

DOI 10.36074/09.10.2020.v1.20

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОЦІННИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ

Костишин Наталія Степанівна

канд. екон. наук, доцент,

доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін
*Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Західноукраїнський національний університет*

УКРАЇНА

Виконання поставлених перед бухгалтерським обліком завдань із забезпечення зовнішніх користувачів інформацією про майновий та фінансовий стан підприємства вимагає встановлення загальновизначеної сукупності принципів та правил, які використовуються в бухгалтерському обліку при формуванні та відображенні інформації. Після реформування бухгалтерського обліку суттєво змінилась методологія організації та ведення на підприємствах обліку засобів праці – основних засобів і малоцінних та швидкозношуваних предметів. Із цих двох груп засобів праці виділено третю – малоцінні необоротні матеріальні активи. Тому, постає проблема правильного відображення в складі активів предметів, які віднесено до малоцінних.

Алгоритм визнання та поділу малоцінних активів на МІІІП та МНМА залежить від терміну їх використання та вартісного критерію. Поділ засобів праці на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи розставляє певні пріоритети при веденні їх обліку. Ці моменти детально описані такими науковцями, як Задорожний З.-М. В.[1], Куцик П. О., Шумило Р. Р. [2], Штех А. А., Харченко Н. В. [3] та інші, однак хочемо зазначити, що особливості розмежування малоцінних активів повинні враховувати специфіку діяльності конкретного підприємства, а згідно з п. 5.2 П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, які входять до складу МНМА, тому критерії розподілу повинні відображатись в Положенні (наказі) по облікову політику цього підприємства.

Головні напрями роботи підприємств із ведення лісового господарства є: ведення комплексу виробничих процесів на науковій основі та передовому досвіді; створення високопродуктивних насаджень з участю головних порід; підвищення якості рубок догляду за лісом; надання переваги біологічним методам боротьби із шкідниками лісу; зберігання та відтворення лісової флори та фауни; всебічний розвиток побічного користування лісом і сільськогосподарського виробництва з метою використання всіх багатств лісу та здійснення реалізації цієї продукції.

Важливим засобом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємств в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку є облікова політика. Тому, відповідно до вимог чинного законодавства лісові господарства для окреслення вибіркового моментів в обліку та відображення своїх особливостей утверджують "Наказ про організацію бухгалтерського обліку і облікову політику". Умови щодо зарахування об'єктів обліку як МНМА у наказі, зазвичай, прописують так:

“необоротні матеріальні активи, вартість яких не перевищує 6000 грн., відносити до малоцінних необоротних матеріальних активів”[4]. Тобто підприємство керується виключно нормами ПКУ, а разом не уточнюють детального розмежування та класифікації такого роду активів на певні групи. Позицію лісових господарств можемо пояснити хіба тим, що МНМА з огляду на бухгалтерські та податкові норми мають “подвійну” природу: у бухгалтерському обліку вони є частиною широкого поняття основних засобів (ОЗ), зокрема інших необоротних матеріальних активів, а в податковому – до таких не належать. Відмінності спостерігаємо в ряді моментів відображення інформації про МНМА в обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Схожі та відмінні моменти обліку МНМА та основних засобів

Схожість обліку МНМА та ОЗ	Відмінність обліку МНМА та ОЗ
<ul style="list-style-type: none"> - однаковий підхід до визначення первісної вартості; - використання однакових первинних документів; - між датами придбання та введення в експлуатацію МНМА обліковуються як капітальні інвестиції. 	<ul style="list-style-type: none"> - можливість застосовувати прискорені методи амортизації “50/50” та “100%” та наслідки цього при визначенні залишкової вартості на дату вибуття; - не можна проводити дооцінку та визначати ліквідаційну вартість, якщо амортизація нараховується методами “50/50” або “100%”; - для податкового обліку МНМА не визнаються як основні засоби, як уже зазначалося.

Таким чином, отримання малоцінних необоротних матеріальних активів у лісових господарствах відображають за вимогами П(С)БО 7 “Основні засоби”, формуючи їх первісну вартість із відповідних дозволених статей, при цьому враховують, що б вона не перевищила межу і 6000 грн. Оскільки такі підприємства є платниками податку на додану вартість, то відповідно суми ПДВ впливають на розмір визначеної первісної вартості, тобто її зменшують.

Після обрахунку вартості та класифікації об’єкта як МНМА підприємству лісового господарства слід призначити комісію щодо введення цього об’єкта в експлуатацію та проведення документального оформлення придбання. Склад комісії повинні бути прописаний у Наказі про облікову політику підприємства і може містити такі посадові особи: голова комісії – заступник директора; члени комісії – начальник відділу збуту і маркетингу, головний бухгалтер, головний механік, виконроб.

Інформацію про малоцінні необоротні матеріальні активи лісові господарства відображають супроводжуючи оформленням первинних документів. Ця цього більшість підприємств використовують ті ж самі документи, що й для відображення основних засобів, затверджені ще наказом Мінстату № 352, тільки в одному примірнику, зокрема це :

- “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” (типова форма № ОЗ-1), використовується для оформлення тих об’єктів МНМА, які вводять у експлуатацію;
- “Інвентарна картка обліку основних засобів” (типова форма № ОЗ-6). Вона призначена для зарахування об’єкта до інвентарного списку й відповідно присвоєння йому інвентарного номеру.

