

УДК 657.421.1

ОБЛІК МАЛОЦІННИХ НЕОБОРОТНИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ АКТИВІВ: МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

ПЕТРО КУЦИК,канд. екон. наук, професор
кафедри бухгалтерського
обліку, перший проректор,**РОКСОЛАНА ШУМИЛО,**аспірант кафедри
бухгалтерського обліку,

Львівська комерційна академія

Висвітлено недоліки чинної методики обліку малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів, що ґрунтується на спрощеному підході до обліку. Надано пропозиції щодо вдосконалення порядку визнання, методики нарахування амортизації та порядку відображення цих активів у фінансовому обліку.

Ключові слова: малоцінні необоротні активи, швидкозношувані активи, методика обліку, амортизація.

ВСТУП

Облік активів є основою достовірного подання інформації про витрати на їх придбання та утримання, а також про їх поточний стан на певну дату. Застосування тієї чи іншої методики обліку визначають різноманітні чинники, зокрема вид активів, тип господарських операцій, в яких вони беруть участь, спосіб використання у діяльності тощо. Малоцінні необоротні та швидкозношувані активи (далі – *МНША*) як складова активів підприємства відіграють важливу роль у господарській діяльності багатьох підприємств та організацій. Враховуючи їх специфічний економічний зміст як малоцінних основних засобів та предметів праці із коротким строком служби, для їх обліку використовують спеціальну методику. Проте закладений у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку спрощений механізм обліку у більшості випадків є основою викривлення інформації про ці активи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням методики обліку МНША у наукових джерелах приділено недостатньо уваги, оскільки дослідження проводилися фрагментарно, акцентуючи увагу на кількох проблемах, зокрема доцільності застосування групового обліку цих активів [1], оприбуткування предметів, що були в експлуатації [2], встановлення величини вартісної межі для малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – *МНМА*) [3] та швидкозношуваних предметів (далі – *ШП*) [4]. Проте механізмів щодо вирішення поставлених проблем у цих працях немає.

Найбільш конкретними у цьому напрямі були ре-

зультати дисертаційних досліджень О. Наумчук щодо встановлення залежності між рівнем вартісної межі для МНМА та величиною фінансового результату діяльності [3]. Проте розроблену методику застосовують за умови використання єдиного методу нарахування амортизації, а отже, вона не дає повної інформації про ступінь участі досліджуваних активів у господарському процесі, тому потребує вдосконалень.

У спеціалізованих періодичних виданнях у галузі бухгалтерського обліку проблему обліку МНША, як правило, розглядають у контексті застосування задекларованих національними П(С)БО та нормами податкового законодавства методик обліку МНМА і ШП [5; 6]. Однак вирішення цього питання набуває особливої актуальності в контексті нещодавніх змін, пов'язаних із прийняттям Податкового кодексу України [7].

Вартісна межа для малоцінних необоротних матеріальних активів із **1 січня 2012 р. становить 2 500 грн**, що для більшості підприємств України є орієнтиром для розподілу засобів праці на основні та інші необоротні матеріальні активи. На сьогоднішній день податкове законодавство надає платникам податків кілька варіантів для відображення в обліку досліджуваних активів, що значно зближує інформаційні потоки, які формуються з метою управління господарською діяльністю та визначення податкового навантаження, а отже, потребує ґрунтовних досліджень у напрямі вибору одного з них.

