

ВИЗНАЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТІ ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ТА МАЛОЦІННИХ НЕОБОРОТНИХ ПРЕДМЕТІВ ЯК ПЕРЕДУМОВА РАЦІОНАЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ЇХ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

Розглянуто різні підходи до розуміння понять “малоцінні швидкозношувані предмети” та “малоцінні необоротні матеріальні активи”. Запропоновано способи покращення існуючої термінології та узагальнено алгоритм визнання їх в обліку. На підставі проведених досліджень практики обліку на різних підприємствах запропоновано схему їх класифікації.

Ключові слова: оборотні та необоротні активи, швидкозношувані предмети, малоцінні необоротні матеріальні активи, класифікація.

У сучасних умовах господарювання все більше уваги надають розробці механізму раціонального використання ресурсів. Засоби праці, як один із видів таких ресурсів, відіграють ключову роль у діяльності підприємств, оскільки результатом їх впливу на предмети праці є одержання кінцевого продукту. Слід зауважити, що незалежно від специфіки діяльності підприємств, у них будуть присутні основні та другорядні засоби праці. Без перших здійснення господарської діяльності неможливе, вони вимагають значних капіталовкладень та функціонують протягом декількох років. Друга група є допоміжною для основних засобів праці або обслуговує діяльність та представлена численними найменуваннями об'єктів обліку, що є причиною складнощів у процесі контролю та розпорядження ними. Однією із суттєвих проблем, з якими стикаються на практиці, є розмежування таких засобів праці на основні та допоміжні, тобто малоцінні необоротні матеріальні активи, оборотні та необоротні.

Аналіз наукових праць та останніх публікацій засвідчив, що розуміння сутнісного наповнення термінів малоцінні та швидкозношувані предмети (далі МШП) та малоцінні необоротні матеріальні активи (далі МНМА) досить поверхневе, оскільки майже всі визначення зводяться до цитування норм положень бухгалтерського обліку [1-3]. Хоча, як свідчать дослідження професора Сопка В.В. [4-5], а також практика обліку, тема на даний момент є невичерпаною. Відсутність єдиного підходу у критеріях визнання цих активів [6-7] та сучасної класифікації потребують подальших досліджень.

Метою наукової статті є дослідження економічної суті та термінології допоміжних засобів праці, методів їх класифікації та оцінки.

Визначення економічної суті допоміжних засобів праці неможливе без дослідження історії становлення обліку цих активів. У радянські часи та в період незалежної України до 2000 року у складі малоцінних швидкозношуваних предметів обліковувалось умовно три групи активів: із терміном служби до одного року, предмети вартістю нижче встановленого державою ліміту та регламентований перелік об'єктів. Очевидно, такий підхід є свідченням адміністративного типу управління

економікою, проте у 1979 році Положенням про бухгалтерський облік малоцінних і швидкозношуваних предметів [8] було закладено основу алгоритму визнання, групування та організації обліку цих активів, яка багата в чому дублюється національним законодавством. Із введенням в дію П(С)БО 7 “Основні засоби” та П(С)БО 9 “Запаси”, а також із переходом на новий (діючий) план рахунків розуміння економічної суті, так званої малоцінки, суттєво змінилось. На противагу суворим вимогам у правилах віднесення активів до малоцінних залишилось розмежування лише за термінами експлуатації.

Чинні на сьогодні норми передбачають розмежування активів у залежності від терміну експлуатації на МШП у складі оборотних активів та МНМА у складі необоротних. Таким чином, до складу перших потрапляють засоби праці, що багаторазово бере участь у процесі господарської діяльності, проте фізично зношуються за короткий термін, як правило до одного року, або в межах операційного циклу, якщо він більше одного року. До другої групи активів належать предмети, які на підприємстві служитимуть довше, ніж один рік або операційний цикл, якщо він більше одного року, проте у зв'язку із незначною для підприємства вартістю не відносяться до складу основних засобів.

