

Невиробничі основні засоби в бухгалтерському та податковому обліку

Стендер С.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Подільського державного аграрно-технічного університету

У статті розглядаються питання особливостей обліку невиробничих основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку, а також подаються спільні та відмінні ознаки, переваги та недоліки їх використання. За допомогою бухгалтерських проведень показано особливості використання невиробничих основних засобів на підприємстві, що спричиняє певні коригування фінансового результату.

Ключові слова: невиробничі основні засоби, податковий облік, фінансовий результат, амортизація, бухгалтерський облік, коригування.

Стендер С.В. НЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЁТЕ

В статье рассматриваются вопросы особенностей учёта непроизводственных основных средств в бухгалтерском и налоговом учёте, а также подаются общие и отличительные признаки, преимущества и недостатки их использования. С помощью бухгалтерских проводок показаны особенности использования непроизводственных основных средств на предприятии, что вызывает определенные корректировки финансового результата.

Ключевые слова: непроизводственные основные средства, налоговый учёт, финансовый результат, амортизация, бухгалтерский учёт, корректировки.

Stender S.V. NON-TECHNOLOGICAL BASIC TOOLS IN ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING

In the article issues related to the peculiarities of accounting for non-productive assets in accounting and tax accounting are considered, as well as general and distinctive features, advantages and disadvantages of their use are presented. With the help of bookkeeping shows features of the use of non-productive assets in the enterprise, which entails certain adjustments to the financial result.

Keywords: non-production fixed assets, tax accounting, financial result, depreciation, accounting, adjustments.

Постановка проблеми у загальному вигляді. У бухгалтерському обліку окремого поняття «невиробничі основні засоби» немає. Всі основні засоби (далі – ОЗ) визначаються п. 4 П(С)БО 7 [1] як «матеріальні активи, що їх підприємство/установа утримує з метою використання у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більший від одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)». На відміну від бухгалтерського обліку, Податковий кодекс України (далі – ПКУ) чітко розмежує виробничі та невиробничі ОЗ [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку невиробничих основних засобів зробили провідні вітчизняні вчені-економісти,

зокрема Л.В. Городянська, Л.О. Леонова, І.О. Гладій, В.С. Марценюк, Н.В. Плаксі, О.В. Щирська, А.П. Панасенко. Проте висвітлені ними результати досліджень щодо покращення обліково-аналітичного забезпечення організації обліку основних засобів є недостатніми, потребують удосконалення й уточнення. Саме тому сьогодні питання оцінки основних засобів, визначення граничних строків їх використання набувають такої актуальності та потребують пошуку варіантів вирішення поставленої проблеми.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У бухгалтерському обліку немає окремих облікових правил для невиробничих ОЗ. Навіть витрати на їх утримання, ремонти, модернізацію, поліпшення, а також амортизацію відносяться до різних витратних рахунків залежно від призначення невиробничих ОЗ. Наприклад, амортизація обладнання кухні та кімнати для приймання їжі у виробничому цеху відноситься до Дт 23,

а амортизацію та витрати на обслуговування кавоварки, що стоїть у бухгалтерії, буде віднесено до Дт 92. І лише коли невиробничий ОЗ використовується в інтересах всіх працівників або підприємства загалом, то амортизацію та витрати на його утримання доцільно відносити до субрахунку 949. На відміну від бухгалтерського обліку, ПКУ чітко розмежує виробничі та невиробничі ОЗ.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є теоретичне обґрунтування питань, пов'язаних з особливостями обліку невиробничих основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку, розгляд переваг та недоліків їх використання, ілюстрація бухгалтерських проведення використання невиробничих основних засобів на підприємстві, що спричиняє певні коригування фінансового результату.

Виклад основного матеріалу дослідження. Визначення основних засобів для цілей оподаткування міститься у пп. 14.1.138 ПКУ: це матеріальні активи, які признаються підприємством для використання в його господарській діяльності, вартість яких перевищує 6 000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом, а очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Господарська діяльність підприємства – це його діяльність, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться ним самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, дорученнями та агентськими договорами (пп. 14.1.36 ПКУ).

Отже, якщо підприємство придбаває ОЗ не для цих серйозних цілей, а для того, щоб готувати каву або їжу в офісі, посмажити шашлик під час весняно-літніх корпоративів тощо, такі ОЗ не використовуються в господарській діяльності підприємства. Поняття таких ОЗ дуже лаконічно визначено у пп. 138.3.2 ПКУ. Так, невиробничими є ОЗ, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку. Слова «не призначені» говорять про те, що невиробничі ОЗ визнаються такими ще на етапі придбання або в той момент, коли підприємство вирішило, що вони не призначені для використання в господарській діяльності.

