

Юшко С.В.,

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів Харківського
національного аграрного університету
імені В.В. Докучаєва

АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Досліджено оновлений механізм нарахування амортизації по основних засобах, запроваджений Податковим кодексом України, проведено порівняння його з раніше застосовуваним механізмом, визначено основні переваги й недоліки оновленого механізму, внесено пропозиції щодо напрямів його можливого вдосконалення.

The author investigates an updated mechanism of depreciation for the fixed assets introduced by the Tax Code of Ukraine. The author compares it with previously applicable mechanism, determines its main advantages and disadvantages. Suggestions for possible directions of its improvement are given.

Ключові слова: основні засоби, амортизація, податок на прибуток, бухгалтерський облік, податковий облік.

Обґрунтована амортизаційна політика підприємств є чи не найважливішою умовою ефективного оновлення та модернізації фізично й морально зношених засобів праці. На превеликий жаль, через недосконалий механізм нарахування амортизації, який застосовувався в Україні протягом липня 1997-го — березня 2010 р. відповідно до вимог Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”¹, проблеми формування джерела коштів для своєчасного оновлення довгострокових активів (здійснення інвестицій) не лише не були розв’язані, а й істотно загострилися. Втім, із квітня 2011 р. завдяки проведеному в Україні податковому реформуванню, результати якого було втілено в затвердженому Податковому кодексі², нарахування податкової амортизації кардинально зміниться.

Проблеми нарахування амортизації з позиції створення джерела коштів для оновлення зношених засобів праці, формування ефективної амортизаційної політики підприємств входять до кола наукових інтересів багатьох учених. Даній проблематиці присвячено праці вітчизняних науковців А. Безуглого, Ю. Іванова, В. Мельника, М. Недашківського, Т. Підлісецького, В. Савчука, А. Соколовської, А. Фукса, В. Хмелевського та ін. Учені характеризують методи нарахування амортизації, визначають відмінності бухгалтерського й податкового підходів при її визначенні, досліджують ефект податкової економії за рахунок застосування прискореної амортизації, називають недоліки та пропонують напрями вдосконалення чинних схем обчислення амортизації.

¹ Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.1997 № 283/97-ВР): [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>.

² Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1294166210236664>.

Метою даної статті є дослідження оновленого механізму нарахування амортизації по основних засобах, запровадженого Податковим кодексом України, порівняння його з раніше застосовуваним механізмом, визначення основних переваг та обґрунтування недоліків оновленого механізму, внесення пропозицій щодо напрямів його можливого вдосконалення.

Із прийняттям Податкового кодексу попередній недосконалий механізм нарахування амортизації в податковому обліку, основні недоліки якого названі та обґрунтовані нами раніше³, був скасований, а оновлений порядок — істотно наближений до правил і процедур, котрі застосовуються в бухгалтерському обліку, що вже саме по собі є позитивним. Окрім того, платники податку на прибуток отримали значно більше свободи при визначенні суми амортизаційних відрахувань (обрання методу нарахування амортизації, визначення терміну служби основних засобів, їх ліквідаційної вартості тощо), а отже й можливість впливати на величину об'єкта оподаткування, суму податку на прибуток, скористатися ефектом податкової економії, який широко використовують розвинуті країни сучасного світу.

Нагадаємо особливості чинного до кінця I кварталу 2011 р. механізму нарахування амортизації, які після цієї дати стануть історією:

- розподіл усього різноманіття основних фондів за чотирма штучно сформованими групами, у складі яких опинилися та за однаковими нормами підлягають амортизації фонди з різними якісними характеристиками й непорівнянними термінами служби. По-новому групи основних засобів формуватимуться, за деякими несуттєвими винятками, згідно з вимогами бухгалтерського обліку;

- груповий облік основних фондів груп 2—4, на зміну якому запроваджується пооб'єктний облік усіх основних засобів;

- нарахування амортизації за методом спадного залишку та перехід до використання методів, які дозволені до застосування згідно з національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”⁴;

- нарахування амортизації до моменту досягнення об'єктом групи 1 вартості 1700 грн або сукупною вартістю груп 2—4 нульового значення. За новим порядком амортизація проводитиметься до досягнення залишковою вартістю об'єкта його ліквідаційної вартості;

- нарахування амортизації по основних фондах груп 2—4, які фактично вже не існують (зруйновані, викрадені, ліквідовані), замість одномоментного зарахування їх залишкової вартості до витрат.