Мета статті – запропонувати оптимальну методику обліку малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів на основі дослідження та порівняння чинного й альтернативного підходів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Методику обліку МНША у наукових джерелах зазвичай визначають із урахуванням того, що ці активи розподілені на оборотні та необоротні. Відповідно до *швидкозношуваних предметів* застосовують вимоги П(С)БО 9 «Запаси» [8] та обліковують їх на *рахунку 22* «Малоцінні та швидкозношувані предмети», а до *малоцінних необоротних матеріальних активів* – П(С)БО 7 «Основні засоби» [9] і обліковують їх на *субрахунку 112* «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Однак у наукових колах точаться дискусії щодо застосування цих рахунків. Так, на думку А. Грінько, у плані рахунків взагалі недоцільно виділяти зазначених вище рахунків. Дослідниця стверджує, що «...розподіл

на основні та малоцінні та швидкозношувані предмети не має сенсу... Малоцінні предмети за своєю функціональною роллю на підприємстві є такими ж засобами праці, як і основні засоби, тобто використовуються в процесі виробництва без зміни натуральної форми та поступово зношуються» [1, с. 28].

Слід урахувати, що ці активи представлені значною номенклатурою, якій притаманний різноманітний характер участі у господарській діяльності, як правило, індивідуальне користування, що потребує контролю. Як свідчать результати проведених досліджень, сукупна вартість витрат на забезпечення підприємства такими активами у деяких випадках сягає від 7 до 30% вартості змінних засобів праці на підприємстві, а за номенклатурою їх обсяг часто становить більш як 50% складу цих активів.

Отже, МНША є повноцінними об'єктами обліку, які не можна ігнорувати та відображувати згорнуто у складі основних засобів чи запасів.

На думку деяких учених, розподіл МНША на оборотні та необоротні створює більше труднощів, ніж переваг [2]. Керуючись об'єктивними аргументами, В. Моссаковський пропонує повернутися до практики обліку, що існувала до 2000 р., та використовувати для обліку подібних об'єктів тільки рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». На нашу думку, це суперечить підходу, задекларованому в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку щодо порядку відображення активів за відношенням до господарського процесу. Застосування обох рахунків має обґрунтовані підстави для використання, проте потребують вдосконалення сама процедура визнання та методика обліку.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, а одиницею обліку запасів виступає їх найменування або однорідна група (вид) [9]. Отже, у стандартах виключено можливість застосування обліку за групами МНМА на рівні субрахунків, яку передбачають міжнародні стандарти. Крім того, рекомендації щодо групування досліджуваних активів на рівні аналітичного обліку на практиці, як правило, не виконуються, що пов'язано із відсутністю класифікації.

За результатами досліджень зарубіжної практики обліку МНША [10] ми виявили кілька підходів до реалізації обліку цих активів за групами. Проте основним недоліком тут є втрата зв'язку між обліком у бухгалтерії підприємства та на місцях експлуатації за таким параметром, як точні найменування об'єктів. З метою дотримання вимог вітчизняного законодавства, а також усунення цих недоліків необхідно вдосконалювати існуючий підхід шляхом впровад-

ження сформованої нами класифікації МНША для різних галузей господарської діяльності, на основі якої пропонуємо застосовувати різні методи нарахування амортизації для різних класифікаційних груп.

Така точка зору впливає із спостережень за способом участі у господарському процесі різних за техніко-економічними характеристиками МНША. Можна стверджувати, що для таких предметів, як спецодяг і інструменти, є характерною вища частота заміни, ніж для меблів та оргтехніки. Це свідчить про те, що оновлення перших проходить більш інтенсивно та повинно впливати на вибір методу нарахування амортизації за умови значних витрат на такі об'єкти.

Сучасні умови господарювання і рівень розвитку науки дають змогу констатувати, що амортизація як економічна категорія, з одного боку, генерує витрати, впливаючи на собівартість продукції та на рівень операційних витрат, а з іншого – виступає джерелом відновлення і відтворення засобів праці, оскільки повертається із доходом від реалізації, бо була закладена в ціну продукції, товарів, робіт, послуг. Основна проблема, яка впливає із цього явища, – як правильно розподілити вартість засобів праці через амортизаційні відрахування, щоб вони об'єктивно відображували характер участі активів у господарському процесі? Вирішення цієї проблеми є запорукою достовірної оцінки фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Застосування амортизаційних відрахувань для основних засобів насамперед пов'язано із тривалим періодом їх функціонування, а отже, поступовим перенесенням їх вартості на кінцевий продукт.

