

ну № 2694). Вартість безплатно отриманого працівником спецодягу не включається до складу загального місячного оподаткованого доходу працівника і, відповідно, не обкладається ПДФО (за умови, що працівник поверне спецодяг після закінчення строку його використання) (пп. 165.1.9 Податкового кодексу, далі – ПК).

Коли роботодавець компенсує працівникові вартість спецодягу, він є для працівника безплатно отриманим. Отже, його вартість не обкладається ПДФО згідно з пп. 165.1.9 ПК.

Оскільки відсутній об'єкт обкладення ПДФО, вартість спецодягу не обкладається і військовим збором (п. 16¹ підрозд. 10 розд. ХХ ПК).

ЄСВ на вартість спецодягу не нараховується (п. 5 розд. II Переліку, затвердженого постановою КМУ від 22.12.10 р. № 1170).



Хочемо попередити! Є роз'яснення ДФС, у яких зроблено несподіваний висновок: відшкодування працівникові сум, витрачених ним зі своєї кишені на потреби підприємства, – це додаткове благо для працівника. І підприємство як податковий агент такої фізособи зобов'язане при виплаті компенсації утримати ПДФО за ставкою 18 % і військовий збір за ставкою 1,5 % (див., наприклад, Індивідуальні податкові консультації від 10.05.18 р. № 2080/6/99-99-13-02-03-15/ІПК, від 10.05.18 р. № 2081/6/99-99-13-02-03-15/ІПК). Завважимо, що такі роз'яснення надані на адресу конкретного платника і ситуації та не мають під собою законодавчих підстав. Крім того, є прецедент успішного заперечування такої думки ДФС у судовому порядку (докладніше див. «БАЛАНС», 2018, № 45).

ВИСНОВКИ



Якщо працівник придбав спецодяг за свій рахунок, роботодавець зобов'язаний компенсувати йому його вартість навіть у працівника документа, яким така вартість підтверджується.

Сума компенсації вартості спецодягу не є об'єктом обкладення ПДФО, військовим збором та ЄСВ. ■

Олексій РАДОНОВ, консультант із питань бухгалтерського і податкового обліку, бухгалтер-практик, член Ради ФПБАУ, САР, ДипІФР



«МАЛОЦІННИЙ НЕОБОРОТНИЙ» СПЕЦОДЯГ У МСФЗ

Із цієї статті ви дізнаєтеся: як у звітності з МСФЗ відображається спецодяг, який за критеріями П(С)БО є малоцінним необоротним матеріальним активом (далі – МНМА).

Що можна зробити на практиці: при переході на складання звітності за МСФЗ вибрати для себе найбільш оптимальний варіант обліку спецодягу.

Питання про облік спецодягу при переході на МСФЗ

Багато підприємств, переходячи на складання звітності за міжнародними стандартами, замислюються над тим, як обліковувати активи, які

згідно з П(С)БО визнавалися у них МНМА (у тому числі – спецодяг).

Річ у тому, що в МСФЗ відсутнє таке поняття, як «малоцінні необоротні матеріальні активи», до якого звикли вітчизняні бухгалтери. Тому при пе-

реході на МСФЗ у бухгалтера відразу виникає як мінімум два запитання:

- Як відобразити в МСФЗ-звітності новий спецодяг, що придбувається?
- Як обліковувати спецодяг, що знаходиться в експлуатації на дату переходу на МСФЗ-звітність?

У статті ми відповімо на ці запитання.



Важливий нюанс! Ми розглянемо тільки «необоротний» спецодяг (строк служби якого понад рік). Спецодяг зі строком служби менше року згідно з МСФЗ обліковується так само, як і за правилами П(С)БО.

Придбання спецодягу

Ми вже сказали, що МСФЗ не оперує терміном МНМА. Отже, у першу чергу нам необхідно з'ясувати, до якої групи активів відноситься спецодяг. У цьому питанні бухгалтерові доведеться розібратися самостійно, орієнтуючись на вимоги схожих за змістом міжнародних стандартів фінансової звітності.

Найбільш підходящими видами активів, до яких можуть бути віднесені МНМА, є основні засоби (далі – ОЗ) і запаси.

