

- фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»: Положення № 182/4 від 27 вересня 2007 року зі змінами та доповненнями // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr2_4230-07.
7. Про затвердження Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні: Рішення АПУ № 182/3 від 27 вересня 2007 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN32612.html.
 8. Про затвердження Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків: Рішення Аудиторської палати України № 184/4 від 15 листопада 2007 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr4_4230-07.
 9. Перевірка системи контролю якості: права, обов'язки, відповідальність // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://devisu.ua/uk/inshe/economiko-pravove-zabezpechennya/5566-perevirka-sistemi-kontrolyu-jakosti-prava-obovjazki-vidpovidalnist>.
 10. Коментар компанії «Ernst & Young» в Україні з приводу запропонованих Міністерством фінансів України змін до законодавства про аудиторську діяльність // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ey.com/UA/uk/Newsroom/News-releases/Press-release---2013-08-21>.

УДК 657.42

Глебова Н.В.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри бухгалтерського обліку

Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Проаналізовано макроекономічні показники зміни вартості матеріальних активів на підприємствах України. Розглянуто облікову класифікацію матеріальних активів підприємства залежно від їх функціонального призначення в процесі виробництва. Визначено особливості організації обліку матеріальних активів. Запропоновано алгоритм визначення сутності матеріального активу та його облікове відображення.

Ключові слова: активи підприємства, основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, запаси, організація обліку.

Глебова Н.В. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Проанализированы макроэкономические показатели изменения стоимости материальных активов на предприятиях Украины. Рассмотрено учетную классификацию материальных активов предприятия в зависимости от их функционального назначения в процессе производства. Определены особенности организации учета материальных активов. Предложен алгоритм определения сущности материального актива и его учетное отражение.

Ключевые слова: активы предприятия, основные средства, малоценные необоротные материальные активы, запасы, организация учета.

Gliebova N.V. FEATURES OF TANGIBLE ASSETS ACCOUNTING ORGANIZATION AT THE ENTERPRISE

Have been analyzed changes macroeconomic indicators of tangible assets value on the enterprises of Ukraine. Reviewed the tangible assets accounting classification on the enterprise depending on their function in the production process. The features of tangible assets accounting organization were determined. An algorithm is proposed for determining the essence of a tangible asset and a reflection of his registration.

Keywords: enterprise assets, fixed assets, low-value noncurrent tangible assets, inventories, accounting organization.

Постановка проблеми. Одним із елементів активів підприємства є матеріальні активи. Матеріальні активи використовуються у виробничому процесі та формують його матеріально-речовинну базу. У положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) не наведене визначення поняття «матеріальні активи». Проте в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено визначення активів, а саме: «активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [1]. Немає визначення матеріальних активів і в законах України.

До складу матеріальних активів підприємства відносяться основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, що належать до складу необоротних активів, та запаси (сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція, товари), що належать до складу оборотних активів. Отже поняття «матеріальні активи» можна розглядати в двох аспектах, як необоротні активи або як оборотні активи. Залежно від цього виникають особливості організації їх обліку на підприємстві, а також класифікація матеріальних активів впливає на ліквідність балансу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми обліку основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів і їх використання внесли провідні вчені-економісти: М.Т. Білуха, В.Г. Гетьман, М.Я. Дем'яненко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огічук. Інших вчених турбують проблеми розвитку обліку виробничих запасів, яким присвятили свої наукові праці Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, Л.В. Жилкіна, З.В. Гуцайлюк, М.В. Кужельний, В.С. Рудницький, Н.М. Ткаченко, В.В. Сошко, П.С. Смоленюк.

Особливу увагу необхідно звернути на динаміку макроекономічних показників зміни вартості матеріальних активів на підприємствах України. На рисунку 1. наведено динаміку зміни вартості необоротних та оборотних активів до складу яких входять і матеріальні активи в тому числі.

За досліджуваний період з 2009 по 2013 роки вартість активів поступово збільшується. У структурі активів їх питома вага майже однакова та динаміка зміни вартості також має схожу тенденцію розвитку.