З цього приводу суттєве зауваження зробив професор Сопко В. В. [4]. Він стверджує, що до складу МШП не завжди входять малоцінні предмети. Дуже часто, особливо на виробничих підприємствах, використовують допоміжні чи комплектуючі активи значної вартості із коротким терміном служби. Такі об'єкти потребують окремого обліку, тому ним запропоновано ввести рахунок до чинного плану рахунків із назвою “Дорогоцінні швидкозношувані предмети”. Ми підтримуємо таку пропозицію, проте, на нашу думку, більш доцільно виключити слово “малоцінні” із назви рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” та перейменувати його на “Швидкозношувані предмети” (яким ми будемо користуватись, далі ШП) та відкрити до нього два субрахунки 221 “Малоцінні швидкозношувані предмети” та 222 “Дорогоцінні швидкозношувані предмети”.

У економічній літературі поділ на основні та оборотні активи здійснюють за кількома критеріями: тривалістю функціонування у виробничому процесі, змінами споживчої форми, ступенем використання у кожному виробничому процесі та ступенем перенесення вартості на вартість виготовленої продукції, реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг тощо [9-10]. Якщо порівняти ШП та МНМА за цими ознаками, то будуть такі результати: обидва ці види активів функціонують тривалий період, зберігають споживчу форму та використовуються у господарському процесі частково. Розбіжності можуть виникнути стосовно останнього критерію, оскільки МНМА переносять свою вартість на витрати частинами шляхом нарахування амортизації, а ШП, незважаючи на аналогічний характер застосування у діяльності, не амортизуються, а списуються на витрати діяльності в момент передачі в експлуатацію, виключаються зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку. Це пояснюється різними термінами використання цих активів. Враховуючи те, що звітним періодом для підприємства є рік, потреби у розмежуванні вартості ШП за місяцями у фінансовому обліку немає.

Користуючись такими характеристиками, деякі науковці пропонують не виділяти МШП в окремий рахунок, тобто не здійснювати розмежування на основні засоби та малоцінні швидкозношувані предмети [11, с. 28]. При розмежуванні на оборотні та необоротні вони пропонують залишити тільки один фактор – період використання. Проте, як свідчить практика, встановити термін використання деяких об'єктів буває досить проблематично. Враховуючи значну номенклатуру об'єктів, використання вартісного критерію або, як рекомендують фахівці у галузі обліку [6], критерію суттєвості дозволяє значно спростити облікову роботу. Критерій суттєвості передбачає формування переліку типових об'єктів, які відносяться до того чи іншого рахунку.

Алгоритм визнання та поділу активів на швидкозношувані предмети та малоцінні необоротні матеріальні активи подано на рис. 1.

Засоби праці, що використовують більше одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року, належать до складу основних засобів, останні згідно п. 5 П (С)БО 7 "Основні засоби" поділяють на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Такий поділ розставляє пріоритети в обліку засобів праці. Якщо проаналізувати склад об'єктів, що обліковуються на рахунках 106 "Інструменти, прилади та інвентар", 109 "Інші основні засоби" та 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи", то їх можна об'єднати за призначенням у декілька груп, наприклад: інструменти, прилади, меблі, офісне обладнання, побутова техніка тощо. Проте ці активи характеризуються значними коливаннями вартості. Встановлення вартісної межі дозволяє відділити численну номенклатуру з незначною вартістю для підприємства засобів праці з метою застосування спрощеного механізму фінансового обліку.

МНМА та ШП, передані в експлуатацію, підлягають кількісному обліку. В Інструкції із застосування плану рахунків запропоновано такий облік здійснювати за місцями використання, матеріально-відповідальними особами та групами. Дослідження практики обліку цих активів показали, що на підприємствах дотримуються тільки двох перших критеріїв, останні залишаються поза увагою. Проте узагальнення об'єктів МНМА та ШП в однорідні групи дозволяє оперативно реагувати на зміни у їх складі, для цього нами запропоновано окремі класифікаційні групи (рис. 2). Слід зауважити, що певні

статті узагальнюють інформацію про предмети, що використовуються на будь-якому підприємстві (комп'ютерна та оргтехніка, меблі, канцелярські товари тощо). Проте в статті, що змінюються за пріоритетністю для підприємства або за змістовим наповненням. Так, для сфери послуг, наприклад готельно-ресторанного господарства, основними групами МНМА виступають посуд, столові прибори, столова білизна, постільні речі тощо, а у сфері виробництва основну увагу приділяють інструментам, пристроям, спецодягу, засобам індивідуального захисту. Для торговельних підприємств до складу інструментів та пристосувань відносять спеціфічні предмети, такі як детектори валют, калькулятори тощо.

