання та управління виробництвом, подолання безгосподарності і безвідповідального ставлення до використання наявних ресурсів. Тому в комплексі заходів поліпшення бухгалтерського обліку особлива роль відводиться формуванню повної та достовірної інформації про наявність, рух і використання матеріальних ресурсів на підприємстві. Від побудови обліку матеріальних ресурсів залежить величина таких показників діяльності підприємств, як собівартість і прибуток.

В економічній літературі існують різні поняття матеріальних ресурсів промислового підприємства, що головним чином пояснюється відсутністю їх чіткої характеристики, необґрунтованістю економічного складу, відсутністю вірної класифікації.

При визначенні оцінки ефективності використання та групуванні матеріальних ресурсів як об'єкта управління важливе значення має вибір правильного підходу до трактування цього поняття, бо треба знайти найбільш доцільний метод власного дослідження. З іншого боку, необхідно розширити та поглибити класифікації об'єкта, що дасть змогу виділити ті його характеристики і грані, які є визначальними для вдосконалення управління матеріальним потоком на підприємстві.

У першому випадку мова йде тільки про предмети праці. Але до сукупних матеріальних ресурсів промислового

підприємства включають не лише матеріали, паливо, запасні частини, комплектуючі вироби, тару та ін., а й основні засоби, в тому числі малоцінні та швидкозношувані предмети, матеріальні витрати в незавершеному виробництві, напівфабрикати власного виробництва, готову продукцію. Всі вони беруть участь у кругообігу засобів і складають його матеріальну основу.

У другому випадку маються на увазі предмети праці і та частина основних засобів, яка виділена у групу малоцінних і швидкозношуваних предметів [7,95].

Такий підхід дещо розширює поняття, однак і тут розглядається тільки визначена частина матеріальних ресурсів, тому що залишаються за межею не менш важливі її групи – засоби праці, матеріальні витрати в незавершеному виробництві, напівфабрикати власного виробництва, готова продукція.

У третьому випадку до матеріальних ресурсів відносять засоби та предмети праці, але не включають до них матеріальні витрати в незавершеному виробництві, напівфабрикати та готову продукцію, яка має, як і матеріали, натурально-оречевлену та вартісну форми.

У четвертому випадку під матеріальними ресурсами розуміють предмети праці, напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво [14, 24; 16, 10], а також готову продукцію [12, 24].

У деяких випадках до матеріальних ресурсів відносять усі елементи засобів виробництва і предметів споживання

[11, 4; 24, 1]; засоби виробництва і готову продукцію [8, 22-23]; виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію, засоби і предмети праці [20, 65-67].

Завершуючи огляд думок з приводу поняття матеріальних ресурсів необхідно зазначити, що матеріальні ресурси промислового підприємства включають до свого складу не тільки засоби і предмети праці – основні засоби, малоцінні і швидкозношувані предмети, сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, напівфабрикати, комплектуючі вироби, запасні частини для ремонту, але і матеріальні витрати в незавершеному виробництві та готову продукцію.

Проте автори, як видно зі змісту праць, вирішували різні за напрямками та масштабами наукові і методичні завдання і, зважаючи на них, висували свої визначення матеріальних ресурсів, мало турбуючись за їх наукову достовірність. Такий підхід звільнив їх від необхідності відпрацювання визначень за тривіальною схемою: "докладний переказ існуючих думок – іноді суперечка про деталі – внесення уточнень", які змістовно не розвивають одержані попередниками результати і тому не мають значення для теорії і практики.

Не відкидаючи важливості глибоких наукових проробок дефініцій там, де вони дійсно потрібні, відзначимо, що в даному конкретному випадку такий підхід є виправданим, тому ми приймаємо його для цілей власного дослідження.

Отже, під матеріальними ресурсами промислового підприємства ми розумітимемо лише матеріали, сировину, основні і допоміжні матеріали, напівфабрикати і комплектуючі вироби, паливо, запасні частини, тару і тарні матеріали та ін.

Організація і управління матеріальним забезпеченням промислового підприємства потребують переробки великого потоку економічної інформації про стан, рух та використання матеріальних ресурсів. Необхідність їх науково обґрунтованої класифікації зумовлена тим, що, по-перше, вона розкриває об'єкт з усіх його основних сторін і, по-друге, служить первісним, виключно важливим методологічним моментом ціленаправленості ефективного впливу на нього з боку управлінської системи.