Згідно з § 6 МСБО 16 «Основні засоби» ОЗ – це матеріальні об'єкти, які:

- утримуються на підприємстві для використання у виробництві, постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду або для адміністративних цілей;
- використовуватимуться, як очікується, протягом більше ніж одного періоду.

Згідно з § 6 МСБО 2 «Запаси» запаси – це активи, які:

- утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- знаходяться у процесі виробництва для такого продажу;
- існують у формі основних або допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Давайте порівняємо ці визначення з нашою ситуацією. «Необоротний» спецодяг використовуватиметься більше року (операційного циклу, якщо він перевищує рік). Отже, виходячи з наведених вище визначень логічно віднести спецодяг до ОЗ.

І формально тут можна було б поставити крапку. Але ми радимо (особливо великим підприємствам) установити в обліковій політиці вартісний поріг істотності для віднесення необоротних активів до складу ОЗ. На відміну від національних стандартів, у МСФЗ немає чіткої вказівки на необхідність або можливість установлення порога істотності для визнання ОЗ. Проте ми вважаємо, що, керуючись концепцією істотності в МСФЗ, підприємства можуть установлювати такі критерії у своїй обліковій політиці.

Тоді спецодяг, вартість якого нижча за такий поріг, будуть обліковуватися як запаси і при видачі в експлуатацію відразу списуватися на витрати (або на незавершене виробництво – залежно від категорії працівника, який отримав спецодяг). При цьому для контролю за збереженням і дотриманням нормативних строків служби такий спецодяг варто враховувати в кількісному вираженні до моменту його фізичного зносу.



На що звернути увагу при встановленні в обліковій політиці критеріїв істотності для віднесення необоротних активів до складу ОЗ?

Зверніть увагу на нюанси, пов'язані з податковим обліком.

1. «Бухгалтерський» поріг вищий за «податковий». За об'єктами, вартість яких виявиться вищою за «податковий» критерій (зараз це 6 000 грн. згідно з пп. 14.1.138 Податкового кодексу, далі – ПК), але нижчою від «бухгалтерського», потрібно буде окремо нараховувати податкову амортизацію. При цьому ні ПК, ні формулювання декларації з податку на прибуток не передбачено сторнування витрат, що виникли при списанні спецодягу, який визнаний запасами, якщо його вартість перевищує «податковий» критерій.



Хочемо попередити! Виходить, формально для цілей визначення податку на прибуток витрати будуть ураховані двічі – спочатку в сумі списання запасів при видачі спецодягу в експлуатацію, а потім у сумі «податкової» амортизації. Не думайте, що податкові органи погодяться із цим. Щоб не допустити такого «задвоєння», можливо, є сенс просто додати суму списаних запасів (спецодягу) у періоді їх списання до показника рядка 1.1.1 додатка РІ до декларації з податку на прибуток. І тим самим нівелювати їх вплив на об'єкт оподаткування.

2. Якщо ви встановите «бухгалтерський» поріг нижче від «податкового», то за бухгалтерською амортизацією об'єктів, вартість яких нижча за «податковий» критерій, не виникне податкових різниць. Адже з погляду податкового законодавства такі об'єкти не є ОЗ. Тому сума бухгалтерської амортизації таких об'єктів не включається до ряд. 1.1.1. додатка РІ до декларації з податку на прибуток. Ці висновки підтверджують і податкові органи (наприклад, лист ДФС від 28.10.16 р. № 23357/6/99-99-15-02-02-15, Індивідуальна податкова консультація ДФС від 26.06.17 р. № 821/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

Як обліковувати спецодяг, визнаний ОЗ, до його введення в експлуатацію?

Існує дві точки зору щодо обліку «необоротного» спецодягу (та інших МНМА), який згідно з порогом істотності визнано ОЗ, до моменту його видачі в експлуатацію. Так, пропонується обліковувати спецодяг:

- у складі запасів, а в момент видачі в експлуатацію – розкласифікувати до складу ОЗ. На думку автора статті, це не зовсім логічно. Адже вже у момент придбання зрозуміло, що це необоротний актив. Отже, відобразити його в балансі у складі оборотних активів (запасів) – не коректно. Крім того, у такій схемі спецодяг проходить поза рахунком «Капітальні інвестиції». Цей варіант можна застосовувати (з транзитом через рахунок «Капітальні інвестиції»), якщо у момент придбання ще не відомо, як використовуватиметься спецодяг (за прямим призначенням чи, наприклад, буде проданий). Але це нечасті випадки на практиці;
- у складі необоротних активів на рахунку «Капітальні інвестиції». З огляду на наведені вище аргументи, ми вважаємо, що цей варіант є більш коректним.