Відповідно до оновленого порядку нарахування амортизації буде істотно скорочено терміни перенесення вартості основних засобів на витрати підприємства — платника податку на прибуток (табл. 1).

³ Юшко С.В. Амортизація основних фондів у податковому обліку: критичний погляд на проблему // *Фінанси України*. — 2008. — № 10. — С. 80—88.

⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.

Таблиця 1. Визначення термінів нарахування амортизації за окремими групами основних засобів (основних фондів), років

Групи основних засобів (основних фондів)	Згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”*		Згідно з Податковим кодексом України**
	стосовно основних фондів, витрати щодо придбання яких здійснено до 01.01.2004	стосовно основних фондів, витрати щодо придбання яких здійснено після 01.01.2004	
Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом	46	29	15
Будівлі	46	29	20
Споруди	46	29	15
Передавальні пристрої	46	29	10
Машини та обладнання	9—16	6—10	5
Електронно-обчислювальні машини, засоби зчитування або друку інформації	9	4	2
Транспортні засоби	9	6	5
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	9—16	6—10	4
Тварини	16	10	6
Багаторічні насадження	16	10	10
Інші основні засоби	16	10	12

* Термін, протягом якого відшкодовується 90 % вартості основного фонду.

** Мінімальні терміни нарахування амортизації по основних засобах.

Джерело: розраховано автором відповідно до вимог Податкового кодексу України (Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI) та Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.1997 № 283/97-ВР).

Як видно з таблиці, запровадження Податкового кодексу має сприяти швидшому відшкодуванню витрат підприємства в частині вартості задіяних у виробництві засобів праці та створенню передумов для їх вчасного оновлення.

Відповідно до розділу 3 “Податок на прибуток” Податкового кодексу України суб’єктам оподаткування запропоновано п’ять методів нарахування амортизації: прямолінійний, виробничий, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний. Окрім того, для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів нарахування амортизації може проводитися за одним із двох варіантів: 50 % у першому місяці використання об’єкта та 50 % у місяці вилучення об’єкта зі складу активів або 100 % вартості в першому місяці використання об’єкта. Розглянемо ці методи детальніше.

Згідно із прямолінійним методом сума амортизації об’єкта за кожен рік його експлуатації лишається незмінною, що робить цей метод надзвичайно простим у застосуванні, але водночас не дає змоги врахувати рівень інтенсивності використання того чи іншого основного засобу, ступінь його морального зносу та повною мірою скористатися ефектом податкової економії. Даний метод доцільно застосовувати щодо пасивної частини основних засобів: будівель і споруд, меблів, інших засобів, які не беруть безпосередньої участі у виробничому процесі.

Виробничий метод нарахування амортизації побудований на врахуванні рівня інтенсивності використання засобів праці у відповідний період часу, а тому надає можливість максимально точно визначити ступінь зношеності засобів праці та відповідну йому належну до відшкодування величину їх вартості. В такому контексті даний метод може бути визначений як найбільш ефективний і обґрунтований. Разом із тим, оскільки в ряді випадків визначити інтенсивність використання засобів праці неможливо (щодо тих самих будівель, споруд, меблів), а застосування методу вимагає додаткового обліку, витрати на ведення якого можуть перевищувати очікувані вигоди від його запровадження, то й використання виробничого методу на практиці буде обмеженим. Водночас цей метод, як і попередній, не дає змоги врахувати ступінь морального зносу основних засобів та скористатися ефектом податкової економії.

