

УДК 657.42:336.02

Занько Борис Михайлович

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту
Державний податковий університет*

Zanko Borys

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing
State Tax University
ORCID: 0000-0002-0827-2065*

**РОЗПОДІЛ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА
ВИРОБНИЧІ Й НЕВИРОБНИЧІ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ОБЛІКУ
DISTRIBUTION OF NON-CURRENT TANGIBLE ASSETS INTO
PRODUCTIVE AND NON-PRODUCTIVE AND THE FEATURES OF
THEIR ACCOUNTING**

***Анотація.** Вступ. На сучасному етапі розвитку економіки необоротні матеріальні активи відіграють надзвичайно важливу роль. Якщо в підприємства є у власності високотехнологічні необоротні матеріальні активи, то це може бути одним із факторів, який дасть можливість такій юридичній особі виробляти якісну продукцію та забезпечити собі конкурентні переваги на ринку. На підприємствах використовуються необоротні матеріальні активи, які згідно з податковим законодавством поділяються на виробничі та невиробничі. Відображення таких активів у бухгалтерському та податковому обліку має свої особливості.*

Мета. Метою статті є розроблення пропозицій для оптимізації процесу прийняття рішень щодо віднесення окремих об'єктів до виробничих або невиробничих необоротних матеріальних активів; визначення окремих аспектів обліку та амортизації необоротних матеріальних активів, які доцільно враховувати при прийнятті управлінських рішень щодо операцій з такими активами; з'ясування складу інформації щодо балансової вартості малоцінних необоротних матеріальних активів та вартісних ознак, установлених підприємством для таких активів, яку необхідно враховувати при здійсненні операцій з малоцінними необоротними матеріальними активами.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є: 1) нормативно-правове забезпечення, яке регулює порядок відображення в бухгалтерському та податковому обліку необоротних матеріальних активів (як виробничих, так і невиробничих); 2) праці вітчизняних та зарубіжних авторів, роз'яснення Державної податкової служби, судові рішення, які стосуються бухгалтерського та податкового обліку необоротних матеріальних активів. При проведенні дослідження були використані наступні наукові методи: аналітичний метод для огляду економічної літератури, нормативних документів, роз'яснень Державної податкової служби та судових рішень; теоретичного узагальнення та групування для оптимізації процесу прийняття рішень щодо віднесення окремих об'єктів до виробничих або невиробничих необоротних матеріальних активів; комплексний та порівняльний аналіз для оцінки відповідних норм бухгалтерського та податкового законодавства; логічного узагальнення результатів для формулювання висновків.

Результати. У науковій статті розроблено пропозиції для оптимізації процесу прийняття рішень щодо віднесення окремих об'єктів до виробничих або невиробничих необоротних матеріальних активів. Визначено окремі аспекти обліку та амортизації необоротних

матеріальних активів, які доцільно враховувати при прийнятті управлінських рішень щодо операцій з такими активами. З'ясовано склад інформації щодо балансової вартості малоцінних необоротних матеріальних активів та вартісних ознак, установлених підприємством для таких активів, яку необхідно враховувати при здійсненні операцій з малоцінними необоротними матеріальними активами.

Перспективи. Подальші наукові дослідження включають оптимізацію документального оформлення операцій з необоротними матеріальними активами та відображення таких активів в обліку. Це дозволить покращити методiku та організацію обліку операцій з необоротними матеріальними активами.

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

Summary. *Introduction.* At the current stage of economic development, non-current tangible assets play an extremely important role. If an enterprise owns high-tech non-current tangible assets, this may be one of the factors that will enable such a legal entity to produce high-quality products and secure competitive advantages in the market. Enterprises use non-current tangible assets, which, according to tax legislation, are divided into productive and non-productive. The reflection of such assets in accounting and tax accounting has its own characteristics.

Purpose. The purpose of the article is to develop proposals for optimizing the decision-making process regarding the classification of individual objects as productive or non-productive non-current tangible assets; determining certain aspects of accounting and depreciation of non-current tangible assets that should be taken into account when making management decisions regarding

transactions with such assets; clarifying the composition of information regarding the book value of low-value non-current tangible assets and the cost characteristics established by the enterprise for such assets, which must be taken into account when carrying out transactions with low-value non-current tangible assets.

Materials and methods. The materials of the study are: 1) regulatory and legal provisions that regulate the procedure for reflecting non-current tangible assets (both productive and non-productive) in accounting and tax accounting; 2) works of domestic and foreign authors, clarifications of the State Tax Service, court decisions relating to the accounting and tax accounting of non-current tangible assets. The following scientific methods were used in conducting the study: analytical method for reviewing economic literature, regulatory documents, clarifications of the State Tax Service, and court decisions; theoretical generalization and grouping to optimize the decision-making process regarding the classification of individual objects as productive or non-productive fixed assets; comprehensive and comparative analysis to assess the relevant accounting and tax legislation; logical generalization of results to formulate conclusions.

Results. The scientific article develops proposals for optimizing the decision-making process regarding the classification of individual objects as productive or non-productive non-current tangible assets. Certain aspects of accounting and depreciation of non-current tangible assets have been identified, which should be taken into account when making management decisions regarding transactions with such assets. The composition of information regarding the book value of low-value non-current tangible assets and the cost characteristics established by the enterprise for such assets, which must be taken into account when carrying out transactions with low-value non-current tangible assets, has been clarified.

Prospects. Further scientific research includes optimizing the documentation of transactions with non-current tangible assets and the reflection of such assets in accounting. This will improve the methodology and organization of accounting for transactions with non-current tangible assets.

Key words: *depreciation, accounting, low-value non-current tangible assets, non-productive non-current tangible assets, non-current tangible assets, fixed assets, tax accounting.*

Постановка проблеми. Підприємства, які є платниками податку на прибуток підприємств, стикаються з проблемою розподілу необоротних матеріальних активів на дві групи за таким критерієм, як призначення окремих об'єктів для використання в господарській діяльності (далі – ГД). Віднесення необоротних матеріальних активів до виробничих або невиробничих об'єктів у податковому обліку впливає на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств. Ця обставина зумовлює підвищену увагу до таких об'єктів з боку контролюючих органів, які перевіряють повноту сплати податків до бюджету.

Інколи буває досить важко зрозуміти, чи дійсно певний об'єкт основних засобів використовується в ГД. Тоді підприємству, яке віднесло такий об'єкт до виробничих основних засобів, необхідно знайти переконливі аргументи для захисту прийнятого ним рішення, які можуть бути використані в тому числі в суді.

Додаткові труднощі можуть виникнути при веденні обліку малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА), серед яких також можуть бути невиробничі об'єкти. Такі активи в бухгалтерському обліку є однією з груп основних засобів, а відповідно до податкового законодавства вони хоча і є необоротними матеріальними активами, проте не належать до основних засобів.

