

УДК 657

Іваненко В. О.

РЕСУРСНИЙ ПІДХІД ДО ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Постійні зміни ринкового середовища зумовлюють обмеженість суб'єктів господарювання у використанні певних видів ресурсів (наприклад, оборотних коштів, сучасного виробничого устаткування, кваліфікованої робочої сили тощо), тому головним завданням будь-якого промислового підприємства є оптимізація витрат на виробництво продукції. Зазначене актуалізує застосування ресурсного підходу при виборі альтернативних способів здійснення господарської діяльності, зокрема, при прийнятті рішення щодо виробництва продукції власними силами чи на давальницьких умовах

Витоки теорії ресурсного підходу в науці беруть свій початок у дослідженнях економістів, які займалися питаннями підвищення ефективності розвитку економіки країни, конкретного підприємства, організації, Б. Вернерфельта, К. Прахалада, Г. Хамел та ін [1, 2].

Засновником ресурсного підходу вважають професора Вищої школи бізнесу Мічиганського університету Б. Вернерфельта [2]. У своїй статті «Ресурсне трактування фірми» він виділив основні положення розвитку фірми, головною ідеєю яких є досягнення рівноваги між експлуатацією існуючих ресурсів та розвитком нових. Визначаючи потенціал підприємства виділив: матеріально-технічні, трудові, фінансові ресурси, які мають вплив на досягнення максимальних результатів в його діяльності. Пізніше Б. Вернерфельт зазначав, що його ідеї не користувалися попитом до 1990 року, коли широко відомими стали ідеї К. Прахалада та Г. Хемела про динамічні можливості. Праці Г. Хамела і К. Прахалада [1], особливо книги «Конкуруючи за майбутнє» та «На чолі революції у бізнесі», не тільки популяризували ресурсний підхід, але й роз'яснювали менеджерам необхідність відмови в сучасних умовах конкуренції від традиційних концепцій. Ідею ресурсної бази розвивав Джей Барні, який представив у своїй роботі (1991 р.) всі її основні поняття. До ресурсів він відносив «всі активи, можливості, організаційні процеси, інформацію, знання та ін., що контролюються фірмою», які дозволяють їй створювати та здійснювати ефективні стратегії. Ресурси він поділяв на:

- матеріально-капітальні (технології, заводи, обладнання, географічне розташування, доступ до сировини);
- людські капітальні (підготовка кадрів, досвід, судження, інтелект, взаємовідношення та ін.);
- організаційно-капітальні (формальні системи та структури та неформальні відношення між групами).

Суттєвим досягненням даної теорії є визначення критеріїв оцінки ресурсів, що забезпечують отримання стійких переваг в умовах конкуренції. Серед основних автор зазначав: цінність (такий, що при необхідності сприяє підвищенню продуктивності та ефективності організації); раритетність (такий, що має рідкісний характер та користується великим попитом); неповторність (такий, який важко відтворити); замінність (такий, що незважаючи на оригінальний та рідкісний характер, не є стратегічним у разі його заміни іншими) [3].

Широке розповсюдження ресурсного підходу при дослідженні характеру взаємодії об'єктів, різних за походженням, насамперед пов'язане з тим, що він дає можливість враховувати вимоги, які висуває зовнішнє середовище, а також внутрішні можливості, що задовольняють зазначені вимоги.

Зазначене обумовлює необхідність використання при побудові системи бухгалтерського обліку операцій з виробництва промислової продукції ресурсного підходу, що, відповідно, впливає на порядок формування об'єктів бухгалтерського обліку.

Метою дослідження є визначення впливу ресурсного підходу на побудову системи бухгалтерського обліку операцій з виробництва промислової продукції в частині визначення об'єктів та напрямів удосконалення методики обліку процесу виробництва власними силами та на давальницьких умовах.

У Великому тлумачному словнику сучасної української мови під редакцією В.Т. Бусел термін «ресурс» визначається як: 1) запаси чого-небудь, які можна використати в разі потреби; 2) засіб, можливість, якими можна скористатися в разі необхідності [4]. В іншій довідковій літературі наведені наступні поняття «ресурси»: 1) основні елементи економічного потенціалу, які має суспільство і що використовуються для досягнення конкретних цілей економічного і соціального розвитку; 2) засоби, цінності, запаси, кошти, які в разі потреби можна використовувати [5, 6].

Отже, сутність ресурсного підходу полягає у тому, що ресурси розглядаються як фактори виробництва, залучені для досягнення результату. Розрізняють трудові, матеріальні, фінансові, інформаційні, інтелектуальні та інші ресурси. Їх наявність, склад і ефективність використання визначають обсяг продаж, прибуток і собівартість.

