

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-24>

УДК 657

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІКУ МАЛОЦІННИХ АКТИВІВ

FEATURES OF RECOGNITION AND ACCOUNTING FOR LOW-VALUE ASSETS

Колісник Олена Пилипівнакандидат економічних наук, доцент,
Державний податковий університет
ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1755-5638>**Семенюк Юлія Русланівна**здобувач другого (магістерського) рівня,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-2853-7524>**Судак Валерія Олександрівна**здобувач першого (бакалаврського) рівня вищої освіти,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-7592-0501>**Kolisnyk Olena, Semenyuk Yulia, Sudak Valeriia**
State Tax University

Стаття присвячена питанням обліку малоцінних активів, зокрема відображення їх у складі оборотних та необоротних активів підприємства за відповідними критеріями визнання. Оскільки кожне підприємство використовує у господарській діяльності такі засоби праці, які мають короткий термін використання та порівняно невелику вартість, є необхідність чіткого розмежування критеріїв, за якими можна розподіляти їх до категорії малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА) або малоцінні швидкозношувані предмети (МШП). Двоїстість економічного змісту таких активів обумовлює застосування спеціальної методики обліку у практичній діяльності суб'єктів господарювання. Проте, дослідження доводять, що не тільки відсутність розробленої методики обліку, а й деякою мірою неузгодженість нормативного регулювання малоцінних активів, мають негативний вплив на побудову системи обліку активів на підприємствах.

Ключові слова: активи, малоцінні активи, засоби праці, малоцінні необоротні матеріальні активи, основні засоби, малоцінні швидкозношувані предмети, запаси.

The article is devoted to the issues of accounting for low-value assets, particularly their reflection on current and non-current assets of the enterprise according to the relevant recognition criteria. Since each enterprise uses in their economic activity such means of labor have a short period of use and a relatively low price, there is a need to determine all of the criteria by which low-value assets can be classified as low-value non-current tangible assets or low-value fast-wearing items. A low-value assets are an assets with a special purpose to support the implementation of operations at the enterprise. Such assets have different material forms, and from the accounting side can be divided into two categories: low-value fast-wearing items and low-value non-current tangible assets. Due to the duality of the economic content of such assets, there is a special methodology for accounting in the practical activities of business entities. However, the lack of developed methodology has a negative impact on the construction of an asset accounting system at enterprises. The issue of criteria for recognition of such assets, in particular, the terms of useful life or their cost limit is important. It is a controversial issue – The definition of different assets by the same term «low-value assets»: those that are classified as current and those that are non-current. Therefore, it is proposed to determine such assets not by the period of use but by its place in the enterprise financial statements (i.e. whether it is significant enough to be reflected in the financial reports). Thus, the studies are relevant from the viewpoint of forming criteria for recognizing low-value assets and assigning them to the appropriate group. The authors of the article define the criteria for comparing low-value non-current tangible assets and low-value fast-wearing items: useful life, cost limit, depreciation calculation, recognition of expenses, asset accounting after acquisition and commencement of use, assignment of inventory number, and reflection in the financial reports. The application of these criteria leads to a more accurate determination of asset compliance with the signs of current or non-current.

Keywords: assets, low-value assets, means of labor, low-value non-current tangible assets, fixed assets, or low-value fast-wearing items, stock.

Постановка проблеми. У господарській діяльності суб'єктів господарювання використовується значна кількість засобів праці, які мають невелику вартість з коротким терміном використання. Такі засоби визначають як «малоцінні активи». В системі обліково-аналітичного забезпечення, малоцінні активи поділяють на категорії: малоцінні необоротні матеріальні активи та малоцінні швидкозношувані предмети. Проте, на практиці, правильне розмежування таких активів залишається проблемним і сьогодні, оскільки різні критерії їх визнання іноді не надають можливості правильно їх ідентифікувати.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблемних питань обліку малоцінних активів у складі оборотних і необоротних активів підприємства займалися багато науковців, серед них: Бутинець Ф., Войтенко Т., Голов С., Куцик П., Огійчук М., Китайчук Т., Мальярчук І., Пономаренко О., Шендригоренко М. та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на дослідження, які проводилися видатними вченими та практиками, залишаються невирішені питання з огляду критеріїв визнання та віднесення малоцінних активів до складу оборотних чи необоротних активів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є визначення критеріїв, за якими визнають малоцінні активи у складі оборотних або необоротних активів та особливості їх бухгалтерського обліку і відображення у фінансовій звітності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Засоби праці, які обліковуються підприємством, відрізняються різноманітністю свого складу. Деякі з них використовуються у господарській діяльності тривалий час (понад рік), тоді як інші експлуатуються лише протягом кількох місяців. До цієї категорії відносять окремі необоротні та оборотні активи, відомі як малоцінні активи [1].

