

Розроблено Комітетом зі стандартів та практики
бухгалтерського обліку ФПБАУ

Погоджено Радою ФПБАУ

Позиція

№6 від 15.07.2020р.

Щодо визнання у фінансовій звітності, складеній за МСФЗ, об'єктів, які згідно з податковим законодавством розглядаються як невикористані

Посилання

Податковий кодекс України (далі — ПКУ).

Концептуальна основа фінансової звітності 2018 року (далі — Концептуальна основа).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (далі — МСБО 16).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (далі — МСБО 38).

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (далі — ФПБАУ).

Загальна характеристика проблеми

Відповідно до ПКУ не підлягають амортизації витрати на придбання / самостійне виготовлення *невиробничих* основних засобів, *невиробничих* нематеріальних активів, на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення *невиробничих* основних засобів, *невиробничих* нематеріальних активів.

Згідно з ПКУ терміни «невиробничі основні засоби», «невиробничі нематеріальні активи» означають відповідно основні засоби, нематеріальні активи, *не призначені для використання в господарській діяльності* платника податку.

Деякі об'єкти керівництво підприємства з метою оподаткування вважає невикористаними через те, що вони не приносять підприємству грошових надходжень.

У зв'язку з цим постає запитання: чи можна такі об'єкти визнати активами у фінансовій звітності підприємства, складеній за МСФЗ?

Позиція

Об'єкти, які керівництво підприємства вважає невикористаними з метою оподаткування, можуть бути визнані активами у фінансовій звітності підприємства тільки за умови дотримання всіх критеріїв визнання.

Обґрунтування

Визначення невикористаних основних засобів та нематеріальних активів, наведене в ПКУ, ґрунтується на категорії «*господарська діяльність*». Ця категорія визначена в ПКУ як діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією

ФЕДЕРАЦІЯ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ ТА АУДИТОРІВ УКРАЇНИ

товарів, виконанням робіт, наданням послуг, *спрямована на отримання доходу* і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Термін «дохід» у ПКУ спеціально не визначений. У такому разі для цілей розділу III ПКУ терміни використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства.

У статті 1 зазначеного Закону вказано, що доходи — це *збільшення економічних вигід* у формі збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників), а економічну вигоду визначено як потенційну *можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів*.

Відповідно до параграфу 4.3 Концептуальної основи актив — теперішній *економічний ресурс*, який суб'єкт господарювання контролює внаслідок минулих подій. Згідно з параграфом 4.4 Концептуальної основи економічний ресурс — право, що має потенціал створення *економічних вигід*. У параграфі 4.16 Концептуальної основи докладно пояснено зміст категорії «економічна вигода»: економічний ресурс може створювати економічні вигоди для суб'єкта господарювання, даючи йому право або змогу, зокрема, створювати надходження або *уникати вибуття грошових коштів*.

Критерій «*отримання економічних вигід*» є ключовим під час визнання як об'єктів основних засобів, так і нематеріальних активів. Так, відповідно до параграфу 7 МСБО 16 об'єкт основних засобів визнають активом, якщо є ймовірність того, що *майбутні економічні вигоди*, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання. Аналогічну тезу наведено і щодо нематеріальних активів у параграфі 21 МСБО 38. У свою чергу, економічні вигоди слід розглядати у тлумаченні, наданому Концептуальною основою, де акцентовано увагу не лише на надходженнях грошових коштів, але й на запобіганні їх вибуттю. Підтверджує зазначений підхід і параграф 17 МСБО 38, де проаналізовано ситуацію, коли використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи. Отже, якщо об'єкт не створює надходження грошових коштів, але має потенціал створення економічної вигоди у формі уникнення вибуття грошових коштів, то він може бути визнаний активом у фінансовій звітності, складеній за МСФЗ.

Таким чином, незалежно від того, чи класифіковано актив з точки зору податкового законодавства як *невиробничий*, якщо він відповідає критеріям визнання активу згідно з МСФЗ, то його має бути визнано у фінансовій звітності.

Увага!

ФПБАУ не приймає та не несе жодної відповідальності за будь-які втрати чи збитки, що можуть виникнути внаслідок дій або бездіяльності будь-якої особи в результаті використання матеріалів цієї публікації.

Контакти: (044) 586-40-82 (081);

Ел. адреса: ufpaa2016@ukr.net

Узагальнення результатів обговорення проекту Позиції №6

Визнання у фінансовій звітності, складеній за МСФЗ, об'єктів, які згідно з податковим законодавством розглядаються як невиробничі

Протягом обговорення проекту Позиції №6 (далі – Проект) було отримано критичне зауваження та пропозиції щодо

Аналіз та відповідні висновки наводимо далі. доповнень.

1. Зауваження: «Питання сформульоване невірно, а саме на кшталт : чи може щось з положень ПКУ визнаватись елементами фінансової звітності за МСФЗ. До чого тут ПКУ, якщо його положення можуть вплинути лише на тимчасові податкові різниці?»

Аналіз: Питання Позиції №6 сформульоване так: чи можуть об'єкти, що визнані з метою оподаткування «невиробничими», бути визнаними активами в фінансовій звітності підприємства, складеній за МСФЗ?

Питання сформульовано так саме для того, щоб з'ясувати, чи можуть вимоги податкового законодавства прямо впливати на показники звітності за МСФЗ.

Зміст Позиції полягає в тому, що прямий вплив податкового законодавства на фінансову звітність відсутній. При складанні фінансової звітності бухгалтер має керуватися приписами МСФЗ, а не ПКУ.

Висновок: Не змінювати питання Позиції №6

2. Пропозиції: «Що стосується витрат на утримання соціальних об'єктів, та відображення доходів від цих об'єктів, пропонується відображати як інші операційні витрати (інші операційні доходи). Крім цього, необхідно врахувати, що діяльність яка пов'язана з соціальними об'єктами має бути вказана в установчих документах, наприклад: “надання послуг з дошкільного виховання” (при наявності дитячого садку), “надання медичних послуг” (при наявності медичної частини)».

Аналіз: Не заперечуючи можливість згаданої класифікації витрат та фіксації відповідних видів діяльності в статутних документах, слід взяти до уваги, що ці питання виходять за межі проблеми, яка є предметом розгляду Позиції №6.

Висновок: Не змінювати зміст Позиції №6