Малоцінні необоротні матеріальні активи вартістю до 6 000 грн. включно (без ПДВ) для цілей оподаткування не поділяються на виробничі та невиробничі, оскільки вони не відносяться до ОЗ, а на них не нараховується амортизація в податковому обліку. Наприклад, амортизація кавоварки в офісі вартістю 6 000 грн. за методом 100% або 50/50 (п. 27 П(С)БО 7) включається до адміністративних витрат (Дт 92 Кт 132) та враховується у фінансовому результаті до оподаткування. Податківці у листі від 5 лютого 2016 р. № 2457/6/99-99-19-02-02-15 зазначили, що оскільки малоцінні необоротні матеріальні активи не належать до основних засобів, то різниці, які визначаються згідно зі ст. 138 ПКУ, за такими активами у платника не виникають.

Платники податку на прибуток, які, згідно з пп. 134.1.1 ПКУ, за обов'язком чи добровільно проводять коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, передбачені ПКУ, повинні коригувати фінансовий результат на різниці, сформовані на різних етапах обліку невиробничих ОЗ:

- 1) під час нарахування амортизації;
- 2) під час проведення переоцінок та визначення втрат або вигід від зміни корисності ОЗ;
- 3) під час визначення залишкової вартості в разі ліквідації чи продажу об'єкта невиробничих ОЗ.

Ті платники податку на прибуток, у яких дохід за минулий рік менше 20 млн. грн. та які прийняли рішення не коригувати фінансовий результат до оподаткування, можуть не перейматися цими премудростями та спокійно обліковувати невиробничі ОЗ так само, як і виробничі, з включенням результатів такого обліку до фінансового результату до оподаткування.

Отже, використання невиробничих ОЗ на підприємстві спричиняє такі коригування фінансового результату:

- 1) збільшення фінансового результату на такі суми (п. 138.1 ПКУ):

– нарахована амортизація невиробничих ОЗ відповідно до П(С)БО 7 або міжнародних стандартів фінансової звітності;

– уцінки та втрати від зменшення корисності ОЗ (зокрема, невиробничих), включених до витрат звітного періоду відповідно до П(С)БО 7 або міжнародних стандартів фінансової звітності;

– залишкова вартість окремого об'єкта невиробничих ОЗ, визначена відповідно до П(С)БО 7 або міжнародних стандартів фінан-

сової звітності, в разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

– витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних ОЗ, віднесені до витрат відповідно до П(С)БО 7 або міжнародних стандартів фінансової звітності; зауважимо, що тут мається на увазі пряме віднесення до витрат проведеннями за дебетом витратних рахунків 23, 91, 92, 93, 94 (949), а не через амортизацію (останнє можливо тоді, коли витрати на реконструкцію, модернізацію або ремонт збільшили первісну вартість об'єкта ОЗ та почали амортизуватися);

2) зменшення фінансового результату на такі суми (п. 138.2 ПКУ):

– дооцінка невикористаних ОЗ у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до П(С)БО 7 або міжнародних стандартів фінансової звітності;

– вигоди від відновлення корисності невикористаних ОЗ у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності невикористаних ОЗ відповідно до П(С)БО 7 або міжнародних стандартів фінансової звітності;

– первісна вартість придбання або виготовлення окремого об'єкта невикористаних ОЗ та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, зокрема віднесені до витрат відповідно до П(С)БО 7 або міжнародних стандартів фінансової звітності, в разі продажу такого об'єкта невикористаних основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу.

Як бачимо, суми уцінки/дооцінки, втрат/вигід від зменшення/відновлення корисності невикористаних ОЗ виключаються з податкового обліку невикористаних ОЗ, але лише в розмірі попередньо нарахованих уцінок та втрат від зменшення корисності. Якщо сума дооцінки (вигоди) по невикористаних ОЗ буде більше, ніж сума попередніх уцінок (втрат), таке перевищення потрапить до фінансового результату для цілей оподаткування.

Первісна вартість невикористаних ОЗ та витрати на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення зменшать фінансовий результат до оподаткування лише під час продажу об'єкта невикористаних ОЗ, але лише в межах доходу від такого продажу. Тобто збитки під час продажу об'єкта невикористаних ОЗ для цілей оподаткування не допускаються.

Операція з ліквідації невикористаних ОЗ взагалі не включається до податкового обліку ОЗ, а фінансовий результат до оподаткування

збільшується на суму залишкової вартості ліквідованого об'єкта, що була списана на витрати в бухгалтерському обліку. Також підлягає тільки збільшенню фінансового результату сума нарахованої амортизації невикористаних ОЗ.

