

Юшко С.В.

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

АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ФОНДІВ У ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ: КРИТИЧНИЙ ПОГЛЯД НА ПРОБЛЕМУ

Визначено роль амортизаційних відрахувань як джерела інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання, досліджено механізм нарахування амортизації згідно з вимогами Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Визначено недоліки механізму нарахування амортизації, запропоновано шляхи його вдосконалення.

The author determines the role of depreciation as a source of investment activity of economic subjects; investigates the mechanism of charging amortization in obedience to the requirements of Law of Ukraine "About taxation of income of enterprises"; and shows the drawbacks incident to tax depreciation and offers the ways for its improvement.

Починаючи з липня 1997 року підприємства — платники податку на прибуток окрім бухгалтерського здійснюють ще й податковий облік нарахування амортизації. Визначена при цьому сума амортизації застосовується при розрахунку величини оподаткованого прибутку й суми податку на прибуток. І хоча порядок нарахування амортизації в податковому обліку є чинним понад 10 років, дискусії між науковцями, практиками і представниками податкових органів з приводу його обґрунтованості й доцільності застосування не припиняються й сьогодні.

Проблеми нарахування амортизації в аспекті створення джерела коштів для оновлення зношених засобів праці, формування ефективної амортизаційної політики підприємств входять до кола наукових інтересів багатьох учених. Цій проблематиці, зокрема, присвячено праці вітчизняних науковців А. Безуглого, Ю. Іванова, В. Мельника, М. Недашківського, Т. Підлісецького, В. Савчука, А. Соколовської, А. Фукса, В. Хмелевського та інших. Автори 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 методів нарахування амортизації.

Основними завданнями статті є дослідження економічної природи амортизації, визначення передумов перетворення нарахованих сум амортизації на джерело коштів для вчасного й повного відтворення вартості зношених засобів праці підприємства, вивчення механізму нарахування амортизації в податковому

обліку, висвітлення притаманних йому недоліків та обґрунтування основних напрямів його вдосконалення.

Порядок нарахування амортизації щодо основних засобів (основних фондів) регулюється двома нормативними документами:

— Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 “Основні засоби” (П(С)БО № 7)¹;

— Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”².

Вимоги П(С)БО № 7 регламентують порядок нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, а стаття 8 зазначеного Закону дає змогу визначити амортизацію основних фондів, сума якої застосовуватиметься при розрахунку величини оподаткованого прибутку (власне, зменшить об’єкт оподаткування).

Обов’язок подвійного обліку амортизаційних відрахувань покладається лише на осіб — платників податку на прибуток, решта суб’єктів господарювання нараховують амортизацію тільки згідно з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку.

Економічний зміст амортизації, яку нараховують у бухгалтерському обліку, полягає в поступовому перенесенні (списанні) вартості об’єктів основних засобів на витрати підприємства. П(С)БО № 7 передбачає п’ять методів нарахування амортизації: прямолінійний, виробничий і три прискорених методи (зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості й кумулятивний). Крім того, підприємствам дозволено застосовувати норми й методи нарахування амортизації, визначені податковим законодавством.

Попри існування такої кількості методів їх застосування не дає змоги вирішити головне питання — формування реального джерела коштів для оновлення засобів (здійснення інвестицій). Це пов’язано з тим, що сам механізм нарахування амортизації — це лише технічний процес включення частки вартості основних засобів до витрат підприємства. Для того щоб визначені в обліку суми амортизаційних відрахувань стали реальним джерелом відшкодування вартості основних засобів, потрібно, щоб виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) покрила, принаймні, понесені підприємством витрати.

За підсумками роботи сільськогосподарських підприємств у 1997—1999 роках рівень їхньої рентабельності становив відповідно –22,7, –26,9 та –20,2 %³. Це означає, що здійснені витрати було відшкодовано відповідно на 77,3, 73,1 та 79,8 %. На сьогодні при загальному позитивному значенні фінансового результату діяльності

¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 “Основні засоби”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. — <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

² Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону України від 22.05.1997 № 283/97-ВР). — <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

³ Статистичний щорічник “Сільське господарство України” за 2001 рік / Під заг. керівництвом Ю.М. Остапчука. — К.: Держкомстат України, 2002. — 285 с.

