

Дерун І. А.,
аспірант кафедри обліку та аудиту,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка.
Науковий керівник – Гура Н.О.,
д.е.н., професор кафедри обліку та аудиту

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ДЕЯКИХ ПОЛОЖЕНЬ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЩОДО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Після прийняття Податкового кодексу України відбулося зближення бухгалтерського обліку та податкового законодавства, що засвідчує суттєве покращення вітчизняної системи бухгалтерського обліку у процесі її реформування на шляху до гармонізації з Міжнародними стандартами фінансової звітності. Однак, не дивлячись на це, існують деякі протиріччя між Податковим кодексом України (ПКУ) та національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) щодо обліку необоротних активів, які потребують вирішення.

У ПКУ [1] є відчутною проблема появи нових термінів та тлумачення старих понять, які не завжди співпадають з тлумаченнями інших законодавчо-нормативних актів. Зокрема, у ПКУ досить широко використовуються поняття необоротних активів та оборотних активів, однак їх визначення у цьому законодавчому акті не наведено. Тому у ст. 14 ПКУ пропонується дати визначення термінів “оборотні активи” та “необоротні активи” з посиланням на національні П(С)БО, а саме П(С)БО 2 “Баланс” [2].

Існують протиріччя у податковому законодавстві щодо визначення поняття “основні засоби”. Відповідно до ст. 14 ПКУ [1] основними засобами є матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). У цьому визначенні зі складу основних засобів виключаються такі активи, як земля та капітальні витрати на поліпшення земель. Але згідно з п. 145.1 ст. 145 ПКУ [1] земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель входять до складу основних засобів у складі групи 1 та групи 2 відповідно, що не суперечить вимогам П(С)БО 7 “Основні засоби” [3]. Тому для ліквідації цього протиріччя пропонується видалити у пп. 14.1.138 ст. 14 ПКУ фразу “крім вартості землі” і включити фразу “крім землі” у фразі, де зазначається про зменшення вартості “у зв'язку з фізичним або моральним зносом”.

У ПКУ не зазначено, що потрібно відносити до складу основних засобів, а що до інших необоротних активів. Тому у п. 145.1 ст. 145 ПКУ [1] було б доцільним розмежувати класифікації складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, як це наведено у П(С)БО 7 “Основні засоби” [3].

Також існують деякі суперечності між ПКУ та П(С)БО щодо ведення обліку амортизації необоротних активів. Зокрема, існують протиріччя між пп. 145.1.1 ПКУ [1] та п. 25 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [4] щодо нарахування амортизації нематеріальних активів, строк корисного використання яких оцінити неможливо. Так, відповідно до пп. 145.1.1 ПКУ якщо строк дії права користування на нематеріальний актив не встановлено у правовстановлюючому документі, то строк дії такого права має становити 10 років, тоді як згідно з п. 25 П(С)БО 8 амортизація на такий

нематеріальний актив не нараховується. Для ліквідації такого протиріччя пропонується у пп. 145.1.1 ПКУ вилучити норму щодо встановлення строку експлуатації, який становить 10 років для такого нематеріального активу і включити речення “Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають.” Така зміна не суперечитиме нормам МСФЗ. Крім того, було б доцільним узгодити питання податкового законодавства та національних П(С)БО щодо амортизації необоротних активів, які не використовуються у господарській діяльності підприємства, оскільки відповідно до положень ПКУ амортизація на такі активи не нараховується, тоді як згідно з нормами П(С)БО амортизація на негосподарські необоротні активи нараховується.

Різними є підходи щодо переоцінки необоротних активів у фінансовому обліку та податковому законодавстві, хоча ці два методи мають одну мету – правдиве відображення балансової вартості необоротних активів. Так, відповідно до пп. 146.21 ПКУ [1] переоцінка основних засобів проводиться шляхом розрахунку коефіцієнту індексації, на яку впливає індекс інфляції. Натомість, згідно п. 17 П(С)БО 7 [3] та п. 21 П(С)БО 8 [4] переоцінка необоротних активів здійснюється за допомогою розрахунку коефіцієнту переоцінки, який визначається діленням справедливої вартості об’єкта на його залишкову вартість, при умові їх суттєвій різниці. Крім того, у ПКУ не визначено питання щодо переоцінки нематеріальних активів. Тому для подальшої стандартизації податкового законодавства та національних П(С)БО бажано узгодити порядок переоцінки необоротних активів. Також було б доцільним у вітчизняному законодавстві ввести норму, яка зобов’язувала б проводити переоцінку об’єктів необоротних активів, якщо різниця між справедливою та залишковою вартостями є суттєвою. Проте, аби уникнути зловживань щодо збільшення фіктивного капіталу, як це у свій час робили комерційні банки, норму суттєвості потрібно збільшити.

Отже, на шляху реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку облік необоротних активів потребує подальшої стандартизації законодавчо-нормативного забезпечення.

Література

1. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 2 грудня 2010 року № 2756 – VI, зі змінами та доповненнями // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87, зі змінами і доповненнями // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92, зі змінами і доповненнями // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 листопада 2003 року № 617, зі змінами та доповненнями // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>