

КЛАСИФІКАЦІЯ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТРИВАЛОГО ВИКОРИСТАННЯ – ВАЖЛИВИЙ ЧИННИК ВДОСКОНАЛЕННЯ ЇХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

© Сажинець С. Й., 2006

Зосереджено увагу на необхідності вдосконалення на підприємствах аналітичного обліку необоротних матеріальних активів тривалого використання та запропоновано універсальну систему класифікації вказаних активів. Автором обґрунтовано доцільність внесення змін до окремих нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку необоротних активів та запропоновано деякі з них.

In this article the attention is focused on the need of improvement an analytical accountment of non-current assets with long term of use on enterprises. Also it was proposed in article an universal system of classification of this assets. Author explained the need of changes in some normative-legal acts of accounting of non-current assets and proposed some of them.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку національної економіки спостерігається тенденція до підвищення виробничої активності вітчизняних підприємств та переорієнтації напрямків діяльності багатьох із них. Ці процеси неминуче вимагають залучення додаткових капітальних інвестицій для придбання та самостійного створення нових активів тривалого використання (далі – довготермінові матеріальні активи), до яких належать предмети, що функціонують у виробничому процесі протягом багатьох циклів.

Значне зростання кількості та вартості довготермінових матеріальних активів відповідно вимагає від підприємств підвищення контролю за їх наявністю та використанням, що значною мірою забезпечується належним рівнем організації ведення бухгалтерського обліку, зокрема аналітичного.

Створити раціональну систему обліку довготермінових матеріальних активів неможливо без належної їх класифікації. Актуальність цієї проблеми особливо проявляється тепер – в умовах перебудови методології ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог національних стандартів та нового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – План рахунків бухгалтерського обліку).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження проблем обліку основних засобів, малоцінних предметів та інших необоротних матеріальних активів розглядають праці відомих вітчизняних вчених-економістів: Ф. Бутинця, С. Голова, О. Губачової, С. Зубілевич, І. Павлюка, М. Чумаченка та ін. Згадані автори на сторінках наукових видань розглядали проблеми ефективності використання основних засобів, амортизаційної політики, податкового обліку операцій з необоротними активами, вдосконалення фінансової звітності тощо. Водночас в публікаціях недостатньо висвітлюються питання уніфікації аналітичного обліку необоротних малоцінних матеріальних активів підприємств тривалого використання.

Формулювання цілей статті. Метою роботи є теоретичне обґрунтування та розкриття можливостей практичного використання підприємствами класифікації довготермінових матеріальних активів під час організації ведення їх бухгалтерського обліку та створення передумов для розширення можливостей використання комп'ютерної техніки.

Виклад основного матеріалу. Інформаційною базою побудови універсальної схеми класифікації довготермінових матеріальних активів, яка задовольняла б вимогам як бухгалтерського, так

і податкового обліку, є Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку), нормативні терміни використання окремих предметів, їх вартість тощо. Серед вказаних інформаційних джерел найважливішим є План рахунків бухгалтерського обліку, в якому для ведення обліку довготермінових матеріальних активів передбачено використовувати рахунки 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи” та 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”. При цьому основними критеріями, що слугують для відображення окремих об’єктів довготермінових матеріальних активів у складі відповідних облікових груп майна, є нормативний термін використання та фактична вартість (собівартість) їх придбання або виготовлення на підприємстві. Так, об’єкти, що використовують менше одного року, незалежно від їх фактичної облікової собівартості мають обліковуватись у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів. Тобто всі довготермінові активи підприємств можна умовно розподілити на дві групи:

– довготермінові необоротні матеріальні активи (основні засоби та довготермінові малоцінні необоротні матеріальні активи, які в Плані рахунків бухгалтерського обліку названі “Інші необоротні матеріальні активи”);

– оборотні матеріальні активи тривалого використання (малоцінні та швидкозношувані предмети).

Найважливішим критерієм, який використовують для розподілу довготермінових матеріальних активів за вказаними групами, є вартість окремих предметів. Підприємствам дозволено самостійно встановлювати граничну її величину для кожної із облікових груп, зафіксувавши це у наказі про облікову політику. Очевидно, що для різних підприємств ця межа не буде однаковою. Під час її встановлення враховують такі чинники, як: види діяльності, загальна кількість та вартість активів, нормативні терміни використання окремих предметів, особливості технологічних процесів тощо. У зв’язку з цим, однотипні предмети одні підприємства будуть обліковувати у складі основних засобів, а інші – як довготермінові малоцінні необоротні матеріальні активи. Наприклад, наказом про облікову політику підприємством визначено такі вартісні ознаки для віднесення окремих об’єктів до відповідних облікових груп:

1. Як основні засоби необхідно обліковувати предмети тривалого використання (більше одного року або операційного циклу, якщо він триваліший за рік), вартість кожної одиниці яких перевищує 1000 грн.

