

МАТЕРІАЛЬНІ РЕСУРСИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Проведено дослідження підходів різних авторів щодо трактування сутності поняття "матеріальні ресурси" та визначення їх основних складових

Постановка проблеми. Здійснення будь-якої господарської діяльності потребує використання різноманітних ресурсів: фінансових, матеріальних, трудових, енергетичних тощо. В сучасних умовах господарювання визначальну роль відіграють саме матеріальні ресурси, оскільки вони є основою для здійснення виробничої діяльності та займають найбільшу частку у собівартості виготовленої продукції. Рациональне використання матеріальних ресурсів, знижуючи собівартість продукції, є фактором зростання прибутку і рентабельності підприємства. Саме тому об'єктом нашого дослідження є матеріальні ресурси.

Мета дослідження. Визначення сутності поняття "матеріальні ресурси" та їх основних складових на підставі аналізу підходів авторів різних літературних джерел.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням зазначеної проблематики займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені як: А.Н. Азріліян, А.Б. Борисов, К.Д. Гордієнко, П.В. Іванюта, С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.П. Лугівська, Л.М. Тимошенко, О.А. Устенко, С.І. Юрій та інші, проте кожен з них наводить своє трактування поняття "матеріальні ресурси", яке різниться від інших, що в свою чергу, впливає на різноманіття вивчень складових матеріальних ресурсів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Будь-яка діяльність пов'язана з використанням матеріальних ресурсів, тому питання чіткого визначення поняття "матеріальні ресурси" заслуговує особливої уваги.

Особливу увагу необхідно приділити питанню трактування поняття "матеріальні ресурси" та визначення їх складових, оскільки на сьогодні відсутній єдиний підхід до даного питання.

В сучасних умовах господарювання категорія "матеріальні ресурси" в бухгалтерському обліку застосовується дуже рідко, адже вона є узагальнюючим поняттям, яке включає в себе велику кількість об'єктів бухгалтерського обліку. Виходячи з цього існує необхідність визначити, які ж саме об'єкти входять до складу матеріальних ресурсів, що сприятиме єдиному тлумаченню поняття "матеріальні ресурси".

Поняття "матеріальні ресурси" в літературі досить часто ототожнюється із поняттям "матеріальні активи", тому для чіткого розмежування цих понять вважаємо за необхідне визначити сутність активів.

Відповідно до П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [22] та П(С)БО 2 "Баланс" [23] *активи* – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких може привести до отримання економічних вигод в майбутньому.

Тому, відповідно до чинного законодавства з бухгалтерського обліку "активи" та "ресурси" це тотожні поняття. Відповідно, можна стверджувати, що й "матеріальні активи" та "матеріальні ресурси" є тотожними поняттями. Проаналізуємо праці вчених та визначимо їх точку зору щодо трактування даних понять.

Трактування поняття "матеріальні ресурси" різними вченими відображено у таблиці 1.