Відомо, що питаннями групування матеріальних ресурсів займалися і займаються фахівці, але тільки в окремих роботах вони пророблені глибоко [13; 5; 9]. У більшості досліджень цій проблемі приділено мало уваги. Щодо навчально-методичної літератури з економіки, обліку, постачально-збутової діяльності, то ресурси класифіковані відповідно до цілей кожної дисципліни.

Для удосконалення класифікації і використання її для управління необхідно звернутися до попередників і проаналізувати їхні класифікації, щоб відібрати найбільш доступні характеристики об'єкта для власних цілей і уникнути тих недоліків, які мають існуючі групування.

Багато класифікацій базується на обмеженому числі групувальних ознак і тому не розкривають повноту досліджуваного об'єкта. Так, Л.М.Тимошенко, розглядаючи матеріальні ресурси залежно від стадії виробництва, виділила: виробничі запаси, напівфабрикати власного виробництва та незавершене виробництво [16, 10]. К.Б.Лейкіна - за характером використання у виробничому процесі виділила сировину, основні та допоміжні матеріали, напівфабрикати, паливо та ін. І за стадіями технологічної переробки - вихідну сировину, проміжний

напівфабрикат, вторинні матеріальні ресурси [11, 21].

Багато групвань не мають характеру власне класифікацій, бо не мають ознак об'єкта, що класифікується. У таких системах іде просте перерахування ресурсів. Так, автори підручника [2], звертаючи увагу на необхідність економічної класифікації предметів праці, подають лише просте їх перерахування [2, 10-11]. Н.Д.Фасоляк і З.І.Барміна, складаючи словник-довідник з матеріально-технічного забезпечення, також виділили наявні та потенційні ресурси без урахування групвальних ознак [20, 97].

Нерідко класифікації розкривають об'єкт тільки з однієї якоїсь сторони. Яскравим прикладом цього твердження є класифікація матеріальних ресурсів, зроблена О.А.Кроллі. Розглядаючи матеріальні ресурси в системі оперативного маневрування (СОММР), він групує ресурси за такими ознаками залежно від порядку розподілу. За особливостями і масштабами споживання, за роллю та значенням для виробничого процесу, залежно від техніко-експлуатаційного стану, за строками придатності [8, 139-140].

Деякі класифікації містять помилкові уявлення про об'єкт. Прикладом цього може бути поділ матеріальних ресурсів залежно від сфери використання на такі групи: до першої групи віднесені матеріальні ресурси, які використовуються як засоби праці. До другої – предмети і засоби праці, безпосередньо сама праця. Третя група охоплює усі види природних і виробничих ресурсів, які забезпечують життєві потреби людей, включаючи ресурси повітря, води, ґрунту, рослинного та тваринного світу, енергію сонячного випромінювання тощо [10, 57]. Очевидно, що праця, повітря, вода, ґрунт, рослинний і тваринний світ не можуть бути віднесені до матеріальних

ресурсів. Адже відомо, що праця – це необхідна діяльність людей. Вона може бути направлена на створення або використання ресурсів, але бути ними не може. Повітря, ґрунт, рослинний і тваринний світ можуть стати матеріальними ресурсами тільки в умовах їх виробничого використання, причому багато з них при цьому набудуть зовсім іншої форми. Ось чому відносити їх прямо до матеріальних ресурсів, на наш погляд, нелогічно.

Різні назви класифікаційних ознак використовуються для групування однорідних ресурсів і, навпаки, однакові ознаки – для різних групвань. Прикладом цього може бути класифікація у посібнику [7, 95], де для одних і тих же ресурсів використано шість групвальних ознак. Автори використовують ознаки "за функціональною роллю та призначенням у процесі виробництва" [7, 95; 21, 91], інші - "по кількості закладеної в них суспільної праці" [3, 8], треті – "вид ресурсів" [13, 10] для таких ресурсів: сировина, основні та допоміжні матеріали, паливо, тара і інші тарні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, запасні частини для ремонту тощо. Прикладом другого твердження може бути ознака "за призначенням", використана А.Н.Єфімовим [5, 8] для поділу матеріальних ресурсів на засоби і предмети праці, Л.В.Ліbermanом – тільки для класифікації предметів праці.

