

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ З ОГЛЯДУ НА ПРИЙНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

У статті розглянуто необхідність формування облікової політики щодо необоротних активів з огляду на вимоги прийнятого Податкового кодексу України. Виявлено проблемні питання у наближенні фінансового та податкового обліку необоротних активів, які спричиняють появу тимчасових податкових різниць.

The article is concerned with the necessity to form accounting policy related to non-current assets taking into consideration the requirements of enacted Tax Code of Ukraine. We identified the problematic issues in approach of financial and tax accounting of non-current assets that result in temporary tax differences.

Ключові слова: облікова політика, необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи, необоротні активи утримувані для продажу.

Keywords: accounting policy, non-current assets, fixed assets, intangible assets, long-term financial investments, deferred tax assets, non-current assets kept for sale.

Основним внутрішнім нормативним інструментом регулювання організації бухгалтерського обліку є – Положення про облікову політику підприємства, від повноти, деталізації та правильності складання якого залежить якість ведення обліку необоротних активів.

Повна, правдива та неупереджена інформація про діяльність підприємства та його фінансовий стан, може існувати лише завдяки правильно вибраному способу оцінки. Це стосується активів підприємств, зокрема, необоротних активів, щодо яких застосовують найбільшу кількість оцінок та методів нарахування амортизації.

Значний вклад у розвиток теорії бухгалтерського обліку та методології облікової політики зробили вітчизняні вчені, зокрема: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, Л. М. Кіндрацька, М. В. Кужельний, Л. Г. Ловінська, Є. В. Мних, В. В. Сопко, В. Г. Швець. Проте вплив нововведеного Податкового кодексу на облікову політику, зокрема в частині обліку необоротних активів, досліджено не достатньо.

Дослідження порядку формування та основних елементів облікової політики щодо обліку необоротних активів з огляду на прийняття Податкового кодексу України, визначення впливу альтернативних методів на формування фінансових результатів.

Відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [2, 3].

Для виконання бухгалтерським обліком покладених на нього функцій, власники повинні приділяти належну увагу до організації обліку в цілому і, зокрема, до облікової

політики підприємства. Оскільки саме через облікову політику вони мають безпосередній вплив на стратегію розвитку господарської діяльності підприємства.

Дослідження практики формування облікової політики на вітчизняних підприємствах вказує на формальний підхід до даного процесу. Часто наказ про облікову політику по багатьом питанням містить просто посилання на П(С)БО та не переглядається роками.

Вважаємо, що облікова політика – це інструмент, який спроможний покращити фінансовий стан підприємства та спростити облікову роботу. Обґрунтування цього допоможе підійти власникам та головним бухгалтерам до принципово нового ставлення та підходу до її розробки.

Слід зауважити, що переважна більшість принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності, безальтернативно (однозначно) прописані в нормативних документах з бухгалтерського обліку, тому перелічувати їх в обліковій політиці немає потреби. Оскільки такі норми підлягають безумовному виконанню підприємством. Про недоцільність включення до розпорядчого документа про облікову політику підприємства безальтернативних методів оцінки, обліку та процедур Міністерство фінансів зазначало у листах № 27793 [4] та від 21.03.2006 р. № 31-34000-20-16/5770 [5].

Офіційну позицію Міністерства фінансів щодо вимог, які висуваються до облікової політики підприємства з установа методів оцінки, обліку та процедур, наведено в листі № 27793 [4]. Відповідно до положень цього листа розпорядчий документ, що регламентує вибір облікової політики підприємства в частині обліку необоротних активів, повинен визначити застосування:

- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку;
- порога суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань.

В таблиці 1 систематизовано елементи облікової політики в частині обліку необоротних активів, на які здійснив суттєвий вплив нововведений Податковий кодекс України.

Перегляду потребують положення облікової політики підприємств стосовно визнання, класифікації, оцінки та методики амортизації об'єктів основних засобів. Якщо вимоги Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» стосовно визначення амортизаційних відрахувань, що зменшували об'єкт оподаткування податком на прибуток, були фіскально однозначними, то положення Податкового

кодексу України містять певні альтернативи та характеризуються економічно обґрунтованими підходами до амортизаційної політики.