2. У складі довготермінових малоцінних необоротних матеріальних активів, очевидно, будуть обліковуватись предмети тривалого використання (більше одного року або операційного циклу, якщо він триваліший за рік), вартість кожної одиниці яких є меншою за 1000 грн., але більшою за вартість, визначену для малоцінних та швидкозношуваних предметів.

3. До складу малоцінних та швидкозношуваних предметів зараховувати матеріальні цінності тривалого використання, вартість кожної одиниці яких є меншою або дорівнює 100 грн., незалежно від терміну їх фактичного використання.

Необхідно зазначити, що для окремих підгруп довготермінових необоротних матеріальних активів основним класифікаційним критерієм є функціональне призначення відповідних облікових об’єктів. Це, зокрема, стосується бібліотечних фондів, тимчасових (нетитульних) споруд, природних ресурсів предметів прокату і деяких інших.

Отже, враховуючи вказані критерії, доцільно виділити три основні облікові групи довготермінових матеріальних активів: основні засоби, довготермінові малоцінні необоротні матеріальні активи і малоцінні та швидкозношувані предмети.

Наступним етапом створення класифікації довготермінових необоротних матеріальних активів є об’єднання сукупності об’єктів кожної із груп основних засобів, довготермінових малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів за певними підгрупами. Їх кількість визначається специфікою діяльності підприємства, його розмірами, рівнем комп’ютеризації обліку тощо. Приймавши за основу План рахунків бухгалтерського обліку, загальну сукупність об’єктів довготермінових необоротних матеріальних активів підприємств можна зобразити у вигляді схеми, показаної на рисунку.