Щодо запасів, то вони за економічним змістом споживаються у господарському процесі повною мірою, тому переносять свою вартість на кінцевий продукт також повною мірою. Основним аргументом застосування спрощеного механізму списання вартості МНША на витрати є нетривалий строк експлуатації щодо ШП і незначна вартість щодо МНМА. Така точка зору свідчить про те, що нарахування амортизації на активи, які служать менше одного року, є зайвим, оскільки їх вартість за будь-яких умов потрапить до фінансового результату за рік, а нарахування амортизації на МНМА відчутно не вплине на сукупний фінансовий результат.

Проте списання ШП з балансу в момент передачі в експлуатацію знижує вартість активів на дату балансу. При цьому слід урахувати, що придбання активів відбувається у різний час, що може призвести до значних перекирчувань у сукупних витратах і, відповідно, у фінансових результатах, а отже, знижує рівень достовірності інформації бухгалтерського обліку. На нашу думку, вартість МНША як складова засобів праці повинна амортизуватися, що стане запорукою рівномірного розподілу їх вартості між операційними циклами та забезпечить фінансування операцій з їх оновлення.

Зауважимо, що метод, який передбачає списання вартості ШП з балансу в момент передачі в експлуатацію, викривляє інформацію про стан майна підприємства. З метою усунення цього недоліку пропонуємо повернутися до практики обліку нарахованого зносу швидкозношуваних предметів на окремому контрактивному *субрахунку 223* «Знос швидкозношуваних предметів». Такий підхід створить умови для відображення реальної вартості швидкозношуваних активів, які перебувають у розпорядженні підприємства, дасть змогу контролювати процеси їх використання та оновлення.

Правильність і коректність порядку перенесення вартості активу на витрати значною мірою залежать від об'єктивності оцінки строків корисного використання активів. Особливість цієї категорії полягає в тому, що вона не завжди збігається із гарантійним терміном служби, оскільки необхідно враховувати такі об'єктивні чинники, як технологічні особливості використання активу на конкретному підприємстві, стан ринку цих активів та ін. Це означає, що одні й ті самі об'єкти при різних умовах можуть характеризуватися різними строками корисного використання. Враховуючи значні номенклатури МНША, для спрощення бухгалтерської роботи та економії часу потрібно визначити типовий для підприємств відповідних галузей діяльності (окремих підприємств) перелік предметів та окреслити строки їх корисного

використання. На підприємстві це може забезпечити комісія, відповідальна за оприбуткування, інвентаризацію та списання основних засобів.

Визначальним у виборі способу нарахування амортизації, на нашу думку, є спосіб участі активу в операційному циклі, а не порівняння терміну експлуатації (використання) активу з одним роком. Під *операційним циклом* слід розуміти період часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг [11]. Якщо об'єкт повністю зношується в межах одного такого циклу, то нарахування амортизації у розмірі 100% вартості буде цілком виправдане. Якщо строк корисного використання розтягується на більше циклів, то застосування такої ставки завищить витрати періоду, коли він був придбаний, і занижить витрати періоду, коли відбудеться його фізичне списання.

Метод нарахування амортизації за принципом списання 50% вартості в момент введення в експлуатацію, а 50% вартості в момент списання з балансу актуальний для предметів, що потребують періодичної частотої заміни, зокрема спеціальний одяг, спеціальне взуття, засоби індивідуального захисту, столова та постільна білизна, інший м'який інвентар тощо. Такий підхід, з одного боку, передбачає формування витрат на придбання об'єкта у повній вартості, оскільки в момент списання використаної одиниці відбувається її заміна новою, проте зберігається оперативний контроль фізичної наявності та вартості протягом терміну служби.

