

УДК 657.421.1 + 657.446

Петрів Оксана Іванівна,
*Івано-Франківський національний
технічний університет нафти і газу*



БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ ОБЛІКУ МАЛОЦІННИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: ОСНОВНІ ВІДМІННОСТІ ТА НЕУЗГОДЖЕНОСТІ, ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ

У статті проаналізовано найпоширеніші проблеми обліку та невідповідності між бухгалтерським та податковим обліком малоцінних необоротних матеріальних активів. Зокрема розглянуто питання щодо надходження, амортизації, дооцінки та вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів та відображення цих операцій у цілях оподаткування.

Ключові слова: необоротні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, первісна вартість, амортизація, переоцінка, вибуття.

Постановка проблеми. При розробленні Податкового кодексу його автори ставили за мету максимальне зближення бухгалтерського і податкового обліку. Проте певні розбіжності та невідповідності все ще залишаються, і вони не дають змоги вести єдиний облік як у цілому необоротних активів, так і малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА) зокрема.

Таким чином, залишається актуальним питання гармонізації бухгалтерського і податкового обліку цих активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогодні із зазначеної проблематики є окремі розвідки практикуючих бухгалтерів, фахівців з бухгалтерського обліку, зокрема І. Ворожцової, Ю. Граковського, Ю. Крот, П. Куцика, С. Пісочного. Також проблеми обліку МНМА висвітлені в інтернет-форумах бухгалтерів-практиків.

Постановка завдання. Метою статті є надання рекомендацій щодо обліку малоцінних необоротних матеріальних активів на основі аналізу законодавчо-нормативної бази (зокрема Податкового кодексу України і П(С)БО 7 «Основні засоби») та наукових робіт фахівців з бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Малоцінні необоротні матеріальні активи, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», відносяться до складу групи «Інші необоротні матеріальні активи». При цьому основним класифікаційним принципом для включення активу до складу основних засобів, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, є строк використання такого активу, який становить більш як один рік, або операційний цикл, якщо він більший одного року. При цьому, відповідно до П(С)БО 7, підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, така



вартісна оцінка зазначається в наказі про облікову політику підприємства. Також слід зазначити, що у п. 40 П(С)БО 7 вказується, що «установи зараховують до малоцінних необоротних матеріальних активів предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищує 1000 гривень» [7].

Разом з тим слід зазначити, що у Податковому кодексі окремого визначення поняття малоцінних необоротних матеріальних активів немає. Проте, попри термінологічну невизначеність та неузгодженість норм ПКУ, під МНМА в його контексті логічно розуміти матеріальні активи, очікуваний термін корисного використання яких понад рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) із дати введення в експлуатацію та вартість яких не більша ніж 2500 грн. Таким чином, з метою оподаткування платник не має права самостійно визначати вартісний критерій, адже необоротні активи, дорожчі за 2500 грн., є за визначенням основними засобами.

Облік надходження МНМА. МНМА, як і інші необоротні активи, надходять на підприємство в результаті їх придбання, створення власними силами, безоплатного отримання, у результаті обміну або як внесок до статутного капіталу.

Нижче розглянемо вартість МНМА, за якою вони зараховуються на баланс підприємства, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»:

I. Придбані (створені) МНМА зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. При цьому вона, згідно з П(С)БО 7, включає такі витрати:

- суми, що сплачують постачальникам активів (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт МНМА;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) МНМА (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки МНМА;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження МНМА;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

II. Первісна вартість безоплатно отриманих МНМА дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням інших витрат, пов'язаних із доведенням об'єкта до стану, придатного до експлуатації.

III. Первісною вартістю МНМА, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням інших витрат, зазначених у П(С)БО 7.