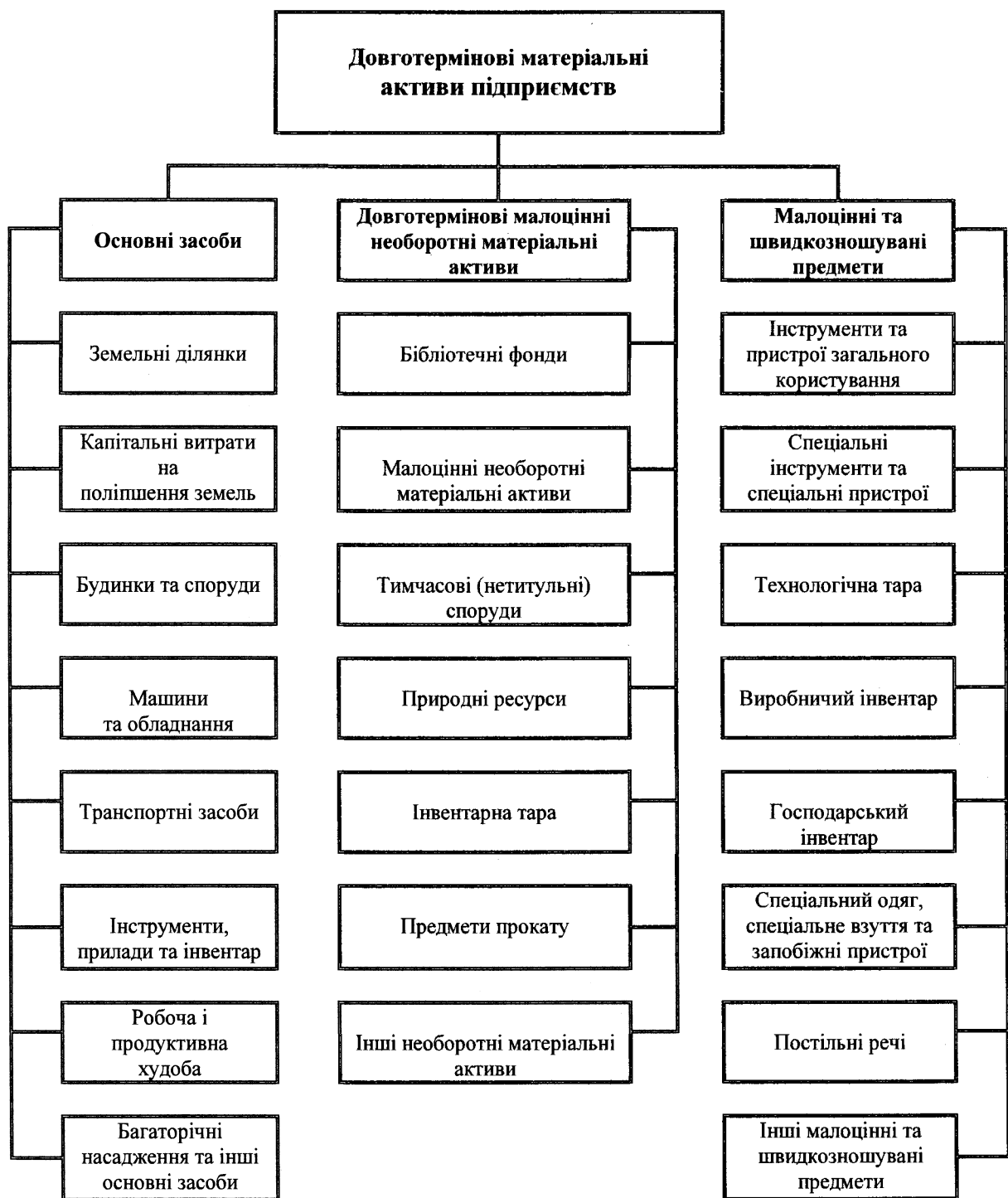


Схема класифікації довготермінових матеріальних активів підприємств

Для організації аналітичного обліку основних засобів, найважливішою складовою частиною якого є присвоєння індивідуальних кодів (інвентарних номерів) всім обліковим об'єктам, доцільно виділити такі підгрупи:

– **земельні ділянки** – земельні ділянки сільськогосподарського призначення, земельні ділянки несільськогосподарського призначення, інші земельні ділянки;

– **капітальні витрати на поліпшення земель** – капітальні витрати на меліорацію, капітальні витрати на рекультивацию, інші капітальні витрати на поліпшення земель;

– **будинки (будівлі) та споруди** – будівлі виробничі; будівлі адміністративні; будівлі складські; будівлі господарські; інші будівлі виробничо-господарського призначення; будівлі невиробничого призначення, інші будівлі; гідротехнічні споруди, споруди транспортного господарства,

споруди енергетичні та зв'язку, інші споруди; пристрої електропередачі, пристрої зв'язку, трубопроводи, інші передавальні пристрої;

– **машини та обладнання (устаткування)** – силові машини й устаткування, робочі машини й устаткування, вимірювальні та регулювальні прилади, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, інші робочі машини й устаткування;

– **транспортні засоби** – залізничний рухомий склад, рухомий склад автомобільного транспорту, виробничий транспорт, інші транспортні засоби;

– **інструменти, прилади та інвентар** – інструменти, виробничий інвентар та господарський інвентар;

– **робоча та продуктивна худоба** – робоча худоба, продуктивна худоба, інші тварини;

– **багаторічні насадження** – дерева, кущі, інші багаторічні насадження;

– **інші основні засоби** – капітальні витрати в орендовані основні засоби, інші основні засоби.

Кількість облікових об'єктів довготермінових малоцінних матеріальних активів на підприємствах значно перевищує величину облікових об'єктів основних засобів. Тому їхня класифікація також є важливою складовою в системі організації аналітичного обліку матеріальних активів. У зв'язку з цим, виділимо такі підгрупи довготермінових малоцінних матеріальних активів:

– **бібліотечні фонди** – бібліотечні фонди виробничо-господарського призначення (книги, брошури, журнали, підшивки газет, інформаційні випуски, стандарти, технічні умови, технічні креслення, альбоми, географічні карти, промислові каталоги, описи винаходів, фотографії, аудіо-записи, відеозаписи, кінофільми, відеофільми, слайди, електронні бібліотечні фонди (оптичні диски, дискети тощо) та інші бібліотечні фонди;

