

УДК 657.421

*І. І. Малярчук, З. М. Холод*  
*Українська академія друкарства*

**ОСНОВНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ  
МАЛОЦІННИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ  
(Частина 1)**

*Висвітлено основні аспекти бухгалтерського та податкового обліку малоцінних необоротних матеріальних активів, акцентовано увагу на проблемних моментах.*

*Малоцінні необоротні матеріальні активи, основні засоби, інші необоротні активи, амортизація, бухгалтерський облік, податковий облік*

Формування ринкових відносин у країні змушує по-новому організувати облік на окремих ділянках фінансово-господарської діяльності підприємства. В останні роки значно змінилася законодавчо-нормативна база обліку, зокрема, набув чинності Податковий кодекс України, внесено зміни до інших законодавчо-нормативних документів, які визначають правила ведення бухгалтерського та податкового обліку в Україні. Ці документи внесли суттєві зміни в техніку, методологію обліку й оподаткування необоротних активів підприємства, у складі яких окреме місце займають малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА).

Відмінності бухгалтерського та податкового обліку МНМА виявляються в процесі віднесення їх до малоцінних, встановленні первісної вартості при придбанні, нарахуванні амортизації, ліквідації та продажу, обліку витрат, які супроводжують експлуатацію. Виникає необхідність детального вивчення правил бухгалтерського та податкового обліку МНМА і виявлення шляхів їх узгодження.

Проблеми бухгалтерського та податкового обліку малоцінних необоротних матеріальних активів, а саме сутності, визнання, оцінки, методології обліку знайшли своє відображення в наукових працях багатьох вітчизняних науковців і практиків. Серед них — 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, В. Ф. Палій, О. М. Левченко й інші. Проте окремі теоретичні, нормативно-правові, практичні й інші аспекти бухгалтерського та податкового обліку МНМА залишаються недостатньо вивченими і неузгодженими.

Мета статті — дослідження основних правил ведення бухгалтерського та податкового обліку малоцінних необоротних матеріальних активів і розробка рекомендацій щодо їх узгодження. Завданням є проведення теоретичного

узагальнення основних організаційних і методологічних аспектів визнання й оцінки МНМА в бухгалтерському та податковому обліку, визначення напрямів їх зближення.

П(С)БО 7 окремою групою основних засобів виділено групу «інші необоротні матеріальні активи», до складу якої входять малоцінні необоротні матеріальні активи. Строк корисного використання цих активів — більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), тому відрізняються вони від основних засобів лише первісною вартістю, яку підприємство встановлює самостійно («критерій малоцінності»).

Законодавство з питань бухгалтерського обліку не визначає мінімальної або максимальної величини критеріїв малоцінності. Ураховуючи специфіку діяльності та суттєвість витрат, головні бухгалтери чи інші працівники сфери управління підприємства самостійно вирішують, якою має бути первісна вартість необоротних активів у складі основних засобів, щоб їх можна було віднести до малоцінних. Визначений критерій малоцінності доцільно задокументувати в наказі про облікову політику. Порівняння первісної вартості необоротних матеріальних активів при їх введенні в експлуатацію з критерієм малоцінності забезпечить дотримання єдиного підходу до класифікації основних засобів у бухгалтерському обліку підприємства.

Усі основні засоби підприємства, первісна вартість яких не перевищила встановлений критерій малоцінності, зараховуються до підгрупи МНМА й обліковуються на однойменному субрахунку 112. Ті матеріальні активи, що використовуються на підприємстві лише рік або менше чи лише протягом операційного циклу, навіть якщо він перевищує рік, належать до оборотних, зокрема, малоцінних швидкозношуваних активів й обліковуватимуться на однойменному рахунку 22.

З точки зору податкового обліку МНМА не вважаються основними засобами, а належать до інших необоротних активів.

Податковим кодексом України (ПКУ) визначено, що матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання яких понад рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) з дати введення в експлуатацію та вартість яких не більше 2500 грн, відносяться до малоцінних необоротних активів. До цих видів активів належать лише ті з них, котрі задіяні в господарській діяльності платника податку на прибуток (пп. 14.1.36). Ураховуючи перелічені у Податковому кодексі критерії, такі МНМА зараховують до інших необоротних активів податкової групи 11 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Отже, у податковому обліку підприємство не має права змінювати критерій віднесення необоротних матеріальних активів до малоцінних. Аби мінімізувати розбіжності між обома видами обліку, підприємства встановлюють єдиний критерій малоцінності на податковому рівні – 2500 грн. Такий крок дозволить уникнути розбіжностей в обліках по віднесенню об'єктів основних засобів до різних класифікаційних груп. Основні критерії віднесення необоротних матеріальних активів до малоцінних у бухгалтерському та податковому обліках наведено в таблиці.

## Критерії ідентифікації МНМА

Ознака	Бухгалтерський облік	Податковий облік
Повна назва	малоцінні необоротні матеріальні активи	малоцінні необоротні матеріальні активи
Класифікаційна група	основні засоби	інші необоротні активи
Форма існування	матеріальна	матеріальна
Строк корисного використання	більше року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)	більше року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
Мета придбання	використання їх у процесі виробництва/ діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій	використання їх у господарській діяльності платника податку
Вартість	не перевищує критерію малоцінності, встановленого в наказі про облікову політику	не більше 2500 грн
Субрахунок	112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	

У бухгалтерському обліку порядок формування первісної вартості МНМА регулює П(С)БО 7. За первісною вартістю ці активи зараховують на баланс, вони є базою для обчислення вартості, що амортизуватиметься. Первісною вартістю МНМА виступає фактична собівартість у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) таких необоротних активів. Складові та порядок визначення первісної вартості МНМА залежать від способу надходження активів. У п. 8 П(С)БО 7 наведено основний перелік витрат, що формують первісну вартість основних засобів і МНМА. Це —