Власний підхід кожного автора до трактовки поняття матеріальних ресурсів призводить до того, що ті ж самі матеріальні цінності класифікуються по-різному; одні автори розглядають їх власне як матеріальні ресурси [13, 9; 14, 24; 10, 57]; другі – як матеріали [2, 9; 155, 48-49]; треті, – показуючи матеріальні ресурси у вигляді складової частини виробничих ресурсів, поділяють їх відносно структури продуктивних сил на

трудо́ві, матеріальні та основні фонди [22, 23]; четверті, – розглядаючи їх у складі сукупних ресурсів, що має суспільство на певному відрізку часу, групують за виробничою ознакою, рівнем привласнення, фазами відтворення, використанням [3, 43-54], п'яті – відносять до матеріальних ресурсів капітал і фонд споживання [20, 48].

У спеціальній літературі з питань управління матеріальним потоком на підприємстві багатьма авторами взагалі не вирішується задача класифікації матеріальних ресурсів, хоч саме вона розкриває об'єкт управління в усіх основних аспектах і служить первісним, виключно важливим методологічним моментом його організації.

Ці найбільш загальні недоліки існуючих класифікацій матеріальних ресурсів знижують ефективність використання матеріальних ресурсів.

Основною причиною є те, що багато авторів групують матеріальні ресурси виходячи з власних цілей та поглядів на склад об'єкта, що класифікується. У зв'язку з цим їхні групування базуються на обмеженій кількості класифікаційних ознак.

Наступною причиною є недотримання порядності, наукової коректності при групуванні матеріальних ресурсів, їх просте перерахування не має власне характеру класифікації, про що свідчать приклади, наведені нами.

Третя причина витікає із необгрунтованості класифікацій, які дозволяють допускати в них помилки та повторення. Тому вони мають такі недоліки, як відсутність системності і фрагментарність. Четверта причина пов'язана з існуванням різноманітних тлумачень поняття матеріальних ресурсів, у зв'язку з чим виникають розбіжності не тільки в назвах, але і в змісті окремих групвальних ознак.

Закінчуючи аналіз недоліків існуючих класифікацій і причин, що їх породжують, відзначимо, що найбільш обгрунтованими і системними, як нам здається, є класифікації А.Н.Єфімова [4] та А.М.Орнеса [13]. Вони охоплюють об'єкт з усіх сторін і на відміну від інших групувань достатньо глибоко розкривають найбільш важливі його грані. У них виділено та обгрунтовано класифікації матеріальних ресурсів за рядом ознак, які раніше не зустрічалися. Переслідуючи різні цілі, класифікації у сукупності дають об'ємне і певне уявлення про досліджуваний об'єкт.

Класифікація А.Н.Єфімова направлена на вивчення використання матеріальних ресурсів у машинобудуванні, А.М.Орнеса – на дослідження об'єкта контролю промислового підприємства. Для вирішення нашої задачі, як нам здається, найбільш прийнятна класифікація матеріальних ресурсів А.М. Орнеса. У ній виділено такі ознаки:

види ресурсів (сировина, матеріали, напівфабрикати, паливо, запасні частини);

відносно технічних ознак і властивостей;

відносно стадій сукупного процесу функціонування (ресурси на стадіях придбання, зберігання, використання та реалізації);

за цільовим призначенням використаних ресурсів (матеріальне забезпечення, конструювання виробів, технологічне забезпечення, виробниче обслуговування, управління);

відносно центрів зберігання і використання (ресурси на складах, у підрозділах, у відділах та службах, на робочих місцях);

за доцільністю використання (ресурси, раціонально використані у виробничому процесі, нераціонально використані, втрати ресурсів);

відносно носіїв матеріальних витрат (ресурси, використані на виготовлення основної продукції, продукції широкого вжитку, на виконання робіт і послуг);

відносно норм використання (ресурси, використані за нормами та понаднормативно, ресурси, використані нижче норм);

відносно нормативів запасів (запаси в межах нормативів, понаднормативні запаси, запаси нижче нормативів);

за можливістю використання у виробництві (ресурси корисні та ресурси, непотрібні підприємству);

відносно центрів відповідальності (ресурси на складах, у виробничих підрозділах, у відділах і службах, на робочих місцях);

відносно форм відповідальності (ресурси у сфері власної відповідальності, у сфері колективної відповідальності); відносно видів відповідальності (ресурси у сфері матеріальної службової відповідальності).

Ця класифікація може слугувати методологічною базою для побудови інформаційної моделі об'єкта. Основана на системі класифікаційних ознак, вироблених з метою контролю за станом об'єкта, вона теж може задовольнити більшість задач, які вирішуються в системі управління та обліку. Не зменшуючи її значення в науковій економічній теорії, відзначимо деякі недоліки класифікації.