підприємств є такі, що зазнають збитків. Так, від'ємне значення фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування за підсумками 2007 року мають 32,5 % підприємств, а за період січень — серпень 2008 року — 32,4 % відповідно⁴. За цих умов реалії відтворення основних фондів на таких підприємствах не викликають оптимізму.

Взагалі можливість підприємця відшкодувати свої витрати ціною залежить від того, яким є ринок — конкурентним або неконкурентним, та від еластичності попиту і пропозиції на відповідну продукцію. Іншими словами, коли суб'єкт господарювання реалізує товари (роботи, послуги) за цінами, встановленими як фіксована надбавка до собівартості, тоді обрання прискореного методу нарахування амортизації набуває реального змісту: за більшої амортизації більшою буде й виручка, а отже, фінансові результати діяльності підприємства і навпаки.

Якщо ж формування ціни на товари (роботи, послуги) здійснюється виключно на ринку (не залежить від волі окремого суб'єкта господарювання), то маніпулювати з методами нарахування амортизації недоцільно — за будь-яких витрат виручка буде незмінною, такими ж будуть і реальні фінансові результати. Щодо фінансового результату, відображеного у звітності, то за більшої амортизації він зменшиться, за меншої — відповідно буде більшим. Однак йдеться лише про “паперовий” фінансовий результат. Реальних переваг (втрат) від його зростання (зменшення) підприємство не одержує (не несе), хіба що за кращих показників звітності виглядає привабливішим для потенційних інвесторів, кредиторів, акціонерів тощо.

Зовсім іншого змісту прискорена амортизація набуває у цивілізованих країнах, де її застосування — прямий шлях до зменшення величини оподаткованого прибутку, а отже, податку на прибуток. Фактично — це одна з істотних пільг щодо цього податку, яка дає змогу заощаджувати кошти для інвестицій⁵. В Україні нарахована амортизація теж зменшує суму оподаткованого прибутку, що правда до уваги береться амортизація, нарахована згідно з вимогами податкового, а не бухгалтерського обліку.

Зупинимось на основних моментах нарахування амортизації в податковому обліку.

Амортизації в податковому обліку підлягають матеріальні цінності, які призначаються для використання в господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів із дати введення в експлуатацію цих матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом. На відміну від бухгалтерського обліку невиробничі та безкоштовно одержані основні фонди

⁴ Дані офіційного сайту Міністерства статистики України. — <http://www.ukrstat.gov.ua>

⁵ Савчук В.П. Управление финансами предприятия. — М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2003. — С. 30.

амортизації не підлягають. Джерело коштів для їх оновлення (подальшої заміни) не створюється, відповідно примарними є й перспективи розвитку соціально-культурної сфери підприємств.

Для нарахування амортизації застосовують сім ставок, диференційованих за двома критеріями: групи основних фондів (4 групи) та терміни здійснення витрат на придбання (спорудження, поліпшення) основних фондів (до 01.01.2004 або після 01.01.2004). Недоліком цього є те, що все різноманіття основних фондів підприємств штучно втиснуто в рамки чотирьох груп. Тож опинилися в одній групі та за однаковими нормами підлягають амортизації основні фонди, що мають різні якісні характеристики та є неспівставними за строками служби. Покажемо це на прикладі (табл. 1).

