

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОЦІНКИ МАЛОЦІННИХ І ШВИДКОЗНОШУВАНИХ АКТИВІВ

У статті висвітлено проблемні питання оцінки малоцінних і швидкозношуваних активів при первісному визнанні, операцій їх експлуатації та списання з балансу.

Представлено шляхи їх розв'язання та запропоновано методика розрахунку вартісного критерію для організації раціонального обліку цих активів

Постановка проблеми. Достовірна оцінка матеріальних активів є однією з передумов для інформування менеджменту про їх реальні обсяги та стан на підприємстві. Така інформація необхідна для оцінки прийнятих рішень та подальшого планування діяльності. Малоцінні і швидкозношувані активи є складовою матеріально-технічних ресурсів, проте, у зв'язку із застосуванням спрощеної процедури фінансового обліку, питання особливостей їх оцінки ігноруються. Враховуючи той факт, що залежно від специфіки і обсягів господарської діяльності вони можуть займати значну частку витрат, такий підхід викривляє інформацію про їх реальний стан, враховуючи фактори фізичного та морального зносу, інтенсивності використання тощо. У зв'язку із різною тривалістю терміну використання, малоцінні і швидкозношувані активи законодавчо розподілені на основні засоби та запаси. Таке розмежування обумовило різні підходи у порядку їх оцінки в бухгалтерському обліку, що створює певні суперечності та практичні незручності. Крім того, розмежування основних засобів на основні та малоцінні на практиці, як правило, здійснюється виходячи із вимог податкового законодавства, що з позиції управління не коректно. Такий спрощений підхід застосовують у зв'язку із відсутністю методики розрахунку вартісної межі, яка б оптимально розділяла засоби праці за критерієм суттєвості.

Стан вивчення проблеми. Питання оцінки оборотних та необоротних матеріальних активів активно досліджуються у наукових колах, проте вивченню особливостей оцінки малоцінних і швидкозношуваних активів не приділено достатньо уваги.

Метою дослідження є висвітлення проблемних питань оцінки малоцінних і швидкозношуваних активів, що впливають із національних стандартів обліку, визначення порядку відображення цих активів на дату балансу та обґрунтування вартісної межі для відмежування малоцінних і швидкозношуваних активів від решти активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням у сфері економічної суті оцінки як складової методу бухгалтерського обліку, її класифікації, методів застосування у наукових колах присвячено багато уваги, про що свідчить численна кількість захищених дисертацій [10] та опублікованих наукових статей [1, 2, 3] по даній тематиці. Проте вищезазначені праці носять узагальнюючий характер і не висвітлюють проблемних питань оцінки, що пов'язані із розмежуванням малоцінних швидкозношуваних активів на оборотні та необоротні. Особливості оцінки малоцінних і швидкозношуваних активів згадувались у наукових працях професора Малюги Н.М в частині способів перенесення вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів [5]. Проте, слід зазначити, що з цього часу відбулися зміни у підході визнання цих активів, а отже залишається нез'ясованим як економічно обґрунтувати вартісні критерії для розмежування

основних та малоцінних необоротних засобів, швидкозношуваних і необоротних активів та як найбільш коректно відобразити їхню вартість у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу. Вітчизняними та зарубіжними науковцями [5, 9] встановлено, що оцінка є елементом методу бухгалтерського обліку та виступає одним із першоджерел інформації про господарські операції. Цей інструмент служить вимірником вартості об'єктів обліку та дозволяє співставляти інформацію про різноманітні об'єкти в грошовому вимірнику. Кандидат економічних наук Ловінська Л.Г. влучно зауважує, що від правильності оцінки залежить адекватність і надійність даних, які надаються бухгалтерським обліком для аналізу фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності та ефективності його менеджменту [4]. Якщо розглядати питання оцінки саме матеріальних активів, то від ступеня достовірності цієї інформації залежатимуть рішення щодо політики оновлення матеріально-технічного забезпечення, однією із складових якого є малоцінні і швидкозношувані активи.

Основною ознакою, що впливає із назви досліджуваних активів є їх незначна вартість. Проте, запровадження їх розподілу за терміном експлуатації на оборотні та необоротні дещо ускладнив процес відмежування малоцінних і швидкозношуваних активів від решти активів. Так, визначення терміну експлуатації для кожного об'єкта може носити суб'єктивний характер і займати багато часу на прийняття рішення. З цієї причини у теорії та практиці бухгалтерського обліку використовують термін суттєвості, а точніше поріг суттєвості. Згідно визначення, поданого Міністерством фінансів України поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації [8]. Слід зауважити, що дане визначення спрямоване перш за все на відмежування інформації, яка може впливати на прийняття рішень на основі фінансової звітності. Проте, ми вважаємо, що його можна застосовувати і при виборі вартісного критерію для розмежування оборотних і необоротних активів за умови, що об'єктивно неможливо визначити термін користування активу.