суми, які підприємство сплачує постачальникам активів (без непрямих податків);

реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, які здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт;

увізне мито;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) об'єкта, якщо вони не відшкодовуються підприємству (найчастіше — це ПДВ у вартості МНМА, який не відноситься до податкового кредиту в підприємства / не-платника ПДВ, або ПДВ, не підтверджений податковою накладною, або об'єкт придбається для здійснення неоподатковуваних операцій);

витрати на страхування ризиків доставки МНМА;

витрати на транспортування, установку, монтаж та налагодження МНМА;

інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням МНМА до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

У випадку безоплатного надходження МНМА їх первісна вартість встановлюється на рівні справедливої вартості на дату отримання з урахуванням вищеперелічених витрат. За погодженою засновниками справедливою вартістю оцінюються МНМА, внесені ними до статутного капіталу, при цьому вона враховує вищезгадані витрати.

Коли окремі об'єкти, які належать до оборотних активів, переводять до складу МНМА, первісною вартістю останніх буде собівартість оборотних активів, визначена за П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». При придбанні МНМА в обмін на інший неподібний актив його первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошей чи їх еквівалентів, що передають (отримують) під час обміну. Придбання об'єкта МНМА оформляється договором (купівлі — продажу, дарування тощо). Витрати, понесені в процесі придбання цих активів, підтверджуються платіжними дорученнями, платіжними вимогами-дорученнями, а також первинними документами з оприбуткування активів (актами приймання — передачі, накладними).

Придбані активи зараховуються до складу основних засобів актом приймання—передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма №ОЗ-1). Акт складається приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства, в одному примірнику на кожен окремий об'єкт. Якщо в одному місяці приймається кілька подібних об'єктів, які мають однакову вартість, дозволено складати один загальний акт. Цей первинний документ разом з технічною документацією на об'єкти передається до бухгалтерії, підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства.

На підставі акта приймання—передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, технічної та іншої документації в бухгалтерії оформляється один примірник Інвентарної картки обліку основних засобів (типова форма №ОЗ-6). При надходженні в одному календарному місяці групи МНМА, що мають одне й те саме виробничо-господарське призначення, технічну характеристику і вартість, підприємство може скласти одну інвентарну картку.

У податковому обліку формування первісної вартості МНМА не визначено. У пп. 146.5 — 146.10 ПКУ міститься перелік складових первісної вартості лише для основних засобів, який практично збігається зі складовими первісної вартості цих об'єктів, визначеними П(С)БО 7. На практиці бухгалтери первісну вартість необоротних активів, визначену за правилами бухгалтерського обліку, порівнюють з критерієм 2500 грн, і приймають рішення про віднесення цього об'єкта до основних засобів чи МНМА. Усі витрати, що включаються до первісної вартості МНМА і потім амортизуються, повинні підтверджуватися розрахунковими, платіжними й іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського та податкового обліку.

Слід зауважити, що в податковому обліку не визначені правила формування первісної вартості для безкоштовно отриманих МНМА. Вартість таких

об'єктів зараховується до складу іншого податкового доходу на дату їх фактичного отримання (пп. 135.5.4 ПКУ).

При надходженні МНМА підприємство—платник ПДВ відносить суму ПДВ, нараховану (сплачену) у зв'язку з придбанням (створенням) цього активу, у т. ч. при їхньому імпорті, до податкового кредиту. Його сума визначається з договірної (контрактної) вартості придбаних активів (у разі контрольованих операцій — не вище звичайних, встановлених ст. 39 ПКУ).

Податковий кредит фіксується за першою з подій: датою списання коштів з банківського рахунку платника та оплати МНМА або датою отримання платником МНМА. При цьому податковий кредит має бути підтверджений правильно оформленою податковою накладною, митною декларацією чи іншим документом, передбаченим правилами податкового обліку (п. 198.6 ПКУ).

Якщо придбані МНМА використовуються в господарській діяльності, що не є об'єктом оподаткування або звільняється від ПДВ, то податковий кредит не виникає. Коли такі об'єкти використовуються частково в оподатковуваних операціях, то до податкового кредиту зараховується сума ПДВ, яка відповідає частці використання таких активів в оподатковуваних операціях.

З огляду на вищевикладене узгодженню правил визнання та оцінки МНМА у фінансовому та податковому обліку сприятимуть такі заходи, як:

- встановлення єдиного вартісного критерію віднесення об'єктів до малоцінних необоротних матеріальних активів та єдиної класифікаційної групи;
- узгодження мети використання малоцінних необоротних матеріальних активів у бухгалтерському та фінансовому обліку;
- визначення чіткого порядку формування первісної вартості малоцінних необоротних матеріальних активів у податковому обліку.

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : за станом на 02.12.2010 р. / Верховна Рада України. — Офіц. вид. — К. : Відділ баз даних нормативно-правової інформації. — Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>; <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України № 966-XIV від 16.07.1999 р. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 3. 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>.

## **ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ ФИНАНСОВОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА МАЛОЦЕННЫХ ВНЕОБОРОТНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

*Освещаются основные аспекты бухгалтерского и налогового учета малоценных внеоборотных материальных активов, акцентировано внимание на проблемных моментах.*

## **BASIC ASPECTS OF FINANCIAL AND TAX ACCOUNTING INFERIOR FIXED TANGIBLE ASSETS**

*In the article highlights the main aspects of accounting and tax accounting of inferior fixed tangible assets, attention on problematic points.*

*Стаття надійшла 12.10.2014*