На нашу думку, використання наведених форм не зовсім відповідає сучасним економічним нормам, то доцільніше скористатись новими формами

первинних документів для обліку основних засобів, які законодавством утверджено у 2016 р. в наказі МФУ № 818. Зокрема це “Акт введення в експлуатацію основних засобів” та “Інвентарна картка обліку об’єкта основних засобів” [5].

Незважаючи на призначення даних форм суто за назвою для державного сектору, але згідно п. 6 цього Порядку їх можуть застосовувати юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності [5]. Специфікою цих форм є те, що Акт введення в експлуатацію ОЗ після, підписів членів комісії, містить інформацію про відмітки бухгалтерської служби щодо відображення інформації про об’єкт у облікових регістрах. Інвентарна картка – більш пристосована до сучасної термінології П(С)БО, ніж її попередниця від 1995 р.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань, об’єкти які визнані як малоцінні необоротні активи відображаються у складі рахунка 11 “Інші необоротні матеріальні активи” на окремому субрахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”. Останній призначено для відображення вартості предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні пристрої і спеціальні інструменти, вартість яких погашається нарахуванням зносу (амортизації) за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об’єктів [6].

Оскільки 112 субрахунок, як і основний, до якого він відкритий є активний, то отриманні додаткові засоби відображають як МНМА в момент їх уведення в експлуатацію. В обліку при цьому слід робити таке проведення:

Дт – 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”,

Кт – 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”.

Аналітичний облік малоцінних необоротних матеріальних активів у підприємствах лісової галузі ведеться у розрізі територіальних районів, наприклад, у ДП “Чортківському лісгоспі” це: 1121 – МНМА Чортків, 1122 – МНМА Борщів, 1123 – МНМА Гусятин, 1124 – МНМА Залішки. Так для введення в експлуатацію інструментів у підрозділ Борщів, в обліку складають наступну кореспонденцію рахунків (табл.2).

Таблиця 2

Облік придбання МНМА у лісовому господарстві

№ з/п	Господарська операція	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Придбання на умовах післяплати				
1	Оприбутковано інструмент (болгарка)	153	631	1059,0
2	Відображено податковий кредит з ПДВ з принтера (на підставі податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН))	641/ПДВ	631	211,8
3	Відображено витрати, пов’язані з доставкою болгарки	153	631	40,0
4	Відображено податковий кредит з ПДВ за доставку	641/ПДВ	631	8,0
5	Оплачено постачальникові вартість болгарки	631	311	1270,8
6	Оплачено постачальникові вартість доставки	631	30	48
7	Уведено болгарку в експлуатацію	1122	153	1099,0

Після введення об'єкта МНМА в експлуатацію на підприємствам лісового господарства слід нарахувати амортизацію, відповідно до вимог чинного законодавства.

Деякі підприємств лісової галузі, відповідно до Наказу про облікову політику лісове господарство, амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів нараховують в розмірі 100% у першому місяці використання об'єкта. Цей метод, на нашу думку, є найдоцільнішим щодо використання, оскільки:

- вартість активу списується на витрати одразу в момент введення його в експлуатацію, відповідно потреба в нарахуваннях амортизації в подальшому зникає;

- одночасне списання вартості об'єкта МНМА впливає на збільшення витрат та зменшення суми податку на прибуток, який оплачують за відповідний період;

- у разі майбутнього вибуття МНМА через ліквідацію, дарування, зміну статусу (початок використання у негосподарській чи неоподатковуваній діяльності) не виникне проблем в оподаткуванні (наприклад, донарахування компенсуючого зобов'язання з ПДВ), так як відсутня залишкова вартість об'єкта;

- це спонукає до зближення обліку МНМА та МШП, оскільки останні також повністю списуються на витрати в момент використання. У такому разі введення в експлуатацію МНМА та МШП буде мати однакові наслідки – збільшення витрат у повній вартості введеного об'єкта.

У податковому обліку МНМА щодо амортизації також виникає низка нюансів:

- ПКУ не має зазначених строків корисного використання щодо МНМА, а отже, відсутні податкові вимоги щодо їх амортизації [7];

- підприємствам, які здійснюють облік податкових різниць (виручка більше 20 млн. грн.), не потрібно розраховувати за правилами пункту 138.3 ПКУ та відображати податкову амортизацію МНМА у рядку 1.2.1 АМ додатка РІ до Податкової декларації з податку на прибуток за формою наказу МФУ № 897. Також бухгалтерська амортизація МНМА відповідно відсутня і в рядку 1.1.1 додатка РІ декларації;

- якщо МНМА не є основними засобами для цілей оподаткування, то й не треба відображати їх балансову вартість у графах 3, 4 та 5 рядка А11 додатка АМ до декларації (так як цей додаток стосується уже згаданого рядка 1.2.1 додатка РІ декларації).