Таким чином, актуальним є дослідження підходів до розподілу згідно з податковим законодавством об'єктів на виробничі або невиробничі необоротні матеріальні активи, а також особливостей їх амортизації та відображення в бухгалтерському та податковому обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основні аспекти обліку необоротних матеріальних активів (у тому числі основних засобів), а також питання нарахування амортизації розглянуті в значній кількості публікацій як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників. Польські науковці Артур Голда (Artur Hołda) та Анна Сташель (Anna Staszal) [1] досліджують концепцію низької вартості в контексті визнання основних засобів. Українські дослідники Васильєва Л. М. та Бугай Т. О. [2] узагальнюють наукові підходи щодо сутності поняття «основні засоби» та виділяють основні ознаки таких активів як об'єкта бухгалтерського обліку. Група вітчизняних науковців Павелко О. В., Миронець М. А. та Поліщук О. І. [3] висвітлюють організацію обліку необоротних матеріальних активів (зокрема, основних засобів). Порсюрора І. П. [4] аналізує шляхи вдосконалення організації обліку основних засобів (на прикладі торговельного підприємства). Група вчених Крот Ю. М., Бразілій Н. М. та Шинкаренко О. М. [5] розглядають організаційно-методичні аспекти обліку ремонту основних засобів (як власних, так і орендованих). Колектив дослідників Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г. та Морозюк О. О. [6] здійснюють порівняльну характеристику національних і зарубіжних особливостей обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів. Ізмайлов Я. О. та Морозюк О. О. [7] пропонують шляхи удосконалення обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів. Цебеня Р. Л. [8] досліджує питання оцінки основних засобів. Майстер Л. А. [9] розглядає альтернативні підходи стосовно компонентного обліку основних засобів. Коритний В. О. [10] наводить теоретичне підґрунтя шляхів удосконалення документального

забезпечення обліку основних засобів (на прикладі сільськогосподарських підприємств). Група вчених Вітер С. А., Гайдучок Т. С. та Василенко Т. М. [11] здійснюють порівняльний аналіз ведення обліку основних засобів за бухгалтерським та податковим законодавством. Стендер С. В. [12] досліджує окремі аспекти відображення в бухгалтерському та податковому обліку невиробничих основних засобів.

Відаючи належне напрацюванням цих науковців, слід відзначити, що питання відображення в обліку необоротних матеріальних активів потребують подальшого наукового дослідження. Подальшого дослідження потребують такі питання, як оптимізація процесу прийняття рішень щодо віднесення окремих об'єктів до виробничих або невиробничих необоротних матеріальних активів; визначення окремих аспектів обліку та амортизації необоротних матеріальних активів, які доцільно враховувати при прийнятті управлінських рішень щодо операцій з такими активами; з'ясування складу інформації щодо балансової вартості малоцінних необоротних матеріальних активів та вартісних ознак, установлених підприємством для таких активів, яку необхідно враховувати при здійсненні операцій з малоцінними необоротними матеріальними активами.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розроблення пропозицій для оптимізації процесу прийняття рішень щодо віднесення окремих об'єктів до виробничих або невиробничих необоротних матеріальних активів; визначення окремих аспектів обліку та амортизації необоротних матеріальних активів, які доцільно враховувати при прийнятті управлінських рішень щодо операцій з такими активами; з'ясування складу інформації щодо балансової вартості малоцінних необоротних матеріальних активів та вартісних ознак, установлених підприємством для таких активів, яку необхідно враховувати при

здійсненні операцій з малоцінними необоротними матеріальними активами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Якщо у власності підприємства є невиробничі основні засоби, то ця обставина може вплинути на те, що оподатковуваний прибуток цієї особи буде відрізнятися від фінансового результату до оподаткування, що відображений у фінансовій звітності. Відповідно до пп. 138.3.2 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) під терміном «невиробничі основні засоби» слід розуміти основні засоби, «не призначені для використання в господарській діяльності платника податку» [13]. Звернемо увагу, що в НП(С)БО 7 термін «невиробничі основні засоби» не використовується, відповідно цей стандарт не передбачає виділення в окрему групу тих основних засобів, які не призначені для використання (застосування) в ГД.

Якщо ж звернутися до визначення основних засобів, яке наведено в пп. 14.1.138 ПКУ, то в ньому встановлено, що до основних засобів відносяться ті матеріальні активи, які, зокрема, «призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку» [13].

Що стосується визначення терміну «господарська діяльність», то воно наведено у пп. 14.1.36 ПКУ. Згідно з цим визначенням така діяльність характеризується широким спектром активності – вона охоплює виробництво товарів та/або їх реалізацію, у межах цієї діяльності можуть виконуватися роботи або надаватися послуги, і її особливістю є те, що вона «спрямована на отримання доходу» [13]. Враховуючи це визначення, навіть збиткові підприємства, які не здатні отримати від своєї діяльності прибуток, але все-таки нараховують (отримують) хоч якісь доходи, також вважаються особами, які ведуть ГД.

При прийнятті рішення, чи слід певний об'єкт основних засобів, який є у власності підприємства, включати в податковому обліку до складу

виробничих або невиробничих основних засобів, менеджмент підприємства повинен керуватися нормами пп. 138.3.2 ПКУ. Проте ці норми надзвичайно лаконічні, в результаті чого представники податкової служби та платники податку інколи по-різному їх тлумачать.

Розглянемо, які саме необоротні матеріальні активи фахівці пропонують зазвичай включати до складу невиробничих основних засобів:

1) холодильник та кухонні меблі (кухонна тумба), які створюють додатковий комфорт в офісі [14];

2) кавомашина, яка використовується для приготування кави як для працівників, так і для відвідувачів офісу [15];

3) кухня та кімната, призначена для приймання їжі у виробничому цеху; кавоварка, що стоїть у бухгалтерії; дерев'яна бесідка, побудована на території підприємства та призначена для відпочинку його працівників; готельний комплекс для відпочинку працівників підприємства на узбережжі [12];

4) тренажери, які встановлені в спортивному залі, що облаштований для відпочинку співробітників (працівників цього ж підприємства); приміщення, яке використовується як спортивний зал для працівників підприємства; тенісний корт, на якому працівники підприємства можуть грати в теніс у вільний час; об'єкти соціальної сфери, які використовуються з метою задоволення особистих потреб працівників, для забезпечення їх відпочинку та оздоровлення, розваг тощо; вантажний автомобіль, який використовується при обслуговуванні бази відпочинку, яка належить підприємству; телевізор [16].

Одні об'єкти необоротних матеріальних активів можуть бути включені до складу виробничих основних засобів з високим ступенем впевненості (наприклад, верстат, на якому виробляють готову продукцію в цеху підприємства), інші ж можуть викликати труднощі при обґрунтуванні правомірності їх віднесення до таких активів (адже при проведенні

документальної перевірки фахівці податкової служби можуть дуже прискіпливо досліджувати це питання).