Таблиця 2. Визначення поняття "матеріальні ресурси" у довідковій літературі*

№ з/п	Автор	Джерело	Дефініція
1	2	3	4
1.	Азріліян А.Н.	Большой бухгалтерский словарь [1]	<i>Матеріальні ресурси</i> – предмети праці: сировина, основні та допоміжні матеріали, напівфабрикати, паливо, незавершене виробництво та відходи виробництва, а також запасні частини машин, призначені для ремонту обладнання, тара і тарні матеріали (С. 211)
2.	Борисов А.Б.	Большой экономический словарь [3]	<i>Матеріальні ресурси</i> – ресурси в матеріально-речовій формі (С. 382)
3.	Гордієнко Д.Д.	Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки [8]	<i>Матеріально-технічні ресурси</i> – матеріали, які є фізичними складовими товару, що експортується, енергія, паливо та нафта, які використовуються у процесі виробництва, у тому числі катализатори, що споживаються у процесі їх використання з метою одержання зазначеного товару (С. 212)
4.	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	Фінансово-економічний словник [12]	<i>Матеріальні ресурси</i> – основні та допоміжні матеріали, виробі, конструкції, сировина, паливо, незавершене виробництво і відходи власного виробництва, тара й тарні матеріали, а також запасні частини, призначені для ремонту обладнання. (С. 783)
5.	Золотогоров В.Г.	Экономический словарь по экономике [13]	<i>Матеріальні ресурси</i> – комплекс речових елементів (засобів та предметів праці), призначених для обробки або переробки в процесі виробництва (машини та обладнання, сировина, основні та допоміжні матеріали, напівфабрикати тощо.) (С. 377)
6.	Іванюта П.В., Лугівська О.П.	Управління ресурсами і витратами [14]	<i>Матеріальні ресурси</i> – це як предмети праці, так і засоби праці тобто засоби виробництва (С. 95)
7.	Мочерний С.В.	Економічна енциклопедія: Том 2 [18]	<i>Матеріальні ресурси</i> – основні та оборотні засоби виробництва, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та є матеріальною базою підприємства чи галузі (С. 275)
8.	Мочерний С.В.	Економічна енциклопедія: Том [19]	<i>Ресурси матеріальні та сировинні</i> – сукупність предметів праці, що використовуються в народному господарстві країни у процесі виробництва матеріальних благ і послуг (С. 207)
9.	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.	Економічний енциклопедичний словник: Том 1 [20]	<i>Матеріальні ресурси</i> – основні та оборотні засоби, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріально-речову базу (С. 463)
10.	Тимошенко Л.М.	Економіка і економія [25]	<i>Матеріальні ресурси</i> або предмети праці, є однією із складових частин засобів виробництва. Їх основу становлять сировина й матеріали (С. 89)

*Джерело: власна розробка автора

Виходячи з даних таблиці 1, бачимо, що серед вчених відсутня однакова думка щодо визначення поняття "матеріальні ресурси". Так, А.Н. Азріліян, С.В. Мочерний, Л.М. Тимошенко під матеріальними ресурсами розуміють предмети праці. В.Г. Золотогоров, П.В. Іванюта та О.П. Лугівська матеріальні ресурси визначають як предмети і засоби праці. Г.Л. Вознюк, Д.Д. Гордієнко та А.Г. Загородній матеріальні ресурси розглядають лише як матеріали. Найбільш широко поняття "матеріальні ресурси" трактують С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій, які

розглядають матеріальні ресурси як основні та оборотні засоби, які використовуються у виробничому процесі.

Ми погоджуємося з пропозицією зазначених авторів щодо трактування поняття "матеріальні ресурси" і пропонуємо під *матеріальними ресурсами* розуміти основні та оборотні засоби, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріально речову базу.

З метою порівняння категорій "матеріальні ресурси" і "матеріальні активи" та встановлення їх взаємозв'язку, необхідно розглянути поняття матеріальних активів (табл. 2).

Таблиця 2. Визначення поняття "матеріальні активи" у довідковій літературі*

№ з/п	Автор	Джерело	Дефініція
1	2	3	4
1.	Азріліян А.Н.	Большой экономический словарь [2]	Активи матеріальні – активи, які мають фізичну природу та є матеріальними об'єктами (С. 22)
2.	Бутинець Ф.Ф.	Бухгалтерський словник [5]	Матеріальні активи – активи в будь-якому вигляді, що відрізняються від коштів, цінних паперів, деривативів та нематеріальних активів (С. 9)
3.	Гордієнко Д.Д.	Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері [7]	Матеріальний актив – основні фонди та оборотні активи у будь-якому виді, що відрізняється від коштів, цінних паперів, деривативів та нематеріальних активів (С. 118)
4.	Завадський І.С., Осовська Г.В., Юркевич О.О.	Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємство [11]	Активи матеріальні – основні фонди та оборотні активи в будь-якому вигляді, що відрізняються від коштів, цінних паперів, дивідендів та нематеріальних активів (С. 14)
5.	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	Фінансово-економічний словник [12]	Матеріальні активи – основні фонди й оборотні активи будь-якого виду, відмінного від коштів, цінних паперів, деривативів та нематеріальних активів. До активів матеріальних належать активи, які мають речову (матеріальну) форму, зокрема: основні засоби, незавершені капітальні вкладення, обладнання, призначене до монтажу, виробничі запаси сировини і матеріалів, запаси малоцінних і швидкозношуваних предметів, обсяги незавершеного виробництва, запаси готової продукції, призначеної до реалізації, інші види матеріальних активів (С. 23)
6.	Мочерний С.В.	Економічний словник-довідник [17]	Матеріальні активи – основні фонди та оборотні активи в будь-якому вигляді, що відрізняються від коштів, цінних паперів, дивідендів та нематеріальних активів (С. 14)
7.	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.	Економічний енциклопедичний словник: Том 1 [20]	Активи матеріальні – основні фонди та оборотні активи різних видів, які відрізняються від нематеріальних активів (С. 11)