Залежно від мети участі у господарському процесі розрізняють предмети загальновиробничого і безпосередньо виробничого призначення, а також ті, що використовуються у адміністративних чи збутових цілях. Такий поділ є підставою правильного перенесення вартості ШП та МНМА на витрати діяльності.

Отже, швидкозношувані і малоцінні необоротні предмети - це активи, які виступають у ролі допоміжних засобів праці або створюють належні умови для праці. Виокремлення їх обумовлено функціональними характеристиками (швидкозношувані предмети) та необхідністю дотримання на підприємстві принципу суттєвості (малоцінні необоротні предмети). Розроблений алгоритм визнання і розподілу цих активів демонструє відмінності між МНМА та ШП і є доцільним для використання в обліку. На основі запропонованої класифікації вказаних засобів праці доцільно будувати систему організації їх обліку, яка передбачає чітке групування їх за економічною суттю і призначенням, галузевою приналежністю та способами перенесення на витрати.

Список літератури

1. Пушкар, М. С. Фінансовий облік [Текст] : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
2. Чабанова, Н. В. Фінансовий облік [Текст] : підручник / Н. В. Чабанова, Т. Єфіменко. – К. : Академія, 2007. – 671 с.
3. Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст] : підручник / Н. М. Ткаченко – К. : Алерта, 2008. – 928 с.
4. Сопко, В. Деякі питання термінології та класифікації засобів праці [Текст] / В. Сопко, В. Карев // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – 11-15 с.
5. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
6. Грачова, Р. Енциклопедія бухгалтерського обліку [Текст] / Р. Грачова. – К. : Галицькі контракти, 2004. – 832 с.
7. Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) [Текст] : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2003. – 522 с.
8. Положение по бухгалтерскому учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов [Електронний ресурс] : приложение к письму Министерства финансов СССР от 18.10.1979 г. №166. - Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0166400-79>.
9. Городянська, А. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу [Текст] : монографія / А. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2008. – 215 с.
10. Діба, В. М. Облік та аналіз необоротних активів [Текст] : монографія / В. М. Діба. – К. : КНЕУ, 2008. – 288 с.
11. Гринько, А. П. Облік основних засобів: теорія, стан, проблеми, перспективи [Текст] : монографія / А. П. Гринько. – Харків : Харківська державна академія технології та організації харчування, 2002. – 277 с.



Рис. 1. Схема визнання та розмежування швидкозношуваних предметів та малоцінних необоротних матеріальних активів