Підбиваючи підсумки, наведемо бухгалтерські проведення (для простоти прикладу ПДВ не враховуємо).

№ п/п	Найменування операції	Проведення в концепції МСФЗ		Проведення в концепції П(С)БО	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
Вартість спецодягу не нижче від порога істотності для віднесення до ОЗ. У момент придбання відомо, що спецодяг використовуватиметься за призначенням					
1	Придбано спецодяг	Капітальні інвестиції	Розрахунки з постачальниками	15	63
2	Видано спецодяг в експлуатацію	ОЗ	Капітальні інвестиції	10*	15
3	Нараховано амортизацію за перший місяць	Витрати/незавершене виробництво	Накопичений знос	23, 91–94	13
Вартість спецодягу не нижча від порога істотності для віднесення до ОЗ. У момент придбання не відомо, як використовуватиметься спецодяг					
1	Придбано спецодяг	Запаси	Розрахунки з постачальниками	20**	63
2	Прийнято рішення використовувати спецодяг за призначенням	Капітальні інвестиції	Запаси	15	20
3	Видано спецодяг в експлуатацію	ОЗ	Капітальні інвестиції	10	15
4	Нараховано амортизацію за перший місяць	Витрати/незавершене виробництво	Накопичений знос	23, 91–94	13
Вартість спецодягу нижча від порога істотності для віднесення до ОЗ					
1	Придбано спецодяг	Запаси	Розрахунки з постачальниками	20, 22	63
2	Видано в експлуатацію	Витрати/незавершене виробництво	Запаси	23, 91–94	20
		Облік у кількісному вираженні	–	Облік у кількісному вираженні	–

* Наприклад, спецодяг можна обліковувати на субрахунку 106 або 109.

** Наприклад, на субрахунку 209.

Залишки «необоротного» спецодягу в експлуатації

Нагадаємо, що згідно з п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація МНМА і бібліотечних фондів може нараховуватися таким чином:

- або 50 % його амортизовуваної вартості – у першому місяці використання об'єкта, а потім решта 50 % – у місяці вилучення з активів (списання з балансу) у результаті невідповідності критеріям визнання активом;
- або відразу 100 % його вартості в першому ж місяці використання об'єкта.

А в п. 5.2 П(С)БО 7 сказано, що підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА.

В обліковій політиці для складання звітності за МСФЗ ми також порадили вам (див. вище) установити вартісний поріг істотності для віднесення необоротних активів до складу ОЗ.

Тепер пояснимо, які можуть бути ситуації на дату переходу на МСФЗ залежно від того, який варіант обліку МНМА і вартісний критерій були прийняті в П(С)БО-обліку, а також який вартісний поріг істотності буде встановлений у МСФЗ-звіті для віднесення необоротних активів до ОЗ.

Відразу скажемо, що для визначення вартості, за якою враховуватимуться активи у вступному МСФЗ-балансі, необхідно керуватися нормами МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ». І якщо проводиться оцінка необоротних активів на дату переходу на МСФЗ, то вона і буде відправною точкою у тому числі для «малоцінного необоротного» спецодягу.

Але знову ж таки, удаючись до концепції істотності в МСФЗ, у більшості випадків стосовно спецодягу можна залишити оцінки з П(С)БО-обліку (рішення на початковому етапі бажано узгоджувати з аудитором, які перевірятимуть вашу звітність). Виходячи із цього, пропонуємо найбільш оптимальні варіанти обліку спецодягу, який згідно з критеріями П(С)БО є МНМА, при переході на МСФЗ-звітність.

