

УДК 657.421

**ОСНОВНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ
МАЛОЦІННИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

І. І. Малярчук, З. М. Холод

*Українська академія друкарства,
вул. Підголоско, 19, Львів, 79020, Україна*

Розглянуто особливості бухгалтерського та податкового обліку малоцінних необоротних матеріальних активів щодо нарахування амортизації, відображення витрат на їх утримання й експлуатацію, а також вибуття з різних причин, акцентовано увагу на проблемних моментах.

Наведено правила формування вартості, що амортизується, методи нарахування амортизації цих активів, відображення амортизаційних витрат у бухгалтерському та податковому обліку, проаналізовано можливості проведення їх переоцінки. Охарактеризовано бухгалтерські та податкові норми відображення в обліку витрат на ремонті й поліпшення (модернізацію, модифікацію тощо) малоцінних необоротних активів. Окреслено порядок вибуття таких активів через ліквідацію та продаж, а також відображення витрат, які при цьому виникають, згідно з національними П(С)БО та Податковим кодексом України.

Запропоновано рекомендації щодо узгодження правил бухгалтерського та податкового обліку експлуатації й вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів, які сприятимуть скороченню обсягів облікових процедур.

Ключові слова: *малоцінні необоротні матеріальні активи, основні засоби, бухгалтерський облік, податковий облік, амортизація.*

Постановка проблеми. Реформування економічних відносин в Україні впливає на всі сторони суспільного життя. Триває процес зміни законодавчої бази та встановлення нових правових норм ведення бізнесу, які в більшій або меншій мірі мають впливати на правила ведення вітчизняного бухгалтерського та податкового обліку господарської діяльності суб'єктів підприємництва. Зазнають реформування техніка, методологія обліку й оподаткування активів підприємства, у складі яких окреме місце займають малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми бухгалтерського та податкового обліку основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів щодо їх сутності, визнання, оцінки, загальної методології обліку, нарахування їх амортизації, відображення витрат на експлуатацію, вибуття з різноманітних причин досліджує багато вітчизняних науковців і практиків, зокрема, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, М. В. Кужельний, С. Ф. Голов, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець, Р. Л. Хом'як, В. Прокопенко, Д. Ковальов, Т. Войтенко, В. Ф. Палій, О. М. Левченко та інші. Вивчено відмінності бухгалтерського та податкового обліку МНМА, які виявляються в процесі віднесення цих активів до малоцінних, встановлення їх первісної вартості при придбанні, нарахування амортизації, ліквідації та продажу, обліку витрат, що супроводжують їх експлуатацію. Проте окремі теоретичні, нормативно-правові, практичні й інші

аспекти бухгалтерського та податкового обліку МНМА залишаються неузгодженими і потребують подальшого вивчення.

Мета статті — дослідження бухгалтерських і податкових норм обліку МНМА стосовно порядку нарахування амортизації, переоцінки, ліквідації й продажу, витрат, які супроводжують утримання та експлуатацію таких необоротних активів, визначення напрямів їх узгодження і наближення.

Виклад основного матеріалу дослідження. У попередньому номері «Наукових записок» викладено основні правила визнання й оцінки малоцінних необоротних матеріальних активів при їх надходженні, документального оформлення операцій з надходження цих об'єктів у бухгалтерському та податковому обліку, виявлено розбіжності і запропоновано заходи щодо їх узгодження. У процесі бухгалтерського та податкового обліку МНМА виникають розбіжності і при нарахуванні їх амортизації. У бухгалтерському обліку амортизація нараховується за всіма об'єктами МНМА, незалежно від того, з якою метою вони використовуються — для господарської (виробничої) діяльності підприємства або ж невиробничих потреб. Амортизації підлягає також вартість безоплатно отриманих об'єктів.