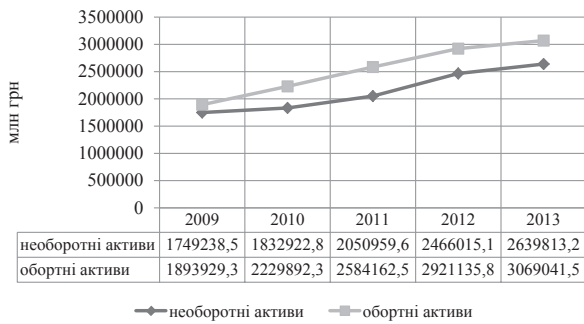


Рис. 1. Динаміка зміни вартості необоротних та оборотних активів на підприємствах України в 2009-2013 роках

Розроблено за джерелом [2]

Причиною збільшення вартості активів є інфляційні процеси та кризовий стан економіки України. При цьому підприємства повинні намагатися збільшувати частку більш ліквідних активів, тобто запасів у структурі матеріальних активів (винятком є підприємства капіталоемних галузей економіки).

На рисунку 2 і 3 наведено динаміку зміни питомої ваги основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та запасів у структурі відповідної групи активів.

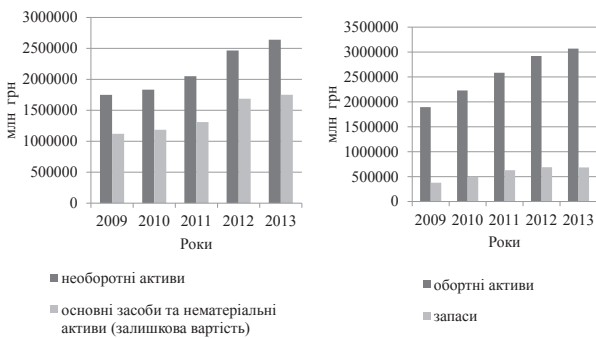


Рис. 2. Питома вага основних засобів та нематеріальних активів у структурі необоротних активів

Рис. 3. Питома вага запасів у структурі оборотних активів

Розроблено за джерелом [2]

Залишкова вартість основних засобів та нематеріальних активів за досліджуваній період поступово збільшується. У структурі необоротних активів їх питома вага складає більш ніж 60%. У структурі оборотних активів ситуація дещо інша. Так питома вага запасів досить низька, що свідчить про не високі темпи виробництва та відсутність залишків матеріальних запасів на складах підприємств. Низька питома вага запасів у структурі активів свідчить про те, що підприємства мають високі показники дебіторської заборгованості, а отже проблеми з розрахунками, що викликано кризовим станом економіки.

Постановка завдання. Метою статті є визначення особливостей організації обліку матеріальних активів підприємства залежно від їх функціонального призначення. Об'єктом дослідження є матеріальні активи підприємства. Предметом дослідження є організація обліку матеріальних активів залежно від їх ролі в процесі господарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Організація обліку матеріальних активів на підприємстві залежить від їх господарського призначення.

Відповідно до класифікації матеріальних активів за Балансом (Звітом про фінансовий стан) виділяють: основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи та запаси.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 7: основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [3].

Визначення, що наведено в Податковому кодексі України дещо відмінне (п. 14.1.138): основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується в зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [4].

Важливою відмінністю є вартісна межа основних засобів, що визначена у Податковому кодексі, адже П(С)БО не має обмежень щодо їх вартості. Тому з метою уникнення розбіжностей у бухгалтерському та податковому кодексі бажано в наказі про облікову політику підприємства використовувати вимоги Податкового кодексу.

Важливою умовою віднесення активів до складу основних засобів є їх вартість та строк використання. Якщо строк використання активу більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), а вартість менша за 2500 грн (або інша сума визначена в наказі про облікову політику), то актив обліковується як малоцінний необоротний матеріальний актив.

Малоцінні необоротні матеріальні активи – предмети, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема вартість сценічно-постановочних предметів, спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів та інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [5].

Основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи відображаються в Балансі (Звіті про фінансовий стан) у першому розділі «Необоротні активи», а за участю в процесі виробництва є засобами праці. Під час їх використання їх вартість амортизується та переноситься на створюваний продукт частково впродовж всього періоду їх використання.

Якщо матеріальний актив повністю використовується під час виробничого процесу та повністю переносить свою вартість на створюваний продукт, то актив відноситься до складу запасів підприємства.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 9: запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у проце-

сі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [6].

На рисунку 4 наведено характеристику матеріальних активів за їх видами та особливості організації їх обліку, а саме умови визнання активом, правила включення до складу витрат при їх використанні, рахунки обліку.

Основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи обліковуються на рахунках класу 1 «Необоротні активи». На рахунках цього класу з відповідним веденням аналітичного обліку узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності, отриманих на праві господарського відання, на праві оперативного управління, отриманих у фінансовий лізинг, у довірче управління чи за договором оренди цілісного майнового комплексу. Господарські організації (крім державних (казенних) та комунальних підприємств) на окремих субрахунках третього порядку відповідних субрахунків із зазначенням належності до державної та/або комунальної власності відображають контрольовані ними (що перебувають в їх володінні та/або користванні) необоротні акти-

ви, що є об'єктами права державної або комунальної власності, і які не увійшли до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації) [5].

Група основних засобів являють собою сукупність однотипних по технічних характеристиках, призначенню й умовам використання необоротних матеріальних активів. Планом рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів передбачений синтетичний рахунок 10 «Основні засоби», що має 9 субрахунків.

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів [5].

П(С)БО 7 «Основні засоби» поширюється на інші необоротні матеріальні активи, які діляться на наступні класифікаційні групи: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (не титульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи.

Інформація про наявність і рух інших необоротних активів відображається на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені в складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби». За дебетом рахунку 11 відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки [5]. Субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» входить до складу рахунку 11.

Для узагальнення інформації про наявність і рух запасів підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки другого кла-

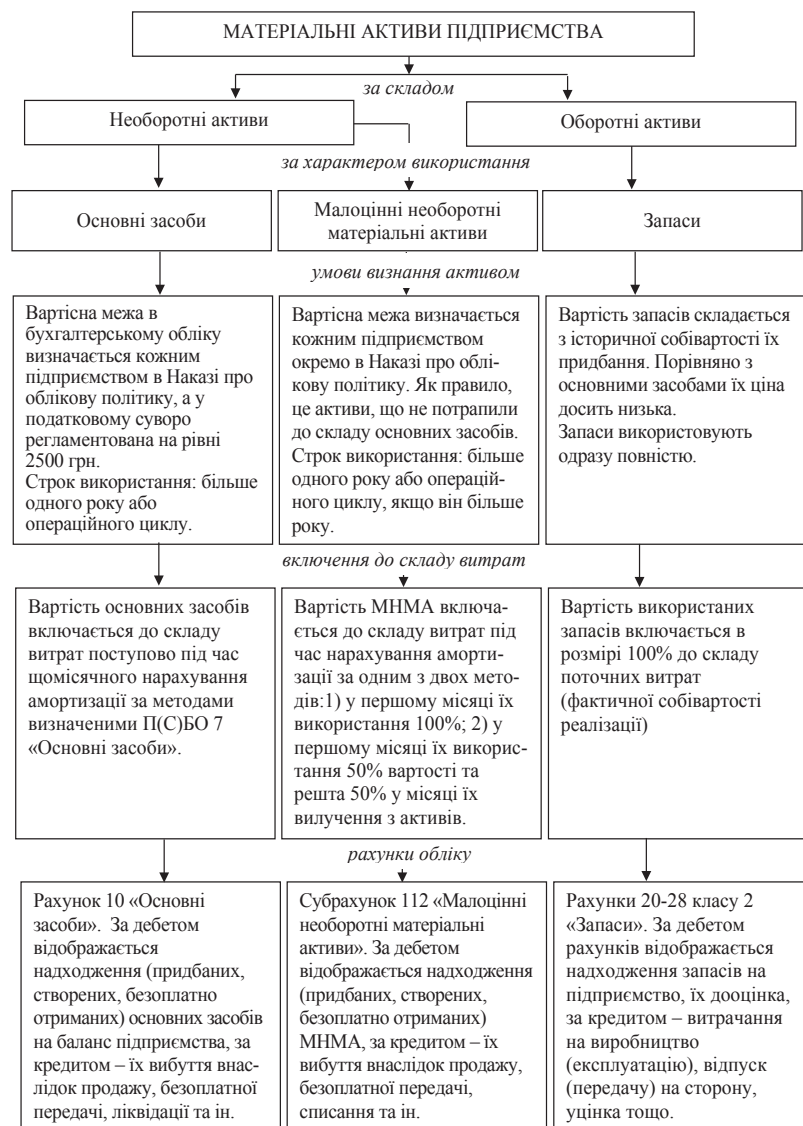


Рис. 4. Визнання та організація обліку матеріальних активів

су. До них відносяться такі рахунки синтетичного обліку: 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети»; 23 «Виробництво»; 25 «Напівфабрикати»; 26 «Готова продукція»; 28 «Товари».

