

Список використаних джерел:

1. Концептуальна основа фінансової звітності IASB; Стандарт, Міжнародний документ, Концепція від 01.09.2010. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
2. Новації Концептуальної основи фінансової звітності-2020. URL: <http://amsfo.com.ua/novaci%D1%97-konceptualno%D1%97-osnovi-finansovo%D1%97-zvitnosti-2020/>.
3. Облікові новації – 2018: на що чекати бізнесу. URL: <https://devisu.ua/uk/accounting/6642-oblikovi-novatsiyi-2018-na-scho-chekati-biznesu>.
4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI (зі змінами) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>.

УДК 657:37.014.543.3-048.82(045)

Шендригоренко М.Т.,кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту,*Донецький національний університет економіки
і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського***АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
МАЛОЦІННИХ ОБОРОТНИХ І НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

Шендригоренко М.Т. Актуальні питання обліку та аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів. У статті розкрито проблемні аспекти ведення обліку операцій із малоцінними оборотними і необоротними матеріальними активами. Проаналізовано актуальні питання організації та методики внутрішнього аудиту руху малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів, а також визначено напрями їх вирішення. Надано пропозиції щодо визначення послідовності дій внутрішнього аудитора під час перевірки операцій із малоцінними оборотними і необоротними матеріальними активами.

Ключові слова: аудит, малоцінні та швидкозношувані предмети, малоцінні необоротні матеріальні активи, облік, підприємство.

Шендригоренко М.Т. Актуальные вопросы учета и аудита малоценных оборотных и необоротных материальных активов. В статье раскрыты проблемные аспекты ведения учета операций с малоценными оборотными и необоротными материальными активами. Проанализированы актуальные вопросы организации и методики внутреннего аудита движения малоценных оборотных и необоротных материальных активов, а также определены направления их решения. Даны предложения по определению последовательности действий внутреннего аудитора при проверке операций с малоценными оборотными и необоротными материальными активами.

Ключевые слова: аудит, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, малоценные необоротные материальные активы, учет, предприятие.

Shendrigorenko M.T. Topical issues of accounting and auditing of low-value reversible and non-current tangible assets. The article presents the problematic aspects of accounting for transactions of low-value reversible and non-current tangible asset. The actual issues of organization and methods of internal audit of the movement of low-value reversible and non-current tangible assets are analyzed and directions of their solutions are determined. The proposals for determining the sequence of actions of the internal auditor during the verification of transactions with low-value reversible and non-current tangible assets are given.

Key words: audit, low-value and high-value items, non-current tangible assets, accounting, enterprise.

Постановка проблеми. Для ефективного здійснення діяльності суб'єкту господарювання потрібні малоцінні оборотні та необоротні матеріальні активи, тому на кожному підприємстві є значна частка малоцінних швидкозношуваних предметів і малоцінних необоротних матеріальних активів, які належать до запасів та основних засобів відповідно. За економічним призначенням указані активи подібні основним

засобам праці, але в обліку відображаються окремо. Це зроблено для спрощення планування, обліку, а також вирішення низки фінансових питань.

Нині формування достовірної облікової інформації з надходження, руху та вибуття малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів є важливою передумовою для здійснення управління підприємством. Окрім того, для забезпечення точності ведення обліку

оборотних і необоротних активів на підприємстві повинна бути організована дієва та ефективна система внутрішнього аудиту.

Практичним аспектам обліку й аудиту руху малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів присвячено доволі багато досліджень науковців, але переважна кількість публікацій безпосередньо спрямована на визначення сутності цих активів та опис актуальних проблем у здійсненні облікового процесу. І, як наслідок, внутрішній аудит операцій із малоцінними оборотними і необоротними матеріальними активами на підприємствах є недостатньо дослідженим, тому існує нагальна необхідність в узагальненні пласту інформації щодо обліку та внутрішнього аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів на підприємствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми та особливості обліку, аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів є предметом досліджень багатьох науковців, серед них: Г.В. Нашкерська, Л.В. Нападовська, М.Т. Білуха, Л.П. Кулаковська [1], М.Ф. Огічук [2], Ю.В. Піча [1], Л.Г. Смоляр [3], Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко та ін. Проте дослідження теоретичних положень та діючої практики бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту операцій із малоцінними оборотними і необоротними матеріальними активами визначило низку невирішених проблем, які гальмують процес управління підприємством і не підвищують ефективність його господарювання.