Це не означає, що амортизація МНМА не впливає на витрати для цілей податкового обліку. ПКУ не розглядає малоцінні необоротні матеріальні активи як основні засоби, а тому амортизація по ним не повинна відображатися у додатках декларації щодо амортизації основних засобів. Однак, бухгалтерська амортизація МНМА включається до собівартості продукції або відповідних витрат періоду, що впливає на фінансовий результат до оподаткування, який зазначається в декларації.

У лісовому господарстві бувають випадки, коли об'єкти малоцінних необоротних матеріальних активів продають, або ж віддають безоплатно. Для відображення інформації в обліку під час реалізації МНМА лісовим господарствам слід керуватися нормами П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність". Відповідно до цього документу, необоротний актив, котрий очікується для продажу й підприємство впевнене, що продаж відбудеться протягом року, має бути переведений до

групи вибуття і зарахований на дебет рахунка 286. Оскільки останній належить до класу 2 “Запаси”, тому облік реалізації малоцінних необоротних активів, чи будь-якого іншого основного засобу, після перечення у групу вибуття буде схожим до обліку реалізації запасів. Для визнання доходу слід застосовувати рахунок 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” та 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”.

Продаж МНМА підпадає під базу оподаткування ПДВ: база оподаткування не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного періоду) [7].

При безкоштовній передачі МНМА слід визнавати податкові зобов'язання з ПДВ [7]. У такому разі групи вибуття не використовуються і МНМА списуються по рахунку 977 “Інші витрати діяльності” з нарахуванням ПДВ по цьому ж рахунку. Така передача кваліфікується як безповоротна фінансова допомога й має такі наслідки:

- якщо передача відбулася платнику податку на прибуток або на потреби, описані пунктом 33 розділу XX ПКУ (військовому формуванню на потреби АТО тощо), то коригування фінансового результату не проводяться;

- якщо ж отримувач є бюджетною установою, то треба коригувати фінансовий результат (п.140.5.10) [7,];

- якщо отримувач внесений до Реєстру неприбуткових установ та організацій, то треба коригувати фінансовий результат, якщо сума допомоги перевищила 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року (п. 140.5.9) [7];

- при передачі фізичним особам необхідно утримувати ПДФО з сум безповоротної фінансової допомоги, але коригувати фінансовий результат не треба (п. 140.5.10) [7].

Враховуючи те, що підприємствам лісової галузі доцільно використовувати метод нарахування амортизації МНМА “100%”, то кореспонденція операції з продажу та безоплатної передачі матимуть наступний вигляд (табл.3).

Таблиця 3

Облік продажу та безкоштовної передачі МНМА у лісовому господарстві

№ з/п	Господарська операція	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Продаж				
1	Списаний нарахований знос жалюзей віконних	133	1122	1877,6
2	Відображена виручка від реалізації з ПДВ	361	712	1800,0
3	Податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	300,0
Безоплатна передача				
5	Списана мотопомпа у сумі нарахованого зносу при безкоштовній передачі (відповідно до частини 2 п. 188.1 ПК база оподаткування ПДВ нуль, так як залишкова вартість нульова і ПДВ не нараховується). Складений Акт приймання-передачі основних засобів	133	1122	4525,0

Також у діяльності лісових господарств є моменти, коли об'єкт МНМА треба списати з обліку внаслідок втрати ним можливості приносити економічні вигоди підприємству. Таку операцію оформляють “Актом на списання основних засобів” (форма № ОЗ-3). Хоча ми вважаємо доцільніше використовувати “Акт списання основних засобів (часткової ліквідації)”.

Таким чином, методико-організаційне забезпечення системи бухгалтерського обліку малоцінних необоротних активів у підприємств лісової галузі, повинно враховувати їх функціональні характеристики, чітке групування їх за економічною суттю і призначенням, галузевою приналежністю та способами перенесення на витрати. Це надасть змогу отримати інформацію про фактичний і прогнозний стан активів за різними рівнями деталізації та створить передумови для підвищення ефективності управління досліджуваними активами на підприємствах. Також лісовим господарствам доцільніше використовувати метод амортизації МНМА “100%” у будь-якому випадку (списання за власним рішенням чи через невідповідність визнання активом), при цьому вони не матимуть податкового зобов’язання з ПДВ.

Список використаних джерел:

- [1] Задорожний, З.-М. В. (2018) Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*, (1), 115-124
- [2] Куцик, П. О. & Шумило, Р. Р. (2010) Визначення економічної суті швидкозношуваних та малоцінних необоротних предметів як передумова раціональної організації їх обліку і контролю. *Економічний аналіз*, (60), 99-102.
- [3] Штех, А.А. & Харченко, Н. В. (2018) Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. *Економічна наука*, (2), 64-68.
- [4] Наказ про організацію бухгалтерського обліку і облікову політику. (2019). Вилучено з <https://ternopillis.gov.ua/derzhlisgosp/derzhavne-pidprijemstvo-chortkivske-lisove-gospodarstvo.html>
- [5] Порядку складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затверджений наказом МФУ № 818 (2016). Вилучено з <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>
- [6] План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Вилучено з <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35092>
- [7] Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями). Вилучено з <http://minrd.gov.ua/fizichnim-osobam/zakonodavstvo/kodeksi/53771.htm>