Поріг суттєвості також слід застосовувати для розмежування необоротних матеріальних активів на основні та малоцінні, а швидкозношуваних предметів на малоцінні та дорогоцінні. Чинні рекомендації Міністерства фінансів України наголошують, що визначення цієї величини відбувається на розгляд керівництва підприємством. Проте вважають, що суттєвими слід вважати господарські операції з матеріальними активами, якщо їхня вартість перевищує величину у 5 відсотків від підсумку відповідно всіх активів. Можливий також варіант, коли поріг суттєвості доцільно визначити у межах 1-10 відсотків з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості [8].

На нашу думку, для визначення вартісної межі між основними засобами і малоцінними необоротними активами спершу треба визначити в якому співвідношенні знаходяться на підприємстві основні засоби та оборотні матеріальні активи. Чим більша доля припадає на основні засоби, тим більший повинен бути поріг суттєвості. Слід зауважити, що цей критерій слід визначити на початку року в обліковій політиці підприємства як абсолютну величину, що дозволить спростити процес обліку. Проте його слід переглядати по мірі зміни обсягів діяльності, оскільки розрахунок абсолютної величини порога суттєвості ґрунтується на процентному відношенні до бази розрахунку. За базу в обчисленнях найбільш доцільно обрати первісну вартість основних засобів.

Розмежування швидкозношуваних предметів на малоцінні і дорогоцінні обумовлено тим, що у цій групі може обліковуватись широкий перелік предметів за різним функціональним призначенням. Для того, щоб з одного боку не втратити контроль над використанням матеріальних цінностей, а з іншого не залучати додаткову робочу силу у зв'язку із зростанням обсягів операцій, доцільно ввести вартісний критерій. Величина останнього може розраховуватись як процентне співвідношення до сукупних витрат на придбання швидкозношуваних предметів попереднього періоду. Аналогічно до основних засобів вона повинна бути затверджена в обліковій політиці підприємства як абсолютна величина із обов'язковим переглядом у наступних періодах.

Бухгалтерський облік повинен забезпечити безперервне спостереження за процесами надходження активів на підприємство, ремонту чи покращення, внутрішнього переміщення (в тому числі оприбуткування малоцінних і швидкозношуваних активів, що вже перебували в експлуатації) та вибуття. У кожному із процесів актив набуватиме різної вартості, оскільки вартість активу на етапі надходження відрізняється від вартості того ж активу на етапі вибуття, що пов'язано із фактором фізичного та морального зносу. Враховуючи те, що малоцінні і швидкозношувані активи відносяться до різних груп активів за терміном використання, спробуємо окреслити загальні підходи до оцінки малоцінних необоротних активів та швидкозношуваних предметів з позиції вимог національних положень стандартів обліку [6, 7] (табл. 1).

Таблиця 1. Порядок оцінки малоцінних і швидкозношуваних активів

<i>Вид активів</i>	<i>Малоцінні необоротні матеріальні активи</i>	<i>Швидкозношувані предмети</i>
<i>Вид господарських операцій</i>		
1-ий етап: первісне визнання		
Надходження в результаті придбання	Первісна вартість: + сума коштів сплачених постачальнику + непрямі податки і реєстраційні збори + витрати на страхування + витрати на транспортування + інші витрати, пов'язані з оприбуткуванням таких активів	Первісна вартість: + сума коштів сплачених постачальнику + непрямі податки і реєстраційні збори + витрати на транспортування + інші витрати, пов'язані з оприбуткуванням таких активів
Надходження в результаті створення власними силами	Первісна вартість при придбанні	Виробнича собівартість + прямі матеріальні витрати + прямі витрати на оплату праці + інші прямі витрати + змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати
Внесення до статутного капіталу	Справедлива вартість + вартість погоджена засновниками (учасниками) + витрати, що включаються до первісної вартості	Справедлива вартість + вартість погоджена засновниками (учасниками) + витрати, що включаються до первісної вартості
Безоплатне одержання	Справедлива вартість + погоджена вартість на дату отримання + витрати, що включаються до первісної вартості	Справедлива вартість + погоджена вартість на дату отримання + витрати, що включаються до первісної вартості