Як приклад можна навести офісні меблі, які не задіяні у виготовленні продукції, але дають можливість створити належні умови для прийому партнерів по бізнесу. Незалежні аудитори відзначають, що ці основні засоби пов'язані з ГД цього платника податків, але при цьому радять «підприємству в наказі про придбання таких необоротних активів обґрунтувати мету їх придбання, зазначити про очікувані результати від їх використання» [14].

Тепер уявимо ситуацію, коли виробниче або торговельне підприємство придбало досить великий телевізор Smart TV (діагональ 75 дюймів), розмістило його на стіні в кабінеті директора та ввело в експлуатацію як виробничий основний засіб. При перевірці підприємства податковий інспектор може не погодитися з таким підходом та заявити, що це типовий невиробничий основний засіб, який не призначений для ГД, а використовується директором для особистих цілей (наприклад, для перегляду футбольних матчів, боксерських поєдинків, розважальних програм).

Проте зараз на багатьох підприємствах (у тому числі виробничих або торговельних) такі телевізори використовуються саме в ГД. Приміром, директор веде у себе в кабінеті переговори з потенційними покупцями і на екрані телевізора Smart TV демонструє презентацію, в якій переконливо показано всі вигоди, які можуть отримати покупці при придбанні товарів саме в цього підприємства (висока якість товарів, підтверджена сертифікатами; ціни, що є нижчими за ціни на аналогічні товари, які пропонують конкуренти, і т. д.). При проведенні нарад у кабінеті директора представники різних підрозділів підприємства можуть презентувати на екрані телевізора Smart TV результати своєї діяльності та пропозиції щодо напрямів подальшого розвитку підприємства (процент

виконання плану реалізації; аналіз структури доходів та витрат; перспективи виходу на нові ринки збуту; пропозиції, спрямовані на збільшення обсягів продажу та підвищення прибутковості і т. д.).

Телевізор Smart TV може сприяти як залученню нових покупців, так і прийняттю управлінських рішень, які дозволяють збільшити суму отримуваних підприємством доходів та його прибутковість. Якщо акцентувати увагу на таких аспектах застосування телевізора Smart TV, то це вже свідчитиме про його використання в ГД як виробничого об'єкта основних засобів. Про те, що телевізор Smart TV призначений для використання в ГД, необхідно зазначити в наказі по підприємству. У цьому документі доцільно навести конкретні напрямки застосування зазначеного об'єкта, які свідчать про його призначення для використання в ГД, що дозволить більш впевнено відстоювати позицію підприємства у випадку можливих претензій з боку контролюючих органів.

Таким чином, одній й ті ж самі необоротні матеріальні активи (наприклад, ті ж самі телевізори Smart TV, придбані виробничими або торговельними підприємствами) у частини таких юридичних осіб можуть бути включені до складу виробничих основних засобів. Такі особи, зокрема, можуть намагатися мінімізувати суму податку на прибуток підприємств, яка сплачується до бюджету (не плутати з ухиленням від сплати податків!); у їх розпорядженні може бути потужна юридична служба, яка здатна підготувати переконливі локальні нормативні акти (накази тощо) та обґрунтувати фактичне використання цього телевізора в ГД підприємства.

Інші юридичні особи, які не схильні до ризику, пов'язаного з мінімізацією сум податків, що сплачуються до бюджету, не мають надійної юридичної підтримки, не хочуть зайвий раз конфліктувати з контролюючими органами, можуть точно такий же телевізор, який використовується на виробничому або торговельному підприємстві точно

в таких же умовах (тобто в умовах, коли для доведення використання об'єкта в ГД треба докласти певних, а інколи й значних, зусиль), можуть включити цей телевізор до складу невиробничих основних засобів.

Отже, віднесення чи не віднесення певних об'єктів (тобто об'єктів, стосовно призначення яких для використання в ГД є сумніви) до складу виробничих або невиробничих основних засобів у податковому обліку залежить досить часто від суб'єктивного рішення керівництва певного підприємства. Стосовно однакових об'єктів, які використовуються в однакових умовах, різні керівники підприємств, що здійснюють один і той же вид діяльності, можуть прийняти діаметрально протилежні рішення. Підходи до розподілу в податковому обліку об'єктів на виробничі або невиробничі необоротні матеріальні активи наведено далі (рис. 1).

Належність певного об'єкта до виробничих або невиробничих основних засобів суттєво впливає на нарахування амортизації. У бухгалтерському обліку амортизації підлягають всі основні засоби (в тому числі невиробничі), проте в податковому обліку відповідно до пп. 138.3.2 ПКУ ні витрати на купівлю невиробничих основних засобів, ні витрати на їх самостійне виготовлення не амортизуються.

Якщо у власності підприємства є невиробничі основні засоби, то за таких обставин може вступити в дію механізм коригування фінансового результату до оподаткування (нагадуємо, що цей фінансовий результат відображається в рядку 2290 (прибуток) або в рядку 2295 (збиток) форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» на різниці, які визначені відповідно до ПКУ. Таке коригування здійснюється як платниками податку, які зобов'язані його здійснювати відповідно до норм ПКУ, так і тими платниками податку, що добровільно прийняли рішення про здійснення коригування на відповідні різниці.

