

УДК 657.1:336.764.1

ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ МАЛОЦІННИХ І ШВИДКОЗНОШУВАНИХ АКТИВІВ

Куцик П.О.
Шумило Р.Р.

У статті висвітлено основні підходи до фінансового та внутрішньогосподарського обліку малоцінних та швидкозношуваних активів. Висвітлено проблемні питання методики та організації їх обліку і контролю, пов'язані із чинними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами.

Ключові слова: малоцінні і швидкозношувані активи, облік, контроль, нормативно-правове регулювання.

ВСТУП

Малоцінні і швидкозношувані активи, як правило, виконують роль допоміжних засобів праці або створюють належні умови для праці. Вони представлені численними номенклатурами, різними за функціональним призначенням: інструменти, інвентар, спецодяг, меблі, канцтовари, посуд, столова білизна тощо. Вартість окремих одиниць, як правило, є незначною у масштабах підприємства. Такі характеристики часто є полем для зловживань. Наприклад, використання інструментів для особистих потреб, не пов'язаних із господарською діяльністю підприємства, призводить до прискореного фізичного зносу предметів, а отже додаткових витрат на купівлю нових. З іншого боку, постає питання вчасного та адекватного господарським потребам оновлення зношених предметів, використаних за призначенням. Ці та інші проблеми пов'язані із неоднозначністю методики бухгалтерського обліку малоцінних і швидкозношуваних активів, відсутністю сучасного підходу до порядку організації їх обліку і контролю.

Аналіз наукових праць та останніх публікацій. У спеціалізованій літературі існують різні підходи до розуміння суті малоцінних і швидкозношуваних активів та відповідно методики їх обліку. Одні науковці погоджуються із законодавчо регламентованим розмежуванням цих активів за терміном користування [1]. Інші керуються критерієм суттєвості, тому вважають, що досліджувані активи доцільно одразу списувати на витрати [2]. Треті визначають пріоритетним їх характеристику як засобів праці, які підлягають амортизації [3]. Питання контролю за збереженням та раціональним використанням малоцінних і швидкозношуваних активів висвітлено у періодичних виданнях тільки з позиції документування їх руху в експлуатації за типовими формами.

Метою наукової роботи є виявлення проблемних питань обліку та контролю малоцінних і швидкозношуваних активів та пошук напрямків їх розв'язання у теоретичному та прикладному аспектах.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Чинне законодавство передбачає розмежування допоміжних засобів праці на оборотні, інформацію про які відображають на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", та необоротні, які обліковують на рахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи". Такий поділ здійснюють за одним критерієм – терміном використання, визначення якого іноді є проблематичним, оскільки не всі предмети мають чітко визначених технічних характеристик, наприклад, лопати, візки, дрелі, посуд тощо. Постає питання яким чином можна реалізувати вищезазначену вимогу, оскільки ця обставина визначатиме якими стандартами (П(С)БО 7 "Основні засоби" чи П(С)БО 9 "Запаси") керуватимуться у виборі одиниці обліку, синтетичних рахунків, порядку відображення у звітності та списання з балансу.

Згідно П(С)БО 7 "Основні засоби" підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. На практиці їх величину обумовлюють вимоги податкового законодавства, що, на нашу думку, не зовсім коректно, оскільки не враховує обсягів та особливостей діяльності конкретного підприємства. Наприклад, для потужних виробничих підприємств оправданою може бути вартісна межа у розмірі 5000 гривень, в той же час, на підприємствах малого бізнесу вона буде доречною на рівні 1000 гривень. Окрім абсолютної величини, існує можливість її вираження у відношенні до обраної бази (первісна вартість основних засобів, сукупна величина усіх активів тощо). Отже, постає проблема вибору форми представлення межі суттєвості та визначення бази для її обчислення.