Продовження табл. 1

1	2	3
Придбання у результаті обміну на подібний	Залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів	Балансова вартість переданих запасів
Придбання у результаті обміну на неподібний	Розрахункова величина + справедлива вартість переданого об'єкта основних засобів + сума коштів, що була передана під час обміну - сума коштів, що була отримана під час обміну	Справедлива вартість + справедлива вартість отриманих запасів
Переведення з оборотних активів	Собівартість оборотних активів	–
2-ий етап: експлуатація активів		
Введення в користування	Амортизація	Виключення зі складу активів і перенесення вартості на витрати
3-ій етап: відображення на дату балансу		
Переоцінка	Здійснюється до рівня справедливої вартості, якщо малоцінні активи не амортизуються за методами 100 % або 50 %/50 %	Не проводиться, крім випадків виникнення різниці між первісною та чистою вартістю реалізації запасів
Складання звітності	Залишкова вартість	Первісна вартість Чиста вартість реалізації Не відображається

З метою достовірного відображення інформації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності національними положеннями запропоновано різні підходи до оцінки матеріальних активів. На етапі надходження нових активів користуються категорією первісної вартості. Подальше функціонування об'єктів потребує врахування ступеня їх придатності до використання. На третьому етапі постає завдання достовірного відображення операцій їх вибуття або реалізації.

При придбанні чи створенні власними силами як малоцінних необоротних, так і швидкозношуваних активів, їх вартість формується із величини понесених фактичних витрат. Оцінку в результаті операцій надходження як внесків до статутного капіталу, так і безоплатного одержання здійснюють за справедливою вартістю малоцінних і швидкозношуваних активів, скорегованої на суму додаткових витрат на таке надходження.

Проте, порядок первісної оцінки допоміжних засобів змінюється, якщо вони надходять в результаті обміну на неподібний актив, оскільки для розрахунку використовують різну базу. Так, вартість одержаних малоцінних необоротних активів дорівнює справедливій вартості переданого активу, яка збільшується на суму сплачених грошових коштів або зменшується на суму одержаних грошових коштів у вигляді доплати. Для швидкозношуваних предметів аналогічна процедура зводиться до визначення їх справедливої вартості в момент надходження в обмін на неподібні активи.

Проблема оцінки існує також при здійсненні операцій обміну подібними активами. Для основних засобів в операціях обміну подібними активами первісна вартість одержаних основних засобів визначається за однією із двох менших величин: залишковою або справедливою вартістю переданого об'єкта.

Якщо розглядати ситуацію, коли малоцінні необоротні активи не введені в експлуатацію і обмінюються на інші, то такий підхід до оцінки цілком виправданий. Проте, якщо обмінюють малоцінні необоротні активи, які вже використовуються, то вартість одержаного аналогічного активу не відповідатиме реальності. Це пояснюється тим, що для малоцінних необоротних активів застосовують спеціальний режим нарахування амортизації, а отже залишкова вартість в такому випадку може дорівнювати половині вартості або нулю. Тому, на нашу думку, первісну вартість одержаного малоцінного необоротного активу в результаті обміну на подібний найкраще визначати як справедливу вартість одержаного активу.

Національні стандарти передбачають, що при здійсненні операцій обміну подібними активами може виникнути ситуація, коли вартість переданого активу більша за вартість одержаного. В такому випадку різниця включається до складу витрат звітного періоду. Проте здійснення цієї операції можливе із вигодою для підприємства, коли вартість одержаного активу перевищує вартість переданого. Не зважаючи на те, що національні положення не передбачають такого варіанту розвитку подій, на нашу думку, визнання цієї різниці доходами періоду цілком логічне, оскільки відбувається заміна непридатного активу на рівнозначний, але новий.

Особливої уваги заслуговує оцінка та відображення матеріальних активів в процесі їх використання. Малоцінні необоротні активи як складова основних засобів підлягають амортизації та відображаються у балансі за залишковою вартістю. На практиці підприємства використовують метод 100 % нарахування амортизації, тому впливу на сукупну залишкову вартість основних засобів вони практично не мають. Вартість малоцінних швидкозношуваних предметів у балансі, як правило, не фігурує, оскільки вони повністю підлягають списанню на витрати в момент введення в експлуатацію. Враховуючи той факт, що у деяких галузях діяльності малоцінні швидкозношувані активи займають суттєву частку (наприклад, будівництво) в результаті застосування такого підходу відбувається заниження вартості майна підприємства.