Вхідний ПДВ за невикористаними ОЗ включається до складу ПК з ПДВ в будь-якому разі під час його придбання відповідно до п. 198.3 ПКУ (рядок 10.1 декларації з ПДВ). Але оскільки ОЗ визнається невикористаним вже в момент його придбання (а не введення в експлуатацію), то нарахувати ПЗ згідно з п. 198.5 ПКУ потрібно вже в цей момент, тобто в тому місяці, в якому його було придбано, а також здійснено проведення Дт 152 Кт 631 (табл. 1).

В декларації з ПДВ такі ПЗ відображаються в рядку 4.1. Податкова накладна за такими ПЗ складається не пізніше останнього дня звітного періоду і реєструється в ЄРПН в терміни, встановлені п. 201.10 ПКУ. У таких зведених податкових накладних у графі «Отримувач (покупець)» платник податку зазначає власне найменування (ПІБ), у рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляється умовний ІПН («...»), а у верхній лівій частині зазначається відповідний тип причини відповідно до п. 8 Порядку № 1307 («13» – складена у зв'язку з використанням виробничих або невикористаних засобів, інших товарів/послуг не в господарській діяльності).

Згідно з п. 11 Інструкції № 141 сума ПЗ, нарахованого відповідно до п. 198.5 ПКУ, відображається за дебетом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками». Суми нарахованого ПДВ зараховуються до первісної вартості товарів, необоротних активів, вартості послуг у кореспонденції з кредитом субрахунку 643. Отже, в бухгалтерському обліку нарахування умовних ПЗ з ПДВ відображається проведенням Дт 643 Кт 641/ПДВ, далі всю суму нарахованого ПЗ слід відносити до складу первісної вартості необоротних активів Дт 152 Кт 643.

У прикладі, що наведений вище, таке коригування показане як для первісної вартості невикористаного ОЗ, так і для вартості його ремонту, яка була включена до складу витрат.

Якщо невикористаний ОЗ буде продано, нараховані ПЗ з ПДВ згідно з п. 198.5 ПКУ слід буде відкоригувати, адже цей об'єкт буде використано в межах господарської діяльності, оскільки реалізація ОЗ відно-

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків невиробничих основних засобів на підприємстві

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Коригування фінансового результату до оподаткування	
	Дебет	Кредит		Збільшення	Зменшення
Оприбуткування бесідки на підставі акта виконаних робіт від підрядника	152	631	24 000,00		
Податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	631	4 800,00		
Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ згідно з п. 198.5 ПКУ	643 152	641/ПДВ 643	4 800,00		
Введення бесідки в експлуатацію, її віднесено до складу інвентарю	106*	152	28 800,00		
Нарахування амортизації бесідки за 12 місяців з квітня 2016 р. по березень 2017 р.: 240,00 грн.*12 міс.= 2 880,00 грн.	949	132	2 880,00	2 880,00	
Ремонт покрівлі				Витрати на ремонт покрівлі, які не амортизуються, включаються до фінансового результату на загальних підставах і не коригуються	
Нарахування на оплату праці	949	661	4 000,00		
Нарахування ЄСВ на оплату праці робітників, зайнятих у ремонті	949	651	880,00		
Будівельні матеріали (показано придбання у постачальника та податковий кредит з ПДВ)	205 641/ПДВ	631 631	5 250,00 1 050,00		
Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ згідно з п. 198.5 ПКУ	643 205	641/ПДВ 643	1 050,00		
Списання будматеріалів на ремонт бесідки	949	205	6 300,00		
Встановлення обладнання для барбекю та збільшення первісної вартості бесідки	152 106	631 152	5 400,00 5 400,00		
Нарахування амортизації бесідки за 2 місяці з квітня 2017 р. по травень 2017 р. з урахуванням збільшення первісної вартості (28 800-2 880+ 5 400)/(120 міс.-12 міс.)*2 міс. = 580,00 грн.	949	132	580,00	580,00	
Продаж бесідки (визнання доходу та нарахування податкових зобов'язань з ПДВ)	361 712	712 641/ПДВ	39 000,00 6 500,00		
Зменшення суми податкових зобов'язань з ПДВ, що були нараховані раніше згідно з п. 198.5 ПКУ, у зв'язку з продажем бесідки, що є використанням її в оподатковуваних операціях	643 152 106 949	641/ПДВ 643 152 643	(5 850,00) (4 800,00) (4 800,00) (1 050,00)		