№ п/п	Опис ситуації	Варіанти обліку в МСФЗ-звітності
1	2	3
1	Накопичений знос становить 100 % вартості об'єкта і, відповідно, його балансова вартість дорівнює нулю. Первісна вартість об'єкта – не нижча за поріг істотності для віднесення необоротних активів до складу ОЗ згідно з новою обліковою політикою для складання звітності за МСФЗ	Об'єкт спецодягу буде класифікований як ОЗ. Первісна вартість і накопичений знос об'єкта з П(С)БО-звітності будуть включені до первісної вартості і накопиченого зносу ОЗ у МСФЗ-звітності.
2	Накопичений знос становить 100 % вартості об'єкта і, відповідно, його балансова вартість дорівнює нулю. Первісна вартість об'єкта – нижча за поріг істотності для віднесення необоротних активів до складу ОЗ згідно з новою обліковою політикою для складання звітності за МСФЗ	Об'єкт спецодягу буде класифікований як запаси. Але оскільки спецодяг уже в експлуатації, достатньо залишити облік тільки у кількісному вираженні. Тому первісну вартість і накопичений знос об'єкта спецодягу необхідно списати проведенням Дт (накопичений знос) – Кт (ОЗ) (у концепції П(С)БО Дт 13 – Кт 10)
3	Накопичений знос становить 50 % вартості об'єкта і, відповідно, його балансова вартість дорівнює 50 % його первісної вартості. Первісна вартість об'єкта – не нижча за поріг істотності для віднесення необоротних активів до складу ОЗ згідно з новою обліковою політикою для складання звітності за МСФЗ	Варіант обліку такий самий, як і в ситуації з ряд. 1, але додатково потрібно встановити строк служби об'єкта для амортизації, оскільки у нього є балансова вартість (50 % первісної вартості)

1	2	3
4	Накопичений знос становить 50 % вартості об'єкта і, відповідно, його балансова вартість дорівнює 50 % його первісної вартості. Первісна вартість об'єкта – нижча за поріг істотності для віднесення необоротних активів до складу ОЗ згідно з новою обліковою політикою для складання звітності за МСФЗ	Висновок такий самий, як і в ситуації з рядка 2. Але при списанні первісної вартості та накопиченого зносу об'єкта автоматично списується і балансова вартість (50 % первісної вартості) – за рахунок нерозподіленого прибутку (не на витрати, оскільки це проведення при переході на МСФЗ-звітність): – Дт (накопичений знос) – Кт (ОЗ) (у концепції П(С)БО Дт 13 – Кт 10) у сумі 50 % первісної вартості об'єкта; – Дт (нерозподілений прибуток) – Кт (ОЗ) (у концепції П(С)БО Дт 44 – Кт 10) у сумі 50 % первісної вартості об'єкта

ВИСНОВКИ



У МСФЗ-звіті спецодяг ви можете включити або до складу ОЗ, або до складу запасів. Вибір залежить від таких чинників:

- від мети використання спецодягу (пряме призначення або, наприклад, продаж);
- строку служби (менше або більше року чи операційного циклу, якщо він перевищує рік);
- порога істотності, який буде встановлений у МСФЗ-звіті для віднесення необоротних активів до ОЗ.

Тому рекомендуємо підприємствам установити у новій обліковій політиці, складеній з метою формування МСФЗ-звітності, критерії істотності для віднесення спецодягу до складу ОЗ.

Залишки спецодягу, які на момент переходу на МСФЗ числяться на підприємстві як МНМА, слід перекласифікувати – на ОЗ або на запаси. ■

Олексій НАГОРНИЙ, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування



ВИДАЧА СПЕЦОДЯГУ НЕ ПЕРЕДБАЧЕНА НОРМАМИ: ЯК БУТИ?

Ситуація: на підприємстві здійснюються шкідливі та небезпечні роботи, для виконання яких необхідна наявність спецодягу та інших засобів індивідуального захисту (далі – ЗІЗ). Однак затверджених норм видачі спецодягу для виконання даного виду робіт – немає. Причому цей вид робіт не зазначено ні в галузевих нормах видачі спецодягу (для галузі, у якій працює підприємство, взагалі не встановлені норми), ні в Нормах спецодягу для працівників загальних професій, затверджених наказом Держгірпромнагляду від 16.04.09 р. № 62. Як бути підприємству в такій ситуації?

Аналіз ситуації

Обов'язок роботодавця забезпечити працівників спецодягом закріплено в ст. 163 КЗпП, а також у ст. 8 Закону від 14.10.92 р. № 2694-ХІІ (далі –

Закон № 2694). При цьому ст. 8 даного Закону передбачено, що **за колективним договором можна додатково, понад установлені норми, видавати працівникам засоби індивідуального захисту**, якщо фактичні умови праці