Таблиця 1. Приблизний перелік об'єктів окремих груп основних фондів

Об'єкт основних фондів	Термін служби, років	Група фондів
Будівлі висотні, особливо капітальні	250	1
Будівлі одноповерхові із залізобетонними й металевими каркасами	83	
Резервуари металеві для зберігання нафтопродуктів	20	
Сараї для утримання тварин і худоби	12	
Будівлі мобільні металеві	10	
Капітальні витрати на поліпшення земель	8,3	
Меблі	10	2
Легкові автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна від 1,8 до 3,5 л	9	
Легкові автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна до 1,2 л	5,5	3
Лінії електропередач на металевих опорах	50	
Металоріжучі станки	20	
Зернозбиральні комбайни	10	
Трактори гусеничні загального призначення	8	
Трактори лісотехнічні	5	

Джерело: Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР: Постановление СМ СССР от 22.10.1990 № 1072. — <http://www.zakon.kuban.ru/private4/ena01072.htm>; Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону України від 22.05.1997 № 283/97-ВР). — <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

Як бачимо, наприклад, до групи 1 потрапили та за однією нормою амортизуються фонди з терміном служби 10, 20 і 250 років. Те саме стосується й інших груп основних фондів. Отже, податкове законодавство створює нерівні передумови для оновлення основних фондів підприємств: для окремих фондів (груп фондів) чинні норми амортизації виявляються завищеними, для інших — реальними або заниженими.

Застосований у податковому обліку порядок нарахування амортизації, на перший погляд, є прискореним: у початкові періоди експлуатації основних фондів

сума амортизаційних відрахувань є відносно більшою. Однак чинні ставки амортизації застосовують до залишкової вартості основних фондів. У результаті загальний термін перенесення вартості основного капіталу на вироблену продукцію продовжується. Як наслідок, метод спадного залишку не забезпечує повного перенесення вартості основних фондів на витрати виробництва протягом їх економічно раціонального строку служби. Отже, має місце ситуація, коли основні засоби давно не існують у фізичній формі, а амортизацію щодо них нараховують. За цих умов застосовувану методику амортизації визначати як прискорену навряд чи можна (табл. 2).

Таблиця 2. **Визначення терміну повної амортизації об'єктів груп основних фондів**

Основні фонди та норми їх амортизації	Частка первісної вартості (%), яка відшкодовується протягом:						Повна амортизація, років
	першого року	3-х років	5-ти років	10-ти років	20-ти років	50-ти років	
Група 1 (1,25 %)*	4,9	14,0	22,2	39,5	63,4	91,9	Залежить від балансової вартості об'єкта
Група 1 (2,0 %)*	7,8	21,5	33,2	55,4	80,1	98,2	
Група 2 (6,25 %)	22,8	53,9	72,5	92,4	99,4	99,9	62
Група 2 (10,0 %)	34,4	71,8	87,8	98,5	99,9	100,0	40
Група 3 (3,75 %)	14,2	36,8	53,4	78,3	95,3	99,9	101
Група 3 (6,0 %)	21,9	52,4	71,0	91,6	99,3	99,9	65
Група 4 (15,0 %)	47,8	85,8	96,1	99,8	99,9	100,0	27

* За умови нарахування амортизації до досягнення залишковою вартістю такого об'єкта нульового значення.

Джерело: розраховано автором на підставі Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Амортизація окремого об'єкта групи 1 проводиться до досягнення його залишковою вартістю суми 1700 грн, що, відповідно, впливає на термін повної амортизації об'єктів цієї групи (табл. 3).

Як видно з таблиці, чим меншою є балансова вартість об'єкта основних фондів групи 1, тим скоріше цей об'єкт буде повністю амортизовано і тим швидше підприємство одержить ефект податкової економії: так, якщо для об'єкта вартістю 10 тис. грн. од. за чинної норми амортизації 2 % період повної амортизації становить 22 роки, то для об'єкта вартістю 1 млн грн. од. він збільшується до 79 років.