Три останніх методи нарахування амортизації, незважаючи на різні назви й алгоритми обчислення суми амортизаційних відрахувань, мають одну спільну рису, що робить їх фактично тотожними у використанні: усі вони є прискореними за своєю сутністю та передбачають значно більші суми амортизації в перші роки експлуатації об'єктів і, відповідно, істотно менші наприкінці терміну їх корисного використання. І хоча дані методи мало пов'язані з реальним ступенем зношеності основних засобів, а тому найменше відповідають економічній сутності амортизації, саме вони допомагають суб'єкту господарювання — платникові податку на прибуток — мінімізувати втрати від морального зносу та отримати ефект податкової економії.

Найбільш простим і обґрунтованим серед групи прискорених методів є кумулятивний, тому саме на його прикладі обґрунтуємо переваги від запровадження суб'єктами оподаткування прискореної амортизації (табл. 2).

Дані табл. 2 свідчать, що протягом перших п'яти років експлуатації об'єкта основних засобів суб'єкт оподаткування отримує податкову економію зі сплати податку на прибуток, а починаючи із шостого року змушений сплачувати більше. Сумарно за період корисного використання об'єкта сума сплаченого податку на прибуток за кожним із методів виявляється однаковою. Разом із тим застосування прискореної амортизації є вигідним для платників податку принаймні з двох причин: по-перше, вивільнені в перші роки експлуатації об'єкта кошти фактично є додатковим безоплатним джерелом фінансування та можуть бути використані для отримання підприємством додаткового прибутку; по-друге, підприємство одержує додатковий зиск через дію чинника зміни вартості коштів у часі.

Два інших методи нарахування амортизації — зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості — мають певні недоліки. Так, застосування методу зменшення залишкової вартості може призвести до необґрунтовано швидкого перенесення вартості основних засобів на витрати та відповідного заниження суми податку на прибуток. Це відбувається через недосконалу формулу визначення суми амортизації, а також те, що суб'єкти оподаткування мають можливість маніпулювати величиною ліквідаційної вартості об'єкта (табл. 3).

Таблиця 2. Порівняння прямолінійного й кумулятивного методів нарахування амортизації*

Рік експлуатації основного засобу	Накопичена амортизація, % до вартості, що амортизується з використанням:		Річна сума амортизації, % до вартості, що амортизується з використанням:		Величина податкової економії за податком на прибуток у 2011 р., % до вартості, що амортизується
	прямо-лінійного методу	кумулятивного методу	прямо-лінійного методу	кумулятивного методу	
Перший	10	18,2	10	18,2	1,89
Другий	20	34,5	10	16,4	1,47
Третій	30	49,1	10	14,5	1,04
Четвертий	40	61,8	10	12,7	0,62
П'ятий	50	72,7	10	10,9	0,21
Шостий	60	81,8	10	9,1	-0,21
Сьомий	70	89,1	10	7,3	-0,62
Восьмий	80	94,5	10	5,5	-1,04
Дев'ятий	90	98,2	10	3,6	-1,47
Десятий	100	100,0	10	1,8	-1,89

* На прикладі основного засобу з установленим корисним терміном експлуатації 10 років.

Джерело: розраховано автором відповідно до вимог Податкового кодексу України (Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI).

Таблиця 3. Частка первісної вартості, що відшкодовується за відповідний період експлуатації об'єкта за методом зменшення залишкової вартості*

Ліквідаційна вартість об'єкта, % до первісної вартості	1-й рік	2 роки	3 роки	5 років	8 років
0	100,0				
0,01	60,2	84,2	93,7	99,0	99,9
1	37,3	60,8	75,6	90,9	98,5
2	33,0	55,4	70,5	87,6	97,6
3	30,5	52,0	67,1	85,2	96,9
4	28,7	49,4	64,5	83,3	96,2
5	27,2	47,4	62,4	81,7	95,7
7	25,1	44,4	59,1	79,1	94,7
10	22,9	41,0	55,4	76,0	93,5
15	20,3	37,1	51,1	72,1	91,9
20	18,6	34,4	47,9	69,1	90,5
25	17,3	32,3	45,4	66,7	89,3

* На прикладі основного засобу з установленим корисним терміном його експлуатації 10 років.

