

УДК 657.4:336.764.1

Шумило Р.Р., аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Львівська комерційна академія

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ МАЛОЦІННИХ І ШВИДКОЗНОШУВАНИХ АКТИВІВ

© Шумило Р.Р.

У статті висвітлено зарубіжні підходи у вирішенні питань відокремлення малоцінних і швидкозношуваних активів у окрему групу та методики їх фінансового обліку. Представлено способи внутрішнього контролю їх використання та збереження. Виявлено шляхи удосконалення обліку та внутрішнього контролю цих активів в Україні.

Ключові слова: малоцінні і швидкозношувані активи, зарубіжний досвід, облік, внутрішньогосподарський контроль.

The article deals with foreign approaches in short-lived and little valuable assets separating and grouping and their accounting methodics. The ways of internal controls over their use and preservation are presented. Possible scenarios for improving the accounting of these objects in Ukraine are found.

Key words: short-lived and little valuable assets, foreign experience, accounting, internal control.

Статья освещает зарубежные подходы в решении вопросов отделения малоценных и быстроизнашивающихся активов в отдельную группу и методики их финансового учета. Представлены способы внутреннего контроля за их использованием и сохранением. Выявлены возможные сценарии усовершенствования учета этих предметов в Украине.

Ключевые слова: малоценные и быстроизнашивающиеся активы, зарубежный опыт, учет, внутрихозяйственный контроль.

Актуальність проблеми дослідження. Допоміжні активи утворюють численні номенклатури об'єктів, їх розподіл на оборотні та необоротні вимагає значних затрат часу, оскільки відбувається на основі професійних суджень. Ще однією обставиною, що створює перешкоди для раціонального обліку малоцінних і швидкозношуваних активів, є відсутність сучасних методичних рекомендацій щодо вирішення питань віднесення вартості допоміжних активів на витрати, порядку їх списання з балансу, контролю за їх використанням. Ситуація, що склалась, обумовлює пошук нових шляхів розв'язання

цих проблем, одним з яких є вивчення закордонного досвіду вирішення аналогічних питань.

Аналіз наукових праць та останніх публікацій. Незважаючи на численні дослідження вітчизняних науковців зарубіжного обліку і контролю, висвітлення питань малоцінних і швидкозношуваних активів в основному стосується декількох пострадянських країн та розглядається в контексті основних засобів або запасів [1]. Зустрічається також спрощене розуміння притаманним різним країнам особливостей визнання та списання з балансу [2; 3]. Тому постала потреба звернутись до нормативно-правових актів, стандартів обліку і звітності та спеціалізованої літератури зарубіжних країн.

Метою наукової роботи є пошук альтернатив у вирішенні труднощів, пов'язаних із порядком визнання, списання та внутрішнього контролю малоцінних і швидкозношуваних активів на основі вивчення закордонного досвіду обліку та контролю.

Виклад основного матеріалу. Порядок визнання, тобто відмежування допоміжних предметів від основних засобів і предметів праці у зарубіжних країнах відбувається по-різному, що пов'язано із зміною ступеня державної регламентації обліку. За результатами досліджень закордонної літератури та відповідних нормативно-правових актів можна узагальнити такі підходи: групування однорідних об'єктів у складі оборотних та необоротних активів (США, Україна), систематизація подібних предметів у складі оборотних активів (Росія, Білорусія, Молдова), відображення малоцінних активів за спеціальними статтями витрат (Великобританія).

Розмежування допоміжних предметів на оборотні та необоротні характерне для країн, що керуються у практиці обліку американськими стандартами GAAP. Віднесення активів до поточних або довгострокових залежить від намірів керівництва підприємства стосовно термінів використання цих активів. Такий підхід задекларований також міжнародним стандартом МСБО 16 “Основні засоби” [6] та національними П(С)БО 9 “Запаси” і П(С)БО 7 “Основні засоби”. Розмежування предметів за терміном використання відповідає логіці групування активів у балансі, проте не враховує, на нашу думку, принципу суттєвості.

Визнання допоміжних засобів у складі оборотних активів притаманне для країн колишнього Радянського Союзу. Відокремлення відбувається на основі вартісного критерію або терміну використання.

Останній не повинен перевищувати одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року. Вартість активів, що входить до складу допоміжних встановлюється законодавчими актами на прийнятному для кожної країни рівні (табл. 1).

Таблиця 1
Величина вартісного критерію для виокремлення малоцінних і швидкозношуваних активів у деяких країнах світу

№ з/п	Назва країни	Грошова одиниця	Величина критерію	Еквівалент у гривнях *
1	Росія	рубель	20 000	5160
2	Білорусія	рубель	30	2782
			10	928
3	Молдова	леї	3 000	1 890
4	Великобританія	фунти стерлінгів	100	1 150
			1 000	11 500
5	Словаччина	крони	30 000	10 809

* Примітка. Для обчислення величини критерію у гривневому еквіваленті взято курси іноземних валют станом на 18.05.2010 р.

Слід зауважити, що усі вище перелічені суми відображають максимальну межу та носять рекомендаційний характер. Це означає, що керівництво підприємства самостійно визначає (у межах законодавчих рамок), які засоби праці є для нього основними, а які малоцінними.

