

КЛАСИФІКАЦІЯ ЕКОНОМІЧНИХ ОБ'ЄКТІВ ЯК ОСНОВА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНОЮ СТІЙКІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

© Лоханова Н.О., 2007

Критично проаналізований ресурсно-процесний підхід до класифікації економічних об'єктів підприємства, обґрунтована доцільність застосування окремих групувань і надані власні пропозиції щодо побудови класифікацій ресурсів і господарських процесів, які можна прийняти в основу формування обліково-аналітичних моделей управління.

In clause the resource-process approach to classification of economic objects of the enterprise is critically analysed, the expediency of application of separate groupings is proved and own offers on construction of classifications of resources and economic processes which can be put in a basis of formation of accounting-analytical models of management are given.

Постановка проблеми. В умовах постійного ускладнення умов зовнішнього середовища, в яких змушені функціонувати вітчизняні підприємства, одним із найважливіших завдань системи управління є підтримання достатнього рівня економічної стійкості господарюючого суб'єкта. А це, своєю чергою, передбачає необхідність формування докладної обліково-аналітичної інформації про свою наявність ресурсів, якими володіє підприємство, а також про господарські процеси, що відбуваються всередині нього. При тому виникають завдання як чіткого з'ясування самого складу ресурсів і господарських процесів, що потребують уваги з боку системи управління, так і побудови їх розгорнутої класифікації. Проблема, з одного боку, має істотне теоретичне значення, оскільки дає змогу визначити підхід до розроблення планових і обліково-аналітичних моделей відповідних економічних об'єктів, а з іншого, й практичний характер, пов'язаний з використанням цих моделей у прийнятті управлінських рішень.

Аналіз досліджень і публікацій. Варто зазначити, що групування економічних ресурсів і процесів розглядали у межах розв'язання завдань з різних напрямків економічної науки, а саме: оперативного обліку, теорії бухгалтерського обліку, контролю, внутрішньовиробничого господарського розрахунку, управління. Зокрема в роботах І.І.Каракоза [1, с. 18], Б.І. Валуєва [2, с. 44–45], О.І. Паламарчука [3, с. 58–69], В.Ф. Максимової [4, с. 187–191] та інших у загальному вигляді визначені підходи до побудови класифікації ресурсів і процесів. Однак, здебільшого наведені класифікації містять істотні недоліки, зокрема для них характерні: фрагментарність, спірність окремих положень, необґрунтоване поєднання у межах однієї класифікації, як власне ресурсів, так і процесів, і результатів, що повинні мати порівняно самостійний характер, розбіжності в поглядах авторів щодо переліку об'єктів, які мають входити в основу класифікації тощо.

Отож, доцільним є подальший розгляд проблеми з метою побудови такої класифікації економічних об'єктів, яка б була позбавлена відповідних недоліків.

Цілі статті полягають в тому, щоб на підставі аналізу літературних джерел узагальнити відомі підходи до класифікації економічних ресурсів і господарських процесів і здійснити власну систематизацію групувань, які надалі можна покласти в основу формування обліково-аналітичних моделей управління.

Основний матеріал. Загалом аналіз класифікацій економічних об'єктів, наведених в літературних джерелах, дає змогу дійти висновку, що здебільшого застосовується ресурсно-

процесний підхід. При тому простежуються три основні його варіації. В одному випадку відокремлюються види діяльності, а у межах кожного з них – пов’язані з ними ресурси, в інших – ресурси і процеси розглядають як об’єкти одного порядку, в третіх – ресурси класифікують детальніше за центрами зберігання і використання [3, с. 58].

Варто зазначити, що застосування ресурсно-процесного підходу має сенс, оскільки дає змогу закласти підстави для визначення у загальному вигляді складу ресурсів і процесів, у межах яких вони рухаються. Однак, як правильно зазначено в [3, с. 58], об’єднання їх в одній класифікації певною мірою нівелює основні специфічні риси цих двох принципово різних груп об’єктів, розсіює увагу, призводить до зміщення понять, плутанини у виділенні класифікаційних ознак і підстав, врешті-решт – знижує можливість розкриття об’єктів з достатньою мірою широти і глибини.