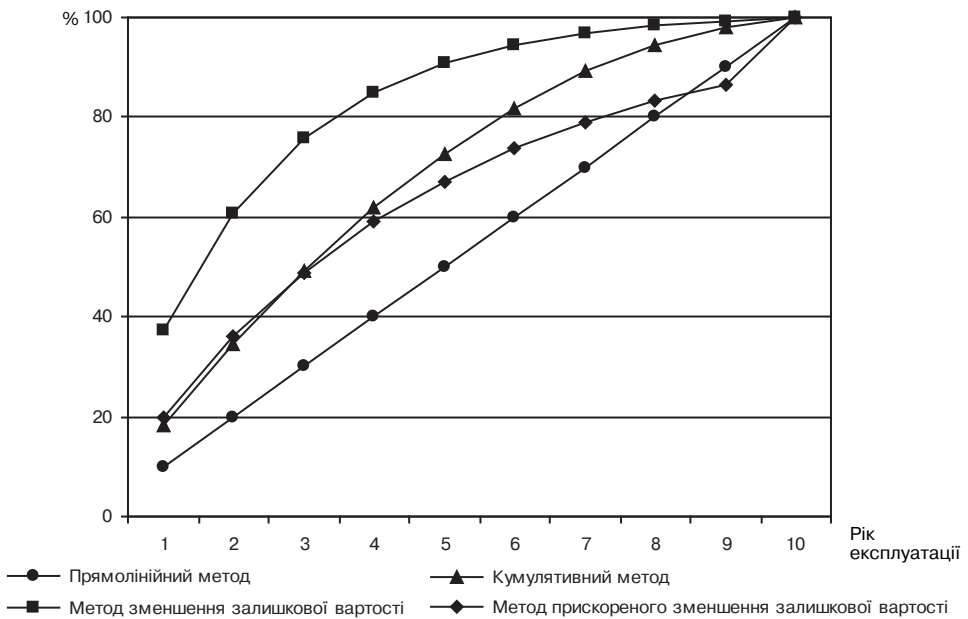
Джерело: розраховано автором відповідно до вимог Податкового кодексу України (Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI).

Як видно з табл. 3, якщо ліквідаційна вартість об'єкта не визначена (дорівнює нулю), його буде амортизовано протягом одного року. Передбачені Податковим кодексом обмеження в частині мінімальних термінів експлуатації основних засобів і відповідно термінів нарахування амортизації не можуть істотно вплинути на реальний термін перенесення вартості об'єкта на витрати. За встановленої

величини ліквідаційної вартості основного засобу на рівні 0,01 % від первісної 99 % вартості буде перенесено на витрати за перших п'ять років, а решта (1 %) — за останніх п'ять років. Зі зростанням величини ліквідаційної вартості цей ефект зменшується, при цьому реальні терміни амортизації основних засобів залишаються доволі короткими.

Негативно оцінюємо й можливість застосування даного методу в бухгалтерському обліку — це шлях до штучного (за певних умов) завищення витрат, а отже, цін і прибутків окремих осіб.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості, хоча й названий на кшталт попереднього, зменшення залишкової вартості, жодною мірою з ним не пов'язаний, до того ж у ряді випадків не забезпечує швидшої порівняно з ним амортизації об'єктів. На рис. 1 зображено результати застосування прямолінійного та групи прискорених методів нарахування амортизації.



Джерело: розраховано автором відповідно до вимог Податкового кодексу України (Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI).