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає у визначенні проблемних аспектів обліку та внутрішнього аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів, а також наданні рекомендацій щодо їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) – це матеріальні цінності, які й коштують недорого, й служать недовго. Але нині складно уявити підприємство, котре б не використовувало у своїй діяльності канцтовари, предмети конторського та господарського облаштування тощо.

Малоцінні засоби праці можна поділити на дві групи, які зображено на рис. 1.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», МШП – це запаси, які використовують протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більший за рік [4]. Отже, МШП визначаються за єдиним критерієм – строком служби. Відсутній вартісний критерій і немає посилання ні на який перелік предметів.

Частково погоджуємося з науковцями Н.В. Харченко та А.А. Штех [5], які пропонують ввести у дію

окреме П(С)БО, яке б не суперечило іншим нормативним документам, де зазначалися б основні особливості та вимоги щодо ведення обліку МШП. Наголосимо про доцільність внесення змін до чинного П(С)БО 9 «Запаси» у частині вартісного визнання активу малоцінним та швидкозношуваним. Уважаємо, що в наказі про облікову політику підприємства необхідно чітко зафіксувати вартісні критерії, відповідно до яких активи слід обліковувати у складі оборотних, зокрема малоцінних або швидкозношуваних активів.

Поділяємо думку Л.А. Беляєвої [6], що МШП мають принципову розбіжність з іншими виробничими запасами у процесі використання. Зокрема, деякі види МШП до кінця експлуатації не втрачають своїх властивостей і не змінюються зовні (якщо немає факту навмисного їх псування). Йдеться про інструменти, інвентар, посуд, офісні меблі. Тому вважаємо, що науковцем доречно піддається сумніву доцільність включення окремих видів МШП до складу оборотних активів, оскільки за умов функціонування більше одного кругообігу оборотних засобів вони, як правило, не втрачають при цьому свою натуральну форму і не переносять повністю свою вартість на новостворений продукт.

У нормах Податкового кодексу України немає визначення терміну «малоцінний необоротний матеріальний актив», але зустрічається дефініція «інші необоротні матеріальні активи». Керуючись пп. 14.1.84 ПКУ, інші терміни використовуються у значеннях, визначених П(С)БО. Так, відповідно до п. 5 П(С)БО 7, для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами: основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Серед групи інших необоротних активів є малоцінні необоротні матеріальні активи. Це дає змогу зробити висновок, що П(С)БО 7 відносить МНМА до однієї з груп основних засобів, а точніше до інших необоротних матеріальних активів.

Слід указати, що малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА) – це матеріальні активи, строк корисного використання яких більше одного року. Зокрема, це спеціальні інструменти і спеціальне пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів та інших предметів, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

У п. 5 П(С)БО 7 визначено, що підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА.

Отже, якщо у податковому обліку вартісні ознаки встановлено імперативно (тобто 6 тис. грн. згідно з пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу), то для цілей бухгалтерського обліку підприємству надано право встановлювати такі вартісні ознаки на власний розсуд. При цьому вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА, підприємство встановлює у наказі про облікову політику.

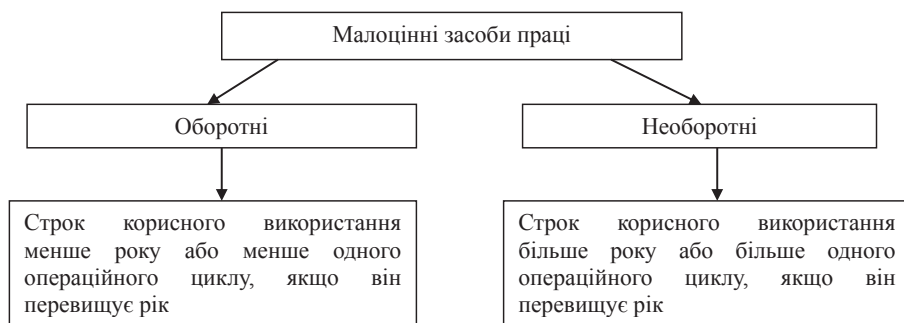


Рис. 1. Класифікація малоцінних засобів праці

Джерело: розроблено автором на основі [3]