*Джерело: власна розробка автора

За даними вище наведеної таблиці видно, що більшість авторів, а саме Ф.Ф. Бутинець, Д.Д. Гордієнко, І.С. Завадський, Г.В. Осовська, О.О. Юркевич, А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, С.В. Мочерний, під поняттям "матеріальні активи" розуміють основні фонди та оборотні активи в будь-якому вигляді, які відрізняються від коштів, цінних паперів, деривативів та нематеріальних активів. Тобто це активи, які мають матеріально-речову форму, як було зазначено А.Н. Азріліяном, Г.Л. Вознюк та А.Г. Загороднім.

З врахуванням вимог чинного законодавства та поглядів вчених, можна запропонувати наступне визначення матеріальних активів. *Матеріальні активи* – це основні та оборотні активи, які мають матеріально-речову форму, а саме: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні вкладення, виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, товари, незавершене виробництво.

Дослідивши довідкову літературу, можемо сказати, що матеріальні активи включають в себе всі активи підприємства, які мають матеріально-речову форму та призначені для господарської діяльності. Матеріальні ресурси – це активи підприємства, які мають матеріально-речову форму та призначені для виробничого процесу. Результати дослідження засвідчують незначну різницю між поняттями "матеріальні ресурси" та "матеріальні активи". З метою більш точного розмежування даних понять необхідно розглянути складові елементи матеріальних ресурсів та матеріальних активів.

Як уже було зазначено, до складу матеріальних активів відносять основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні вкладення, виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, товари, незавершене виробництво.

Визначення основних складових матеріальних ресурсів наведено в таблиці 3.

Таблиця 3. Основні складові матеріальних ресурсів*

Автор Складова матеріальних ресурсів	Автори								Разом
	Азріліян А.Н. [2]	Булавина П.Н. [4]	Горюньська Л. [9]	Гуцайлюк З.В. [10]	Іванюта П.В., Лувівська О.П. [14]	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. [20]	Рудюк Г.Г. [24]	Тимошенко Л.М. [25]	
Засоби праці					+				1
Предмети праці	+				+			+	3
Основні засоби			+			+	+		2
Інші необоротні матеріальні активи			+				+		2
Оборотні засоби						+			1
Сировина й матеріали	+			+	+		+	+	5
Тара й тарні матеріали				+	+				2
Напівфабрикати власного виробництва					+		+		2
Паливо	+			+	+		+		4
Запасні частини	+			+	+		+	+	4
Будівельні матеріали					+				1
Малоцінні та швидкозношувані предмети		+			+		+		3
Купівельні напівфабрикати	+			+	+		+		4
Незавершене виробництво					+		+		2
Готова продукція		+			+				2
Товари		+			+				2

*Джерело: власна розробка автора

За даними таблиці 3, більшість авторів (А.Н. Азріліян, З.В. Гуцайлюк, П.В. Іванюта, О.П. Лувівська, Г.Г. Рудюк) до складу матеріальних ресурсів включають сировину й матеріали, паливо, запасні частини, купівельні напівфабрикати. Деякі автори (П.В. Іванюта, О.П. Лувівська, Г.Г. Рудюк) також виділяють будівельні матеріали, тару й тарні матеріали, напівфабрикати власного виробництва. Усі ці об'єкти входять до складу виробничих запасів, які в свою чергу виступають предметами праці. Також деякі автори відносять

основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які є засобами праці. П.В. Іванюта, О.П. Лувівська та Г.Г. Рудюк до матеріальних ресурсів відносять незавершене виробництво та малоцінні швидкозношувані предмети. І лише Л.Н. Булавина, П.В. Іванюта та О.П. Лувівська до складу матеріальних ресурсів відносять готову продукцію та товари.