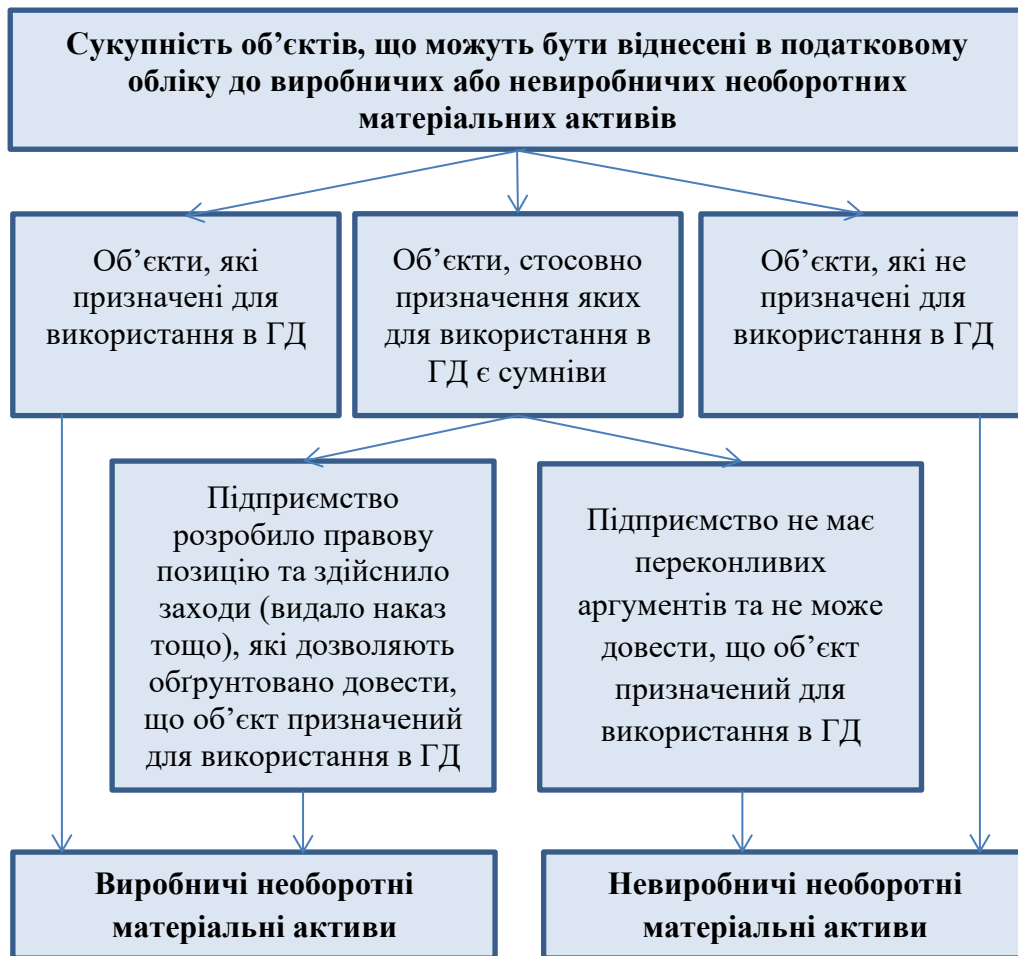


Рис. 1. Підходи до розподілу об'єктів на виробничі або невиробничі необоротні матеріальні активи

Джерело: складено автором на основі [13]

Тому підприємство, яке коригує фінансовий результат на різниці та придбало невиробничий основний засіб, у бухгалтерському обліку нарахує певну суму амортизації при його експлуатації, а в податковому обліку – ні, в результаті чого такий платник податку:

- відповідно до п. 138.1 ПКУ на суму нарахованої амортизації основних засобів відповідно до національних П(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності збільшить фінансовий результат до оподаткування;

- не може зменшити відповідно до п. 138.2 ПКУ фінансовий результат до оподаткування, бо цей об'єкт не амортизується в податковому обліку [13].

Механізм коригування фінансового результату до оподаткування на різниці не дає можливості зменшити оподатковуваний прибуток (або збільшити абсолютне значення податкового збитку (від'ємного значення об'єкта оподаткування)) на суму амортизації, яка нараховується на вартість невиробничих основних засобів у бухгалтерському обліку.

Якщо об'єкт виробничих основних засобів тимчасово не використовується в ГД (наприклад, у зв'язку з простоєм підприємства), але при цьому він не переведений на консервацію, то можуть виникнути такі запитання:

- Чи слід у податковому обліку амортизувати цей об'єкт?

- Чи є такі обставини достатнім приводом для переведення зазначеного об'єкта до складу невиробничих основних засобів?

З цього приводу Китайчук Т. Г. та Копчикова І. В. стверджують, що «під час простою підприємство може не призупиняти нарахування амортизації в обліку» [17, с. 76]. В одній з консультацій податкової служби можна виділити дві ситуації, які стосуються простою підприємства:

1) ситуація, коли активи під час простою не виводилися з експлуатації: якщо «нарахування амортизації таких активів у бухгалтерському обліку протягом періоду тимчасового простою (відсутності господарської діяльності) не припиняється, то такі основні засоби будуть амортизуватись у податковому обліку» [18];

2) ситуація, коли активи під час простою виводилися з експлуатації: якщо такі активи «виведені з експлуатації у зв'язку з тимчасовим простоєм в поточному місяці та введення їх в експлуатацію відбулося у тому ж місяці, то в податковому обліку і в бухгалтерському обліку не припиняється нарахування амортизації на них за цей період» [18].

У постановах судових органів відзначено, що необоротний актив не стає невиробничим, навіть коли він тимчасово не використовується, за умови, що він як при придбанні призначався, так і в подальшому буде призначатися для використання в ГД [19]; «тимчасове невикористання за прямим призначенням... не є підставою для переведення таких основних засобів до складу невиробничих основних засобів» [20]. Як бачимо, судові органи вважають, що тимчасове невикористання виробничих основних засобів у ГД не призводить до того, що такі активи мають відразу визнаватися в податковому обліку невиробничими.

Отже, на час простою (принаймні не дуже тривалого) виробничі необоротні матеріальні активи, по-перше, взагалі доцільно не виводити з експлуатації; по-друге, призначення таких активів, яке раніше (до простою) було зазначено в наказі по підприємству – для використання в ГД – має залишатися незмінним.

Для оптимізації процесу прийняття підприємством рішення щодо віднесення окремих об'єктів до виробничих або невиробничих необоротних матеріальних активів пропонуємо здійснювати попередній аналіз наступної інформації:

- консультацій (роз'яснень) Міністерства фінансів (наприклад, узагальнюючих податкових консультацій) та Державної податкової служби (наприклад, індивідуальних податкових консультацій). Відповідну інформацію можна отримати, зокрема, з Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій та Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу ДПС України;

- судових рішень. Відповідну інформацію можна отримати, зокрема, з Єдиного державного реєстру судових рішень;

- інших відомостей. Наприклад, це можуть бути точки зору, які сформувалися в професійному середовищі стосовно певного об'єкта необоротних матеріальних активів з урахуванням конкретних умов його

використання на підприємстві (беручи до уваги, зокрема, думки провідних експертів, які оприлюднені в авторитетних виданнях тощо) (рис. 2).

Стосовно вибору рахунку для відображення в бухгалтерському обліку сум нарахованої за місяць амортизації невиробничих основних засобів висловлюються різні точки зору:

1) Кловська Ю. пропонує відображати нарахування амортизації таких об'єктів «проведенням Д-т 949 К-т 131» [21];

2) Русанова Г. вважає, що, з одного боку, амортизацію невиробничих основних засобів можна відносити до адміністративних витрат, інших операційних витрат або інших витрат; але, з другого боку, щоб виокремити «ці витрати для правильного податкового обліку, краще застосовувати рахунок 94 або 97 для інших витрат» [15];

3) Стендер С. В. відзначає, що амортизацію можна відносити до витратних рахунків залежно від призначення невиробничих об'єктів, «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» [12, с. 948–949].

На нашу думку, при відображенні в бухгалтерському обліку амортизації невиробничих основних засобів доцільно застосовувати підхід, запропонований Стендер С. В. [12, с. 948–949], який передбачає при виборі рахунків для відображення витрат на нарахування амортизації враховувати призначення відповідних об'єктів.

Основні засоби в бухгалтерському обліку можуть відображатися як на рахунку 10 «Основні засоби», так і на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Для правильного відображення певного об'єкта не лише в бухгалтерському, але й в податковому обліку важливе значення має його балансова вартість.