Малоцінні активи – це не просто ресурси, які вводяться в обіг і не контролюються, а надзвичайно різноманітні засоби з особливим значенням для підтримання здійснення операцій на підприємстві. Вони приймають різні матеріальні форми, а з точки зору бухгалтерського обліку малоцінні активи для цілей облікового відображення поділяють на категорії:

- малоцінні швидкозношувані предмети (МШП);
- малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА) [2].

Відповідно до чинного податкового законодавства, малоцінні необоротні матеріальні активи розглядаються як засоби праці, первісна вартість яких є нижчою за 20000 грн [3].

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» [4].

Придбаний об'єкт визнається самостійним об'єктом обліку, якщо він виконує певні самостійні функції і є закінченим пристроєм з усім необхідним до нього приладдям. Для правильного відображення активів у бухгалтерському обліку варто зважати на строк їх корисного використання. Так, п.6 НП(С)БО 9 «Запаси», вказує, що активи відображаються у складі МШП (рахунок 22 «МШП») за умови очікуваного строку їх використання менше, ніж 1 рік або один нормальний операційний цикл [5].

У складі необоротних активів об'єкт відображається у випадку, якщо строк корисного використання понад 1 рік або більше одного нормального операційного циклу: залежно від його вартості на рахунок 10 «Основні засоби» як основні засоби або на субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» як малоцінні необоротні матеріальні активи [6].

Характерною рисою малоцінних швидкозношуваних предметів та відмінність від інших запасів полягає у тому, що вони багаторазово беруть участь у процесі виробництва протягом тривалого часу, а не одноразово використовуються в певному виробничому циклі. При цьому, їх натуральна форма залишається незмінною. За цією ознакою малоцінні швидкозношувані предмети подібні до основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів. Основна відмінність полягає в терміні корисного використання – основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи використовуються більше одного року чи операційного циклу, в той час, як очікуваний строк використання малоцінних швидкозношуваних предметів менше ніж рік [1].

Іншим аспектом, на який слід звернути увагу, обліковуючи малоцінні активи – це вартісна ознака. Під час класифікації малоцінних швидкозношуваних предметів вона не має значення, оскільки активами вони визнаються за будь-якої вартості. Виходячи з цього, якою б не була вартість активу, якщо корисний строк його використання менше ніж 1 рік або операційний цикл, він зараховуватиметься до складу малоцінних швидкозношуваних предметів. Для ведення їх обліку, Інструкцією № 291, передбачено рахунок 22 «Малоцінні

та швидкозношувани предмети» [6]. Списання МШП з балансу відбувається при їх передачі в експлуатацію, з дебетом рахунків обліку витрат: 15, 23, 91, 92, 93 або залежно від призначення запасів – 94.

Отже, класифікуючи об'єкт як малоцінний швидкозношуваний предмет, варто зважати на строк його корисного використання, оскільки він має бути не більше 1 року або операційного циклу.

Якщо підприємство очікує використовувати актив понад рік, це – необоротний матеріальний актив, облік якого відображається згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби» [7].

НП(С)БО 7, визначає основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які включають у свій склад малоцінні необоротні матеріальні активи [7]. Розмежовує основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи вартість активу, тобто вона визначає, де саме буде обліковуватись актив. Згідно з Податковим кодексом, вартісний критерій становить 20 000 грн. Разом з цим, п. 5.2. НП(С)БО 7 «Основні засоби» дозволяє підприємству на власний розсуд встановити вартісні ознаки предметів, які входять до складу МНМА [7]. Цей вартісний критерій прописується в обліковій політиці підприємства.

Таким чином, відображення малоцінних активів у бухгалтерському обліку напряму пов'язано зі строком їх корисного використання. Класифікація активів як МШП та МНМА забезпечує точність фінансового звітування та впливає на звіти підприємства. Оскільки малоцінні активи обліковуються на різних рахунках бухгалтерського обліку, які узагальнюються в балансі, вони мають вплив на рентабельність, ліквідність та фінансовий стан підприємства. Розуміння того, що саме відноситься до МШП, а що до МНМА, дозволяє приймати ефективні управлінські рішення та якісно використовувати ресурси.