Зокрема, спожиті у процесі виробництва ресурси формують відповідні витрати:

- сума нарахованої амортизації, яка відображає споживання у виробничому процесі засобів праці (основних засобів);
- вартість використаних предметів праці (наприклад, сировини, матеріалів, палива тощо);
- сума фактично нарахованої заробітної плати як грошова характеристика витрат трудових ресурсів та ін.

Оскільки процес виробництва відображає, з одного боку, виготовлення продукції, виконання робіт чи надання певних послуг як матеріального втілення понесених виробником витрат, а з іншого – споживання засобів виробництва і живої праці, тобто використання певного обсягу ресурсів, то саме застосування ресурсного підходу є визначальним при прийнятті рішення щодо виробництва продукції власними силами чи на давальницьких умовах (рис. 1).

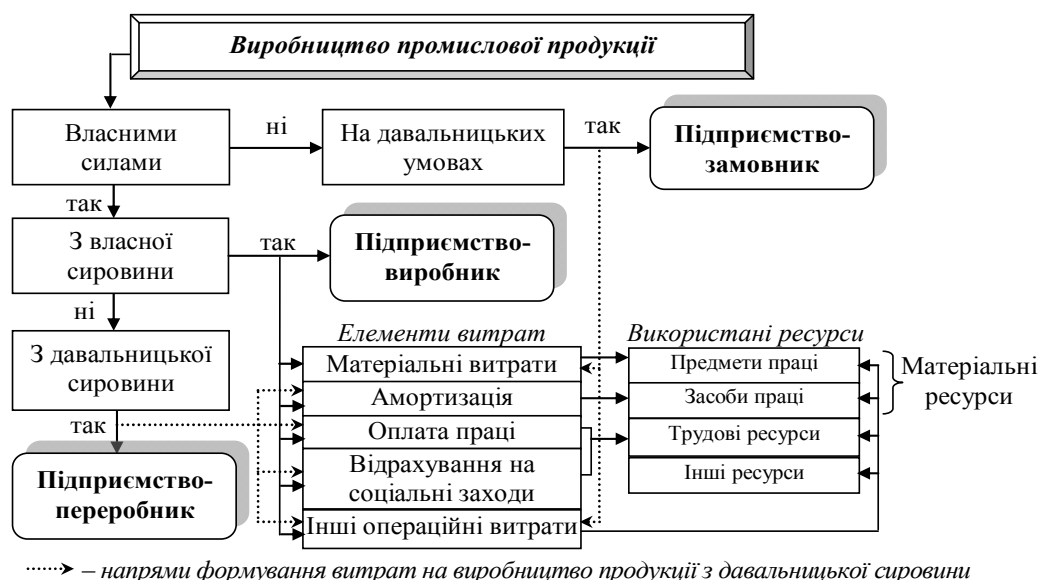


Рис. 1. Алгоритм визначення елементів витрат за різних умов здійснення виробничого процесу з використанням ресурсного підходу

Як бачимо, при наявності вільних оборотних коштів, але недостатніх виробничих потужностях, підприємство може придбати необхідну сировину і «замовити» її переробку іншому підприємству, тому основні засоби і трудові ресурси не формуватимуть прямих витрат на виробництво такої продукції.

В іншій ситуації, при обмеженості вільних оборотних коштів, проте наявності необхідного устаткування, кваліфікованої робочої сили, можна здійснювати виробничу діяльність шляхом виробництва продукції з «чужої сировини» (давальницької) без процесу її придбання та, відповідно, реалізації виробленої продукції. За таких умов основними статтями витрат на виробництво продукції, точніше, виконання робіт, будуть «оплата праці» та «амортизація».

З огляду на зазначене, за набором ресурсів, використаних у процесі виробництва, слід розрізняти наступні види продукції:

- у підприємства-замовника: продукція власного виробництва і така, що виготовлена на давальницьких умовах;
- у підприємства-переробника: продукція з власної сировини і продукція з давальницької сировини.

Виділені види продукції є важливими об'єктами інформаційного забезпечення про матеріально-ресурсну базу підприємства і результати його виробничої діяльності і тому мають визначальний вплив на побудову системи бухгалтерського обліку на підприємстві в частині використання ресурсного підходу до визначення об'єктів бухгалтерського обліку операцій з виробництва промислової продукції (табл. 1).