Недоцільним є поділ ресурсів відносно носіїв матеріальних витрат. Розкриті в її основі ресурси, на нашу думку, лише деталізують класифікацію. Так, ресурси, витрачені на виробництво основної продукції та продукції широкого вжитку, поглиблюють основу класифікації - матеріальне забезпечення та виготовлення продукції, розкриваючи конкретні напрями використання

матеріалів. Те саме можна сказати і про поділ ресурсів на витрачені для виконання робіт і послуг. Це групування пояснює, що ресурси були використані з метою господарського обслуговування та управління.

Немає принципової різниці між класифікаціями "відповідно відносно центрів відповідальності" і "відносно центрів зберігання і використання". Хоч автор і підкреслює про підсилення класифікації, однак таке групування має одночасно поєднувати обидві ці ознаки. Воно може бути, на наш погляд, тільки єдиним, бо неможливо відірвати матеріальну відповідальність за цінності, які знаходяться в цехових коморах і на робочих місцях, від самих цінностей. За нашим переконанням, центри зберігання та використання являють собою не що інше, як центри відповідальності. Тому класифікаційну ознаку можна сформулювати відносно центрів зберігання, використання, реалізації та відповідальності. Групування ресурсів, покладене в основу цих класифікацій, підтверджує сформульований нами висновок про необхідність їх поєднання, тому що базою обох класифікацій є ресурси на складах, у відділках і службах, на робочих місцях.

Деталювання ресурсів за доцільністю використання і відносно норм використання, на наш погляд, також являє собою одну класифікацію, а не дві. Так, ресурси, використані раціонально, можуть бути витрачені або в межах норм, або нижче норм, інакше як визначити, що вони витрачені раціонально? Ресурси, витрачені нижче норм, інколи призводять до зниження якості продукції, але це вже проблема іншої галузі дослідження. Наша мета – показати, що дві доповнюючі одна одну класифікації слід подавати як одну.

Розділяючи ресурси на використані раціонально і нераціонально, належало б

урахувати той факт, що ресурси, які витрачені понаднормативно, і є нераціонально використані ресурси. Цей же висновок цілком справедливий і до втрат ресурсів, що утворилися внаслідок нераціонального та понаднормативного використання.

Втрати ресурсів можуть бути і внаслідок інших причин, тому ця група ресурсів залишена нами в основі класифікації. Таким чином, групування буде мати такий вигляд: за ознакою доцільності використання ресурси поділяються на ресурси, раціонально витрачені у виробничому процесі (ресурси, які витрачаються у межах норм або нижче норм); ресурси, нераціонально використані у виробничому процесі (ресурси, витрачені понаднормативно).

Доповнюють одна одну ще дві ознаки досліджуваної класифікації. До них відносять "відношення до форм відповідальності" і "відношення до видів відповідальності". Існуючий в літературі з бухгалтерського обліку поділ матеріальної відповідальності на бригадну та індивідуальну [1, 44] дає привід стверджувати, що ресурси слід розглядати за відновленням до видів відповідальності, поділяючи їх на ресурси у сфері матеріальної (колективної, чи бригадної) та індивідуальної відповідальності, ресурси у сфері службової відповідальності. Поняття з особистої відповідальності, на наш погляд, відноситься більш до нормальних якостей особистості, а не до економічного поняття відповідальності за матеріальні цінності.

Аналізуючи класифікації, потрібно ще звернути увагу на деякі моменти.

Ні в одному угрупованні матеріальні ресурси не класифіковані за впливом на навколишнє середовище, хоч відомо, що його забруднення відходами виробництва та споживання завдає значної шкоди будівлям,

спорудам, прискорює їх знос і збільшує потребу в ремонті, негативно впливає на флору і фауну, на здоров'я населення, його працездатність і продуктивність праці, довготривалість життя. Все це потребує розробки масштабних проектів перетворення виробництва, переходу до природоохоронної технології і використання екологічно чистих матеріальних ресурсів. Тому при їх придбанні відповідальним за це працівникам потрібно звертати особливу увагу на те, які ресурси має виробник, чи безпечні вони при доставці та використанні, як вплинуть на готовий продукт і чи не будуть їх відходи завдавати шкоди. Керівникам ця інформація необхідна. Ось чому дане групування ми пропонуємо включити до класифікації.

Крім того, нашими попередниками об'єкт не розкритий іще за рядом ознак: з точки зору товарного ринку, за джерелами надходження і способами придбання, відносно умов доставки. Звичайно, можна поглиблювати деталювання об'єкта, охарактеризувати інші важливі його сторони, але це все залежить від цілей, які стоять перед дослідниками з вивчення його поведінки у визначених, заданих проблемою науковця умовах. Для вирішення власних задач – вибору принципів напрямів удосконалення обліку матеріальних ресурсів і створення для цього класифікаційної моделі об'єкта – прийнятий нами ступінь його конкретизації є, на наш погляд, цілком задовільним.