Відповідно до чинних нормативних документів малоцінні необоротні матеріальні активи підлягають амортизації.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості. Як свідчить досвід практичної діяльності, частіше використовують останній метод амортизації і при цьому актив списують із балансу за непридатності його до використання у разі повного фізичного зносу, крадіжки тощо. МШП списуються на витрати в момент передачі в експлуатацію. Таким чином, методика перенесення вартості всіх малоцінних активів на витрати однакова, різниця лише у часі списання їх з балансу.

Загалом віднесення предметів до МНМА або МШП впливає на трудомісткість обліку та собівартість продукції. За віднесення об'єктів до МШП підприємства мають значний вибір методів оцінки під час списання їхньої вартості на витрати, що дає змогу управляти собівартістю продукції та пояснює зацікавленість у віднесенні більшої кількості предметів до МШП.

Внутрішній контроль (аудит) малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів відіграє важливу роль у здійсненні ефективної господарської діяльності підприємством та забезпеченні його керівництва достовірною й оперативною інформацією про стан та рух активів.

Метою проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху МШП і МНМА; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку даних активів у зведених регістрах; правильність ведення обліку МШП і МНМА відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики; достовірність відображення залишку МШП і МНМА у фінансовій звітності.

Для здійснення внутрішнього аудиту операцій із малоцінними оборотними і необоротними матеріальними активами аудитор застосовує комплекс органолептичних, документальних та розрахунково-аналітичних методів.

На початковому етапі аудиту операцій із малоцінними оборотними та необоротними матеріальними

активами доцільно здійснити окремо аудит малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних швидкозношуваних предметів. На першому етапі внутрішній аудитор має перевірити первинну документацію з обліку малоцінних необоротних матеріальних активів на предмет наявності всіх необхідних реквізитів, підписів, зазначення дат, повноти інформації.

У процесі визначення законності і повноти надходження малоцінних необоротних матеріальних активів слід використовувати методи зустрічної та нормативної перевірки форм первинної документації ОЗ-1, ОЗ-6 та облікових регістрів. Результати аудиту доцільно узагальнити в робочому документі внутрішнього аудитора, який наведено в табл. 1

Другим етапом є проведення аудиту вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів. Для цього внутрішній аудитор має ретельно перевірити первинні документи типової форми № ОЗ-3, обороти за рахунками 977, 133 та 112.

Третім етапом аудиту малоцінних необоротних матеріальних активів є зіставлення даних первинної документації та облікових регістрів, зокрема журналів-ордерів та Головної книги. Для цього аудитор має здійснити аналітичну перевірку даних документів.

Окремо слід указати на порядок перевірки вірності нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів (у тому числі й МНМА).

Під час контролю нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів перевіряються кореспонденція рахунків та вірність відображення сум амортизації в бухгалтерських документах.

Останнім етапом аудиту малоцінних необоротних матеріальних активів є перевірка відповідності перенесення залишків із Головної книги до фінансової звітності. Результати внутрішнього аудиту доцільно узагальнити в табл. 2.

Вважаємо, що під час перевірки операцій із МШП передусім слід визначити правильність їх оприбуткування. Неповне оприбуткування МШП призводить до невідображення в обліку залишків, тому слід порівняти дані прибуткових ордерів із даними супровідних документів постачальників. Обов'язково здійснюється аудит повноти оприбуткування МШП та наявності документів, що підтверджують їх придбання. Для цього внутрішній аудитор перевіряє:

чи дотримується на підприємстві порядок приймання та оформлення документації з приймання МШП;

чи повністю оприбутковані МШП, зазначені в документах постачальника (за конкретними назвами і за визначений період);

Таблиця 1

Робочий документ аудитора за результатами перевірки надходження малоцінних необоротних матеріальних активів у _____

(назва підприємства)

Зміст господарської операції	Дата операції	Документ (сума, грн.)			Головна книга по рахунку 112	Журнал (журнал - ордер)	Відхилення (+/-), грн.
		договір	типова форма № ОЗ-1	типова форма № ОЗ-6			
1	2	3	4	5	6	7	8

