

І НІ І АІ ² АНІ АЕОЕ АООААЕОАДНУЕІ АІ І АЕ²ЕО ОА АІ АЕ²ÇO АЕДІ АІ Е×ЕО ДАНОДН²А

Зосереджено увагу на виробничих ресурсах як об'єкті бухгалтерського обліку. Наведено особливості функціонування окремих показників виробничих ресурсів як «об'єктів обліку». Дано рекомендації щодо ефективного контролю та раціонального використання виробничих ресурсів у процесі діяльності.

This article is focuses on productive resources as the object of accounting. The particular operations of certain indicators of production resources as «accounting objects» are considered. The recommendation for effective control and management of productive resources during making business are determined.

Формування економічних відносин у напрямі ринкових перетворень в Україні відбувається у різних сферах діяльності. Управління будь-яким підприємством вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових, виробничих і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку та аналізу, які систематизуються у звітність. Така звітність має велике значення, оскільки використовується не лише для економічного аналізу діяльності окремого підприємства з метою одержання інформації необхідної для управління, а й для узагальнення результатів у масштабі галузей і економіки в цілому.

Сьогодні, як відзначалось в багатьох економічних публікаціях, при розгляді чинників економічного зростання, почали виділяти поняття «Виробничі ресурси», підкреслюючи при цьому, що дане трактування є багатограннішим від визначення «виробничі сили». Зокрема, до виробничих ресурсів відносять «діючі, кінетичні виробничі сили, тобто робочу силу й засоби виробництва, залучені до виробничого процесу, та виробничі сили, не залучені до виробничого процесу – потенційні, невикористовувані трудові ресурси, природні багатства й засоби виробництва» [1, с. 56-57].

На наш погляд, в методологічному відношенні для конкретних цілей планування та обліку, виявлення резервів економії тих або інших видів виробничих ресурсів на рівні підприємства, необхідний більш граничний підхід до трактування поняття «виробничі ресурси», як, наприклад, подав Новодворський В.Д. у книзі «Бухгалтерский учет производственных ресурсов»: під виробничими ресурсами розуміють «сукупність трудових й матеріальних ресурсів, а також основних фондів, залучених до процесу виробництва для створення споживчих вартостей». Як свідчать дослідження економічної літератури, виробничі ресурси - це сума складових ресурсів основних фондів, а також матеріальних та трудових ресурсів. Деталізуючи це поняття, під ресурсами основних фондів розуміють «частину виробничих ресурсів, що складається із ресурсів праці (машин, устаткування, агрегатів, виробничих будівель та ін.)» [2, с. 121]. Ці ресурси в нормативних документах та економічній літературі отримали назву основних виробничих фондів промисловості.

Наступною складовою виробничих ресурсів є матеріальні ресурси, котрі являють собою комплекс елементів, пов'язаних для обробки в процесі виробництва за допомогою знарядь праці. Використані у процесі виробництва матеріальні ресурси, таким чином, є предметами праці, що функціонують у вигляді складової частини оборотних засобів (фондів) підприємства.

Ще одним, третім, фактором виробничих ресурсів є «трудова ресурси – частина населення країни, що володіє необхідними фізичним розвитком, розумовими здібностями та знаннями для роботи в народному господарстві» [2, с. 268]. Чисельність трудових ресурсів на рівні підприємства характеризується масою живої праці, якою воно забезпечене в даний момент для задоволення своїх потреб.

Необхідно зазначити, що вивчення кожного виду виробничих ресурсів як «об'єкта обліку» в системі бухгалтерського обліку має певну специфіку. Зовні це виражається в організації облікових робіт в грошовій й натурально-речовій формах. Остання потрібна не тільки для забезпечення контролю за збереженням окремих видів цінностей, але й для визначення їх вартості. Наприклад, кожна одиниця обліку основних виробничих фондів й матеріальних ресурсів в натурально-речовій формі множить на ціну (їх вартість), а потім вже отримана сума фіксується у відповідних облікових регістрах.