Відзначимо, що у 1997 році до норм амортизації основних фондів застосовувався зменшувальний коефіцієнт 0,7, у 1998-му — 0,6, а в 1999 році спочатку суб'єктів усіх форм власності примусили 10 % амортизаційних відрахувань перераховувати до держбюджету, а з II кварталу 1999-го і до кінця 2000 року до норм амортизації знову застосовували зменшувальний коефіцієнт — тепер уже 0,8. Через це підприємства були вимушені сплачувати більші суми

Таблиця 3. Визначення терміну повної амортизації об'єктів основних фондів групи 1

Вартість об'єкта, тис. гр. од.	Повна амортизація (років) при застосуванні норми амортизації:	
	1,25 %	2,0 %
10	36	22
20	49	31
30	58	36
40	63	40
50	68	42
200	95	59
500	113	71
1000	127	79
10 000	173	108
100 000	219	136
1 000 000	265	165

Джерело: розраховано автором на підставі Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

податку на прибуток, а термін повної амортизації вартості основних фондів подовжувався.

До того ж, у 1998 році з'явився ще й податок на прибуток, отриманий за рахунок зниження згаданого вище коефіцієнта коригування норм амортизації з 0,7 до 0,6 (пізніше з 1 до 0,8). Таким чином, у результаті зниження коефіцієнта до норм амортизації підприємства були змушені, з одного боку, збільшити виплату податку на прибуток, з іншого — сплачувати додатковий податок, який не має аналогів у світовій практиці.

Облік балансової вартості основних фондів групи 1 ведеться за кожним окремим об'єктом, балансової вартості фондів груп 2, 3 і 4 — за сукупною балансовою вартістю незалежно від часу введення таких фондів в експлуатацію. Через це в разі виведення з експлуатації окремих об'єктів груп 2—4 у зв'язку з їх руйнуванням, викраденням, ліквідацією платник податку не зможе у цей момент віднести залишкову вартість фондів на валові витрати (у бухгалтерському обліку він вчинить саме так), а буде змушений продовжувати амортизувати їх у сукупній вартості фондів. Внаслідок цього амортизація нараховуватиметься на фонди, яких уже не існує, а головне — створення джерела коштів для їх заміни значно затягнеться в часі.

Відповідно до чинного порядку нарахування амортизації підприємствам дозволено застосовувати щорічну індексацію основних фондів. Коефіцієнт індексації при цьому встановлено на 10 пунктів нижче від індексу інфляції за попередній рік. Тож окрім того, що показник інфляції не відображає змін, які відбуваються з

вартістю основних фондів у часі, його ще додатково зменшено на необґрунтовані 10 %. І ще не все. З моменту набрання чинності Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” (з 1 липня 1997 року) і до 31 грудня 2002 року забезпечений у результаті індексації додатковий розмір амортизаційних відрахувань визнавався “капітальним доходом” і підлягав оподаткуванню. Фактично додатковому, і що важливо, безпідставному, оподаткуванню підлягала частина витрат підприємств. Як наслідок, проведення індексації у згаданий період не забезпечувало підприємствам ніяких податкових послаблень: з одного боку, прибуток зменшувався на суму амортизації, з іншого — збільшувався на суму капітального доходу. З 2003 року норми зазначеного Закону щодо визнання капітального доходу при проведенні індексації основних фондів було скасовано, натомість проведення індексації набуло певного сенсу.

Як видно з табл. 4, за період 1997—2002 років ціни споживчого кошику зросли майже вдвічі, проте імовірно, що підприємства не проводили при цьому індексації вартості фондів, оскільки реальної економії коштів це не забезпечувало (через вимогу законодавства одночасно визнати суму капітального доходу). Упродовж 2003—2007 років рівень інфляції перевищив необхідний мінімальний рівень (10 %) у кожному з названих років, окрім 2003-го, отже, підприємства мали право на проведення індексації. Щоправда, якщо індекс інфляції за цей час дорівнював 1,744, то значення коефіцієнта індексації фондів через існуючі обмеження — лише 1,111.

Таблиця 4. Визначення коефіцієнтів індексації вартості основних фондів

Період, роки	Індекс інфляції за період	Право на проведення індексації	Значення коефіцієнта індексації*
II півріччя 1997 року	1,046	+	—
1998	1,200	+	—
1999	1,192	+	—
2000	1,258	+	—
2001	1,061	-	—
2002	0,994	-	—
2003	1,082	-	—
2004	1,123	+	1,023
2005	1,103	+	1,003
2006	1,116	+	1,016
2007	1,166	+	1,066
1997—2002	1,985		-
2003—2007	1,744		1,111
1997—2007	3,462		1,111

* За умови доцільності його застосування.

