УДК 657.411 :631

В.М. Шваб
к.е.н., доцент
Житомирський національний агроекологічний університет

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ МАЛОЦІННИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ І МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

Проаналізовано сучасні методологічні підходи до формування складу та відображення в бухгалтерському обліку і звітності малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів. Виходячи з цього запропоновано конкретні напрямки удосконалення обліку вказаних цінностей.

Постановка проблеми

Після реформування бухгалтерського обліку суттєво змінилась методологія організації та ведення на підприємствах обліку засобів праці – основних засобів і малоцінних та швидкозношуваних предметів. Із цих двох груп засобів праці виділено третю – малоцінні необоротні матеріальні активи. Таким чином, виникла проблема правильного відображення в складі активів предметів, які віднесено до малоцінних.

© В.М. Шваб

За критерієм оборотності засоби праці поділяють на оборотні та необоротні в залежності від строків корисного використання. Застосування ж до окремого об'єкту засобів праці критерію і оборотності, і малоцінності, з метою віднесення їх до відповідної групи предметів, привело до викривлення реальної величини оборотних і необоротних активів, що потребує уточнення.

Такі назви активів як «Основні засоби», «Малоцінні та швидкозношувані предмети» перейшли в новий бухгалтерський облік із старого і не зовсім відповідають критерію поділу активів на оборотні і необоротні. Тому, на наш погляд, є необхідність уточнення термінів та назв рахунків з обліку засобів праці.

Мета цієї статті – теоретичний аналіз методології бухгалтерського обліку малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів за чинними нормативними документами, поглядами науковців і практиків; окреслити шляхи покращення обліку цих засобів.

Аналіз останніх досліджень

Проблеми обліку малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів перебувають в центрі уваги багатьох провідних учених, таких як Г. Кірєйцев, В. Мосаковський, І. Павлюк, С. Сажинець та ін. У наукових роботах вчених і практиків всебічно висвітлені питання аналітичного і синтетичного обліку малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів у відповідності з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, даються рекомендації щодо удосконалення класифікації цих засобів, їх первинного і аналітичного обліку. Водночас проблеми формування складу цих груп засобів та контролю за їх використанням в процесі експлуатації залишаються недостатньо висвітленими.

Об'єкти та методика дослідження

Об'єктом дослідження виступають господарсько-економічні процеси, що відбуваються в економіці підприємств України. В процесі досліджень використано абстрактно-логічний метод економічного дослідження при аналізі сучасного стану обліку малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів, формулюванні висновків та висуненні рекомендацій.

Результати дослідження

Для здійснення процесу виробництва підприємство не може обійтись без засобів праці – матеріальних активів, які у процесі виробництва не змінюють своєї натуральної форми і переносять свою вартість на створену продукцію, надані послуги тощо частинами, поступово. Але засоби праці різноманітні за своїм складом і функціональним призначенням. Серед них є такі, що можуть використовуватись протягом багатьох років, а є і такі, строк використання яких

менший одного року. Звідси логічним є розмежування в обліку засобів праці на оборотні та необоротні матеріальні активи за єдиним критерієм – строком їх експлуатації.

До необоротних матеріальних активів відносяться засоби праці, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здіснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Засоби праці, що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більший одного року, відносяться до оборотних матеріальних активів.

В свою чергу необоротні матеріальні активи з метою спрощення обліку розмежовано на «Основні засоби» і «Малоцінні необоротні матеріальні активи» (МНМА). До останніх відносять засоби праці, що мають строк корисного використання більший від одного року або більший одного операційного циклу, якщо він більший від одного року, та порівняно незначну вартість. Для обліку засобів праці на підприємствах відкривають рахунки: 10 «Основні засоби» субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» та рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Все це правильно і економічно доцільно, але при розмежуванні в обліку основних засобів, МНМА та МШП на практиці дотримуються не стільки критерію строку їх експлуатації, скільки вартісної ознаки за одиницю об'єктів засобів праці. До малоцінних та швидкозношуваних предметів відносять предмети, строк експлуатації яких менший від одного року незалежно від їх вартості та предмети зі строком використання більше одного року, за вартісною ознакою. Тобто підприємство самостійно вирішує, які об'єкти зараховувати до складу основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, а які до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів, встановлюючи верхню і нижню межу вартості, в межах яких відповідні предмети можуть належати до основних засобів, МНМА, якщо строк їх експлуатації перевищує один рік. Таким чином частина необоротних матеріальних активів необґрунтовано зараховується в склад оборотних активів.

На наш погляд, при розмежуванні засобів праці між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами з однієї сторони, і малоцінними та швидкозношуваними предметами з іншої, слід застосовувати єдиний критерій – строк експлуатації об'єктів. Вартісну ознаку можна встановлювати тільки для розмежування предметів між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами. При цьому віднесення засобів праці до малоцінних необоротних матеріальних активів необхідно законодавчо обмежити певним строком експлуатації цих об'єктів.