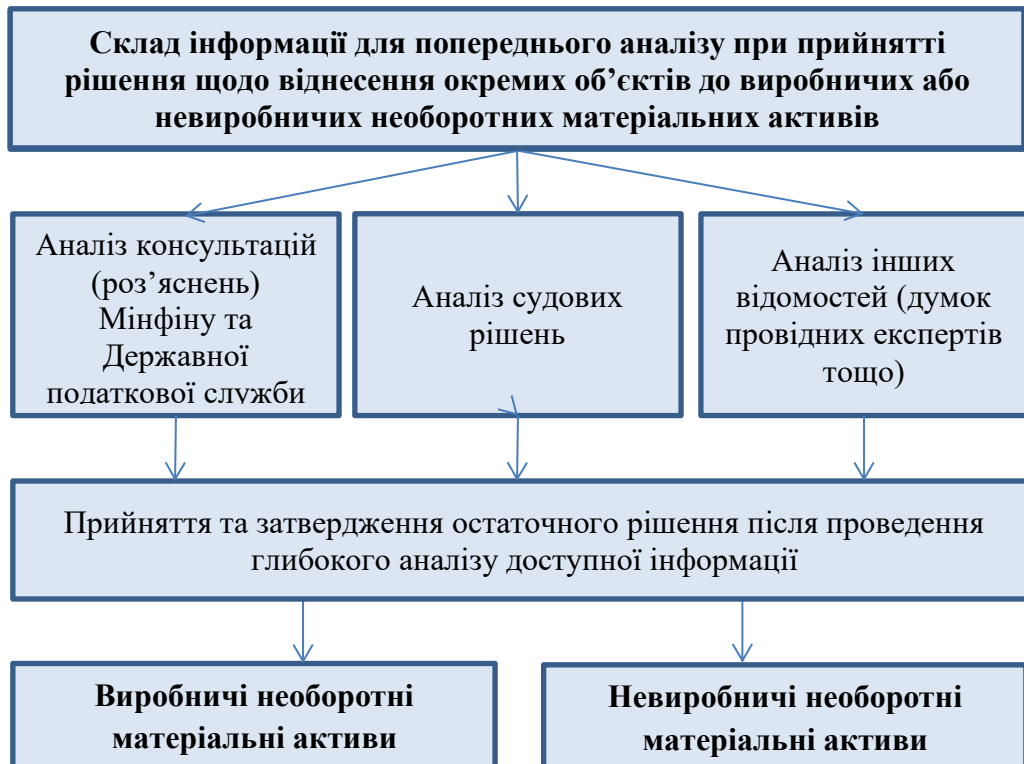


Рис. 2. Прийняття рішення щодо віднесення окремих об'єктів до виробничих або невиробничих необоротних матеріальних активів

Джерело: розробка автора

Якщо невиробничі необоротні матеріальні активи придбані з ПДВ, то до їх балансової вартості треба буде включити суму ПДВ. Це пояснюється тим, що сума ПДВ спочатку включається до податкового кредиту (підстава - п. 198.3 ПКУ). Проте оскільки ці активи невиробничі, то у цьому ж місяці необхідно відповідно до п. 198.5 ПКУ нарахувати щодо них податкові зобов'язання з ПДВ. У даному випадку ПДВ по суті не відшкодовується, а значить цей податок необхідно включити в балансову вартість придбаних об'єктів, що передбачено п. 8 НП(С)БО 7 [22]. З таким підходом до відображення ПДВ погоджуються фахівці, зокрема, Кловська Ю. [21].

У бухгалтерському обліку малоцінні необоротні матеріальні активи, для обліку яких призначено однойменний субрахунок 112, є однією з груп основних засобів, про що сказано, зокрема, у пп. 5.2.2 НП(С)БО 7.

Підприємства, керуючись нормами пп. 5.2 НП(С)БО 7, можуть самостійно установити вартісні ознаки предметів, які відносяться до складу МНМА [22].

У податковому обліку відповідно до пп. 14.1.138 ПКУ необоротні матеріальні активи можуть бути віднесені до МНМА, якщо вартість їх не перевищує 20000 грн. Враховуючи це, підприємство для зручності може і в бухгалтерському обліку встановити в такому ж розмірі вартісну ознаку для предметів, які відносяться до МНМА.

МНМА можуть бути як призначені для використання в ГД підприємства, так і не призначені. Стосовно МНМА, балансова вартість яких не перевищує 20000 грн, можна відзначити наступне:

- такі МНМА (як виробничі, так і невиробничі) не належать до основних засобів у податковому обліку (пп. 14.1.138 ПКУ), відповідно вони в податковому обліку не амортизуються згідно з нормами пп. 138.3.1 та 138.3.3 ПКУ;

- оскільки МНМА в податковому обліку не амортизуються, то і в додатку РІ «Різниці» до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств відсутня сума різниць, пов'язаних з МНМА (рис. 3). Представники податкової служби висловлюють таку ж точку зору [23].

Підприємство не зобов'язане в бухгалтерському обліку встановлювати точно таку ж вартісну ознаку для МНМА (у сумі до 20000 грн включно), як це передбачено для податкового обліку відповідно до пп. 14.1.138 ПКУ. Внаслідок цього один і той же об'єкт може у бухгалтерському обліку відноситися до основних засобів, а в податковому обліку – до МНМА; і в бухгалтерському, і в податковому обліку може відноситися до МНМА; у бухгалтерському обліку може відноситися до МНМА, а в податковому обліку (якщо цей об'єкт не призначений для використання в ГД) – до невиробничих основних засобів.