Встановлення вартісної межі для виокремлення допоміжних засобів праці є характерним також для облікової практики Великобританії. У вирішенні даного питання керуються принципом істотності (materiality). Проте допоміжні засоби можуть також обліковуватись у складі необоротних активів, якщо їх вартість більше ліміту, а термін служби більше одного року. На нашу думку, такий підхід найбільш вдалий, оскільки дозволяє скоротити витрати на визначення терміну придатності несуттєвих за вартістю предметів. З іншого боку, предмети, що перевищують за вартістю встановлену межу слід розділяти на основні засоби та запаси з метою об'єктивного представлення інформації для користувачів. В Білорусії, окрім вартісної межі існує законодавчо регламентований перелік предметів, які обліковуються окремо.

В Україні відсутній ціновий критерій, який відмежовує допоміжні активи у фінансовому обліку, проте на практиці дуже часто

користуються нормами податкового законодавства. У відповідності до якого предмети вартістю до 1000 гривень слід розцінювати як малоцінні і списувати на витрати при введенні в експлуатацію. Порівнюючи цю величину із закордонною практикою, можна стверджувати про суттєві обмеження щодо можливостей спрощеного обліку цього виду активів.

Наступним кроком у дослідженні закордонної практики обліку малоцінних та швидкозношуваних активів є виявлення різних підходів у порядку віднесення їх вартості на витрати та списання з балансу. Представимо декілька методичних прийомів у вирішенні цього питання: одномоментне списання вартості активу на витрати, шляхом нарахування амортизації, на основі інвентаризації або комбінації першого та другого способів.

Повне списання вартості допоміжних предметів на витрати у зарубіжних країнах дозволяється для різного переліку об'єктів. У Росії такий порядок застосовують для спеціального одягу, терміном служби до 12 місяців, та до спеціального обладнання, що використовується для індивідуального або масового виробництва в момент передачі в експлуатацію [13].

У Білорусії предмети вартістю до 2 базових величин (в еквіваленті 185 гривень) можуть списуватись на витрати одразу за умови забезпечення кількісного обліку за матеріально відповідальними особами. Згідно облікових норм цієї країни застосовують спрощений режим списання для активів із невизначеним терміном служби [8].

У США на витрати відносять повну вартість тих допоміжних засобів, що обліковують у складі поточних активів, проте тільки після їх фізичного зносу та неможливості подальшого використання. Для відображення цих сум використовують спеціальні аналітичні рахунки витрат [14, 93].

В Україні також передбачені варіанти повного списання вартості допоміжних предметів, що обліковують у складі запасів та 100 % списання вартості шляхом нарахування зносу на малоцінні предмети, що обліковуються у складі необоротних активів. На нашу думку, таку практику можна вдосконалити поєднуючи англійський та білоруський досвід: визначити на підприємстві цінову межу, за якою активи списуватимуть на аналітичні статті витрат при передачі у користування, а предмети вартістю вище встановленого рівня розподіляти за термінами користування на оборотні та необоротні.

Необхідно також переглянути терміни, коли списуватимуть на витрати та з балансу предмети, що перевищуватимуть встановлений критерій. Найбільш вдалим у цьому питанні є білоруський та американський підхід, коли такі операції відбуваються після фізичного зносу активів. Це означає, їх вартість впливатиме на валюту балансу, а отже відобразатиме поточний стан майна підприємства. Такий підхід особливо актуальний для підприємств, для яких допоміжні предмети складають суттєву питому вагу (підприємства будівельної та готельно-ресторанної галузей).

Амортизації, як правило, підлягають активи, що характеризуються тривалим терміном служби. У Росії це спеціальний одяг строком корисного використання більше року, а також усе спеціальне обладнання, крім вище перелічених видів. З метою списання вартості спецодягу використовують прямолінійний спосіб нарахування амортизації, а для спеціального обладнання передбачено також метод списання вартості пропорційно об'єму випущеної продукції, виконаних робіт, наданих послуг [13].

Одним із способів нарахування амортизації, який активно застосовують понад 60 % підприємств США є метод групового обліку [4, 492]. Його суть полягає у об'єднанні однорідних предметів із більш-менш однаковими термінами служби у групи. За всією групою відкривають рахунок “Нарахування зносу”, на якому відбувається акумулювання нарахованої амортизації за усією сукупною вартістю об'єктів [6].

Методика списання допоміжних предметів на витрати, що ґрунтується на інвентаризації залишків активів практикується у Великобританії та Китаї. У Великобританії предмети списують на витрати за так званим методом переоцінки (revaluation method) [12, 292].

Американськими GAAP запропоновано використання змішаного методу списання довгострокових активів на витрати у специфічних видах діяльності [5, 214]. Суть цього методу полягає в об'єднанні активів у групи та фіксацією всіх витрат на їх придбання. Рахунок зносу для окремих предметів не застосовують, а відкривають його на всю групу. Сума амортизації групи дорівнює вартості списаного активу. Використання методу списання означає, що при нарахуванні зносу по групі засобів вартість списаних активів визначається виходячи із витрат придбаного раніше від усіх активу. Цей метод

аналогічний списанню товарно-матеріальних цінностей за методом FIFO. За умови заміни малоцінних засобів величина амортизації дорівнює витратам останнього за часом придбання активу в групі, що відповідає принципу LIFO.