До оборотних матеріальних активів відносяться тільки ті засоби праці, очікуваний строк використання яких менший за один рік незалежно від вартості. Це буде відповідати тому єдиному критерію, який застосовується до розмежування засобів праці між основними засобами і оборотними матеріальними активами. Крім того, чіткіше будуть окреслені межі джерел придбання цінностей, зникне проблема малоцінності відносно недорогих та швидкозношуваних предметів.

Прихильники того, що основними критеріями, за якими МНМА відрізняють від основних засобів і малоцінних та швидкозношуваних предметів, має бути інвентарна вартість кожного облікового об'єкта та нормативний строк їх використання, обґрунтовують спрощенням обліку основних засобів, МНМА та МШП. З даним твердженням можна погодитись тільки відносно спрощення обліку основних засобів в основному за рахунок можливих варіантів аналітичного обліку об'єктів та способів нарахування амортизації.

З урахуванням наших пропозицій кількість об'єктів в складі МНМА значно збільшується. Тому необхідно налагодити їх аналітичний облік та контроль за їх використанням. С. Сажинець [4] аналітичний облік пропонує вести за окремими видами по групах відповідно до субрахунків рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На наш погляд, у запропонованій автором схемі класифікації МНМА необхідно вказати нормативи зносу, що дасть можливість впровадити раціональну організацію аналітичного обліку МНМА.

Малоцінні необоротні матеріальні активи передають в експлуатацію під відповідальність окремих посадових осіб. Тому доцільно мати рахунок для обліку цих предметів в експлуатації. Відсутність такого рахунку, на наш погляд, сприяло появі на сторінках періодичних видань не зовсім зрозумілих бухгалтерських записів: «.в бухгалтерському обліку відображують внутрішнє переміщення ДНМА із центрального складу до підрозділу. Тобто роблять бухгалтерський запис за дебетом і кредитом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» [4];

«Передавання в експлуатацію малоцінних необоротних матеріальних активів:

Д-т 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»,

К-т 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари» та ін. – на суму переданих в експлуатацію малоцінних необоротних матеріальних активів за обліковою первісною вартістю [3].

Вважаємо, що до субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» доцільно відкрити окремий рахунок, наприклад, 1121 «Малоцінні необоротні матеріальні активи в експлуатації». Тоді передавання в експлуатацію цих цінностей буде відображатись бухгалтерською проводкою:

Д-т 1121 «Малоцінні необоротні матеріальні активи в експлуатації»,

К-т 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

За малоцінними необоротними матеріальними активами при здаванні в експлуатацію нараховують знос. На наш погляд, при виборі способу нарахування зносу (амортизації) доцільно також виходити із строку експлуатації об'єктів, а саме: у розмірі 100 %, 50 %, 33 % або 25 % їх первісної вартості за рішенням адміністрації підприємства з наступним донарахуванням зносу об'єктів до 100 %.

Незалежно від того, за яким способом нараховують знос по швидкозношуваних (малоцінних) необоротних матеріальних активах, їх списують з балансу за рахунок нарахованого зносу тільки після строку їх фактичного використання:

Д-т 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»,

К-т 1121 «Малоцінні необоротні матеріальні активи в експлуатації».

У зв'язку з поділом активів на оборотні і необоротні, а також запропонованим складом формування груп засобів праці є необхідність, на наш погляд, в уточненні термінів та назв рахунків з обліку засобів праці. Рахунок 10 «Основні засоби» перейменувати в «Довгострокові необоротні матеріальні активи», рахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» в «Швидкозношувані необоротні матеріальні активи», рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – в «Швидкозношувані оборотні матеріальні активи».

Висновки та перспективи подальшого розвитку

1. При розмежуванні засобів праці між основними засобами, малоцінними необоротними матеріальними активами і малоцінними та швидкозношуваними предметами слід керуватись єдиним критерієм – строком експлуатації об'єктів.

2. При віднесені засобів праці до малоцінних необоротних матеріальних активів необхідно законодавчо обмежити строк експлуатації об'єктів чотирма роками.

3. Рахунок 112 доцільно назвати «Швидкозношувані необоротні матеріальні активи», до якого відкрити рахунок 1121 «Швидкозношувані необоротні матеріальні активи в експлуатації». Рахунок 22 перейменувати на «Швидкозношувані оборотні матеріальні активи».

Дана проблема є досить багатогранною і потребує подальшого дослідження. Зокрема, можуть бути розроблені економічно обґрунтовані норми амортизації (зносу) по окремих класифікаційних групах МНМА, строки експлуатації окремих об'єктів та ін.

Література

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 10. – С. 3–10.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами та доповненнями.

3. *Павлюк І.* Особливості бухгалтерського обліку малоцінних необоротних матеріальних активів, а також малоцінних і швидкозношуваних предметів// Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 20–26.

4. *Сажинець С.* Про уніфікацію обліку довгострокових малоцінних необоротних матеріальних активів на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 25–31.