Таблиця 1

Ресурсний підхід до ідентифікації об'єктів обліку виробництва промислової продукції

Вид продукції	Використані ресурси					Об'єкти бухгалтерського обліку
	Матеріальні ресурси		Трудові ресурси		Матеріальні, трудові та інші ресурси	
	Елементи витрат					
	Матеріальні витрати	Амортизація	Оплата праці	Відрахування на соціальні заходи	Інші операційні витрати	
1	2	3	4	5	6	7
Продукція власного виробництва з власної сировини	+	+	+	+	+	Відображення всіх об'єктів обліку: наявності та руху запасів, використання необоротних активів, витрат на споживання робіт та послуг, нарахування та виплата заробітної плати, соціальних внесків
Продукція власного виробництва з давальницької сировини	-	+	+	+	+	Відображення об'єктів обліку за спожитими ресурсами: використання необоротних активів, витрат на споживання робіт та послуг, нарахування та виплата заробітної плати, соціальних внесків (розробка спеціальних форм первинних документів; калькулювання вартості здійснених робіт з переробки давальницької сировини; відображення в обліку різних форм розрахунку за переробку сировини)

Продовження таблиці 1

Продукція, виготовлена на давальницьких умовах	+	-	-	-	+	Відображення об'єктів обліку за спожитими ресурсами: наявності та руху запасів, витрат на споживання робіт з переробки сировини (встановлення методів оцінки при списанні сировини на виробництво продукції; калькулювання собівартості виробленої на давальницьких умовах продукції; відображення в обліку різних форм розрахунку за переробку сировини)
--	---	---	---	---	---	---

Таким чином, залежно від спожитих у процесі виробництва ресурсів формуються відповідні витрати. При цьому, носіями витрат є види продукції підприємства, зокрема, продукція власного виробництва і продукція, виготовлена на давальницьких умовах, які призначені для реалізації на ринку і потребують інформацію про собівартість.

Так, на формування собівартості продукції власного виробництва з власної сировини впливають особливості методики обліку списання виробничих запасів; використання необоротних активів, витрат на споживання робіт та послуг, нарахування заробітної плати, соціальних внесків.

Якщо продукція, виготовлена з давальницької сировини, то підприємство веде кількісно-сумовий облік такої продукції на позабалансових рахунках і формує собівартість не продукції, а виконаних робіт з її виготовлення.

При виготовленні продукції на іншому підприємстві на давальницьких умовах визначальний вплив на калькулювання собівартості має спосіб списання виробничих запасів на виробництво продукції та вартість робіт з переробки сировини, передбачена укладеним договором.

Недосконалість існуючого порядку облікового відображення виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах, зокрема, відсутність чіткого нормативного регулювання, обґрунтованого документального забезпечення таких операцій та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку і в звітності обумовили необхідність розробки методичного підходу до обліку операцій з давальницькою сировиною (табл. 2).

Таблиця 2

Методичний підхід до облікового відображення операцій з давальницькою сировиною

Етапи та елементи методу бухгалтерського обліку	Замовник	Переробник
Спостереження (документування та інвентаризація)		Розроблено бланки форм первинної документації щодо відвантаження (оприбуткування) давальницької сировини («Акт приймання-передачі давальницької сировини» (ф. № ДС-1), «Накладна на передачу давальницької сировини» (ф. № ДС-2)); процесу переробки давальницької сировини («Лімітно-забірна картка на відпуск давальницької сировини» (ф. № ДС-3), «Книга обліку руху давальницької сировини і результатів її переробки» (ф. № ДС-4), «Відомість обліку давальницької сировини» (ф. № ДС-5), «Накладна на внутрішнє переміщення продукції, виготовленої з давальницької сировини» (ф. № ДС-6), «Калькуляція продукції, виготовленої з давальницької сировини», «Калькуляція робіт з переробки давальницької сировини»); здачі (приймання) виконаних робіт з переробки давальницької сировини («Акт про виконані роботи з переробки давальницької сировини» (ф. № ДС-7),