Класифікації ресурсів, що розглянуті в літературі, ґрунтуються переважно на Марксовій концепції дослідження кругообігу промислового капіталу. Зокрема загальновизнаним є відокремлення трьох груп ресурсів: засобів праці, предметів праці, трудових ресурсів. Певною мірою розвинення цього занадто загального групування можна знайти в роботі Б.І. Валуєва [2, с. 44–45], в якій кругообіг господарських засобів підприємства подано у вигляді системи економічних об’єктів з виділенням додатково підсистеми грошових ресурсів та деталізацією кожної групи на об’єкти другого рівня.

При тому у складі класифікації ресурсів відокремлені: підсистема засобів праці (залучення засобів, їх наявність і стан, використання, відновлення, розрахункові взаємовідносини); підсистема предметів праці (придбання предметів праці, їх наявність та стан, використання, розрахункові взаємовідносини); підсистема трудових ресурсів: поповнення трудових ресурсів, їх наявність і стан, використання, відновлення, стимулювання праці, розрахункові взаємовідносини); підсистема виробництва: виробниче обслуговування основних цехів, виробництво продукції); підсистема збуту продукції: наявність і стан продукції, відвантаження, розрахункові взаємовідносини); підсистема грошових ресурсів: залучення грошових ресурсів, наявність і стан, використання, платежі і відрахування, розрахункові взаємовідносини) [2, с. 11].

Як бачимо, класифікація, з одного боку, наводить як самі ресурси, так і процеси, а з іншого, висвітлює власне ресурси з позицій процесів придбання, зберігання і використання. До її недоліків варто зарахувати і те, що: ресурси не класифіковані за якісними ознаками; незрозумілим є відокремлення складової “розрахункові взаємовідносини” стосовно всіх груп об’єктів, а щодо групи грошових ресурсів певною мірою простежується дублювання змісту групувань “платежі” і “розрахункові взаємовідносини”.

Одна з найрозгорнутіших класифікацій економічних ресурсів, яка частково позбавлена перелічених недоліків, наведена в [5]. У ній ресурси класифіковані за видами, технічними ознаками і властивостями, відношенням до стадій сукупного процесу функціонування, цільовим призначенням, відношенням до центрів зберігання і використання, доцільністю використання, відношенням до носіїв матеріальних витрат, нормами використання, нормативами запасів, центрами, формами і видами відповідальності, можливістю використання у виробництві. Саме ця класифікація, на наш погляд, і має бути застосована як базова для подальшого дослідження. Однак при тому, що ми ні в якому разі не заперечуємо позитивних рис наведеної класифікації, відмітимо, що вона не позбавлена певних неточностей і недоліків і це знову-таки пов’язане із плутаниною групувань ресурсів і процесів, дублюванням окремих групувань, необґрунтованістю відокремлення окремих ознак тощо.

Беручи за основу відповідну класифікацію, ми виділили і дещо змінили ті ознаки і групування, які, на нашу думку, мають найістотніше значення для побудови обліково-аналітичних моделей управління.

Загалом класифікацію ресурсів підприємства, на нашу думку, потрібно проводити за деякими ознаками. Однак визначальним по суті є групування за видами ресурсів.