Розподіл вартості на придбання активів за прямолінійним методом доцільно застосовувати для предметів, що характеризуються рівномірною участю у господарській діяльності, обсяг яких є відносно стабільним незалежно від зміни обсягів діяльності. Це, як правило, меблі, предмети інтер'єру, комп'ютерна, побутова та оргтехніка тощо.

Виробничий метод нарахування амортизації за методикою, описаною у національних стандартах для МНША, є нераціональним та «віртуальним» для використання, оскільки процедура визначення максимальної кількості продукції, яку можна виготовити з допомогою конкретної одиниці МНША, є надто трудомісткою та неекономічною. Натомість списання вартості пропорційно до певної бази розподілу є більш обґрунтованим та простішим у застосуванні. Такий підхід доцільно застосовувати за умови наявності бази розподілу, яка безпосередньо пов'язана з об'єктом МНША та яку можна достовірно оцінити.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного нами дослідження окреслено основні напрями вдосконалення методики обліку МНША, що пов'язані із застосуванням різних методів нарахування амортизації для різних груп активів.

Виходячи з вивчення суті активів і такого явища, як амортизація, ми дійшли висновку про некоректність застосування чинної методики до швидкозношуваних предметів. Натомість пропонуємо здійснювати нарахування амортизації витрат на придбання таких предметів і відображувати їх у балансі за залишковою вартістю. На вибір методу нарахування амортизації МНША має впливати характер участі їх у господарському процесі, який значною мірою повинен залежати від строків корисного використання цих активів.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Грінько А.П.* Облік основних засобів: теорія, стан, проблеми, перспективи: [монографія] / А.П. Грінько. – Харків: Харківська державна академія технології та організації харчування, 2002. – 277 с.

2. *Моссаковський В.* Невирішені питання обліку непоточних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 17–28.

3. *Наумчук О.А.* Основні засоби: методика обліку та формування облікової політики: автореф. дис на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / О.А. Наумчук. – Львів: Львівська комерційна академія, 2005. – 25 с.

4. *Сопко В.* Деякі питання термінології та класифікації засобів праці / В. Сопко, В. Карєв // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 11–15.

5. *Коваленко Г.* Податкова «малоцінка»: з витрат – в активи / Г. Коваленко // Бухгалтерія. – 2011. – № 12. – С. 19–20.

6. *Прийма Л.* Малоцінка у першому та другому кварталі: у чому різниця / Л. Прийма // Дебет-Кредит. – 2011. – № 9. – С. 35–41.

7. *Податковий кодекс України* від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 1–3 (1758–1760).

8. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 9

«Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

9. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

10. *Шумило Р.Р.* Зарубіжний досвід обліку та внутрішньогосподарського контролю малоцінних і швидкозношуваних активів / Р.Р. Шумило // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»: зб. наук. праць Луцького національного технічного університету [Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. Герасимчук З.В.]. – Луцьк, 2010. – Вип. 7. – Ч. 3. – С. 547–555.

11. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затв. наказом Міністерства фінансів від 31.03.99 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

12. *Городянська Л.В.* Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу: [монографія] / Л.В. Городянська. – К.: КНЕУ, 2008. – 215 с.

13. *Яремко І.Й.* Знос і амортизація необоротних активів як інструмент оцінки капіталу підприємства: [монографія] / І.Й. Яремко. – Львів: Новий Світ, 2003. – 148 с.

Освещены недостатки действующей методики учета малоценных необоротных и быстроизнашивающихся активов, которая основывается на упрощенном подходе к учету. Даны предложения по усовершенствованию порядка признания, методики начисления амортизации и порядка отражения этих активов в финансовом учете.

Ключевые слова: малоценные необоротные активы, быстроизнашивающиеся активы, методика учета, амортизация.

The article highlights the disadvantages of current methods of accounting for low-value fixed and short-lived assets, based on a simplified approach in accounting. Some suggestions for improvement of the recognition order methods of depreciation and the order of its reflection in financial accounting are advanced.

Key words: low-value fixed assets, short-lived assets, accounting methodics, depreciation.