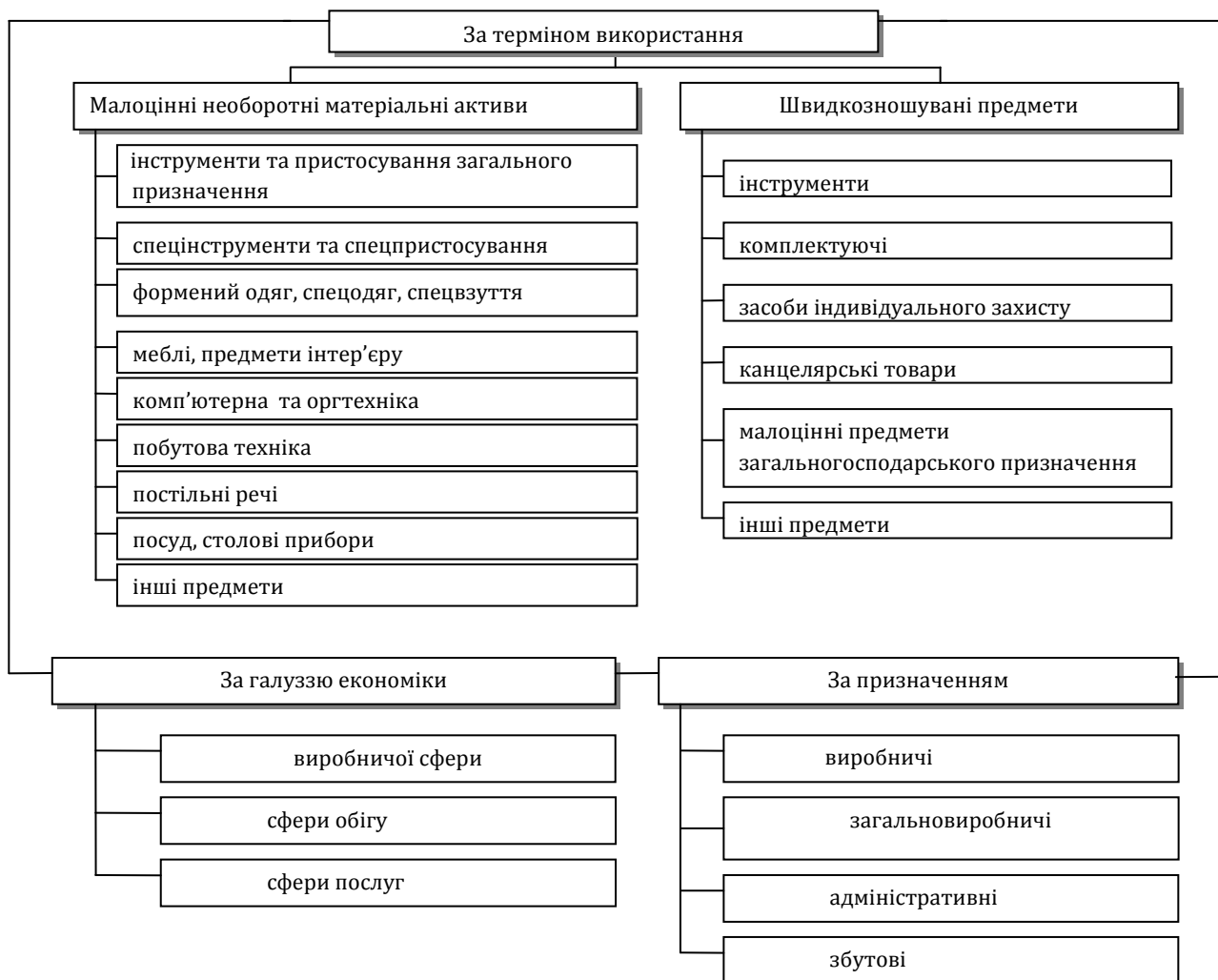


Рис. 2. Схема класифікації швидкозношуваних і малоцінних необоротних предметів

12. Інструкція по застосуванню плану рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Текст] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 / В. М. Пархоменко. Бухгалтерський облік в Україні : Нормативи. Коментарі. Ч. 10 / В. М. Пархоменко. – Луганськ, 2008. – 768 с.

РЕЗЮМЕ

Куцьок Пётр, Шумьло Роксолана

Определение экономической сути быстроизнашивающихся и малоценных необоротных предметов как предпосылка рациональной организации их учета и контроля

В статье рассмотрены разные подходы понимания понятий малоценные быстроизнашивающиеся предметы и малоценные необоротные материальные активы. Предложены способы улучшения существующей терминологии и обобщен алгоритм признания их в учете. На основании проведенных исследований практики учета на разных предприятиях предложена схема их классификации.

RESUME

Kutsyk Petro, Shumylo Roksolana

Definition of economic substance of short-lived and little valuable non-current assets as the precondition of its rational accounting and control organization

The article considers different points of view on such concept like little valuable short-lived assets and little valuable non-current tangible assets. The ways of improvement of modern terminology are suggested and the procedure of its recognition in accounting is generalized. The classification scheme based on the researches of accounting practice of different enterprises is offered.