Отже, основними складовими матеріальних ресурсів є наступні:

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи;
- незавершене будівництво;
- виробничі запаси;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- незавершене виробництво;
- готова продукція;
- товари.

Аналіз поглядів стосовно виділення складових матеріальних ресурсів та матеріальних активів, дозволяє дійти висновку, що дані поняття є тотожними, тому сутність матеріальних ресурсів можна трактувати наступним чином.

Матеріальні ресурси (матеріальні активи) – це основні та оборотні активи, які мають матеріально-речову форму та використовуються при здійсненні господарської діяльності підприємства.

Усі складові матеріальних ресурсів, які виділяються різними авторами, можна поділити за двома основними ознаками, за оборотністю та виробничим призначенням (рис. 1).



Рис. 2. Класифікація матеріальних ресурсів*

*Джерело: власна розробка автора

Дослідивши поняття “матеріальні ресурси”, можна сказати, що дана категорія є досить широким поняттям, адже до її складу входить багато аналітичних об’єктів, кожен з яких заслуговує на особливу увагу. Коротку характеристику матеріальних ресурсів наведено у таблиці 4.

Таблиця 4. Характеристика матеріальних ресурсів

№ з/п	Види матеріальних ресурсів	Характеристика матеріальних ресурсів
За оборотністю		
Необоротні ресурси		
1.	Основні засоби	<i>Основні засоби</i> – сукупність матеріально-речових цінностей, що використовуються в процесі праці протягом декількох циклів, зберігають свою натуральну форму та поступово, частинами переносять свою вартість на готову продукцію
2.	Інші необоротні матеріальні активи	<i>Інші необоротні матеріальні активи</i> – матеріальні активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше одного року) і які не входять до складу основних засобів
3.	Незавершене будівництво	<i>Незавершене будівництво</i> – будівництво, об’єкт якого не було закінчено у звітному періоді
Оборотні ресурси		
4.	Виробничі запаси	<i>Виробничі запаси</i> – продукція виробничо-технічного призначення, що знаходиться на підприємстві або будівництві споживачів і, відповідно, вступає в сферу виробництва, але ще не використана безпосередньо в процесі виробництва
5.	Малоцінні та швидкозношувані предмети	<i>Малоцінні та швидкозношувані предмети</i> – інструменти та пристрої загального призначення, а також малоцінний інвентар із терміном служби меншим від одного року (незалежно від вартості) або вартістю меншою, ніж нормативно встановлена мінімальна сума за одиницю (незалежно від терміну служби); спеціальні інструменти і спеціальні пристрої (незалежно від їх вартості); спеціальний одяг, спеціальне взуття і постільні речі (незалежно від їх вартості і терміну служби)
6.	Незавершене виробництво	<i>Незавершене виробництво</i> – виробництво продукції, яка не пройшла повної обробки, передбаченої технологічним процесом, а також незавершених робіт, які внаслідок цього не можна віднести до готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг
7.	Готова продукція	<i>Готова продукція</i> – частина матеріально-виробничих запасів організації, призначена для продажу, що являється кінцевим результатом виробничого процесу, закінчена обробкою (комплектуванням), технічні та якісні характеристики якої відповідають умовам договору або вимогам інших документів, у випадках, встановлених законодавством
8.	Товари	<i>Товари</i> – частина матеріально-виробничих запасів організації, придбана або отримана від інших юридичних і фізичних осіб та призначена для продажу або перепродажу без додаткової обробки
За виробничим призначенням		
9.	Засоби праці	До <i>засобів праці</i> відносяться машини та обладнання, інструменти та прилади, виробничі будинки та приміщення, засоби переміщення вантажу, засоби зв’язку. Всього загальним засобом праці являється земля
10.	Предмети праці	<i>Предмети праці</i> – все те, що підлягає обробці, на що направлена праця людини в процесі виробництва матеріальних благ

*Джерело: власна розробка автора

Таким чином, матеріальні ресурси – це такі об'єкти бухгалтерського обліку, за допомогою яких створюються різноманітні блага та безпосередньо самі блага, які мають матеріально-речову форму.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході дослідження було встановлено, що відсутнє єдине розуміння сутності категорії “матеріальні ресурси”, адже не існує єдиної точки зору щодо трактування даної категорії. На підставі огляду та аналізу різних літературних джерел було запропоновано власне трактування поняття “матеріальні ресурси” та наведено класифікацію їх складових. За результатами дослідження встановлено, що поняття матеріальних ресурсів та матеріальних активів тотожними, а тому матеріальні ресурси – це основні та оборотні засоби, які використовуються (або можуть бути використані) у господарській діяльності та мають матеріально-речову форму.