Дещо по-іншому вирішується питання з відображенням трудових ресурсів в бухгалтерському обліку. Як вже наголошувалося, під трудовими ресурсами підприємства розуміють чисельність осіб трудового віку, зайнятого на в ньому, тобто характеристику, виражену не в грошовій, а в натуральній формі. Включення трудових ресурсів в загальну схему бухгалтерського обліку кругообігу засобів можливо лише в специфічній суспільно-вартісній, тобто грошовій формі.

Слід відмітити, що відтворення натурально-предметної форми засобів виробництва й відтворення робочої сили опосередковується рухом вартості суспільного продукту й зміною його форм вартості – продуктивною, товарною та грошовою. А першочергової уваги заслуговує той факт, що рух вартості виробничих ресурсів у рамках підприємства і є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку, особливо в умовах інфляційної економіки [3, с.9].

А тепер розглянемо особливості функціонування окремих показників виробничих ресурсів як «об'єктів обліку» в обороті фондів підприємства.

Основні фонди як економічна категорія та об'єкт обліку є сукупністю матеріально-предметних цінностей в натуральній формі, діючих протягом тривалого часу.

Залежно від характеру участі в процесі розширеного відтворення основні фонди поділяються на виробничі (засоби виробництва) та невиробничі. До виробничих відносяться об'єкти, що функціонують у сфері матеріального виробництва. Невиробничі основні фонди функціонують у невиробничій сфері, не беруть участь в процесі праці й призначені для невиробничого використання.

В процесі придбання основних виробничих фондів в бухгалтерському обліку роблять записи на відповідних рахунках в тій сумі, яка сплачена постачальникові, з додаванням витрат по доставці, монтажу, збірці й т.д. Це знаходить свій вияв в одночасному зменшенні на цю суму грошових засобів. При цьому особливість обліку цих засобів виробництва полягає в тому, що вартість їх у момент придбання, як правило, не відноситься на витрати виробництва. Основні фонди можуть відразу ж після придбання включатися в процес виробництва, але вартість їх входить у виробничі витрати лише частково, у міру зносу.

Заслуговує на увагу той факт, що вартість основних фондів як об'єктів обліку включає три фази:

- матеріальний знос;
- амортизацію;
- відшкодування.

На першій фазі проводиться виробниче використання основних фондів, в результаті якого відбувається матеріальний знос, а разом з ним зменшується вартість основних фондів. На другій фазі вартість основних фондів переноситься на готовий продукт, а після його реалізації утворюється фонд амортизації. На третій фазі кругообігу вартості основних фондів відбувається їх відшкодування. Вартість засобів праці в кожний даний момент знаходиться на всіх трьох стадіях:

1. Одна частина, зафіксована в засобах праці, використовується у виробничому процесі як об'єкт обліку, відображається на рахунку «Основні засоби (фонди)»;
2. Друга частина, втілена в готовій продукції та незавершеному виробництві, фіксується в обліку у вигляді самостійного елемента витрат на виробництво;
3. Третя частина виступає у вигляді грошового амортизаційного фонду для відшкодування зносу основних фондів. Для цієї частини як самостійного об'єкта обліку в плані рахунків бухгалтерського обліку призначений самостійний синтетичний рахунок «Амортизаційний фонд».

При аналізі руху вартості основних фондів бухгалтерський облік повинен одночасно забезпечити їх відображення в натурально-речовій формі. Це пов'язано із тим, що фізично неможливо відділити якусь частину від верстата, будівлі або від автомашини.

Матеріальні ресурси, як і основні виробничі фонди, є засобами виробництва, функціонують у виробничій сфері й створюються на тих підприємствах та в їх підрозділах, де безпосередньо ведеться виробничо-господарська діяльність.

Резюмуючи вище зазначене, можна стверджувати, що разом з основними фондами виробничого призначення матеріальні ресурси огортаються загальним поняттям «виробничі ресурси», що обумовлюється їх однаковою економічною роллю як засобів виробництва. При диференціації в обліку виробничих ресурсів на основні та матеріальні, на нашу думку, необхідно виходити із тези К. Маркса в «Капіталі», де він запропонував економічний поділ засобів виробництва на засоби праці та предмети праці. У складі перших виділяють робочі й силові машини, устаткування, будівлі і т. д.; у складі матеріальних ресурсів – сировину, матеріали, запчастини для поточного ремонту, напівфабрикати, тару, малоцінні та швидкозношуючі предмети, інструменти; предмети праці, котрі поступили в процесі

виробництва та перебувають в обробці в цехах і на виробничих ділянках, тобто в незавершеному виробництві.