У межах цього групування розмежуються:

– основні засоби (земельні ділянки, будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, інші основні засоби; інші необоротні матеріальні активи);

- капітальні інвестиції (капітальне будівництво; витрати на придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів);
- біологічні активи;
- нематеріальні активи (права користування природними ресурсами, права користування майном, права на знаки для товарів і послуг, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, гудвіл, інші нематеріальні активи);
- товарно-матеріальні ресурси (виробничі запаси, зокрема: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані для перероблення, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали; малоцінні та швидкозношувальні предмети; напівфабрикати власного виробництва; готова продукція; товари; інші);
- кошти в розрахунках (кошти у розрахунках з покупцями за товари, роботи і послуги; кошти у вексельних розрахунках; кошти у розрахунках з підзвітними особами; кошти в розрахунках з іншими дебіторами тощо);
- грошові кошти та їх еквіваленти (гроші в касі; інші грошові кошти; гроші на поточних рахунках в національній валюті; гроші на поточних рахунках в іноземних валютах; гроші на інших рахунках в банках);
- фінансові інвестиції (довгострокові фінансові інвестиції, поточні фінансові інвестиції) тощо.

Класифікація за видами економічних ресурсів є в основі виділення рахунків обліку у межах чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, хоча окремі об'єкти були названі нами дещо інакше, ніж це передбачено відповідним нормативним документом, наприклад, була введена група "біологічні активи" відповідно до термінології МСФО.

Поряд із класифікацією ресурсів за видами, можна виділити ще низку ознак, за якими можна здійснювати їхнє групування. Однак варто мати на увазі, що ці ознаки часто стосуються не до всіх ресурсів загалом, а до їх окремих груп.

Так, за приналежністю підприємству можна розмежувати власні ресурси і ресурси, що тимчасово знаходяться у розпорядженні підприємства – орендовані об'єкти або ресурси на відповідальному зберіганні, на комісії тощо; за можливістю використання – ресурси, що використовуються у діяльності і надлишкові; за відношенням до нормативів – ресурси у межах норм, понаднормативні ресурси, ресурси нижче від нормативу тощо.

Розглянемо класифікацію ресурсів без ув'язки з процесами, у межах яких відбувається їх рух, а потім звернемо увагу саме на групування господарських процесів.

Загалом можна виділити два підходи до класифікації господарських процесів, що склалися серед дослідників. Перший підхід передбачає виділення за ознакою економічного змісту трьох господарських процесів у складі об'єктів управління, загалом, і об'єктів обліку, зокрема, а саме: постачання, виробництва і збуту. Відокремлення цих трьох процесів є загальновизнаним і найпоширенішим у літературних джерелах, особливо з теорії бухгалтерського обліку, і не потребує додаткового обґрунтування.

У другому підході взято за основу те, що господарська діяльність поширюється за межі трьох основних господарських процесів. При тому окремі автори пропонують, з одного боку, відокремлювати більше ніж три процеси, з іншого, класифікують їх не тільки за економічним змістом, а й іншими ознаками.

Найповніше і найобґрунтованіше розглянув побудову класифікації господарських процесів Паламарчук А.І. [3, с. 67–70], котрий враховуючи мету попередження загроз економічної безпеки підприємства класифікував відповідні об'єкти за трьома ознаками: змістом і цільовою спрямованістю, складом, стадіями здійснення. Варто відмітити, що щодо групування за змістом і цільовою спрямованістю ним був застосований багаторівневий підхід до побудови самої класифікації, який потрібно визнати найприйнятнішим, оскільки він дає змогу не тільки визначити перелік процесів, що відбуваються на підприємстві, але й глибоко розкрити їх внутрішнє наповнення.

За змістом і цільовою спрямованістю процесів, що відбуваються у межах окремих сфер діяльності, на першому рівні класифікації були відокремлені: інвестиційна діяльність, матеріальне забезпечення, енергетичне забезпечення, конструкторська підготовка, технологічне забезпечення, виробниче обслуговування, господарське обслуговування, виготовлення продукції, збут, екологічний захист, соціальний захист [3, с. 67–70].

На наступному рівні класифікації був розкритий зміст кожного процесу. Зокрема в інвестиційній діяльності відокремлені дві групи процесів: довгострокове фінансове інвестування і капітальне інвестування. У межах матеріального забезпечення виділені процеси: придбання, зберігання, реалізації. У сфері збуту виділені процеси маркетингу, підготовки продукції до відвантаження та власне відвантаження. Аналогічно розкрито зміст інших господарських процесів та надано подальший рівень деталізації кожного з них.