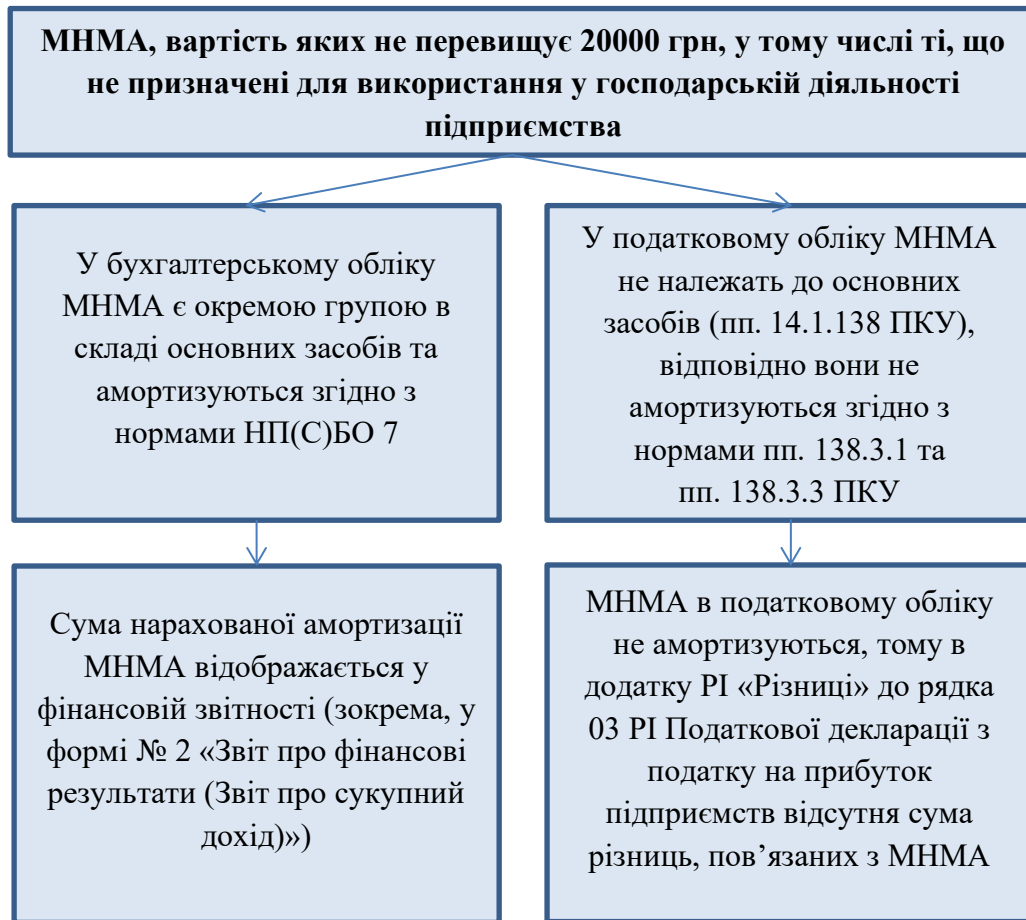


Рис. 3. Особливості бухгалтерського та податкового обліку МНМА

Джерело: складено автором на основі [13; 22; 23]

Вплив балансової вартості об'єкта (наприклад, 15000 грн або 25000 грн) та вартісних ознак, які встановлені підприємством для МНМА (наприклад, 10000 грн або 30000 грн), на відображення невиробничих МНМА в бухгалтерському та податковому обліку наведено на рис. 4.

Висока вартісна ознака предметів, які відносяться до МНМА, інколи встановлюється тоді, коли підприємство має наміри якнайшвидше списати в бухгалтерському обліку вартість об'єкта МНМА з балансу на витрати, застосувавши метод амортизації 100%. Таке управлінське рішення може бути прийняте тоді, коли підприємство зацікавлене продати пізніше такий

МНМА, що досягнув нульової балансової вартості, певній особі за невелику (символічну) ціну.

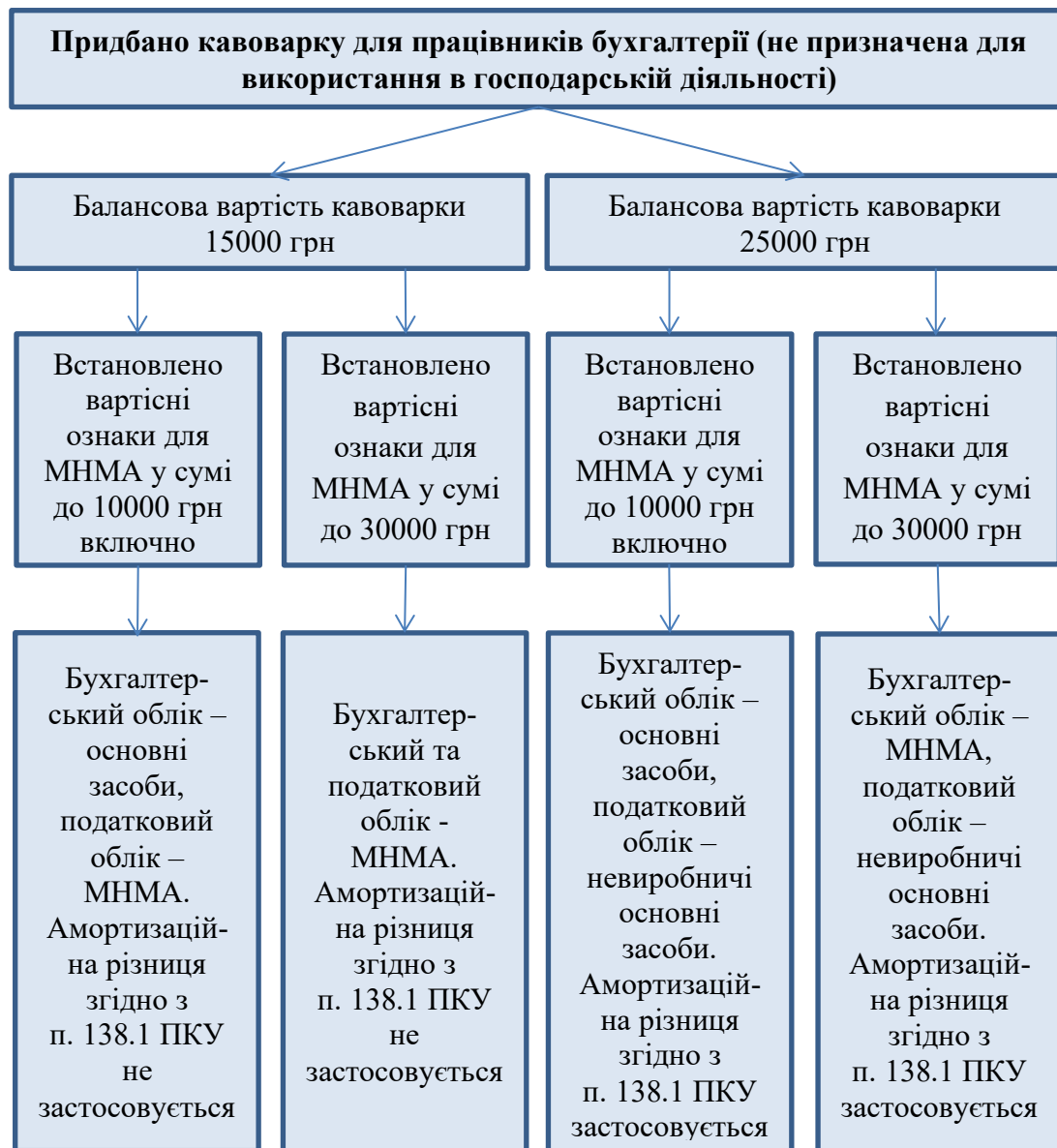


Рис. 4. Вплив балансової вартості та установлених підприємством вартісних ознак на відображення невиробничих МНМА в бухгалтерському та податковому обліку

Джерело: складено автором на основі [13; 22]

При прийнятті управлінського рішення щодо придбання невиробничого об'єкта (наприклад, телевізора для кімнати відпочинку на підприємстві) слід також врахувати, яка буде балансова вартість придбаного об'єкта. Якщо підприємство відповідно до своєї облікової

політики установить вартісну ознаку для МНМА в сумі, що є не меншою за 20000 грн, та придбає невиробничий МНМА, балансова вартість якого не перевищує 20000 грн (наприклад, 19000 грн), то воно:

- у бухгалтерському обліку при введенні в експлуатацію цього МНМА може відразу списати на витрати всю його вартість, застосувавши метод амортизації 100%;

- у податковому обліку не застосовує амортизаційну різницю, передбачену п. 138.1 ПКУ, щодо нарахованої в бухгалтерському обліку амортизації цього МНМА, що дає можливість дещо мінімізувати суму податку на прибуток підприємств, яка сплачується до бюджету.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, прийняття оптимальних рішень щодо віднесення окремих об'єктів до виробничих або невиробничих необоротних матеріальних активів дозволяє правильно відобразити їх у бухгалтерському та податковому обліку, а також зменшує вірогідність застосування органами податкової служби до такого платника податків фінансових санкцій. Встановлення необхідного розміру вартісних ознак для МНМА та вибір відповідного методу амортизації для таких активів розширює можливості підприємства в досягненні певних цілей (у т. ч. щодо мінімізації суми податку на прибуток підприємств, яка сплачується до бюджету). Все це дає можливість менеджменту більш ефективно управляти підприємством.