Джерело: розроблено автором

Таблиця 2

Робочий документ внутрішнього аудитора за результатами перевірки вірності перенесення залишків з облікових реєстрів до форм фінансової звітності у _____ (назва підприємства)

Бухгалтерська довідка, грн.	Головна книга по рахунку 10, грн.	Головна книга по рахунку 11, грн.	Баланс (Звіт про фінансовий стан), грн.	Відхилення, грн.
1	2	3	4	5

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3

Робочий документ внутрішнього аудитора за результатом перевірки відповідності даних бухгалтерського та складського обліку МШП у _____ (назва підприємства)

Дані бухгалтерії на підставі первинних документів з обліку МШП, грн	Дані складського обліку МШП, грн	Результат інвентаризації МШМ за актом інвентаризації і порівняльної відомості, грн.	Відхилення, грн.
1	2	3	4

Джерело: розроблено автором

чи відповідає якість МШП, що зазначена в прибуткових документах, якості, що вказана в рахунках-фактурах.

У процесі аудиту особливу увагу приділяють перевірці саме первинної документації. Загалом, перевіряючи реальність операцій із надходження на підприємство МШП, необхідно встановити наявність договорів про постачання даного виду активу, правильність їх складання, порівняти дані документів з оплати постачальникам з даними документів на оприбуткування МШП.

Перевіряючи дотримання умов, що забезпечують збереження малоцінних і швидкозношуваних предметів, внутрішній аудитор визначає:

- достатність складських приміщень і оснащення комор для забезпечення відповідних умов зберігання МШП;
- наявність підписаних із кладівниками договорів про повну матеріальну відповідальність;
- дотримання порядку документального оформлення операцій із руху МШП;
- порядок маркування спецодягу, спецвзуття, постільної білизни й інших МШП перед відпуском їх в експлуатацію;
- стан і ефективність інвентаризаційної роботи на підприємстві.

У процесі аудиту здійснюється перевірка облікових даних щодо малоцінних швидкозношуваних предметів у межах бухгалтерського та складського обліку.

За даними такої перевірки доцільно складати робочий документ внутрішнього аудитора у вигляді таблиці (табл. 3).

Підсумковим етапом аудиту малоцінних оборотних та необоротних матеріальних активів є складання Акту внутрішнього аудиту чи висновку внутрішнього аудитора залежно від прийнятої на підприємстві системи документообігу.

В акті внутрішнього аудиту обов'язково повинні зазначатися:

- дата і місце складання акту;
- службовий підрозділ та особа, що здійснювала внутрішній аудит;
- підстава для проведення аудиту;
- терміни проведення внутрішнього аудиту;
- виявлені відхилення та порушення;
- терміни виправлення виявлених порушень та відповідальні особи;
- контрольні процедури для перевірки ліквідації встановлених порушень;
- інформаційні дані особи, що складала Акт внутрішнього аудиту, та керівника служби внутрішнього аудиту.

Складений акт внутрішнього аудиту є документом внутрішнього використання та не підлягає публічному оприлюдненню.

Висновки. Отже, процес внутрішнього аудиту операцій із малоцінними оборотними і необоротними матеріальними активами є досить трудомістким і пов'язаний з уважністю самого внутрішнього аудитора.

Подальші дослідження варто спрямувати на конкретизацію об'єктів внутрішнього аудиту та наукове обґрунтування методики внутрішнього аудиту надходження, наявності та вибуття МШП і МНМА на підприємствах різних галузей економіки.

Список використаних джерел:

1. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: підручник. К.: Каравела, 2012. 544 с.
2. Аудит: організація і методика: навч. посіб. / М.Ф. Огігчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. К.: Алерта, 2012. 664 с.
3. Облік і аудит: навч. посіб./ Л.Г. Смоляр, Р.Ю. Овчарик, О.В. Кам'янська. К.: Ліра, 2013. 616 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
5. Харченко Н.В., Штех А.А. Проблеми бухгалтерського обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. URL: www.zgia.zp.ua/gazeta/MNPKEM17_164.pdf.
6. Беляєва Л.А. Вплив на здійснення контрольних функцій сучасного стану обліку малоцінних активів. Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. 2012. Вип. 6. С. 289–292. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnuen_2012_6_75.