На нашу думку, підхід Паламарчука А.І. є перспективним, оскільки в ньому розкрито склад господарських процесів з достатньою мірою глибини, що дозволяє обґрунтовано підходити до планування витрат за кожним процесом, організації аналітичного обліку та контролю, аналізу рівня витрат і пошуку резервів їх зниження.

Однак загалом беручи за основу відповідний підхід, ми не можемо не звернути увагу на недоліки, притаманні наведеній класифікації. На наш погляд, до останніх можна зарахувати таке:

1) неправильно розкрито зміст інвестиційної діяльності, зокрема у складі довгострокових фінансових інвестицій виділені інвестиції, що залучаються в економічний оборот підприємства, і фінансові інвестиції в діяльність інших підприємств. Як відомо, діяльність з залучення коштів в оборот господарюючого суб'єкта стосується не інвестиційної, а фінансової діяльності;

2) цілком правильно здійснено відокремлення фінансових інвестицій від поточного фінансового забезпечення, однак, необґрунтовано підпорядковано другий процес першому. Насправді вони є цілком самостійними та різноспрямованими. Так, якщо фінансові інвестиції спрямовані на вкладення коштів, то фінансове забезпечення, навпаки, на їх залучення;

3) автором занадто деталізований перший рівень класифікації процесів за змістом і цільовим призначенням. Так, вважаємо, що недоречно було відокремлювати такий процес, як “екологічний захист”, оскільки, на нашу думку, забезпечення екологічної безпеки має бути метою під час здійснення всіх господарських процесів, що відбуваються на підприємстві, починаючи з матеріально-технічного постачання, у межах якого перевагу потрібно надавати придбання екологічно чистої сировини та інших запасів, до виробництва, яке повинно забезпечувати виконання всіх потрібних вимог з погляду захисту навколишнього середовища, закінчуючи збутом, який може передбачати, наприклад, післяпродажне обслуговування реалізованої продукції з метою забезпечення наявних екологічних вимог;

4) іноді не зовсім коректно розкриті складові частини кожного господарського процесу. Наприклад, маркетинг розглядають як частину процесу збуту, хоча згідно з найпоширенішою на сьогодні думкою дослідників маркетинг не є підпорядкованим збутовій сфері і є ширшим поняттям.

Проаналізували один з можливих підходів до класифікації господарських процесів за змістом і цільовим призначенням, запропонований в [3, с. 67–70]. Однак варто зазначити, що визначені недоліки притаманні і угрупованням інших дослідників з певними уточненнями. Наприклад, автор [4, с. 187–191] також остаточно не вирішив плутанину з фінансовою і інвестиційною діяльністю і відповідними господарськими процесами, що можуть бути виділені в їх межах. З одного боку, він зробив цілком правильний висновок, що немає сенсу “виділяти окремий процес фінансового інвестування до економічного обороту підприємства через його штучну узагальненість, структурну неоднорідність...” і що інвестування у підприємство “вписується в процес формування власного капіталу”. З іншого боку, розглядаючи інвестиційну діяльність в [4, с. 189–190], залишається незрозумілим, яке місце мають займати фінансові інвестиції за межами підприємства і з яких складових повинен складатися відповідний процес. Основну увагу зосереджено лише на капітальних інвестиціях, які деталізовані за видами необоротних активів. Водночас здійснення фінансових інвестицій в цінні папери невластивої емісії та корпоративні права є достатньо розповсюдженими операціями, масштаби яких надалі лише поширюватимуться, і тому під час побудови класифікації господарських процесів потрібно виділити фінансове інвестування.