Матеріальні ресурси відрізняються від основних фондів, з однієї сторони, способами участі у виробничому процесі й перенесені вартості (матеріальні ресурси повністю споживаються в кожному виробничому циклі, змінюючи або втрачаючи натурально-речову форму, й одноразово переносять вартість на знову виготовлений продукт); з іншої – джерелами формування цих двох видів виробничих ресурсів (інвестиції в капітальні вкладення та оборотні засоби підприємства). Таким чином, використані елементи матеріальних ресурсів повністю витрачаються, втілюючись в нові споживчі вартості та складаючи, як правило, речову основу останніх. Саме тому виникає потреба у відновленні, заміні використаних виробничих елементів новими примірниками. Така потреба зазвичай виникає після кожного циклу. Період, необхідний для такої заміни, значною мірою обумовлений тривалістю та характером виробничого циклу, а також умовами постачання сировини, матеріалів й т.д.

Розглянутий докладніше у попередньому абзаці, рух матеріальних ресурсів має чітку систему записів та повністю висвітлюється у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, що є необхідним для оперативного управління виробництвом.

Враховуючи всі ці міркування, при плануванні, обліку та фінансуванні необхідно відносити до матеріальних ресурсів деякі засоби виробництва, що є за своїми економічними функціями засобами праці. Так, в основні фонди включаються лише ті знаряддя праці (інструменти, інвентар та ін.), котрі можуть використовуватись більше одного року. Це пояснюється тим, що саме рік є мірою обороту засобів. Вартість інструментів або інвентаря, котрі використовуються до року, враховується разом із витратами на предмети праці, тобто матеріальними ресурсами.

Особливе місце у складі виробничих ресурсів підприємства займають трудові ресурси, котрі в системі бухгалтерського обліку отримують вартісну оцінку у формі заробітної плати (фонду оплати праці).

Однак, поняття «заробітна плата» нині трактується по-різному. На нашу думку, слід погодитися із визначенням сутності заробітної плати С.А. Ситаряном. Він вважає, що «заробітна плата» являє собою грошову форму індивідуального розподілу основної частини необхідного продукту відповідно до кількості та якості праці окремих працівників [5, с. 210].

Як відомо, простими елементами праці є: доцільна діяльність людини, або власне праця, предмет праці і засоби праці, котрі в сукупності утворюють витрати виробництва. При повторенні процесу праці (відтворенні) використані засоби виробництва відшкодовуються із створеного продукту. Сама праця не відшкодовується (у новому процесі виробництва вона затрачається знову). Але із новоствореного продукту необхідно виділяти засоби для відтворення робочої сили - це необхідність і, по суті, складовий елемент витрат виробництва. На стадіях обміну та розподілу формою реалізації необхідного продукту стає заробітна плата, на стадії споживання необхідний продукт набуває форми доходу, котрий потім витрачається працівником. Тому навряд чи правомірними будуть твердження, що розглядати заробітну плату потрібно лише як дохід трудового колективу підприємства.