Список використаної літератури:

1. *Азрилиян А.Н.* Большой бухгалтерский словарь / А.Н. Азрилиян. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
2. *Азрилиян А.Н.* Большой экономический словарь / А.Н. Азрилиян. – 4-е изд. доп. и перераб. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
3. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
4. *Булавина Л.Н.* Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов: Учеб. Пособие. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 144 с.
5. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський словник / [За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
6. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [8-ме вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
7. *Гордієнко Д.Д.* Економічний тлумачний словник. [Понятійна база законодавства України у сфері економіки] / Д.Д. Гордієнко. – К.: КНТ, 2006. – 308 с.
8. *Гордієнко Д.Д.* Економічний тлумачний словник. [Понятійна база законодавства України у сфері економіки (Вид. 2-е, перероб. і доп.)] / Д.Д. Гордієнко. – К.: КНТ, 2007. – 360 с.
9. *Городянська Л.* Відтворення необоротних матеріальних ресурсів у вітчизняній обліково-аналітичній системі / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 4-8
10. *Гуцайлюк З.В.* Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности / З.В. Гуцайлюк. – К.: Техника, 1983. – 104с.
11. *Завадський Й.С.* Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємство. Навч.-метод. посібник / Й.С. Завадський, Г.В. Осовська, О.О. Юркевич. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 444 с.
12. *Загородній А.Г.* Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
13. *Золотогоров В.Г.* Экономический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Польша, 1997. – 571 с.
14. *Іванюта П.В.* Управління ресурсами і витратами / П.В. Іванюта, О.П. Лугівська: [Навч. Посіб. / За ред. Д.е.н., проф. Іванюти С.М.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 320 с., С. 9.
15. *Коноплицький В.* Це – бізнес: тлумачний словник економічних термінів / В. Коноплицький, Г. Філіна. – К.: МСП “Альтерпрес”, 1996. – 448 с.
16. *Майданевич Ю.П.* Визначення активів підприємства та їх класифікація / Ю.П. Майданевич. – Вісник ЖІТІ, 2002. – № 20. – 166-169/
17. *Мочерний С.В.* Економічний словник-довідник: [За ред. док. Екон. Наук. Проф. С.В. Мочерного / Худож. Оформ. В.М. Штогриня] / С.В. Мочерний. – К.: Феміна, 1995. – 368 с.
18. *Мочерний С.В.* Економічна енциклопедія: у трьох томах. [Том 2 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін.] / С.В. Мочерний. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.
19. *Мочерний С.В.* Економічна енциклопедія: у трьох томах. [Том 3 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін.] / С.В. Мочерний. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с.
20. *Мочерний С.В.* Економічний енциклопедичний словник: [У 2 т. Т.1 / За ред. С.В. Мочерного] / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій. – Львів: Світ, 2005. – 616 с., С.463
21. Организация производства и обслуживания на предприятиях общественного питания: Учебник для технол. фак. торг. вузов / [Бережной И.Г., Маргелов В.Н., Петров Г.А., Семенов В.И., Беляев М.И.]. – [2-е изд. перераб. и доп.]. – М.: Экономика, 1980. – 296 с.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dinai.com/Docs/nsbu/standart-1.doc
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99>
24. *Рудюк Г.Г.* Активи підприємства – питання визначення, класифікації, складу та розміщення їх у балансі / Г.Г. Рудюк. – Вісник ЖІТІ, 1997. – № 6, С. 104-110
25. *Тимошенко Л.М.* Економіка і економія / Л.М. Тимошенко. К., Вид-во політичної літератури України. 1982. – 166 с.

МИХАЛЬЧИШИНА Л.Г. – викладач Вінницького національного аграрного университету