Якщо виникає спірне питання щодо класифікації малоцінних активів, тобто МШП чи МНМА, то основним критерієм є не строк використання активу, а його суттєвість з точки зору його місця у фінансовій звітності підприємства, тобто чи є він достатньо значимим для відображення у фінансовій звітності.

Відображення у звітності малоцінних активів, зокрема у ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» передбачено у розділах оборотних та необоротних активів. Малоцінні необоротні матеріальні активи відображають у складі основних засобів, ряд. 1011 «Основні засоби». Малоцінні швидкозношувани

предмети відображають у складі запасів, ряд. 1100 «Запаси» [4].

Науковці по різному визначають свою позицію щодо удосконалення обліку малоцінних активів, в більшості це охоплює деталізацію рахунків, на яких відображаються такі активи. Так, автори Терещенко В. С. та Москаленко А. І., вважають, що «більш доцільно просто виключити слово «малоцінні» із назви рахунку 22 та перейменувати його на «Швидкозношувани предмети» [8].

Інші автори пропонують не розподіляти і не відображати на рахунках окремо малоцінні необоротні матеріальні активи від основних засобів, оскільки вони за своєю функціональною роллю на підприємстві вважаються такими ж засобами праці, як і основні.

Відповідне бачення мають деякі автори щодо віднесення малоцінних швидкозношуваних предметів до складу оборотних активів. Так, Беляєва Л. А., зазначає, що малоцінні швидкозношувани предмети мають принципову розбіжність з іншими виробничими запасами у процесі їх використання. Деякі види МШП до кінця експлуатації не втрачають своїх властивостей та не змінюються ззовні [9].

Враховуючи різні дискусійні погляди та практику обліку щодо критеріїв визнання малоцінних активів, надамо їх порівняльну характеристику (табл. 1).

Якщо розглядати поняття малоцінних необоротних матеріальних активів з позиції методології міжнародного обліку, то саме поняття звучить не зовсім коректно, оскільки в жодному міжнародному стандарті такого об'єкта не існує. Звідси постає питання, як правильно відобразити такі активи при переході на міжнародні стандарти фінансової звітності. Для цього потрібно буде визначитися з такими ключовими аспектами, а саме:

- до якої групи активів у міжнародному обліку необхідно віднести малоцінні необоротні матеріальні активи;

- як застосовувати концепцію суттєвості в обліку малоцінних необоротних матеріальних активів;

- як нараховувати амортизацію та чи нараховувати її взагалі.

Оскільки у МСФЗ не встановлені конкретні вимоги до обліку розглянутих активів, підприємствам потрібно самостійно встановлювати порядок їх обліку та відображення у звітності. Таке право надається підприємствам згідно МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [10].

Таблиця 1

Порівняльна характеристика оборотних та необоротних малоцінних активів

Критерій порівняння	Малоцінні необоротні матеріальні активи	Малоцінні швидкозношувані предмети
Строк корисного використання	Більше року або більше одного операційного циклу, якщо він довший за рік	Менше року або менше одного операційного циклу, якщо він довший за рік
Вартісна межа	Встановлюється підприємством (згідно ПКУ до 20 тис. грн.)	Не встановлюється
Нарахування амортизації	Підлягають амортизації (методами 50% на 50% або 100%)	Не підлягають амортизації
Визнання витрат	У порядку нарахування амортизації	При передачі у використання
Подальший облік після придбання та початку використання	Пооб'єктний облік за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом строку фактичного використання	Кількісний облік за місцями експлуатації та відповідальними особами
Присвоєння інвентарного номера	Присвоюється, але можна використовувати і номенклатурний номер замість інвентарного	Не присвоюється
Відображення у фінансовій звітності	У складі основних засобів	У складі запасів

Джерело: згруповано авторами за джерелами [3; 4; 5; 7]

Облікова політика щодо малоцінних необоротних матеріальних активів повинна враховувати вимоги схожих за змістом МСФЗ та не суперечити Концептуальній основі фінансової звітності.