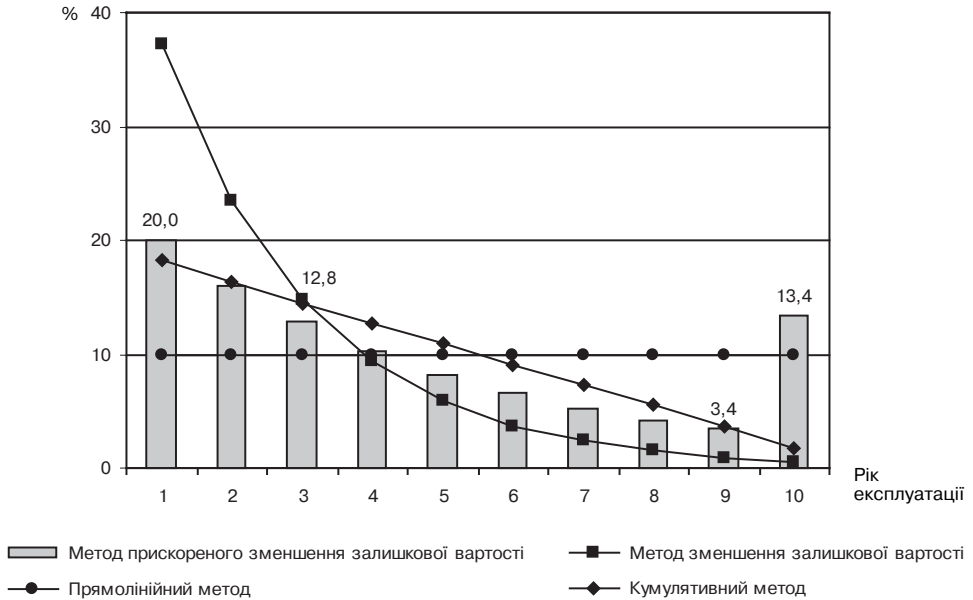
Рис. 1. Накопичена амортизація основного засобу при використанні різних методів нарахування амортизації, % до вартості, що амортизується (на прикладі основного засобу з установленим корисним терміном його експлуатації 10 років та ліквідаційною вартістю, визначеною в розмірі 1 % від первісної вартості)

Як бачимо, найвищі темпи перенесення вартості основних засобів на витрати забезпечує застосування методу зменшення залишкової вартості. Цей висновок відповідатиме дійсності в усіх випадках, коли ліквідаційна вартість об'єкта

буде встановлена на рівні, що не перевищуватиме 17 % від первісної вартості об'єкта. З подальшим (понад 17 %) зростанням величини ліквідаційної вартості основного засобу найшвидшу серед порівнюваних методів амортизацію забезпечить метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Слід зазначити: незважаючи на те, що метод зменшення залишкової вартості обумовлює часто необґрунтовано швидке перенесення вартості основних засобів на витрати, жодних обмежень щодо його використання не передбачено. І це при тому, що подібні обмеження існують щодо іншого, значно помірнішого за результатами застосування, методу — прискореного зменшення залишкової вартості: його дозволено використовувати лише стосовно двох груп основних засобів — машин і обладнання та транспортних засобів.

У будь-якому разі застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості слід обмежити й самим платникам податку через невинновано завищену суму амортизації, яка припадає на останній рік експлуатації об'єкта (рис. 2).



Джерело: розраховано автором відповідно до вимог Податкового кодексу України (Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI).

Рис. 2. Величина щорічної амортизації основного засобу при використанні різних методів нарахування амортизації, % до вартості, що амортизується (на прикладі основного засобу з установленим корисним терміном його експлуатації 10 років та ліквідаційною вартістю, визначеною в розмірі 1 % від первісної вартості)

Як видно з рисунка, тоді як за прямолінійним методом річна сума амортизації лишається незмінною протягом усього терміну експлуатації об'єкта, за двома

прискореними методами — кумулятивним та зменшення залишкової вартості — сума амортизації за останній рік є логічно найменшою за всі роки експлуатації, а за методом прискореного зменшення залишкової вартості вона перебуває на рівні перших років використання об'єкта, що, безумовно, не відповідає сутності прискореної амортизації.