Коригування суми нарахованої амортизації у зв'язку зі зменшенням податкових зобов'язань з ПДВ (амортизацію перераховано за 14 місяців з квітня 2016 р. по травень 2017 р. з огляду на вартість бесідки без урахування ПЗ з ПДВ у сумі 4 800 грн.). Розрахунок суми такий: $(28\ 800/120 \cdot 14) - [(28\ 800 - 4\ 800)/120 \cdot 14] = 560$ грн.	949	132	(560,00)	(560,00)	
Переведення бесідки до складу активів, утримуваних для продажу. Сума списаної амортизації включає коригування в сумі 560 грн. (див. нижче): $2\ 880 + 580 - 560 = 2\ 900$ грн.; залишкова вартість бесідки з урахуванням її збільшення та коригування ПЗ з ПДВ така: $28\ 800 - 4\ 800 + 5\ 400 - 2\ 900 = 26\ 500$ грн.	132 286	106 106	2 900,00 26 500,0		
Списання залишкової вартості бесідки до витрат ($28\ 800 - 4\ 800 + 5\ 400 - 2\ 900 = 26\ 500$ грн.), зменшення фінансового результату до оподаткування на суму первісної вартості бесідки без врахування ПДВ та з урахуванням поліпшення ($24\ 000 + 5\ 400 = 29\ 400$ грн.)	943	286	26 500,00	29 400,00	

* вибір субрахунку 106 зумовлено тим, що бесідку не можна вважати будинком або спорудою, адже вона не є капітальним земельним поліпшенням та не пов'язана із землею, тому її можна транспортувати тощо

ситься до господарської діяльності. Для цього складається розрахунок коригування до податкової накладної, яка була складена під час нарахування ПЗ згідно з п. 198.5 ПКУ. Таке коригування відображається в рядку ІПН («...») (переноситься до рядків 4.1, 4.2 декларації) таблиці 1 додатка Д1 до декларації з ПДВ. Як вказано в найменуванні рядка, сума коригування переноситься до рядка 4.1 декларації (в цьому випадку ставка ПДВ становить 20%).

Приклад. В березні 2016 р. підприємство побудувало підрядним способом дерев'яну бесідку вартістю 28 800,00 грн. (зокрема, ПДВ склав 4 800,00 грн.) для відпочинку працівників на своїй території. Підприємство вважає, що строк корисної експлуатації цієї бесідки становить 10 років, або 120 місяців. Для нарахування амортизації вибрано прямолінійний метод. Місячна сума амортизації склала $28\ 800,00/120 = 240,00$ грн. Оскільки податковий кредит з ПДВ буде компенсований податковими зобов'язаннями згідно з п. 198.5 ПКУ, сума ПДВ включається до первісної вартості

бесідки, яка амортизується. В грудні 2016 р. покрівлю бесідки було пошкоджено внаслідок погодних умов. У березні 2017 р. було зроблено ремонт покрівлі та поліпшення бесідки (вбудовано обладнання для барбекю) господарським способом без припинення нарахування амортизації. Вартість ремонту покрівлі склала 11 180,00 грн. (включаючи витрати на оплату праці 4 000,00 грн., на сплату ЄСВ 880,00 грн. та будівельні матеріали на суму 6 300,00 грн., зокрема ПДВ склав 1 050,00 грн.). Вартість обладнання для барбекю становить 5 400,00 грн., воно придбано без ПДВ.

Для повноти прикладу припустимо, що у травні 2017 р. було продано цю бесідку за 39 000,00 грн., зокрема ПДВ склав 6 500,00 грн.

Висновки з цього дослідження. Ми розглянули кілька аспектів обліку невиробничих ОЗ. Ці правила однаково застосовуються для будь-якого невиробничого ОЗ (від кавоварки вартістю 6 001 грн. до готельного комплексу для відпочинку працівників на узбережжі (вартість необмежена)).

ЛІТЕРАТУРА:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92, зареєстр. в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
2. Податковий кодекс України Кодекс від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (редакція станом на 10 вересня 2017 р.). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: міжнародний документ / ISAB від 1 січня 2012 р. / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»: міжнародний документ / ISAB від 1 січня 2012 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
5. Нове в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <https://www.buh24.com.ua/nove-v-zakoni-pro-buhgalterskiy-obliktafinansovu-zvitnist-v-ukrayini>.

REFERENCES:

1. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 7 "Osnovni zasoby": zatv. Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 r. № 92, zareiestrovanyim v Ministerstvi yustytsii Ukrainy 18 travnia 2000 r. za № 288/4509. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
2. Podatkovi kodeks Ukrainy Kodeks vid 02.12.2010 № 2755-VI (redaktsiia stanom na 10.09.2017). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 16 "Osnovni zasoby": mizhnarodnyi dokument / ISAB vid 01.01.2012 / Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy" / VR Ukrainy. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
4. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 38 "Nematerialni aktyvy": mizhnarodnyi dokument / ISAB vid 01.01.2012 URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
5. Nove v Zakoni "Pro bukhgalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini". URL: <https://www.buh24.com.ua/nove-v-zakoni-pro-buhgalterskiy-obliktafinansovu-zvitnist-v-ukrayini>.