– **малоцінні необоротні матеріальні активи** – інструменти та пристрої загального призначення (електроінструменти, пневмоінструменти, вимірювальні прилади та інструменти, різальні інструменти, слюсарно-монтажні інструменти тощо), спеціальні інструменти та спеціальні пристрої (моделі, прес-форми, штампи тощо), змінне обладнання, виробничий інвентар (робочі столи, стелажи, обладнання з охорони праці тощо), господарський інвентар (конторські меблі, лабораторне обладнання, протипожежний інвентар, засоби зв'язку, конторське обладнання, м'який інвентар тощо), столовий посуд та столові прибори (каструлі, набори ножів, виделок, ложок тощо), спеціальний одяг (куртки робочі, кожухи, валянки, шоломи тощо), спеціальне взуття та запобіжні пристрої (діелектричне взуття, діелектричні килимки, страхувальні пояси, протигази, респіратори тощо), спортивний та туристичний інвентар (спортивний одяг, лижі, санки тощо), постільні речі (матраци, ковдри, подушки тощо), форменний одяг (куртки, костюми, пальто, головні убори тощо);

– **тимчасові (нетитульні) споруди** – тимчасові будинки, тимчасові огорожі, тимчасові під'їзні дороги, тимчасові колії тощо;

– **природні ресурси** – смуги будівельного лісу, родовища корисних копалин, свердловини та інші природні копалини, які згідно з чинним законодавством належать підприємству;

– **інвентарна тара** – технологічна тара для транспортування та зберігання у виробничих підрозділах заготовок, деталей та матеріалів (контейнери, резервуари, піддони, ящики тощо), тара для тривалого зберігання матеріальних цінностей на складах та в цехових коморах (баки, бочки, ящики тощо) та інша інвентарна тара;

– **предмети прокату**;

– **інші необоротні малоцінні матеріальні активи** (музейні цінності, експонати виставок тощо).

Матеріальні активи тривалого використання, нормативний термін служби яких не перевищує одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року (швидкозношувані предмети) відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” умовно віднесені до оборотних активів. Аналогічно, як і для інших оборотних засобів, які підприємства використовують для виробництва продукції, для швидкозношуваних предметів Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено повне списання їх вартості на рахунки обліку витрат під час їх передачі до виробничого споживання. Разом з тим швидкозношувані предмети експлуатуються протягом декількох виробничих циклів упродовж одного року, а вартість багатьох із них (наприклад штампи, пристосування тощо) значно перевищує вартість

окремих об'єктів основних засобів. Тому організація аналітичного обліку таких предметів в експлуатації, враховуючи надзвичайно велику їх кількість та й вартість, має важливе значення і вимагає належного групування. При цьому, звичайно, необхідно враховувати специфіку діяльності підприємств. Разом з тим переважна більшість підприємств може обліковувати швидкозношувані предмети за такими групами:

- **інструменти та пристрої загального користування** (різальні, абразивні, слюсарні тощо);
- **спеціальні інструменти та спеціальні пристрої** (моделі, прес-форми, штампи тощо);
- **технологічна тара** (бочки, бідони, контейнери, резервуари, піддони, ящики тощо);
- **виробничий інвентар** (столи, верстаки, лежача тощо);
- **господарський інвентар** (щітки, відра тощо);
- **спеціальний одяг, спеціальне взуття та запобіжні пристрої** (халати, комбінезони, рукавиці, косинки, респіратори, окуляри тощо);
- **постільні речі** (простині, наволочки тощо);
- **інші малоцінні та швидкозношувані предмети.**

Отже, наведена класифікація матеріальних активів тривалого використання повністю відповідає нормативним документам з ведення бухгалтерського обліку. Вона дає змогу в належний спосіб кодувати (присвоювати інвентарні номери) інформацію про їх наявність у підрозділах та комп'ютеризувати облік. Це, своєю чергою, є важливою передумовою організації контролю за наявністю та використанням довготермінових необоротних активів.

Ця класифікація є придатною і для організації ведення податкового обліку основних фондів, до яких відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” належать матеріальні цінності, що призначаються для використання протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів та вартість яких перевищує 1000 гривень. Тобто в податковому обліку основні фонди – це переважно облікові об'єкти основних засобів.

Разом з тим є окремі проблеми, які вимагають додаткового врегулювання. Це насамперед стосується малоцінних та швидкозношуваних предметів. У Плані рахунків бухгалтерського обліку доцільно передбачити окремі субрахунки для відокремленого обліку малоцінних предметів і швидкозношуваних предметів як на складі, так і в експлуатації. Це можуть бути такі субрахунки:

- 221 “Малоцінні предмети на складі”.
- 222 “Малоцінні предмети в експлуатації”.
- 223 “Швидкозношувані предмети на складі”.
- 223 “Швидкозношувані предмети в експлуатації”.