Правилами бухгалтерського обліку визначено, що для МНМА вартість, яка амортизується, дорівнює їх первісній вартості за вирахуванням ліквідаційної вартості. Слід зауважити, первісна вартість таких об'єктів, як правило, не переоцінюється. Ліквідаційна вартість, визначена за П(С)БО 7 «Основні засоби», — це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за мінусом витрат на продаж (ліквідацію). Оскільки на практиці суми, одержані від ліквідації МНМА, несуттєві, то ліквідаційна вартість таких активів прирівнюється до нуля. У податковому обліку всі витрати на придбання та створення МНМА підлягають податковій амортизації. Вартість МНМА, що амортизується, визначається на рівні їх первісної вартості, при цьому, на відміну від бухгалтерського обліку, ліквідаційна вартість таких об'єктів не враховується.

За П(С)БО 7 (п. 27) у процесі нарахування амортизації МНМА дозволено застосовувати чотири методи:

1) прямолінійний — річну суму амортизації об'єкта визначають, поділивши вартість, яка амортизується, на строк його корисного використання в роках;

2) виробничий — місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації; остання обчислюється як вартість, що амортизується, поділена на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта;

3) «50% / 50%» — 50% вартості амортизуються в першому місяці використання об'єкта, а решта 50% — у місяці його вилучення (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

4) «100%» — 100% амортизованої вартості об'єкта в першому місяці його використання.

Самостійно обраний підприємством метод нарахування амортизації МНМА закріплюється в наказі про облікову політику. При зміні очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єкта МНМА метод амортизації можна переглянути. Таке рішення розглядається не як зміна облікової політики, а як зміна облікових оцінок, причина і суть якої обов'язково має бути розкрита у Примітках до річної фінансової звітності.

Нарахована амортизація МНМА в бухгалтерському обліку відображається за кредитом субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» і відноситься до дебету відповідного витратного рахунку залежно від того, де об'єкт використовується (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 949 «Інші витрати операційної діяльності»).

У податковому обліку п. 145.1.6 ПКУ для амортизації МНМА дозволено застосовувати лише два методи амортизації: «50% / 50%» або «100%». Для МНМА (об'єктів групи 11) не передбачено мінімально допустимого строку корисного використання (однак він має перевищувати один рік чи операційний цикл, якщо останній довший за рік), тому відпадає потреба в застосуванні прямолінійного методу.

Безкоштовно одержані МНМА в податковому обліку не амортизуються, оскільки підприємство — платник податку на прибуток не зазнало витрат на їх придбання. Коли при придбанні таких активів підприємство мало певні витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням і доведенням до стану, придатного для використання із запланованою метою, то їх можна включити до первісної вартості об'єктів МНМА й надалі амортизувати в загальному порядку. Це означає, що в даному випадку амортизуватимуться не вартість безкоштовно отриманих МНМА, а лише супутні витрати, які виникають у процесі надходження таких активів і введення їх в експлуатацію.

Нормами Податкового кодексу визначено, що амортизація МНМА зараховується до складу собівартості виготовлених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) або до інших витрат (адміністративних, збутових чи інших операційних) залежно від місця використання таких об'єктів. У Податковій декларації з податку на прибуток нарахована амортизація МНМА відображається разом з амортизацією основних засобів.

Для того, щоб будь-які засоби праці могли нормально функціонувати, їх потрібно підтримувати в робочому стані. П(С)БО 7 до таких заходів відносить технічний огляд, нагляд, обслуговування, ремонт тощо, які забезпечуватимуть одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від використання об'єктів.

У бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 будь-які витрати, здійснювані підприємством для підтримання об'єктів основних засобів та МНМА у робочому стані (технічне обслуговування, ремонт), включаються до витрат, тобто списуються в дебет того витратного рахунку, до якого відноситься сума амортизації даного об'єкта. Відремонтовані МНМА приймаються за Актом

приймання–здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (типова форма № ОЗ-2).

Якщо виникає потреба в поліпшенні МНМА (модернізації, модифікації тощо), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, то ці витрати капіталізуються і збільшують первісну вартість об'єкта, який поліпшується (Дт 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» і Кт 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»). При цьому такі витрати визнаються капітальними інвестиціями за умови, що балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування, встановленої на рівні найбільшої з двох оцінок: чистої вартості реалізації або теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від використання МНМА, включаючи ліквідаційну вартість такого об'єкта (п. 4 П(С)БО 7).