Таблиця 1. Елементи облікової політики в частині обліку необоротних активів, на які суттєво вплинув Податковий кодекс

| № з/п | Об'єкт облікової політики | Норми ПКУ | Норми П(С)БО |
|------------------------------------|---|------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку | - | п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» |
| Основні засоби* | | | |
| 2 | Класифікація основних засобів | ст. 145 | |
| | Строк корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів | п. 145.1 | п. 4 і п. 36.2 П(С)БО 7 «Основні засоби» |
| | Розмежування на господарські та негосподарські основні засоби | п. 144.3 | - |
| 3 | Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів | п.п. 14.1.19 | п. 4 і п. 17 П(С)БО 7 «Основні засоби» |
| 4 | Метод нарахування амортизації основних засобів | п.п. 145.1.5 | п. 26 П(С)БО 7 7 «Основні засоби» |
| | Право нараховувати амортизацію на негосподарські основні засоби | заборонено п. 144.3 | передбачено п. 26 П(С)БО 7 7 «Основні засоби» |
| 5 | Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів | - | п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» |
| 6 | Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів | п.п. 145.1.6 | п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» |
| 7 | Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів | п.п. 14.1.138 | п.п. 5.2 П(С)БО 7 «Основні засоби» |
| 8 | Переоцінка основних засобів | ст. 148 | п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» |
| 9 | Періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до складу нерозподіленого прибутку | п. 146.21 | п. 21 П(С)БО 7 «Основні засоби» |
| Нематеріальні активи | | | |
| 10 | Групування нематеріальних активів | 145.1.1 | |
| | Строк корисного використання нематеріальних активів | пп. 145.1.1 | п. 4 і п.п. 36.2 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» |
| 11 | Порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів | пп. 14.1.19 | п. 28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» |
| 12 | Методи амортизації нематеріальних активів | пп. 145.1.1 | п. 27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» |
| 13 | Переоцінка нематеріальних активів | - | п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» |
| 14 | Періодичність (період) зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до складу нерозподіленого прибутку | п. 146.21 | п. 24 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» |
| Довгострокові фінансові інвестиції | | | |
| 15 | Порядок (механізм) установлення ступеня суттєвого впливу | - | п. 3 і п. 23 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|
| 16 | Методи оцінки фінансових інвестицій (крім інвестицій, які утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу | - | п. 8 і п. 9 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» |
| 17 | Дата визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів | - | п. 15 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» |
| Відстрочені податкові активи | | | |
| 18 | Періодичність відображення відстрочених податкових активів | - | п. 15 П(С)БО 17 «Податок на прибуток» |
| Необоротні активи, утримувані для продажу | | | |
| 19 | Перелік та порядок створення забезпечень | - | п. 3 розділу III П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» |

* В податковому обліку інвестиційна нерухомість окремо не виділяється, а обліковується за загальними правилами (обліку основних засобів).

Так, в наказі про облікову політику щодо нарахування амортизації основних засобів доцільно визначити строк корисного використання (експлуатації) об'єкта інших необоротних матеріальних активів, методи нарахування амортизації та випадки, коли ліквідаційна вартість не використовується при обчисленні амортизації. Знос необоротних активів формується за такими групами необоротних активів (табл. 2):

Таблиця 2. Групи необоротних активів, на які нараховується амортизація

| Група необоротних активів | Методи за П(С)БО | Методи за ПКУ [1] |
|---------------------------------------|--|-------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Основні засоби | Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів: - прямолінійного; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивного; - виробничого; - нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу). | - |
| 2. Інші необоротні матеріальні активи | Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів може нараховуватися в першому місяці використання об'єкта: — у розмірі 50 % його вартості, що амортизується, та решти 50 % вартості, що амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) унаслідок невідповідності критеріям визнання активом; — 100 % його вартості | - |

Продовження табл. 2

| 1 | 2 | 3 |
|------------------------------------|--|---|
| 3. Нематеріальні активи | Для амортизації нематеріальних активів може бути вибрано метод: - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий. За неможливості визначення умов отримання майбутніх економічних вигод амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу | |
| 4. Довгострокові біологічні активи | Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до П(С)БО 7. | - |
| 5. Інвестиційна нерухомість | Стандартом не регламентовано, самостійно встановлюється підприємством | - |

Використання методу прискореної амортизації основних засобів дозволяє більш швидкими темпами списати витрати на їх придбання, а відповідно й зменшити прибуток. До методів амортизації основних засобів, що дозволяють уповільнити нарахування зносу, а відповідно й збільшити прибуток належать прямолінійний метод, зменшення залишкової вартості, кумулятивний. Тут вибір того чи іншого методу буде залежати від ступеня зносу основних засобів підприємства, а саме: при невеликому ступені зносу – прямолінійний метод; при наявності досить застарілих основних засобів – зменшення залишкової вартості, кумулятивний.

Щодо вибору методу амортизації нематеріальних активів, то тут ситуація така ж сама, як з основними засобами, але підприємствам надано самостійність у встановленні строку корисного використання активів, строк корисного використання яких не встановлено. Отже, встановлюючи максимально можливий строк, суб'єкти господарювання отримують можливість збільшувати фінансовий результат, а встановлюючи мінімально можливий строк – зменшувати.