Висновки. В результаті проведеного дослідження, можна зробити висновок, що питання визнання та обліку малоцінних активів має дискусійний характер та потребує подальшого удосконалення. Про це свідчать певні

розбіжності нормативно-правового забезпечення щодо віднесення малоцінних засобів до відповідного виду активу. Наслідком цього є ускладнення у дотриманні основних принципів ведення обліку, а це в свою чергу призводить до формування викривлених облікових даних і недостовірної інформації про фінансовий стан підприємства. Як один із напрямків вирішення дискусійних питань є формування єдиної та цілісної методики обліку малоцінних активів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Судак В. О. Особливості обліку та критерії визнання малоцінних активів. Інноваційні тенденції сьогодення в сфері природничих, гуманітарних та точних наук: матеріали III Міжнародної наукової конференції, м. Рівне, 29 вересня, 2023 р. Міжнародний центр наукових досліджень. Вінниця : Європейська наукова платформа. 2023 р. С. 2930.
2. Китайчук Т. Г. Актуальні питання обліку малоцінних активів. *Економіка та держава. Економічна наука*. Вип. 7. 2021. С. 1620. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/7_2021/5.pdf
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 11.10.2023).
4. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 11.10.2023).
5. Запаси: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 11.10.2023).
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (дата звернення: 11.10.2023).

7. Основні засоби: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 11.10.2023).

8. Пономаренко О. Г. Малоцінні активи: наукова дискусія та практика обліку. *Агросвіт*. 2019. № 5. С. 11–17. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/5_2019/3.pdf

9. Шендригоренко М. Т. Актуальні питання обліку та аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів. *Бізнес-навігатор*. 2018. Випуск 4 (47). С. 185–188. URL: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2018/47_2018/42.pdf

10. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: МСБО 8. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення: 11.10.2023).

REFERENCES:

1. Sudak V. (2023) Osoblyvosti obliku ta kryterii vyznannia malotsinnykhaktiviv. [Accounting features and low-value assets recognition criteria] Innovatsiini tendentsii sohodennia v sferi pryrodnychkh, humanitarnykh ta tochnykh nauk: materialy – 2023: III Mizhnarodna naukova konferentsiia. Yevropeiska naukova platforma (Rivne, September 29, 2023), pp. 2930.

2. Kytaichuk T. (2021) Aktualni pytannia obliku malotsinnykh aktiviv. [Topical issues of accounting for low-value assets]. *Ekonomika ta derzhava. Ekonomichna nauka*, vol. 7, pp. 16–20. Available at: http://www.economy.in.ua/pdf/7_2021/5.pdf (accessed October 11, 2023).

3. Podatkovyj kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] vid 02.12.2010 roku № 2755-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed October 11, 2023).

4. Natsionalnyy standart (polozhennya) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansoviy zvitnosti» [National Regulation (Standard) of Accounting 1 «General Requirements for Financial Reporting»]: order of the Ministry of Finance of Ukraine from 07.02.2013 № 73. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (accessed October 11, 2023).

5. Natsionalnyy standart (polozhennya) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy» [National Regulation (Standard) of Accounting 9 "Inventories"]: order of the Ministry of Finance of Ukraine from 20.10. 1999 r. № 246. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (accessed October 11, 2023).

6. Instruksiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktiviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii №291 [Instruction on application of the Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations № 291]. Order of the Ministry of Finance of Ukraine from 30.11.1999 p. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (accessed October 11, 2023).

7. Natsionalnyy standart (polozhennya) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» [National Regulation (Standard) of Accounting 7 "Fixed assets"]: order of the Ministry of Finance of Ukraine from 27.04.2000 p № 92. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (accessed October 11, 2023).

8. Ponomarenko O. (2019) *Malotsinni aktyvy: naukova dyskusiiia ta praktyka obliku* [Low-value assets: scientific discussion and accounting practice]. *Ahrosvit*, no. 5, pp. 11–17. Available at: http://www.agrosvit.info/pdf/5_2019/3.pdf

9. Shendryhorenko M. (2018) *Aktualni pytannia obliku ta audytu malotsinnykh oborotnykh i neoborotnykh materialnykh aktiviv*. [Topical issues of accounting and auditing of low-value reversible and non-current tangible assets]. *Biznes-navihator*. vol. 4, no. 47, pp. 185–188. Available at: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2018/47_2018/42.pdf

10. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 8 «Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylky» [International Accounting Standard (IAS) 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Policies and Errors"]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (accessed October 11, 2023).