У науковій літературі дискусійним є питання назв синтетичних рахунків обліку допоміжних засобів, що знаходяться у складі оборотних активів. Професор Сопко В.В. стверджує, що на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" не завжди обліковують малоцінні предмети. Дуже часто, особливо на

виробничих підприємствах, використовують допоміжні чи комплектуючі деталі значної вартості із коротким терміном служби. Закордонний досвід обліку Росії та Білорусії свідчить про нещодавню відмову цих країн у використанні радянського терміну “малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”. Натомість у нормативних документах для позначення цих активів використовують термін предмети в обороті, під яким розуміють такі групи активів: інвентар, господарські приналежності, спец-обладнання, спецодяг.

Чинні стандарти бухгалтерського обліку [4, 5] передбачають різні підходи у віднесенні вартості малоцінних і швидкозношуваних активів на витрати та їх списання з балансу. Якщо предмети відображають у складі необоротних активів, то вони підлягають амортизації за одним із чотирьох методів: прямолінійний, виробничий, 50 % вартості у першому місяці використання та 50 % при списанні з балансу або 100 % вартості у першому місяці використання об'єкта. На практиці, як правило, використовують останній із перелічених методів. Якщо актив відноситься до запасів, то він включається у витрати в момент передачі в експлуатацію. Таким чином, у прикладному аспекті методика перенесення вартості малоцінних і швидкозношуваних активів на витрати однакова. Різниця полягає лише у часі списання активів з балансу. Для малоцінних необоротних активів це момент невідповідності критеріям визнання активу (непридатність до використання у випадку повного фізичного зношення, крадіжка тощо). Для малоцінних швидкозношуваних предметів – передача в експлуатацію. Проте для останніх обов'язковою умовою є забезпечення подальшого кількісного обліку цих предметів протягом строку фактичного використання таких активів. Таким чином, підлягає сумніву доцільність розмежування допоміжних засобів праці на оборотні та необоротні.

З метою збереження та належного використання малоцінних і швидкозношуваних активів необхідно забезпечити організацію їх аналітичного обліку в бухгалтерії підприємства, оперативного обліку в експлуатації та систему ефективного контролю.

Особливості кількісного обліку малоцінних та швидкозношуваних активів представлені запозиченими із законодавчої бази колишнього СРСР переліком типових форм первинних облікових документів [6, 7] та положенням з бухгалтерського обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів (далі, Положення) [8]. Якщо перший було перезатверджено наказом Міністерства статистики України у 1996 році (без суттєвих змін), то друге використовують у редакції зразка 1979 року у частині, що не суперечить українському законодавству. Існують також галузеві положення, які стосуються окремих предметів, таких як спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту [9].

Порядок ведення аналітичного обліку малоцінних і швидкозношуваних активів в бухгалтерії підприємства представлено в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [10]. Згідно якої облік здійснюють за однорідними групами предметів із деталізацією по видах. Такий підхід стосується усіх швидкозношуваних предметів, а малоцінних необоротних тільки в частині тих активів, на які нараховують амортизацію у розмірі 100 % вартості. Систематизацію інформації підприємства здійснюють на власний розсуд, проте за основу, як правило, беруть рекомендації радянського Положення. На нашу думку, такий підхід потребує суттєвої корекції, враховуючи сучасні умови господарювання, а саме – більш ліберальний підхід у віднесенні активів до складу малоцінних і швидкозношуваних, законодавчий поділ допоміжних засобів на оборотні і необоротні, використання в окремих галузях особливих видів досліджуваних активів (виробництво, торгівля, сфера послуг), різне функціональне призначення тощо.

Питанню оперативного кількісного обліку малоцінних і швидкозношуваних активів у науковій літературі приділено недостатньо уваги. В основному науковці висловлюють думки про порядок застосування різних форм документів для швидкозношуваних предметів та малоцінних необоротних активів. Одні стверджують, що слід використовувати типові форми первинних облікових документів з обліку малоцінних швидкозношуваних предметів (МШ-1 – МШ-8) для обох видів активів [3], інші настоюють на використанні типових форм для обліку основних засобів (ОЗ-1, ОЗ-3, ОЗ-6) для малоцінних необоротних активів [11]. Така полеміка пов'язана із відсутністю рекомендацій щодо кількісного обліку останніх.