Подальші наукові дослідження включають оптимізацію документального оформлення операцій з необоротними матеріальними активами та відображення таких активів в обліку. Це дозволить покращити методику та організацію обліку операцій з необоротними матеріальними активами.

Література

1. Hołda A., Staszal A. The Concept of Low-Value in the Context of Fixed Assets. *Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica*. 2020. № 5(350). P. 7–25. <https://doi.org/10.18778/0208-6018.350.01>.

2. Васільєва Л. М., Бугай Т. О. Узагальнення наукових підходів до сутності поняття «основні засоби» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Бізнес Інформ*. 2023. № 9. С. 186–191. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-9-186-191>.

3. Pavelko O., Myronets M., Polishchuk O. Theoretical and methodical aspects of the accounting organization of non-current tangible assets as an important component of entrepreneurial potential. *Вісник НУБГП*. 2023. Вип. 1(101). С. 116–133. URL: <https://scispace.com/pdf/theoretical-and-methodical-aspects-of-the-accounting-u2rhp9nl.pdf> (дата звернення: 10.06.2025).

4. Порсюрлова І. П. Удосконалення організації обліку основних засобів торговельного підприємства. *Бізнес Інформ*. 2023. № 4. С. 117–123. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-4-117-123>.

5. Krot J., Brazili N., Shynkarenko O. Repairs of own and leased fixed assets: organizational and methodological aspects of accounting. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2020. № 3. С. 116–125. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/2939/3025> (дата звернення: 10.06.2025).

6. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г., Морозюк О. О. Національні та зарубіжні особливості обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів. *Бізнес Інформ*. 2023. № 4. С. 130–136. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2023-4_0-pages-130_136.pdf (дата звернення: 10.06.2025).

7. Ізмайлов Я. О., Морозюк О. О. Удосконалення обліку й оподаткування поліпшення та ремонтів необоротних активів для

інноваційного розвитку підприємств України. *Бізнес Інформ*. 2024. № 4. С. 171–177. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-4-171-177>.

8. Цебеня Р. Л. Оцінка основних засобів електроенергетичних підприємств-операторів системи розподілу за умов повоєнної відбудови України. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2023. Вип. 3(56). С. 43–48. URL: <https://pbo.ztu.edu.ua/issue/view/17630> (дата звернення: 10.06.2025).

9. Майстер Л. А. Альтернативні підходи щодо компонентного обліку основних засобів в умовах провадження змін. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 43. С. 427–433. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/43_2020_ukr/78.pdf (дата звернення: 10.06.2025).

10. Коритний В. О. Шляхи вдосконалення документального забезпечення обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси*. 2018. № 1. С. 53–58.

11. Вітер С. А., Гайдучок Т. С., Василенко Т. М. Порівняльний аналіз обліку основних засобів за бухгалтерським та податковим законодавством: проблемні аспекти сучасного періоду. *Інклюзивна економіка*. 2024. № 3(05). С. 20–27. URL: https://journals.kpdi.in.ua/index.php/inclusive_economics/article/view/142/139 (дата звернення: 10.06.2025).

12. Стендер С. В. Невиробничі основні засоби в бухгалтерському та податковому обліку. *Економіка та суспільство*. 2018. Вип. 14. С. 948–953. URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/06/Ekonomika-i-suspilstvo-14-2018.pdf#page=948> (дата звернення: 10.06.2025).

13. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-IV (із змінами). *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.06.2025).

14. Диван, кавоварка та кухонні меблі – вічна тема про невинувинних основні засоби. *MGI PSP Audit* : вебсайт. 2020. URL:

<https://pspaudit.ua/2020/02/29/divan-kavovarka-ta-kuhonni-mebli-vichn/> (дата звернення: 10.06.2025).

15. Русанова Г. Облік придбання невикробничих ОЗ. *Дебет-Кредит* : вебсайт. 2019. URL: <https://online.dtki.ua/2019/12/47769> (дата звернення: 10.06.2025).

16. Солошенко Л. Невикробничі основні засоби: особливості обліку. *Податки та бухгалтерський облік*. 2013. № 38. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2013/may/issue-38/article-63108.html> (дата звернення: 10.06.2025).

17. Китайчук Т. Г., Копчикова І. В. Особливості нарахування амортизації основних засобів в умовах воєнного стану. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 19-20. С. 73–77. URL: <https://www.nauka.com.ua/index.php/investplan%20/article/view/602/609> (дата звернення: 10.06.2025).

18. Індивідуальна податкова консультація від 21.09.2020 р. № 3935/ПК/99-00-05-05-02-06. *Електронний кабінет / Державна податкова служба України* : вебсайт. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/> (дата звернення: 10.06.2025).

19. Постанова Сьомого апеляційного адміністративного суду від 20.07.2021 р. у справі № 560/780/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : вебсайт. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98581801> (дата звернення: 10.06.2025).

20. Постанова Верховного Суду від 18.11.2020 р. у справі № 640/18096/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : вебсайт. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92971922> (дата звернення: 10.06.2025).

21. Кловська Ю. Невикробничі основні засоби: нові облікові нюанси. *Дебет-Кредит* : вебсайт. 2017. URL: <https://online.dtki.ua/2017/10/46979> (дата звернення: 10.06.2025).

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 (із змінами). *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 10.06.2025).

23. Різниці при нарахуванні амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів. *Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс. Державна податкова служба України* : вебсайт. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=35246> (дата звернення: 04.02.2024).

References

1. Hołda A., Staszal A. (2020) The Concept of Low-Value in the Context of Fixed Assets. *Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica*, vol. 5(350), pp. 7–25. <https://doi.org/10.18778/0208-6018.350.01>.

2. Vasilieva L. M., Buhai T. O. (2023) Uzahalennia naukovykh pidkhodiv do sutnosti poniattia «osnovni zasoby» yak obiekta bukhhalterskoho obliku [Generalization of scientific approaches to the essence of the concept of "fixed assets" as an object of accounting]. *Biznes Inform – Business Inform*, vol. 9, pp. 186–191. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-9-186-191> [in Ukrainian].