Джерело: розраховано автором на підставі даних офіційного сайту Міністерства статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>); Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

За весь період з моменту запровадження чинного порядку нарахування амортизації співвідношення між індексом інфляції та коефіцієнтом індексації становило 3,462 проти 1,111.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження, можна зробити такі висновки.

1. Розмежування механізмів нарахування амортизації для цілей бухгалтерського й податкового обліку призвело до певного спотворення основних функцій амортизації — формування джерела для відшкодування зношених засобів праці та одержання податкової економії. Внаслідок цього управління амортизаційними відрахуваннями підприємств, які працюють на висококонкурентних ринках, є доцільним хіба що для забезпечення достовірності бухгалтерського обліку.

2. Дослідження механізму нарахування амортизації для цілей податкового обліку дало змогу виявити притаманні йому недоліки, а саме:

— амортизації не підлягає частина невиробничих фондів підприємств, що не дає змоги створювати джерело коштів для їх подальшого оновлення;

— застосовуються єдині норми амортизації для штучно визначених груп основних фондів, які мають різні якісні характеристики та є неспівставними за строками служби;

— метод спадного залишку не забезпечує повного перенесення вартості основних фондів на витрати виробництва протягом їх економічно раціонального строку служби;

— застосування групового обліку балансової вартості фондів груп 2, 3 і 4 не дає змоги вчасно списати на витрати вартість зруйнованих, викрадених чи ліквідованих основних фондів, відповідно, зтягується в часі створення джерела коштів для їх заміни;

— запроваджений порядок індексації вартості основних фондів не забезпечує формування реальної відновної вартості засобів виробництва.

Таким чином, застосований сьогодні в податковому законодавстві порядок нарахування амортизації, замість забезпечення підприємствам податкової економії та формування джерела коштів для вчасного оновлення засобів виробництва, має переважно фіскальний характер, викривляючи реальну вартість основних фондів і подовжуючи терміни їх амортизації. Відповідно механізм нарахування амортизації повинен бути терміново переглянутий. Ідеальним варіантом при цьому була б відмова від подвійного обліку амортизаційних відрахувань та використання при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств сум амортизації, нарахованої в бухгалтерському обліку, скоригованої певним чином для цілей оподаткування.

Щодо вдосконалення існуючого механізму податкової амортизації, то основними його напрямками, на думку автора, мають стати такі.

1. Перехід до нарахування амортизації виключно пооб'єктно за групами основних фондів, сформованими виходячи з реальних термінів корисного

використання об'єктів відповідної групи. Так зроблено, зокрема, у США, де всі основні засоби розбито на класи зі строками використання 3, 5, 7, 10, 20, 27,5 і 31,5 років⁶. У цьому разі основні фонди, які мають однаковий чи схожий строк служби, амортизуватимуться за однаковими нормами.

2. Відмова від нарахування амортизації методом спадного залишку та запровадження як базового прямолінійного методу з установленням норми амортизації виходячи з реального строку служби об'єктів групи.

3. Надання можливості підприємствам застосовувати прискорену амортизацію шляхом використання, наприклад, кумулятивного методу, описаного у П(С)БО № 7 “Основні засоби” за умови забезпечення цільового (на інвестиційні цілі) використання тимчасово звільнених від оподаткування коштів.

4. Забезпечення вчасної індексації вартості основних фондів виходячи з їх поточної справедливої вартості та застосування норм амортизації щодо відновної вартості незамортизованої частини об'єктів.

5. Надання права суб'єктам оподаткування нараховувати амортизацію щодо основних фондів невиробничої сфери принаймні прямолінійним методом.

⁶ Савчук В.П. Зазнач. праця. — С. 29.