

МАТЕРІАЛЬНІ РЕСУРСИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Проаналізовано сутність поняття “матеріальні ресурси”, їх складові та встановлено зв'язок з об'єктами бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Господарська діяльність будь-якого суб'єкта господарювання нерозривно пов'язана з використанням економічних ресурсів різних видів: фінансових, матеріальних, трудових, інформаційних тощо. Значна частка в структурі економічних ресурсів суб'єкта господарювання належить матеріальним ресурсам. Сьогодні склалася ситуація, коли в економічній літературі оперують поняттям “матеріальні ресурси”, а також використовують його для розрахунку економічного потенціалу підприємства, однак відсутні чітке його визначення та перелік складових матеріальних ресурсів. Неоднозначність у визначенні складових матеріальних ресурсів призводить до неможливості на основі даних бухгалтерського обліку достовірно визначити вартісне вираження матеріальних ресурсів та релевантно оцінити економічний потенціал суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень. Питання матеріальних ресурсів піднімали в кандидатських дисертаціях, у тому числі питання бухгалтерського обліку та контролю вказаного об'єкта на прикладі діяльності підприємств легкої промисловості України – Алфаал Хаиел (1996 р.) та М.Т. Шендригоренко (2000 р.) на прикладі діяльності гірничо-видобувних підприємств м. Кривого Рогу; питання бухгалтерського обліку в системі управління матеріальними ресурсами промислового підприємства досліджувала Т.М. Сльозко (2006 р.); питання удосконалення економічного аналізу використання матеріальних ресурсів – Н.І. Сарай (2006 р.).

Метою дослідження є уточнення поняття “матеріальні ресурси” та визначення їх складових для підвищення достовірності їх вартісного вираження та оцінки економічного потенціалу підприємства.

Виклад основного матеріалу. В сучасних умовах господарювання поняття “матеріальні ресурси” є узагальнюючим і в бухгалтерському обліку практично не застосовується. Однак, в інших галузях економічної науки дане поняття набуло широкого використання, без одночасного чіткого визначення його складових. Виходячи з цього існує необхідність визначити, які ж саме об'єкти входять до складу матеріальних ресурсів. Визначення поняття «матеріальні ресурси» наведено в більшості економічних словників (табл.1)

Таблиця 1. Визначення поняття “матеріальні ресурси” в довідковій та навчальній літературі

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Азріліян А.Н. [1]	Матеріальні ресурси – 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. [3]	Матеріальні ресурси – ресурси в матеріально-речовій формі (с. 382)
3	Гордієнко Д.Д. [5]	Матеріально-технічні ресурси – матеріали, які є фізичними складовими товару, що експортується, енергія, паливо та нафта, які використовуються у процесі виробництва, у тому числі каталізатори, що споживаються у процесі їх використання з метою одержання зазначеного товару (с. 212)

Продовження табл. 1

1	2	3
4	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [8]	Матеріальні ресурси – основні та допоміжні матеріали, вироби, 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. [9]	Матеріальні ресурси – 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. [10]	Матеріальні ресурси – це як предмети праці, так і засоби праці тобто засоби виробництва (с. 95)
7	Мочерний С.В. [12]	Матеріальні ресурси – 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. [14]	Ресурси матеріальні та сировинні – 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. [13]	Матеріальні ресурси – основні та оборотні засоби, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріально-речову базу (с. 463)
10	Суков Г.С. [17]	Матеріальні ресурси – це джерела забезпечення процесу виробництва, що виступають одним з видів економічних ресурсів і охоплюють засоби виробництва (засоби і предмети праці) (с. 188-189)
11	Тимошенко Л.М. [18]	Матеріальні ресурси або предмети праці, є однією із складових частин засобів виробництва. Їх основу становлять сировина й матеріали (с. 89)

Наведене вище дозволяє стверджувати, що існують наступні підходи до трактування поняття “матеріальні ресурси”, зокрема:

Матеріальні ресурси визначають як *предмети праці* А.Н. Азріліян [1], С.В. Мочерний [14], Л.М. Тимошенко [18].