3. Pavelko O., Myronets M., Polishchuk O. (2023) Theoretical and methodical aspects of the accounting organization of non-current tangible assets as an important component of entrepreneurial potential. *Вісник НУБГП – Bulletin of the NUWEE*, vol. 1(101), pp. 116–133. Available at: <https://scispace.com/pdf/theoretical-and-methodical-aspects-of-the-accounting-u2rhp9nl.pdf>.

4. Porsiurova I. P. (2023) Udoskonalennia orhanizatsii obliku osnovnykh zasobiv torhovelnoho pidpriemstva [Improving the organization of accounting

for fixed assets of a trading enterprise]. *Biznes Inform – Business Inform*, vol. 4, pp. 117–123. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-4-117-123> [in Ukrainian].

5. Krot J., Brazili N., Shynkarenko O. (2020) Repairs of own and leased fixed assets: organizational and methodological aspects of accounting. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики – Financial and credit activities: problems of theory and practice*, vol. № 3, pp. 116–125. Available at: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/2939/3025>.

6. Izmailov Ya. O., Yehorova I. H., Moroziuk O. O. (2023) Natsionalni ta zarubizhni osoblyvosti obliku y opodatkovannia polipshennia ta remontiv neoborotnykh aktyviv [National and foreign features of accounting and taxation of improvements and repairs of non-current assets]. *Biznes Inform – Business Inform*, vol. 4, pp. 130–136. Available at: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2023-4_0-pages-130_136.pdf [in Ukrainian].

7. Izmailov Ya. O., Moroziuk O. O. (2024) Udoskonalennia obliku y opodatkovannia polipshennia ta remontiv neoborotnykh aktyviv dlia innovatsiinoho rozvytku pidpriemstv Ukrainy [Improving accounting and taxation of improvements and repairs of non-current assets for the innovative development of Ukrainian enterprises]. *Biznes Inform – Business Inform*, vol. 4, pp. 171–177. Available at: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-4-171-177> [in Ukrainian].

8. Tseben R. L. (2023) Otsinka osnovnykh zasobiv elektroenerhetychnykh pidpriemstv-operatoriv systemy rozpodilu za umov povoiennoi vidbudovy Ukrainy [Valuation of fixed assets of electric power enterprises-distribution system operators under the conditions of post-war reconstruction of Ukraine]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*,

vol. 3(56), pp. 43–48. Available at: <https://pbo.ztu.edu.ua/issue/view/17630> [in Ukrainian].

9. Maister L. A. (2020) Alternatyvni pidkhody shchodo komponentnoho obliku osnovnykh zasobiv v umovakh provadzhennia zmin [Alternative approaches to component accounting for fixed assets in the context of changes]. *Infrastruktura rynku – Market infrastructure*, vol. 43, pp. 427–433. Available at: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/43_2020_ukr/78.pdf [in Ukrainian].

10. Korytnyi V. O. (2018) Shliakhy vdoskonalennia dokumentalnoho zabezpechennia obliku osnovnykh zasobiv v silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Ways to improve documentary support for accounting for fixed assets in agricultural enterprises]. *Oblik i finansy – Accounting and Finance*, vol. 1, pp. 53–58. [in Ukrainian].

11. Viter S. A., Haiduchok T. S., Vasylenko T. M. (2024) Porivnialnyi analiz obliku osnovnykh zasobiv za bukhhalterskym ta podatkovym zakonodavstvom: problemni aspekty suchasnoho periodu [Comparative analysis of fixed assets accounting under accounting and tax legislation: problematic aspects of the modern period]. *Inkliuzyvna ekonomika – Inclusive economy*, vol. 3(05), pp. 20–27. Available at: https://journals.kpdi.in.ua/index.php/inclusive_economics/article/view/142/139 [in Ukrainian].

12. Stender S. V. (2018) NevYRObnychi osnovni zasoby v bukhhalterskomu ta podatkovomu obliku [Non-productive fixed assets in accounting and tax accounting]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and society*, vol. 14, pp. 948–953. Available at: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/06/Ekonomika-i-suspilstvo-14-2018.pdf#page=948> [in Ukrainian].

13. Podatkovy kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r. No. 2755-IV (iz zminamy). *Verkhovna Rada Ukrainy : vebseit*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

14. Dyvan, kavovarka ta kukhonni mebli – vichna tema pro nevyrobnychi osnovni zasoby [Sofa, coffee maker and kitchen furniture – an eternal topic about non-production fixed assets]. *MGI PSP Audit : vebseit*. Available at: <https://pspaudit.ua/2020/02/29/divan-kavovarka-ta-kuhonni-mebli-vichn/> [in Ukrainian].

15. Rusanova H. (2020) Oblik prydbannia nevyrobnychykh OZ [Accounting for the acquisition of non-productive assets]. *Debet-Kredyt : vebseit*. Available at: <https://online.dtki.ua/2019/12/47769> [in Ukrainian].

16. Soloshenko L. (2013) Nevyrobnychi osnovni zasoby: osoblyvosti obliku [Non-productive fixed assets: accounting features]. *Podatky ta bukhhalterskyi oblik – Taxes and accounting*, vol. 38. Available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2013/may/issue-38/article-63108.html> [in Ukrainian].

17. Kytaichuk T. H., Kopchykova I. V. (2022) Osoblyvosti narakhuvannia amortyzatsii osnovnykh zasobiv v umovakh voiennoho stanu [Features of depreciation of fixed assets under martial law]. *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investments: practice and experience*, vol. 19-20, pp. 73–77. Available at: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan%20/article/view/602/609> [in Ukrainian].

18. Indyvidualna podatкова konsultatsiia vid 21.09.2020 r. No. 3935/IPK/99-00-05-05-02-06. *Elektronnyi kabinet / Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy : vebseit*. Available at: <https://cabinet.tax.gov.ua/> [in Ukrainian].

19. Postanova Somoho apeliatsiinoho administratyvnoho sudu vid 20.07.2021 r. u spravi No. 560/780/21. *Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen : vebseit*. Available at: <https://reiestr.court.gov.ua/Review/98581801> [in Ukrainian].

20. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 18.11.2020 r. u spravi No. 640/18096/18. *Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen : vebseit*. Available at: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92971922> [in Ukrainian].

21. Klovska Yu. (2017) *Nevyrobnychi osnovni zasoby : novi oblikovi niuansy* [Non-productive fixed assets: new accounting nuances]. *Debet-Kredyt : vebseit*. Available at: <https://online.dtkk.ua/2017/10/46979> [in Ukrainian].

22. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby»: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27 kvitnia 2000 r. No. 92 (iz zminamy). *Verkhovna Rada Ukrainy : vebseit*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> [in Ukrainian].

23. Riznytsi pry narakhuvanni amortyzatsii malotsinnykh neoborotnykh materialnykh aktyviv [Differences in calculating depreciation of low-value non-current tangible assets]. *Zahalnodostupnyi informatsiino-dovidkovyi resurs. Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy : vebseit*. Available at: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=35246> [in Ukrainian].