IV. Первісна вартість об'єктів, переведених до МНМА з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати».

V. Первісна вартість об'єкта МНМА, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта. Якщо остання перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта МНМА, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

VI. Первісна вартість об'єкта МНМА, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Облік витрат на придбання або створення МНМА здійснюється на рахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». За дебетом рахунку 153 відображається збільшення витрат на придбання або створення МНМА та інші витрати, пов'язані з доведенням активу до придатного для використання стану (тобто формується первісна вартість об'єкта), за кредитом рахунку відображається зменшення зазначених витрат у зв'язку із введенням в експлуатацію об'єкта. Підставою для списання первісної вартості об'єкта з кредиту рахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» є акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.

Також при придбанні МНМА слід пам'ятати, що для визнання податкового кредиту з ПДВ, а в подальшому і витрат з амортизації цього активу, придбаний об'єкт повинен використовуватися у господарській діяльності і в оподатковуваних ПДВ операціях (п. 198.3 ПКУ). Тому необхідно логічно обґрунтувати потребу використання цього активу в господарській діяльності. Для прикладу, потреба використання годинника (як МНМА) у господарській діяльності полягає у необхідності дотримання норм трудового законодавства щодо обліку робочого часу, табельювання тощо [1, с. 57]; купівля телефона для директора необхідна у зв'язку зі специфікою його діяльності – переговори з постачальниками та покупцями; навіть придбання мікрохвильової печі (як МНМА) може вважатися в рамках господарської діяльності, оскільки, згідно зі ст.66 Кодексу законів про працю, працівники мають спеціально визначену «перерву на обід», а також, відповідно до ст. 141 КЗпП, власник або уповноважений ним орган повинен «створювати умови для зростання продуктивності праці», «уважно ставитися до потреб і запитів працівників», «поліпшувати умови їх праці та побуту» [5, с. 58] тощо. Для підтвердження госпдіяльності таких витрат рекомендується оформлювати наказ про купівлю цих об'єктів з докладним описом госпдіяльної необхідності такого придбання чи іншим способом підтверджувати таку мету.

Амортизація МНМА. Вартість малоцінних необоротних матеріальних активів погашається нарахуванням амортизації методом, який визначається підприємством самостійно, виходячи з очікуваного способу використання таких об'єктів, і фіксується у наказі про облікову політику.

Для МНМА, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», можна застосовувати на вибір один із чотирьох методів амортизації: прямолінійний, виробничий, метод 50%/50%; метод 100%. На практиці бухгалтери віддають перевагу двом останнім з них [3, с. 23].

Суть прямолінійного методу полягає у пропорційному рівномірному списанні вартості МНМА протягом періоду експлуатації. При його застосуванні річна сума амортизації розраховується діленням вартості, що амортизується, на термін корисного використання об'єкта основних засобів. Нарахування амортизації здійснюється щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт МНМА став придатним для корисного використання, і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта МНМА.

Виробничий метод базується на тому, що сума амортизаційних відрахувань залежить тільки від результату використання активу. Строк експлуатації не враховується, а сума амортизації розраховується як добуток фактичного обсягу продукції (робіт, послуг) за період та виробничої ставки амортизації (виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта МНМА).



Метод 50%/50% та метод 100% може застосовуватись тільки до малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів. Відповідно до першого з них, амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці його вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом; відповідно до другого методу, амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта у розмірі 100% його вартості.

Варто зазначити, що, відповідно до п. 145.1.9 ПКУ, амортизацію з метою оподаткування нараховують за методом, визначеним наказом про облікову політику для складання фінансової звітності. І хоча витрати на придбання та створення МНМА не входять до переліку амортизованих (п. 144.1 ПКУ), вони однозначно підлягають податковій амортизації. На це вказують п. 14.1.20 ПКУ – «вартість малоцінних необоротних матеріальних активів, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість малоцінних необоротних матеріальних активів», п. 14.1.3 ПКУ – «амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)». Проте використання прямолінійного чи виробничого методу для амортизації МНМА Податковим кодексом не передбачається. Тому на цю особливість слід зважати при визначенні витрат з амортизації у податковому обліку.