Вибір методу амортизації інших необоротних матеріальних активів впливає на фінансовий результат таким чином:

- 50% - у першому місяці використання, 50% - у місяці вилучення – дозволяє збільшити прибуток;
- 100% - у першому місяці використання – дозволяє зменшити прибуток.

В таблиці 3 систематизовано вплив вибору методу обліку необоротних активів на формування фінансових результатів підприємства.

Таким чином, підприємства мають можливість впливати на формування фінансових результатів з врахуванням обраної стратегії свого розвитку обираючи метод обліку необоротних активів з запропонованих П(С)БО.

Аналіз методики нарахування амортизації в податковому обліку свідчить про проблеми класифікації, оцінки та деякі ускладнення при нарахуванні амортизації основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів.

Нарахування амортизації відбувається протягом строку корисного використання. При цьому, в Податковому кодексі України міститься обмеження права підприємств у визначенні строків, шляхом встановлення мінімальних строків корисного використання.

Таблиця 3. Вплив методів обліку необоротних активів на формування фінансового результату підприємств

| Методи обліку, що сприяють збільшенню прибутку | Методи обліку, що сприяють зменшенню прибутку |
|---|--|
| 1. Використання методів амортизації основних засобів, що дозволяють уповільнити нарахування зносу | 1. Використання методу прискореної амортизації основних засобів |
| 2. Встановлення максимально можливого строку використання за об'єктами нематеріальних активів (для яких не встановлено) | 2. Встановлення мінімально можливого строку використання за об'єктами нематеріальних активів (для яких не встановлено) |
| 3. Використання методу амортизації інших необоротних матеріальних активів: 50% - у першому місяці використання; 50%- у місяці вилучення | 3. Використання методу амортизації інших необоротних матеріальних активів: 100% - у першому місяці використання |

Особливістю нарахування амортизації в цілях оподаткування є використання методу, який відображається в наказі про облікову політику з ціллю складання фінансової звітності. Що означає відсутність вірогідності використання для одного й того ж об'єкту різних методів нарахування амортизації в фінансовому і податковому обліку, що обмежує права підприємства.

Положення облікової політики суб'єкта господарювання обов'язково повинні містити визначені для кожної групи основних засобів строки корисного використання. Строк корисного використання об'єктів основних засобів для потреб складання фінансової звітності не регламентовано, а для податкових розрахунків вони не можуть бути меншими зазначених в Податковому кодексі України. Окрім того, облік та амортизація всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, здійснюються окремо для кожного об'єкту.

Право вибору при формуванні облікової політики дає широкі можливості суб'єктам господарювання впливати на результати діяльності. Але більшість підприємств підходять до цього питання формально не усвідомлюючи важливість отриманого інструменту, що реально дозволяє покращити їх фінансовий стан. Основною проблемою, що перешкоджає розповсюдженню оптимізації облікової політики, є відсутність відокремленого стандарту, який би регламентував формування облікової політики.

Для оптимізації формування облікової політики в частині організації обліку необоротних активів вважаємо обов'язковими такі елементи облікової політики, які повинні передбачатися: облікова одиниця; мінімальна вартість об'єкта; умови збільшення первісної вартості за рахунок витрат на капітальний ремонт; порядок встановлення строку корисного використання (експлуатації); класифікація для нарахування амортизації і їх переоцінки; порядок визначення ліквідаційної вартості; методи нарахування амортизації; капіталізація фінансових витрат; порядок переоцінки.

Дослідження практики ведення бухгалтерського обліку на підприємствах встановлено, що пріоритет податкового обліку на підприємствах очевидний, що істотно ускладнює облікову роботу бухгалтерів. Вирішити дану проблему на державному рівні намагалися шляхом податкової реформи, в основі якої лежить ідея гармонізації податкового і фінансового обліку. Однак, проведена гармонізація здійснена лише частково, а це означає, що ідентичності даних фінансового і податкового обліку як і раніше досягнути не можливо.

В основі Податкового кодексу України покладена методика обліку, визначена П(С)БО. Однак, на державному рівні, як і раніше підприємства обмежуються у виборі окремих позицій податкової політики підприємства, зокрема щодо вибору методів нарахування амортизації і визначення строків корисного використання необоротних активів.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – <http://www.zakon.rada.gov.ua>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
4. Про облікову політику. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931
5. Лист Міністерства фінансів України від 21.03.2006 р. № 31-34000-20-16/5770 [Електронний ресурс]. – http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=60541&cat_id=34931