Література

1. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации. В 2 т. Т.1: Учебник для кооп. вузов / И.К.Слепнев, Л.Б.Сидельникова, С.Г.Хозяева и др.; Под общ.ред. И.К.Слепнева. – 3-е изд., перераб. – М.: Экономика, 1991.–302с.
2. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях

- потребительской кооперации: Учебник для студентов вузов / И.А.Секретарева, В.А.Озеран, И.М.Павлюк, Н.В.Трушина. – М.: Экономика, 1988.–319 с.
3. Дарбинян А.В. Повышение эффективности использования материальных ресурсов (на примере промышленности железобетонных конструкций и деталей Армянской ССР): Автореф. дис. ... канд. экон.наук. – Ереван: АН Армянской ССР, Ин-т экономики, 1989. – 21 с.
 4. Ефимов В.П. Методологические проблемы экономии ресурсов. – М.: Мысль, 1977.–286 с.
 5. Ефимов А.Н. Резервы экономии материальных ресурсов (анализ и использование). – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1983. – С. 152.
 6. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета /Б.И.Валуев, Л.П.Горлова, В.В.Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987.– 239 с.
 7. Козина Т.А. Бухгалтерский учет на предприятиях промышленности продовольственных товаров. – М.: Агропромиздат, 1990. – 239 с.
 8. Кролли О.А. Материально–техническая ресурсосберегающая деятельность. – М.: Экономика, 1988. – 207 с.
 9. Кужельный М.В., Линник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: – Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
 10. Лебедев В.Н., Девяткин В.В., Мухин В.Н. Концепция ресурсосбережения // РИСК. – 1991. – № 4(11). – С. 57–63.
 11. Лейкина К.Б. Материалоемкость и эффективность общественного производства. –М.: Знание, 1981.– 64 с.
 12. Окландер М.А. Управление материальными ресурсами промышленных предприятий: Дис. ... канд. экон. наук / ОИИХ. – Одесса, 1992.– 168 с.
 13. Орнес А.М. Организационные формы контроля в системе управления материальными ресурсами промышленных предприятий: Дис. ... канд. экон. наук / ОИИХ – Одесса, 1987. – 150 с.
 14. Осипова М.М. Совершенствование планирования использования материальных ресурсов в промышленности (на примере предприятий и объединений Минлегпищемаша СССР): Дис. ... канд. экон. наук / ОИИХ. – Одесса, 1987. – 170 с.
 - 15.Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
 16. Проблемы интенсификации использования производственных ресурсов / Л.М.Тимошенко. – К.: Вышш шк., 1985. – 175 с.
 17. Смоленюк П.С., Бондар К.К. Аналіз використання матеріальних ресурсів в умовах ринкових відносин. – К.: Техніка, 1993. – 107 с.
 18. Организация контроля и учета в объединениях / В.В.Сопко, Н.В.Кужельный, Е.М. Шпырко. – К.: Техніка, 1984. – 199 с.
 19. Уманова Э.А., Шакиров А.М. Системы автоматизированной обработки информации. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 271 с.
 20. Фасоляк Н.Д., Бармина Э.И. Материально-техническое снабжение: Словарь-справочник. – М.: Экономика, 1985. – 224 с.
 21. Фонотов А.Г. Ресурсный потенциал: планирование, управление. – М.: Экономика, 1985. – 152 с.
 22. Хозяева С.Г. Бухгалтерский учет на промышленных предприятиях потребительской кооперации: Учебник для кооп. техникумов. – М.: Экономика, 1990. – 159 с.

23. Чванов Д.А. Проблемы повышения эффективности использования производственных ресурсов (на примере полиграфической промышленности системы Госкомпечати СССР): Автореф. дис ... д-ра экон. наук.– М.: Московский полиграфический ин-т, 1990. – 49 с.
24. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
25. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 144 с.
26. Экономика ресурсосбережения / А.М.Невелев, В.А.Сиренко, В.И.Габ и др.; Под ред. А.М. Невелева. – К.: Наук. думка, 1989.–248 с.
27. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А.Болюх, В.В.Бурчевський, М.І.Горбатов та ін.; За ред. акад. НАН України, проф. М.Г.Чумаченка. – Вид. 2-е, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.