На нашу думку, під час класифікації господарських процесів за змістом і цільовим призначенням потрібно враховувати групування видів діяльності підприємства і в межах кожного з них розмежовувати процеси, що становлять їх зміст. Так, у межах фінансової діяльності потрібно виділити процеси формування власного капіталу і залучення та використання запозиченого капіталу. У межах операційної діяльності варто виділити процеси: матеріально-технічного постачання, наукового і конструкторсько-технологічного забезпечення, виробничого обслуговування, господарського обслуговування, виробництва виробів, маркетингу і збуту, забезпечення соціальної сфери. У складі інвестиційної діяльності доцільно виділити: процеси здійснення капітальних інвестицій (з відокремлення окремих складових за видами активів: в основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи) та процеси, пов'язані з фінансовим інвестуванням. При тому під фінансовим інвестуванням розуміють вкладення в різноманітні активи, які утримуються підприємством з метою отримання прибутку у вигляді відсотків, дивідендів та одержання інших вигод для інвестора. Як бачимо, таке розуміння відповідного процесу повністю відповідає підходу, визнаному в П(С)БО 12, і усуває змішування процесів вкладення і залучення фінансових ресурсів. На наступному етапі класифікації у межах кожного процесу доцільно виділити його складові. Своєю чергою необхідність і глибина подальшої деталізації залежить від особливостей кожної групи процесів і поставленої мети.

Поряд з класифікацією за змістом і цільовим призначенням, господарські процеси можуть бути класифіковані за складом, що передбачає відокремлення: окремих елементів незавершених процесів; вже завершених процесів і господарських операцій локального характеру, сукупних процесів функціонування, що здійснюються на відповідних стадіях кругообігу засобів. Оскільки це групування було добре обґрунтоване в [3, с. 67–70; 4, с. 189–190], і ми не маємо ніяких заперечень щодо нього, то лише звернемо увагу, що ця класифікація має немаловажне значення для реалізації всіх функцій управління, а особливо функції контролю. Також можна погодитись з доцільністю класифікації господарських процесів за стадіями [3, с. 67–70], яка передбачає розмежування процесів на стадії зародження, проходження і завершення господарських операцій.

Висновки. На підставі проведеного дослідження можна відзначити:

1. В економічній літературі переважно застосовується ресурсно-процесний підхід до класифікації економічних об'єктів, хоча доцільним є побудова розгорнутої і окремої класифікації як ресурсів, так і господарських процесів, що саме і реалізовано у статті.

2. Класифікація економічних ресурсів, на наш погляд, має обов'язково розкривати види ресурсів: основні засоби, капітальні інвестиції, біологічні активи, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти, кошти в розрахунках, фінансові інвестиції тощо. А також вона має визначати групування ресурсів за іншими ознаками: приналежністю підприємству, можливістю використання, щодо нормативів тощо.

3. Класифікацію господарських процесів варто здійснювати насамперед за змістом і цільовим призначенням, враховуючи групування видів діяльності підприємства і в межах кожного з них розмежовувати процеси, що становлять їх зміст. Крім того, класифікація господарських процесів має визначати їх склад та стадії здійснення.

Перспективи подальших досліджень пов'язані із розробленням матриці взаємозв'язку класифікацій економічних об'єктів, а також розробленням класифікації центрів виникнення загроз стосовно як ресурсів, так і господарських процесів у межах розв'язання завдання управління економічною стійкістю підприємства.

1. Каракоз И.И. *Вопросы теории оперативного учета.* – К.: КИНХ, 1965. – 72 с. 2. Валувев Б.И. *Управление экономикой в производственных объединениях легкой промышленности.* – М.: Легкая индустрия, 1977. – 216 с. 3. Паламарчук А.И. *Принципы и формы интеграции функции учета в усилении экономической безопасности промышленных предприятий.* Дис... канд. экон. наук: 08.06.04. – Одесса, 2001. – 185 с. 4. Максимова В.Ф. *Класифікація господарських процесів для цілей внутрішнього контролю // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності. Науковий збірник. Спецвипуск 15 (Ч. 2).* – Львів: Інтереко, 2005. – С. 187–191. 5. *Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б.И. Валувев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др.* – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.