За дебетом рахунків класу 2 «Запаси» відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) запаси, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск запасів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

З урахування особливостей облікового відображення матеріальних активів підприємства розроблено алгоритм визначення сутності матеріального активу та його відображення на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 5).

Використання запропонованого алгоритму дозволить правильно визначити класифікацію матеріальних ресурсів підприємства, а отже і їх облікове відображення. Організація бухгалтерського обліку згідно з Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає, що підприємство самостійно: визначає облікову політику підприємства; обирає форму бухгалтерського обліку; розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, затверджує правила документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку [7].

Наказ про облікову політику містить опис методів оцінок, які використовуватимуться підприємством при складанні фінансових звітів, а також конкретних аспектів облікової політики щодо окремих об'єктів та статей обліку. Причому дублювати в цьому наказі вимоги та норми, чітко встановлені Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і П(С)БО, немає потреби. У ньому підприємство має зробити свій вибір серед методів обліку, застосування яких дозволено в різних варіантах. У майбутньому цей документ є орієнтиром для працівників бухгалтерії при відображенні господарських операцій на підприємстві.

Висновки з проведеного дослідження. Визначення економічної сутності та функціонального призначення матеріальних активів підприємства впливає на їх облікове відображення. При цьому виникає багато питань щодо їх обліку, які необхідно вирішувати на рівні кожного підприємства шляхом складання обґрунтованого Наказу про облікову політику в частині матеріальних активів. Наказ про облікову політику на підприємстві є важливим організаційним документом, який повинен встановлювати правила, вартісні та часові критерії віднесення матеріальних активів до тієї чи іншої групи, а також визначати облікові рахунки та первинні облікові документи.

Питання щодо організації обліку матеріальних активів в Україні визначені достатньо чітко в нормативних положеннях та законодавчих актах, але існують різниці їх бухгалтерського та податкового

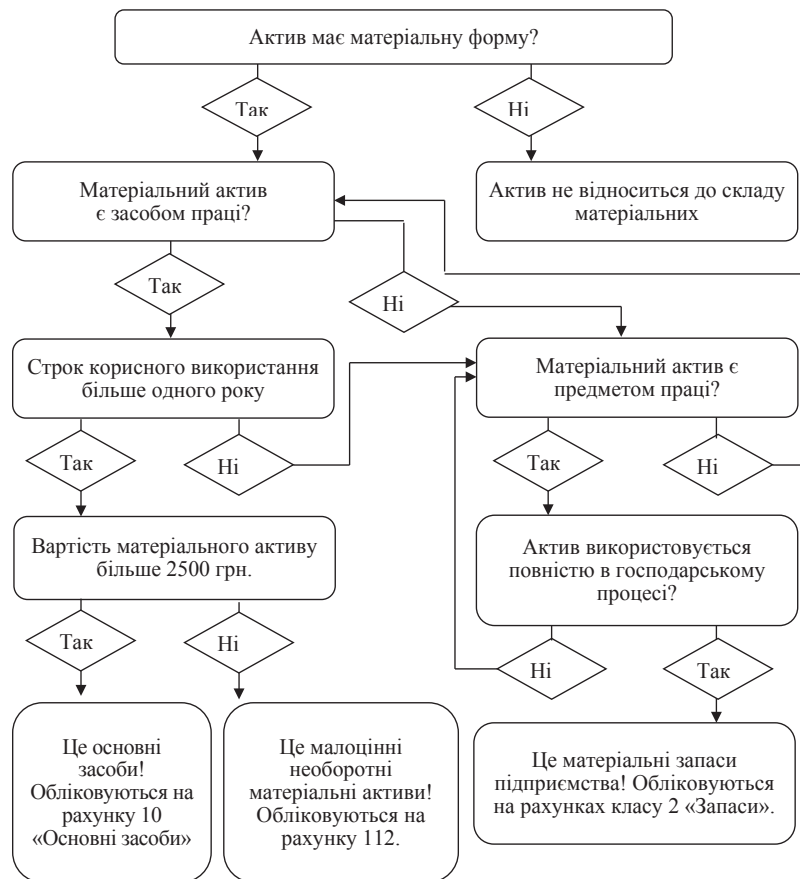


Рис. 5. Алгоритм визначення сутності матеріального активу та його облікове відображення

обліку. Вважаємо недостатньо дослідженою проблемою зближення вказаних видів обліку матеріальних активів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
2. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 91 (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Податковий кодекс України: закон України затверджений ВРУ від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/InstrukciyaKPlanuSchetov.aspx>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: затверджений ВРУ від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.