В умовах існування товарно-грошових відносин формою виразу витрат виробництва виступає вартісна категорія – собівартість. У неї входять, перш за все, грошові витрати на використані засоби виробництва та заробітну плату, видану працівникам підприємств, а також засоби, відраховані на соціальне страхування. Не можна забувати й такий важливий момент, що теоретично на будь-якій стадії розвитку фонд заробітної плати утворюється з індивідуальних зарплат, котрі складають частину витрат виробництва. Інтереси працівника при цьому захищені державним регулюванням тарифів та відмінностей в оплаті праці, зацікавленість же господарських ланок полягає в раціональному використанні фонду заробітної плати, з тим, щоб відносно понизити загальні витрати та підвищити рентабельність. Тільки таким чином, на нашу думку, слід розглядати індивідуальну зарплату та фонд зарплати в організації виробництва. Необхідно враховувати ще один важливий момент у вирішенні цієї складної проблеми: якщо виробничі, соціальна діяльність підприємства та оплата праці здійснюється за рахунок зароблених трудовим колективом засобів, то можна зробити висновок, що праця оплачується після завершення кругообігу виробничих ресурсів, тобто на стадії розподілу виручки. Проте, це є можливим в умовах невеликого виробничого колективу, де має місце невеликий цикл виробництва. У практиці ж значної кількості підприємств облік ведеться по-іншому. Заробітна плата виплачується за відпрацьований час (виконану роботу і т. п.) у встановлені терміни, незалежно від того, чи завершений кругообіг фондів і чи зарахована виручка на рахунок підприємства. Оскільки, у більшості виробничих колективів період виробництва і реалізації продукції до терміну виплати

заробітної плати не завершується (для виплати заробітної плати за рахунок виручки необхідно, щоб період між датою на яку вона нараховувалася і датою виплати був мінімальним). У виробничій практиці це становище затушовується тим, що біля працюючих підприємств процеси виробництва, реалізації і надходження виручки відбуваються постійно і паралельно. В цілому ж, спільною закономірністю платежів, пов'язаних із здійсненням витрат, котрі відносяться на собівартість випущеної продукції, є те, що вони, як правило, проводяться в авансовому порядку, тобто до відшкодування відповідних елементів витрат із виручки, що надходить від реалізації продукції даного виробничого циклу. Для виявлення авансової природи платежів по заробітній платі, необхідно розглядати закономірності кругообігу фондів підприємства відповідно до властивої їм послідовної зміни функціональних форм.

Окрім заробітної плати (оплати праці), у вартісну оцінку трудового потенціалу підприємства обов'язково повинні включатися відрахування на соціальне страхування як частини необхідного продукту, затрати на підготовку і підвищення кваліфікації працівників, а також плата за трудові ресурси, яка нині проводиться не із собівартості, а з прибутку. Останнє створює небезпеку, що цей вид платежів не буде врахований в рівні оптових цін при їх перерахунку. Отже, плата за трудові ресурси стягуватиметься тільки з тих підприємств, котрі мають достатній для виплати прибуток. Звідси б впливало продовження практики незаконного стягнення засобів у прибуткових підприємств і звільнення від плати збиткових і малорентабельних фірм, що би призвело до збереження волонтаризму вищестоящих органів управління і заперечувало ідею переходу до економічно вигідних методів господарювання.

Розглянувши окремі види виробничих ресурсів як об'єкти бухгалтерського обліку, слід констатувати, що значення кожного із них особливо зростає під час взяття курсу на інтенсифікацію виробництва, ресурсозберігання та боротьбу із інфляційною економікою країни.

Підсумовуючи вище зазначене, можна стверджувати, безгосподарність та марнотратство у багатьох випадках є наслідком слабого обліку і контролю. Недоліки в обліку породжують втрати ще і тому, що при їх наявності часто знімається відповідальність за раціональне використання ресурсів і виключається можливість здійснення ефективного контролю за їх використанням, особливо при мінливості показників в умовах інфляції. Необхідно підкреслити, що отримана на основі достовірного обліку об'єктивна інформація дозволяє керівникам підприємств вчасно встановити ділянки і заподіяти втратам ресурсів, визначити наявність результативних шляхів їх економії.

Література

1. Хачатуров Т. С. Советская экономика на современном этапе. – М.: Экономика, 1975. – 240 с.
2. Румянцев А. М., Яковенко Е. Г., Янаев С. И. Инструментарий экономической науки и практики. – М.: Знание, 1985. – 304 с.
3. Новодворський В. Д. Бухгалтерський учет производственных ресурсов (Вопросы теории и практики). – М.: Финансы и статистика, 1989. – 254 с.: ил.
4. Ластовецкий В. Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
5. Ситарян С. А. Распределительные отношения и эффективность производства. – М.: Финансы, 1980. – 279 с.