Сукупність предметів та засобів праці під матеріальними ресурсами розуміють В.Г. Золотогоров [9], П.В. Іванюта та О.П. Лугівська [10], Г.С. Суков [17].

Дещо іншу позицію займають С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій [13], Мочерний С.В. [12], які трактують матеріальні ресурси як *основні та оборотні засоби*, що використовуються у виробничому процесі.

Борисов А.Б. [3] під матеріальними ресурсами розуміє *ресурси в матеріально-речовій формі*.

Гордієнко Д.Д. [5], Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [8] наводять окремі види матеріальних ресурсів, не зазначаючи при цьому узагальнюючого визначення.

Отже, серед авторів немає одностайності у визначенні поняття “матеріальні ресурси”.

Наступним етапом дослідження є уточнення складових матеріальних ресурсів (табл. 2).

Таблиця 2. Основні складові матеріальних ресурсів

Складова матеріальних ресурсів	Автор									
	Азріліян А.Н. [2]	Булавіна Л.Н. [1]	Городянська Л. [6]	Гуцайлюк З.В. [7]	Іванюта П.В., Лугівська О.П. [10]	Кавторова Я. [11]	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. [13]	Рудюк Г.Г. [16]	Тимошенко Л.М. [18]	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Сировина й матеріали	+			+	+	+		+	+	6

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Паливо	+			+	+	+		+		5
Запасні частини	+			+	+	+		+		5
Малоцінні та швидкозношувані предмети		+			+	+		+		4
Купівельні напівфабрикати	+			+	+			+		4
Основні засоби			+				+	+		3
Готова продукція		+			+	+				3
Товари		+			+	+				3
Предмети праці	+				+				+	3
Незавершене виробництво					+	+		+		3
Тара й тарні матеріали				+	+	+				3
Напівфабрикати власного виробництва					+	+		+		3
Інші необоротні матеріальні активи			+					+		2
Засоби праці					+					1
Будівельні матеріали					+					1
Поточні біологічні активи						+				1
Виробничі запаси						+				1
Інші запаси (брак у виробництві, відходи виробництва)						+				1

Аналіз наведених в табл. 2 складових матеріальних ресурсів дає підстави стверджувати, що у складі матеріальних ресурсів виділяють як оборотні активи, зокрема запаси, так і необоротні активи.

Так, найчастіше до складу матеріальних ресурсів автори включають:

– *сировину й матеріали* (А.Н. Азріліян [2], З.В. Гуцайлук [7], П.В. Іванюта, О.П. Лугівська [10], Я. Кавторєва [11], Г.Г. Рудюк [16], Л.М. Тимошенко [18]);

– *паливо* (А.Н. Азріліян [2], З.В. Гуцайлук [7], П.В. Іванюта, О.П. Лугівська [10], Я. Кавторєва [11], Г.Г. Рудюк [15]);

– *запасні частини* (А.Н. Азріліян [2], З.В. Гуцайлук [7], П.В. Іванюта, О.П. Лугівська [10], Я. Кавторєва [11], Г.Г. Рудюк [16]);

– *купівельні напівфабрикати* (А.Н. Азріліян [2], З.В. Гуцайлук [7], П.В. Іванюта, О.П. Лугівська [10], Г.Г. Рудюк [16]).

У складі матеріальних ресурсів виділяють також *будівельні матеріали* (П.В. Іванюта, О.П. Лугівська [10]), *тару й тарні матеріали* (З.В. Гуцайлук [7], П.В. Іванюта, О.П. Лугівська [10], Я. Кавторєва [11]).

Усі зазначені вище об'єкти з позиції бухгалтерського обліку входять до складу виробничих запасів.