З метою достовірного відображення вартості малоцінних необоротних активів в обліку в процесі експлуатації, необхідне економічно обґрунтоване групування малоцінних активів за призначенням і функціональними властивостями. Національними стандартами передбачено, що облік основних засобів слід здійснювати пооб'єктно. Проте ми вважаємо, що такий підхід став причиною вибору більшістю підприємств спрощеного режиму нарахування амортизації для всіх видів малоцінних необоротних активів, оскільки вибір інших методів робить процес нарахування амортизації надто складним. Постає питання чи дозволяє сьогодення практика стовідсоткового перенесення вартості малоцінних і швидкозношуваних активів на витрати реально оцінити стан майна підприємства. На нашу думку, введення групового обліку малоцінних необоротних активів дозволило би використовувати прямолінійний та виробничий метод нарахування амортизації. Це, по-перше, дозволить оцінити реальні потреби у цих активах, оскільки рівень зносу свідчить про рівень придатності активів до використання, а, по-друге, відображало реальну вартість майна, якою володіє підприємство.

Якщо допоміжні активи непридатні для подальшого використання, то ліквідація малоцінних необоротних активів відбувається шляхом закриття рахунку їх обліку на рахунок нарахованої амортизації за первісною вартістю, а

малоцінних швидкозношуваних предметів тільки у кількості. В операціях реалізації чи обміну на інші активи постає проблема визначення їх вартості, якщо вони вже були введені в експлуатацію.

Деякі економісти стверджують, що оцінка основних засобів за справедливою вартістю дає можливість відносно точно показати (визначити) майнове становище підприємства, тому їй надається пріоритетне значення. Оскільки визначення справедливої вартості передбачає формулювання ціни виходячи із припущення, що це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язань у результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, ми вважаємо таку оцінку для кожного об'єкта малоцінних необоротних активів надто трудомісткою, що обумовлено значним асортиментом цих активів та коливаннями у ринкових цінах.

Інструкція про застосування плану рахунків передбачає два підходи до оцінки вибуття малоцінних необоротних активів: пооб'єктно та у розрізі класифікаційних груп. Перший метод передбачає оцінку вартості окремої одиниці активів, а другий ґрунтується на розрахунку середньої ціни активу як відношення сукупної вартості певної групи до кількості одиниць, що обліковуються в даній групі. Такий підхід може застосовуватись і при вирішенні проблеми оприбуткування швидкозношуваних предметів, що вже перебували в експлуатації. Якщо активи вже використовувались у господарській діяльності, тоді відбувся їх частковий знос. Нез'ясованим постає питання за якою вартістю слід здійснювати таку операцію. Оцінка вартості вибуття малоцінних і швидкозношуваних активів є розрахунковою величиною, яка ґрунтується на первісній вартості активів, за умови організованого групового обліку цих активів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Національними положеннями сформульовано не зовсім універсальний підхід до оцінки активів, особливо, що стосується малоцінних і швидкозношуваних активів, а тому потребує вдосконалення. Нами запропоноване методика розрахунку вартісного критерію для розмежування малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів; основних засобів і малоцінних необоротних активів; дорогоцінних і малоцінних швидкозношуваних предметів. З метою достовірного відображення інформації в обліку про стан малоцінних необоротних активів в процесі експлуатації пропонуємо організувати облік за групами, що дозволить нараховувати амортизацію за виробничим та прямолінійним методами за усією групою. Оцінку списання фізично зношених або застарілих малоцінних необоротних активів слід проводити виходячи із розрахунку середньої вартості одиниці в групі. Оприбуткування швидкозношуваних предметів з експлуатації рекомендуємо проводити за аналогічною методикою.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Козак В.* Засади формування витрат на основі діючої оцінки активів за справедливою вартістю / В. Козак // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 247-250.
2. *Краєвський В.М.* Проблеми оцінки у різних облікових системах / В.М. Краєвський // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 123-124.
3. *Крушельницька Т.А.* Оцінка основних засобів і документальне її відображення / Т.А. Крушельницька, Т.О. Малоок // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 12. – С. 18-21.

4. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в системі бухгалтерського обліку підприємств України: Автореф. дисертації д-ра екон. наук: 08.00.09. – К., 2007. – 29 с.
5. *Малюга Н.М.* Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: [монографія] / Н.М. Малюга – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
6. 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>.
7. 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>.
8. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : лист Міністерства фінансів України від 29.07.03 № 04230-108: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=33638&cat_id=34931
9. *Пушкар М.С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : [монографія] / М.С. Пушкар – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359 с.
10. *Супрунова І.В.* Проблеми оцінки в дисертаціях українських дослідників / І.В. Супрунова // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 1(13). – С. 131-148.
11. *Щирба М.* Суттєвість в обліковій політиці підприємства / М. Щирба // Економічний аналіз. – 2008. – Випуск 3(19). – С. 337-341.