Для відображення в обліку нарахованих сум амортизаційних відрахувань МНМА призначений рахунок 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів». За його кредитом відображається нарахування амортизації активів, за дебетом – зменшення суми зносу.

Переоцінка МНМА. Залишкова вартість необоротних активів на підприємстві, відповідно до П(С)БО 7, періодично повинна порівнюватися зі справедливою, яка визначається ринковою вартістю при існуючому використанні. Якщо балансова вартість активів на дату балансу істотно відрізняється від справедливої (більше ніж на 10% або ж дорівнює 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства, згідно з листом Міністерства фінансів України від 29.07.2003р. №04230-04108 «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності»), то її слід переоцінити.

Проте, відповідно до п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби», переоцінці не підлягають малоцінні необоротні матеріальні активи, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами: 50% списання вартості, що амортизується, у першому місяці використання об'єкта та решта (50% вартості, що амортизується) – у місяці їх вилучення з активів; та 100% вартості в першому місяці використання об'єкта. А оскільки це найпоширеніші методи амортизації МНМА, то переоцінка цих активів практично не здійснюється. Також варто зазначити, що в податковому обліку (п. 146.21 ст. 146) результати бухгалтерської переоцінки не відображаються, але платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію їх вартості, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації (якщо він більший ніж 110%). Проте оскільки витрати на придбання та створення МНМА не входять до переліку амортизованих (п. 144.1 ст. 144 ПКУ), то переоцінка МНМА у податковому обліку не проводиться за жодних обставин.

В інших випадках у бухгалтерському обліку спосіб здійснення переоцінки МНМА такий, як і для основних засобів. Тобто у разі переоцінки об'єкта необоротних активів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи необоротних активів, до якої належить цей об'єкт; надалі переоцінка проводиться з такою регулярністю, щоб

залишкова вартість об'єктів переоцінки на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості; переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта МНМА визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки (індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість).

Вибуття МНМА. Вибуття МНМА, як і інших необоротних активів, може відбуватись внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

При безоплатній передачі чи ліквідації МНМА їх списання з балансу відображають у регістрах бухгалтерського обліку, використовуючи рахунок 976 «Списання необоротних активів» при використанні прямолінійного чи виробничого методу амортизації, а при використанні методу 50%/50% – у місяць списання здійснюється амортизація другої половини вартості. Крім того, Податковий кодекс операції з ліквідації чи безоплатної передачі необоротних активів прирівнює до операцій продажу, а значить підприємство повинно нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ. При реалізації або безоплатній передачі МНМА база оподаткування визначається, виходячи із договірної (контрактної) вартості, але не нижче від звичайних цін (ст. 188.1 ПКУ), а при ліквідації МНМА за самостійним рішенням платника податку – за звичайними цінами, але не нижче від балансової вартості на момент ліквідації (ст. 189.9 ПКУ). Сума податкового зобов'язання з ПДВ відображається за дебетом 976 «Списання необоротних активів».

Перевищення вартості списання ліквідованих необоротних активів над доходами від їх ліквідації чи навпаки буде визначати відповідно збиток або прибуток від ліквідації.

Прибуток або збиток від вибуття необоротних активів є результатом іншої звичайної діяльності підприємства, а у разі списання активів внаслідок надзвичайних подій він буде відображатись на рахунку 794 «Результат надзвичайних подій».

Облікові особливості для необоротних активів, які підприємство утримує для того, щоб продати, встановлює П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Якщо керівництвом підприємства підготовлено план продажу МНМА і їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати прийняття такого рішення, то ці необоротні активи слід визнати такими, що утримуються для продажу.

Планом рахунків для обліку цих об'єктів призначено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» до рахунку 28 «Товари».