У податковому обліку витрати на підтримання об'єкта МНМА в робочому стані залежно від того, де використовуються об'єкти, зараховуються до собівартості реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) або до інших витрат (адміністративних, на збут чи інших операційних). Аналогічно відображаються в податковому обліку витрати на ремонт та поліпшення МНМА. Оскільки в даному випадку МНМА не належать до основних засобів і їх вартість не береться до уваги в розрахунку 10-відсоткового «ремонтного» ліміту, то витрати на проведення ремонтних заходів з МНМА в повній сумі зараховуються до податкових витрат залежно від функціонального призначення об'єктів. Таким чином, бухгалтерський і податковий облік витрат на підтримання МНМА в робочому стані практично тотожний.

Можливості проведення переоцінки (індексації) МНМА дещо обмежені. У бухгалтерському обліку переоцінюються тільки ті об'єкти МНМА, амортизація по яких нараховується із застосуванням прямолінійного та виробничого методів. У П(С)БО 7 (п. 16) зазначено, що малоцінні необоротні матеріальні активи, які амортизують із застосуванням методів «50% / 50%» або методу «100%», переоцінці не підлягають. Через те що більшість підприємств на практиці застосовують саме ці два методи, проведення їх бухгалтерської переоцінки не можливе.

Податковим кодексом України (п. 146.21) дозволено платникам податків переоцінювати шляхом щорічної індексації з урахуванням індексу інфляції тільки об'єкти основних засобів. Тому об'єкти МНМА податковій переоцінці не підлягають, бо не належать до податкових основних засобів.

Бухгалтерський облік вибуття МНМА з різних причин теж дещо відрізняється від податкового їх обліку. Якщо об'єкт МНМА не відповідає ознакам активу, зокрема у майбутньому не може принести економічної вигоди, оскільки в процесі експлуатації втратив свої споживчі якості, то згідно з п. 33 П(С)БО 7 його слід списати з балансу (ліквідувати). Для цього на підприємстві наказом керівника створюють постійно діючу комісію, що визначає непридатність об'єктів основних засобів, у тому числі МНМА, до використання, неефективність або недоцільність їх поліпшення (ремонт, модифікації тощо). Склад

такої комісії може бути затверджений наказом керівника про облікову політику підприємства.

Комісія оглядає об'єкт, що списується, встановлює причини невідповідності критеріям активу, визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим юридичним особам або використання окремих вузлів, деталей, які одержують при ліквідації необоротного активу, встановлює їх кількість і вартість. За результатами роботи цієї комісії складається типова форма № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів», за якою списуються МНМА, а також робиться відмітка про списання об'єкта в Інвентарній картці обліку основних засобів (типова форма № ОЗ-6).

При ліквідації об'єкта МНМА, який не відповідає визнанню активом, слід донарахувати його амортизацію. Якщо підприємство для нарахування амортизації МНМА використовує методи «50% / 50%», то другі 50% амортизованої вартості нараховуються в місяці списання такого об'єкта з балансу з віднесенням суми амортизації на відповідний витратний рахунок. При застосуванні методу «100%» амортизована вартість МНМА віднесена на рахунки витрат ще у місяці передачі об'єкта в експлуатації. Амортизацію МНМА за прямолінійним чи виробничим методами нараховують у загальному порядку. Залишкова вартість ліквідованого об'єкта МНМА разом з витратами на його ліквідацію списується в дебет рахунка 976 «Списання необоротних активів». Отримані при ліквідації деталі, вузли тощо оприбутковуються на рахунки обліку матеріальних цінностей за чистою вартістю реалізації або в оцінці їх можливого використання з одночасним визнанням іншого доходу (кредит рахунка 746 «Інші доходи»).