Також спостерігається тенденція до виділення у складі матеріальних ресурсів інших видів запасів, зокрема:

– *напівфабрикатів власного виробництва* (П.В. Іванюта, О.П. Лугівська [10], Я. Кавторєва [11]);

– *незавершеного виробництва та малоцінних швидкозношуваних предметів* (П.В. Іванюта, О.П. Лугівська [10] та Г.Г. Рудюк [16]);

– *готової продукції та товарів* (Л.Н. Булавина [4], П.В. Іванюта, О.П. Лугівська [10]);

– *поточних біологічних активів й інших запасів* (брак у виробництві та відходи виробництва) – Я. Кавторєва [11].

Враховуючи вищевикладене, можна стверджувати, що в переважній більшості випадків до складових матеріальних ресурсів відносять запаси, представлені в Плані рахунків бухгалтерського обліку [15], крім продукції сільськогосподарського виробництва.

Іншою є позиція авторів, які вважають за доцільне у складі матеріальних ресурсів виділяти основні засоби (Л. Городянська [6], Я.С. Ларіна, С.В. Мочерний, О.А. Устенко, С.І. Юрій [13], Г.Г. Рудюк [16],) та інші необоротні матеріальні активи (Л. Городянська [6], Г.Г. Рудюк [16]).

Такі суттєві розбіжності у виділенні складових матеріальних ресурсів призводять до неточного визначення вартісного вираження матеріальних ресурсів та оцінки з їх урахуванням економічного потенціалу суб'єкта господарювання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На підставі проведеного аналізу сутності та складу матеріальних ресурсів можна стверджувати наступне:

1. Поняття "матеріальні ресурси" є узагальнюючим і в бухгалтерському обліку практично не застосовується. Однак, в інших галузях економічної науки дане поняття набуло широкого використання, без одночасного чіткого визначення його складових.

2. Аналіз складових матеріальних ресурсів дає підстави стверджувати, що у складі матеріальних ресурсів виділяють як оборотні активи, зокрема запаси, так і матеріальні необоротні активи. Це призводить до неточного визначення вартісного вираження матеріальних ресурсів та оцінки з їх урахуванням економічного потенціалу суб'єкта господарювання.

3. Питання доцільності віднесення необоротних матеріальних активів та їх видів до складу матеріальних ресурсів суб'єкта господарювання залишається відкритим.

ЛІТЕРАТУРА:

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] / Л.Н. Булавина. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 144 с.

5. *Гордієнко Д.Д.* Економічний тлумачний словник [Понятійна база законодавства України у сфері економіки] / Д.Д. Гордієнко. – [Вид. 2-е, перероб. і доп.]. – К.: КНТ, 2007. – 360 с.

6. *Городянська Л.* Відтворення необоротних матеріальних ресурсів у вітчизняній обліково-аналітичній системі / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 4-8/

7. *Гуцайлюк З.В.* Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности / З.В. Гуцайлюк. – К.: Техника, 1983. – 104 с.

8. *Загородній А.Г.* Фінансово-економічний словник / [А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк]. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.

9. *Золотогоров В.Г.* Экономический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Польша, 1997. – 571 с.

10. *Іванюта П.В.* Управління ресурсами і витратами: [навч. посіб.] / [П.В. Іванюта, О.П. Лугівська]. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 320 с.

11. *Кавторєва Я.* Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: коментарі / Я. Кавторєва. – Х.: Фактор, 2009. – 1328 с.

12. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія: [у трьох томах] / С.В. Мочерний. – [Том 2 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.
13. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: [У двох томах] / [С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій]. – [Т. 1 / За ред. С.В. Мочерного]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
14. Мочерний С.В. Політична економія: [Навч. посіб.] / С.В. Мочерний. – К.: Знання-Прес, 2002. – 687 с.
15. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291: за станом на 18 листопада 2008 р. [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99&p=1298038204291796>
16. Рудюк Г.Г. Активи підприємства – питання визначення, класифікації, складу та розміщення їх у балансі / Г.Г. Рудюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 1997. – № 6. – С. 104 – 110.
17. Суков Г.С. Вирішення проблем обліку запасів / Г.С. Суков. – Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 2(32). – С. 187-195
18. Тимошенко Л.М. Економіка і економія / Л.М. Тимошенко. – К., Вид-во політичної літератури України, 1982. – 166 с.