Поza увагою залишається питання економічної доцільності застосування такої великої кількості документів та встановлення їх призначення.

Ознайомлення з практикою обліку інструментів на підприємствах свідчить про відмову роботи за принципом постійного запасу або обмінного фонду. За радянськими мірками останній передбачав закупівлю цих інструментів в обсягах, що перевищують поточні потреби із подальшим їх зберіганням на складі. У разі непридатності інструментів, що використовувались у виробництві, їх обмінювали на складі на справні. Такий підхід свідчить про нерациональне розпорядження коштами, оскільки підприємство несе витрати на активи, які не приносять ніякої вигоди, натомість потребують додаткових витрат на обслуговування такого зберігання. Таким чином, типові форми МШ-1 “Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)” та МШ-5 “Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні” втратили актуальність.

Підлягає сумніву також застосування типової форми МШ-3 “Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)”. Її використовують для оформлення ремонтних робіт, здійснених у централізованому порядку, що на практиці майже не зустрічається. Крім того, такий підхід вимагає додаткової паперової роботи.

Неоднозначним та суперечним є порядок оперативного обліку спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, оскільки інформація у типових формах як МШ-6 “Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв” та МШ-7 “Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу,

специфічності та запобіжних пристроїв” дублюється. Крім того існують суперечності між законодавчими актами щодо питання необхідності ведення картки обліку таких об’єктів за кожним працівником [6, 9].

Систему контролю малоцінних та швидкозношуваних активів необхідно реалізовувати у трьох напрямках: попередній, поточний і наступний. Попередній контроль необхідний для забезпечення допоміжними засобами у відповідності до господарських потреб. Поточний контроль здійснюється у формі періодичного моніторингу за дотриманням технічних умов використання малоцінних і швидкозношуваних активів. Наступний контроль передбачає проведення інвентаризації, особливості проведення якої для досліджуваних активів у літературі не описано.

ВИСНОВКИ

Основною проблемою методики обліку малоцінних і швидкозношуваних активів є їх розмежуванням на оборотні та необоротні. Особливості обліку допоміжних активів представлені нормами законодавства колишнього СРСР та потребують удосконалення у зв’язку із невідповідністю складу досліджуваних об’єктів, зміною організаційної структури підприємств, розширенням можливостей програмного забезпечення та надмірною трудомісткістю облікового процесу. Постає питання пошуку таких методик і підходів у організації обліку та контролю, які б дозволили ефективно розпоряджатися малоцінними і швидкозношуваними активами із мінімальними затратами на таке управління.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів : [монографія] / Диба В. М. – Київ : КНЕУ, 2008. – 288 с.
2. Городянська А. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : [монографія] / Городянська А. В. – Київ : КНЕУ, 2008. – 215 с.
3. Гринько А. П. Облік основних засобів: теорія, стан, проблеми, перспективи : [монографія] / Гринько А. П. – Харків : Харківська державна академія технологій та організації харчування, 2002. – 277 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92 (зі змінами) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>
6. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів : наказ Міністерства статистики України від 22.05.96 № 145: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.1755.0>
7. Об утверждении форм первичной учетной документации для предприятий и организаций: постановление государственного комитета СССР по статистике от 28.12.89 г. N 241 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/FIN804.html
8. Положение по бухгалтерскому учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов: приложение к письму Министерства финансов СССР от 18.10.79 г. №166 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0166400-79>.
9. Про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту: Положення, затверджене наказом Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 24.03.08 р. № 53 (зі змінами): [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0446-08>
10. Інструкція про застосування плану рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
11. Бублик С.Я. Особливості визнання та обліку малоцінних необоротних матеріальних активів / С.Я. Бублик // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 15-17

Кущик Петро Олексійович, к.е.н., доцент, перший проректор, Львівська комерційна академія
Шумило Роксолана Романівна, аспірант, Львівська комерційна академія