Як уже зазначалося, у податковому обліку МНМА не належать до основних засобів, тому застосовувати правила обліку, передбачені для основних засобів, не можна. Крім того, для МНМА Податковим кодексом не передбачено спеціальних положень. Тому на практиці при ліквідації об'єктів МНМА керуються загальними правилами визначення витрат у податковому обліку (п. 14.1.27 ПКУ), а в окремих випадках прирівнюють ці об'єкти до основних засобів.

Слід нагадати, що в податковому обліку для нарахування амортизації МНМА дозволені лише два методи: «50% / 50%» та «100%». Сума амортизації цих об'єктів відноситься до відповідної групи податкових витрат залежно від того, де використовувався об'єкт, практично аналогічно до правил бухгалтерського обліку. Витрати на ліквідацію об'єкта МНМА підприємство має право віднести до інших податкових витрат як такі, що пов'язані з господарською діяльністю. Отримані від ліквідації МНМА товарно-матеріальні цінності у податковому обліку можна відображати за бухгалтерськими правилами.

Щодо ПДВ, то при списанні повністю зношеного об'єкта МНМА, який більше не можна використовувати в господарській діяльності, у підприємства не виникає податкового зобов'язання з цього податку. У випадку оприбуткування на матеріальних рахунках комплектуючих виробів, складових частин, компонентів або інших відходів, отриманих внаслідок ліквідації МНМА, з метою їх використання в господарській діяльності платника податку податкове зобов'язання з ПДВ не нараховується (п. 189.10 ПКУ).

Продаж МНМА відображається в бухгалтерському та податковому обліку також по-різному. Якщо продаж МНМА за ціною, що відповідає їх справедливій вартості, має високу ймовірність протягом року, у бухгалтерському обліку такі об'єкти слід попередньо перекласифікувати в необоротні активи, утримувані для продажу (перевести на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»). Виконання такої операції оформляється бухгалтерською довідкою. При цьому недораховану суму амортизації слід включити до відповідної групи витрат (собівартості або загальноновиробничих витрат). Далі продаж МНМА, попередньо перекласифікованих у призначені для продажу, відображається в загальному порядку. Якщо на дату балансу МНМА, переведені в необоротні активи, утримувані для продажу, не продано, то їх відображають у фінансовій звітності за найменшою з двох величин: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації. У випадку, коли МНМА продаються без переведення в оборотні активи (на субрахунок 286), доходи від реалізації відображаються по кредиту 746 «Інші доходи», а витрати — по дебету субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності».

У податковому обліку МНМА не належать до основних засобів, їх не можна віднести до товарів навіть і при переведенні до складу необоротних активів, утримуваних для продажу (ПКУ не визначає норм перекласифікації необоротних активів в оборотні через запланований продаж). Податковий облік продажу МНМА не можна здійснювати за правилами ПКУ, які окреслюють податкові наслідки продажу (або іншого відчуження) основних засобів та нематеріальних активів (пп. 146.13 та 146.14), а також продажу товарів (оборотних активів). Однак на практиці операції з продажу МНМА відображаються як звичайний продаж товарів.

Ураховуючи визначення доходу, викладені у загальних положеннях ПКУ (пп. 14.1.54, 14.1.56), вартість продажу МНМА без ПДВ визнають іншим доходом. Цей дохід визначається за договірними цінами на дату реалізації об'єктів. За наявності балансова (залишкова) вартість МНМА включається до інших витрат. Друга половина амортизації МНМА у місяці їх реалізації не нараховується.

У випадку продажу МНМА нараховується податкове зобов'язання з ПДВ в загальному порядку. База оподаткування визначається з договірної вартості таких об'єктів незалежно від того, кому і на яких умовах здійснюється продаж. Датою виникнення податкових зобов'язань вважається перша з подій: дата зарахування коштів від покупця в оплату об'єкта чи дата його передання покупцю.