З метою забезпечення правильного визначення собівартості готової продукції, зважаючи на високу вартість окремих швидкозношуваних предметів, значну загальну вартість усіх малоцінних та швидкозношуваних предметів, які перебувають в експлуатації, доцільно в обліку відображати зношення цих предметів на окремому рахунку. Для цього можна, наприклад, додати до Плану рахунків бухгалтерського обліку рахунок 29 “Зношення малоцінних та швидкозношуваних предметів”, передбачивши субрахунки для обліку зношення малоцінних предметів та швидкозношуваних предметів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Наведена класифікація довготермінових матеріальних активів підприємств є базовою для подальшого визначення їх класів, підкласів та видів. Це є особливо важливим передусім для організації та комп'ютеризації обліку малоцінних необоротних матеріальних активів, які згідно з вимогами Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капітал, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, повинні обліковуватись на бухгалтерському рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, якого не було у старому Плані рахунків бухгалтерського обліку. Тому проблеми класифікації, методології ведення і документального забезпечення аналітичного обліку вищевказаних активів ще недостатньо розроблені і вимагають подальшого розвитку.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що реорганізація системи ведення синтетичного бухгалтерського обліку, яка відбулася в Україні, вимагає адекватного вдосконалення й аналітичного обліку та подальшого розвитку нормативно-правової бази. З цією метою у роботі запропоновано універсальне групування всіх необоротних матеріальних активів підприємств за групами та

підгрупами, що сприятиме розвитку комп'ютеризації обліку, забезпечить ефективніший контроль за їх збереженням та використанням і сприятиме подальшому розвитку інформаційного забезпечення проходження у логістичному ланцюгу матеріальних ресурсів.

1. Закон України № 283/97 ВР від 22.05.97 р. "Про оподаткування прибутку підприємств".
2. 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. 1999 р. №291. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27. 04. 2000 р. № 92.

УДК – 658.7: 656.2

Т.І. Свідрик

Національний університет "Львівська політехніка"

ЛОГІСТИКА МАТЕРІАЛЬНИХ ПОТОКІВ У БУДІВНИЦТВІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

© Свідрик Т.І., 2006

Розглянуто питання удосконалення облікової документації з надходження, зберігання та використання запасів на будівельних підприємствах з метою підвищення ефективності логістики матеріальних потоків капітальних вкладень. Відображено порядок руху запасів під час виконання будівельних робіт. Розглянуто чинники, які необхідно враховувати підприємствам будівельної індустрії під час нормування матеріальних ресурсів, що дає можливість своєчасно виконувати зобов'язання перед замовниками та знизити витрати на їх логістику.

The questions of improvement the accounting documentation are examined from the receipt, storage and use of supplies on building enterprises with the purpose to increase effectiveness of logistic the physical streams of investments. The order of flow inventories at implementation of build work is represented. Factors, which must be taken into consideration by the enterprises of a building industry at setting of norms of physical resources, which are enables timely to execute commitment before customers and reduce expense on their logistic are considered there.

Постановка проблеми. Передумовою ефективного використання інвестицій у капітальному будівництві є система управління матеріальними ресурсами, оскільки вони становлять 60 % і більше від вартості виконаних будівельно-монтажних робіт. Традиційна система облікової документації не уможливорює забезпечити наведені вище потреби у вдосконаленні логістичних потоків матеріальних цінностей. На нашу думку, очевидно ці питання повинні бути розширені через сферу управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У періодичній спеціальній літературі за цією тематикою є багато публікацій, де акцентується увага на недостатності облікової документації, як системи необхідної інформації для удосконалення логістики матеріальних ресурсів будівельного комплексу. Аналізуючи публікації вітчизняних вчених [2, 5, 6], можна дійти висновку, що єдино погодженої точки зору на цю проблему не існує. Так, наприклад, у статті "Логістика матеріальних потоків у будівництві, їх облік і контроль" [6], М. Білухою та О. Лиско запропоновано комплексний облік, який охоплює процедури руху матеріалів та їх зберігання, починаючи із складання замовлень на запаси і надходження на підприємство, закінчуючи їх використанням на об'єктах будівництва.

Формулювання цілей статті. Метою роботи є розгляд можливої системи облікової документації, що охоплює рух матеріалів та їх використання під час здійснення будівельно-монтажних робіт. В основу управління матеріальними потоками покладено прийоми логістики, що ґрунтуються на використанні релевантного інформаційного забезпечення.