Незважаючи на досить істотне наближення механізму нарахування амортизації з метою визначення податку на прибуток до правил, застосовуваних у бухгалтерському обліку, їх повної тотожності досягти не вдалося з таких основних причин:

- як і раніше, в податковому обліку не підлягають амортизації невикористані та безкоштовно отримані, за деякими винятками, основні засоби, тоді як у бухгалтерському обліку їх амортизують у загальному порядку;

- в податковому обліку залишено норму, згідно з якою витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення основних засобів у межах 10 % сукупної балансової вартості основних засобів включаються до складу витрат, а понад цей ліміт — підлягають амортизації. Натомість у бухгалтерському обліку до витрат дозволено зараховувати виключно ті з них, що здійснені з метою підтримання об'єктів у робочому стані, а будь-які витрати, що передбачають збільшення майбутніх економічних вигід, очікуваних від використання об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція), збільшують їх первісну вартість та підлягають амортизації;

- непорівнянні передумови проведення переоцінки основних засобів: підвищення індексом споживчих цін рівня 11 % згідно із правилами податкового обліку та відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості більш ніж на 10 % відповідно до правил бухгалтерського обліку;

- довільне визначення вартісного критерію предметів, що включаються до групи малоцінних необоротних матеріальних активів, у бухгалтерському обліку та чітко регламентоване (до 1000 грн у 2011 р. та 2500 грн із 2012-го) в податковому обліку;

- встановлення мінімальних термінів експлуатації та нарахування амортизації за об'єктами основних засобів для цілей податкового обліку без застосування подібних обмежень у бухгалтерському обліку;

- передбачені обмеження на використання методу прискореного зменшення залишкової вартості в податковому обліку без запровадження аналогічних обмежень для цілей бухгалтерського обліку.

За результатами проведеного дослідження доходимо таких висновків:

1. Кардинальна зміна механізму нарахування амортизації для визначення оподаткованого прибутку, запроваджена Податковим кодексом, його наближення до вимог бухгалтерського обліку означає визнання та приєднання України до найкращих стандартів світової практики в частині формування політики оновлення засобів праці (здійснення реальних інвестицій).

2. Відмова від нарахування амортизації за методом спадного залишку та перехід до застосування нових методів нарахування амортизації сприятиме своєчасному

відшкодуванню вартості основних засобів, що задіяні у виробничому процесі, та формуванню джерела коштів для їх оновлення.

3. Завдяки наданню суб'єктам оподаткування права застосовувати методи прискореної амортизації вони зможуть скористатися ефектом податкової економії: суми відстроченого податку на прибуток стануть для підприємств додатковим безоплатним джерелом фінансування їхньої діяльності та передумовою подальшого зростання.

4. Попри істотне вдосконалення чинного механізму нарахування амортизації йому притаманні такі основні недоліки:

- амортизації не підлягає частина невикористаних основних засобів підприємств, що не дає змоги створювати джерело коштів для їх подальшого оновлення;
- порядок індексації вартості основних засобів не забезпечує формування їх реальної відновної вартості та веде до заниження сум амортизаційних відрахувань;
- істотне зближення механізмів нарахування амортизації для визначення оподатковуваного прибутку та формування фінансової звітності не забезпечило їх повної тотожності, а отже й надалі потрібне ведення двох окремих видів обліку — бухгалтерського та податкового;

- застосування недосконалої формули для розрахунку суми амортизації за методом зменшення залишкової вартості може призвести до необґрунтовано швидкого перенесення вартості основних засобів на витрати та відповідного заниження суми податку на прибуток.

З огляду на зазначене подальше вдосконалення механізму нарахування амортизації для цілей податкового обліку має здійснюватися за такими напрямками:

- запровадження вимоги цільового (на інвестиційні цілі) використання тимчасово вивільнених із-під оподаткування коштів у разі застосування суб'єктами оподаткування прискорених методів амортизації;

- відмова від застосування методів зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості через притаманні їм недоліки й можливість використання їх суб'єктами господарювання в корисливих цілях;

- забезпечення своєчасної індексації вартості основних засобів виходячи з їх поточної справедливої вартості згідно із правилами, що застосовуються в бухгалтерському обліку;

- надання права суб'єктам оподаткування нараховувати амортизацію по основних засобах невикористаної сфери принаймні за прямолінійним методом нарахування амортизації;

- забезпечення подальшого зближення податкового й бухгалтерського обліку нарахування амортизації за визначеними вище позиціями невідповідності.