Висновки. З огляду на викладене, фактично на підприємстві необхідно вести одночасно як бухгалтерський, так і податковий облік МНМА, що значно підвищує трудомісткість праці облікових працівників. До заходів, які сприятимуть узгодженню правил бухгалтерського і податкового обліку експлуатації та вибуття МНМА, можна віднести наступні:

1) узгодження правила нарахування амортизації МНМА щодо вибору методів амортизації (у бухгалтерському обліку нарахування амортизації таких

активів може здійснюватися за одним з чотирьох методів, у податковому — дозволено застосовувати лише два методи);

2) застосування єдиного підходу до обліку безкоштовно одержаних МНМА, зокрема стосовно нарахування їх амортизації;

3) визначення єдиних умов переоцінки (індексації) вартості МНМА (у бухгалтерському обліку переоцінюють тільки ті об'єкти МНМА, амортизацію за якими нараховують із застосуванням прямолінійного та виробничого методів; податковій переоцінці МНМА не підлягають);

4) конкретизація та узгодження бухгалтерських і податкових правил продажу МНМА (вибуття МНМА через продаж у бухгалтерському обліку відображається як реалізація основних засобів, а в податковому — як продаж товарів);

5) узгодження правил обліку витрат на утримання, ремонт і поліпшення МНМА (в бухгалтерському обліку витрати на технічне обслуговування, ремонти та поліпшення МНМА відображаються за правилами, встановленими для основних засобів, і залежать від того, чи спрямовані такі заходи на підтримку об'єкта в робочому стані чи пов'язані з поліпшенням об'єкта; витрати на ремонт і поліпшення МНМА у податковому обліку в повній сумі включаються до податкових витрат).

Таким чином, для зменшення обсягу облікових процедур та підвищення оперативності обліку постає питання вибору таких принципів, методів, процедур, які будуть однаковими як для бухгалтерського, так і для податкового обліку МНМА.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. — Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : за станом на 01.01.2015 р. / Верховна Рада України. — Офіц. вид. — К. : Відділ баз даних нормативно-правової інформації. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України № 966-ХІУ від 16.07.1999 р. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Войтенко Т. Податкова малоцінна: амортизація, утримання, ремонт і поліпшення / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. — 2014. — № 84 (1790). — С. 15–20.
5. Прокопенко В. МНМА: обліковий екскурс / В. Прокопенко, Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. — 2014. — № 103. — С. 6–12.

REFERENCES

1. Ministry of finances of Ukraine (2000), Principles (standard) of accounting calculation, 7, Main means, available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.
2. The Supreme Soviet of Ukraine (2010), The Tax Code of Ukraine, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Law of Ukraine (1999), On the accounting and financial calculation in Ukraine, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Voitenko T. (2014), Tax low value depreciation keeping, repair and improvement, Taxes and accounting calculation, No. 84, pp. 15–20.
5. Prokopenko V. and Kovaliov D. (2014), MNMA: accounting excursion, Everything about accounting calculation, No.103, pp. 6–12.

BASIC ASPECTS OF FINANCIAL AND TAX ACCOUNTING OF LOW-VALUE FIXED MATERIAL ASSETS

I. I. Malyarchuk, Z. M. Kholod
*Ukrainian Academy of Printing,
19, Pidholosko St., Lviv, 79020, Ukraine
lotoshka@ukr.net*

The peculiarities of general and tax accounting of low value fixed material assets in the sector of depreciation charging, display of costs for their maintenance and operation have been analyzed as well as their disposal for various reasons, the main attention being focused on the problematic points.

The rules to shape the depreciating value have been worked-out as the methods of depreciation calculating of similar assets, i. e. the display records of depreciation costs in the tax accounting, the possibility of their revaluation having been analyzed. The display records of accounting and tax rates for repairs and improvements expenses (upgrades, modifications, etc.) of low value fixed material assets have been characterized. The procedure of disposal of these assets for the liquidation and sale reasons, as well as the display of accompanying expenses, have been clarified according to the National Accounting Standard and the Tax Code of Ukraine.

Recommendations for harmonizing of the rules of general and tax accounting of the low value fixed material assets operation and disposal to reduce the amount of accounting procedures have been offered.

Keywords: *low value fixed material assets, fixed assets, general accounting, tax accounting, depreciation.*

Стаття надійшла до редакції 12.12.2014.

Received 12.12.2014.