Таким чином, якщо МНМА або інші необоротні активи вибувають з експлуатації внаслідок невідповідності критеріям визнання активом через зберігання для реалізації протягом дванадцяти календарних місяців, то їх слід перекласифікувати зі складу необоротних до оборотних активів. Крім того, необоротні активи, визнані утримуваними для продажу, згідно з П(С)БО 27, відображаються у бухгалтерському обліку за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою реалізаційною вартістю. Сума перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю відображається за дебетом 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Проте при нарахуванні амортизації за методом 100% балансова вартість об'єкта становитиме 0 грн., тому вважаємо, що недоцільно за таких умов переводити його на рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Також при застосуванні методу 50%/50% друга половина вартості буде проамортизована у місяць вилучення об'єкта МНМА з активів внаслідок невідповідності критеріям визнання



активом, тобто балансова вартість теж дорівнюватиме 0, тому за цим методом переведення його до складу запасів також не відбуватиметься.

Облік операцій продажу необоротних активів, утримуваних для продажу, слід вести із застосуванням рахунків 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» і 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Слід пам'ятати, що у податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, переведення необоротних активів до складу запасів не відобразатиметься. При реалізації МНМА база оподаткування визначається, виходячи з їх договірної (контрактної) ціни, але не нижче від звичайної, якщо договірна ціна на такі активи відрізняється більше ніж на 20 відсотків від останньої (п. 153.2.1).

Висновки. У цілях гармонізації бухгалтерського та податкового обліку малоцінних необоротних матеріальних активів рекомендуємо таке:

- 1) встановлювати вартісну межу включення до МНМА (необоротні активи вартістю понад 2500 грн.);
- 2) амортизацію МНМА здійснювати за одним із методів: 50%/50% або 100% вартості у місяці придбання;
- 3) враховуючи вибір таких методів амортизації МНМА, переоцінку цих активів не здійснювати.

При вибутті МНМА (які амортизуються за одним із рекомендованих методів) залишкову вартість (при використанні методу 50%:50%) амортизувати у місяці списання, і відповідно при реалізації цих активів переведення до складу «необоротних активів, що утримуються для продажу» не здійснювати.

Що стосується податкового обліку, то для можливості визнання податкового кредиту при придбанні МНМА та податкових витрат при амортизації необхідно обґрунтувати і документально зафіксувати господарське призначення цих активів.

Список використаних джерел

1. Ворожцова І. Бухгалтерський облік настінного годинника / І. Ворожцова // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 100. – С. 56-57.
2. Граковський Ю. Інструменти на підприємстві – податковий облік / Ю. Граковський // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 113. – С. 16-18.
3. Крот Ю. Облік малоцінних необоротних матеріальних активів із урахуванням норм Податкового кодексу / Ю. Крот // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №9. – С. 21-24.
4. Куцик П., Шумило Р. Облік малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів: методичний аспект / П. Куцик, Р. Шумило // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №1. – С. 18-21.
5. Пісочний С. Мікрохвильова піч для бухгалтерії: відображаємо в обліку / С. Пісочний // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 86. – С. 58-59.
6. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00laws/main.cgi?nreg=z1054-03>.

Петрів О. І. Бухгалтерський і податковий аспекти учета малоцінних необоротних матеріальних активів: основні відмінності та неузгодженості, проблеми учета

В статті проаналізовані найпоширеніші проблеми учета і невідповідності між бухгалтерським і податковим учетом малоцінних необоротних матеріальних активів. В частині розглянуто питання амортизації, дооцінки і вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів і відображення цих операцій в цілях оподаткування.

Ключові слова: *необоротні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, первісна ціна, амортизація, переоцінка, вибуття.*

Petriv O. I. Bookkeeping and tax considerations of accounting for non-current tangible assets of low cost: major differences and inconsistencies, accounting problems

Major accounting problems and inconsistencies between business and tax accounting for non-current tangible assets of low cost are analyzed. The author describes the inflow, amortization, increases in the value and disposal of non-current tangible assets of low cost and representation of these transactions for tax purposes.

Key words: *non-current assets, non-current tangible assets of low cost, initial value, amortization, revaluation, disposal.*