Національними нормами та інструкціями з їх використання запропоновано аналогічну схему для списання вартості малоцінних необоротних матеріальних активів, що амортизують за спрощеною схемою (100 % списання вартості на витрати). Проте вона діє за принципом середньозваженої, згідно якої вартість об'єкта вибуття визначається діленням вартості відповідної підгрупи на кількість об'єктів, що входять до її складу. Враховуючи рівень автоматизації обліку цей підхід на практиці не застосовується.

Однією із найбільших гострих проблем використання малоцінних та швидкозношуваних активів є відсутність ефективної методики контролю за рівнем придбання та використання цих активів. У зарубіжній літературі дане питання вдало висвітлено у російських та англомовних джерелах.

Російські нормативно-правові акти рекомендують для обліку предметів, що знаходяться в обороті використовувати типові форми МБ. Судячи із назви, форми і змісту документів вони є аналогами розроблених у радянські часи документів. Проте, на відміну від України, яка також скористалась таким підходом, до складу чинних не ввійшла половина старих зразків. Така позиція, на нашу думку цілком відповідає сучасному стану господарювання, що характеризується зміною економічного мислення та новими можливостями автоматизації обліку.

У Росії розроблено також методичні рекомендації, що регулюють питання бухгалтерського обліку спеціальних інструментів, спеціальних пристосувань, спеціального обладнання та спеціального одягу [13]. Рекомендації застосовують тоді, коли керівництво підприємства приймає рішення обліковувати ці активи у складі оборотних [16].

У американській та британській літературі одним із методів внутрішнього контролю за витрачанням коштів на придбання предметів, що потребують частого поновлення, є застосування фонду підзвітних сум (petty cash fund) [15, 274; 12, 209]. Суть його зводиться до виділення незначної суми грошових коштів на певний період часу, що закріплюється за відповідальною особою. Такий підхід, з одного боку,

дозволяє планувати витрати та легко пристосовувати їх до реальних потреб. З іншого – контролювати та мінімізувати можливі зловживання, оскільки відповідальна особа знає, що може розраховувати тільки на обмежену кількість ресурсів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Для вітчизняної практики обліку малоцінних і швидкозношуваних активів пропонуємо комбінацію декількох закордонних підходів, яка полягає у визначенні цінового критерію, нижче якого допоміжні засоби списують на аналітичні статті витрат, а дорожчі обліковують у складі активів (основних засобів або запасів) до моменту фізичного зносу. Контроль за першими здійснюють за схемою фонду підзвітних сум. Впровадження такого способу контролю потребує встановлення обмежень щодо використання таких активів на підприємствах. Предмети, що знаходяться вище встановленої межі слід класифікувати за призначенням, оскільки це спливатиме на вибір способу списання на витрати.

Список використаних джерел

1. Бухгалтерский учет в странах мира : [учебное пособие] / под ред. проф. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 484 с.
2. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах : [навчальний посібник] / Р. М. Воронко. – Львів : “Магнолія 2006”, 2009. – 744 с.
3. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : [навчальний посібник] / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 311 с.
4. Needles, В. E. Principles of Accounting : [Instructor’s annotated edition] / В. E. Needles, Jr., Marian Powers, Susan V. Crosson. – Boston : Houghton Mifflin, 2002. – 1249 p.
5. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В. В. Качалин. – М. : Дело, 1998. – 432 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 : утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26 н (с изменениями) : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pbu_6.pdf
8. Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23 марта 2004 г. № 41 (с изменениями) : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/standards/pos41/>
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций : утвержден приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н

(с изменениями) : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/prikaz311000n94n.pdf

10. Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. N 89 (с изменениями) : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/plans/30_05_03_N89/

11. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций : утверждена приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (с изменениями) : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/prikaz311000n94n.pdf

12. Frank Woods Business Accounting / F. Woods. – Vol. 1 – [6th ed.]. – London : Pitman Publ., 1994. – 538 p.

13. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной дежды : утверждены приказом Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н. : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/prikaz261202n135n.pdf

14. Wild, John J. Financial Accounting : Information for Decisions / Wild, John J. Boston a. o. : Irwin/McGraw-Hill, 2000. – 704 p.

15. Edmonds, Thomas P. Fundamental Financial Accounting Concepts / Thomas P. Edmonds, Frances M. McNair, Edward E. Milam, Philip R. Olds; Contributing Author C. D. Edmonds. – [3rd ed.]. – Boston a. o. : Irwin/McGraw-Hill, 2000. – 657 p.

16. Положение по бухгалтерскому учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов: приложение к письму Министерства финансов СССР от 18.10.79 г. №166 : [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0166400-79>.

17. Glen A. W. Intermediate Accounting / A.W. Glen, T. Z. Charles, A. W. John. – [3rd ed.]. – USA, Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, Inc., 1972. – 1160 p.