Продовження таблиці 2

	«Звіт переробника» (ф. № ДС-8)); відвантаження (оприбуткування) продукції, виготовленої з давальницької сировини («Акт приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини» (ф. № ДС-9), «Накладна на передачу продуктів переробки давальницької сировини» (ф. № ДС-10))	
Вимірювання (оцінка і калькулювання)	Запропоновано порядок використання підходів та методів оцінки для визначення вартості продуктів переробки давальницької сировини, у тому числі основної продукції, супутньої продукції, зворотних відходів	Запропоновано порядок використання підходів та методів оцінки для визначення вартості виконаних робіт з переробки давальницької сировини з використанням нормативно-позамовного методу
Реєстрація (рахунки і подвійний запис)	Запропоновано систему балансових рахунків бухгалтерського обліку (29 «Продукція, виготовлена на давальницьких умовах», 29.1 «Основна продукція, виготовлена на давальницьких умовах», 29.2 «Супутня продукція, виготовлена на давальницьких умовах»; 701.1 «Дохід від реалізації готової продукції власного виробництва», 701.2 «Дохід від реалізації готової продукції, виготовленої на давальницьких умовах»; 901.1 «Собівартість реалізованої готової продукції власного виробництва», 901.2 «Собівартість реалізованої готової продукції, виготовленої на давальницьких умовах»), а також порядок їх використання	Запропоновано систему позабалансових рахунків бухгалтерського обліку (02.2 «Товарно-матеріальні цінності за операціями з давальницькою сировиною», 02.21 «Матеріали, прийняті для переробки», 02.22 «Матеріали, передані у переробку», 02.23 «Основна продукція, виготовлена з давальницької сировини», 02.24 «Супутня продукція, виготовлена з давальницької сировини», 02.25 «Відходи, отримані з переробки давальницької сировини), а також порядок їх використання»
Узагальнення (баланс та звітність)	Удосконалено існуючі форми фінансової звітності в частині відображення операцій з давальницькою сировиною: ф. № 1 «Баланс», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»	Розроблено форму внутрішньої звітності (ф. 1-ДС «Обсяги виробленої продукції з власної та давальницької сировини») та удосконалено існуючу форму фінансової звітності № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» в частині відображення операцій з давальницькою сировиною

Запропонований підхід базується на розвитку елементів методу бухгалтерського обліку і дозволяє відображати операції з давальницькою сировиною з урахуванням їх особливостей (сторона, яка передає початкову сировину (замовник), зберігає за собою право власності

і на неї, і на готову продукцію, отриману внаслідок її переробки, а інша сторона (переробник) лише виконує роботи з переробки даної сировини за відповідну плату), що сприяє підвищенню інформаційної місткості облікової інформації про рух давальницької сировини та послідовність її обробки для прийняття управлінських рішень щодо ефективності здійснення виробництва продукції на давальницьких умовах.

ВИСНОВКИ

Використання ресурсного підходу в процесі виробництва промислової продукції зумовлює виділення наступних видів продукції: продукція власного виробництва і продукція, виготовлена на давальницьких умовах (у підприємства-замовника); продукція з власної сировини і продукція з давальницької сировини (у підприємства-переробника).

Виділені види промислової продукції обумовлюють необхідність використання при побудові системи бухгалтерського обліку операцій з виробництва промислової продукції ресурсного підходу, в основу якого покладено набір ресурсів, який споживається суб'єктом господарювання при здійсненні виробничого процесу, що, безпосередньо, впливає на порядок формування об'єктів бухгалтерського обліку.

Таким чином, використання ресурсного підходу до підготовки облікової інформації про виробництво продукції власними силами та на давальницьких умовах сприяє підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень щодо здійснення операцій на давальницьких умовах.

Недостатній розвиток методичних засад бухгалтерського обліку процесу виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах зумовлює неповноту інформаційного забезпечення процесу управління промисловістю на мікро- та макрорівнях економіки. Розроблений пакет первинної документації щодо відвантаження (оприбуткування) давальницької сировини і результатів її переробки, процесу виробництва продукції, виготовленої з давальницької сировини, здачі (приймання) виконаних робіт з переробки такої сировини забезпечує підвищення достовірності відображення в бухгалтерському обліку замовника і переробника операцій з давальницькою сировиною. Визначений порядок використання підходів та методів оцінки для визначення вартості продуктів переробки давальницької сировини та виконаних робіт з її переробки; побудована система балансових (у замовника) і позабалансових (у переробника) рахунків для обліку таких операцій; удосконалені форми фінансової та розроблені форми внутрішньої звітності у замовника та переробника забезпечують посилення рівня інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень щодо вибору альтернативних способів здійснення господарської діяльності (на мікрорівні економіки) та розвитку промислового виробництва (на макрорівні економіки).

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Хамел Г. Конкурируя за будущее / Г. Хамел, К. К. Прахалад. – М. : Изд-во : Олимп-Бизнес, 2002. – 288 с.
2. Вернерфельт Б. Ресурсная трактовка фирмы / Б. Вернерфельт // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2006. – Вып. 1. – С. 103–118. – (Серия «Менеджмент»).
3. Барни Д. Б. Может ли ресурсная концепция принести пользу исследованиям в области стратегического управления? – Да. / Д. Б. Барни // Российский журнал менеджмента. – 2009. – Т. 7, № 2. – С. 71–92.
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. – К. : Ірпінь : ВТФ «Перун», 2003. – 1440 с.
5. Словник іншомовних слів / За ред. О. С. Мельничука. – К., 1985. – 966 с.
6. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия / Гл. ред. А. М. Румянцев. – М. : Советская энциклопедия, 1979. – Т. 3. – 623 с.

Стаття надійшла до редакції 22.05.2012 р.