

О. Ю. Литова,
аспірант, Дніпропетровський університет економіки та права

ЕКОНОМІЧНИЙ ЕФЕКТ АМОРТИЗАЦІЇ

У роботі проведено дослідження економічного ефекту від різниці методик нарахування амортизаційних нарахувань в бухгалтерському та податковому обліку. Виявлені проблеми, спричинені існуючим механізмом нарахування амортизації згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств". Запропонований комплекс заходів із покращення існуючої амортизаційної політики в Україні.

The article examines the economic effect that arises because of the difference between financial and fiscal accounting methodology of amortization. The problems stipulated by calculation of amortization in fiscal accounting are revealed. A number of actions aimed at improving current amortization policy in Ukraine are offered.

Ключові слова: амортизація, економічний ефект, інвестиції, основні засоби, ремонт.

ВСТУП

На сьогоднішній день власні фінансові ресурси є ключовим джерелом фінансування інвестицій в основний капітал підприємств України — за 6 місяців 2008 р. вони склали 49 335,7 млн грн., або 60,5% інвестицій в основний капітал в Україні. Амортизаційні відрахування не грають значної ролі у власних фінансових ресурсах — за відповідний період на них припало 8 117,2 млн грн., що складає 16,5% від загального обсягу власних коштів та 9,95% загального обсягу інвестицій в основний капітал. Зниження ролі амортизації у відновлювальних процесах підприємств спричинене наслідками неефективної амортизаційної політики, що провадилася в Українській РСР, гіперінфляцією 1992—1995 рр. та неефективною індексацією вартості основних засобів, низькою нормою накопичень та заощаджень в Україні, вилученням 10—25% амортизаційних відрахувань у державних підприємств до Державного бюджету України та спеціалізованих фондів протягом 1992—1999 рр., переважно фіскальним характером податкової політики. Крім того, в Україні не провадяться систематичні дослідження, направлені на формування єдиної амортизаційної політики держави, не виконуються опрацювання стосовно визначення строків експлуатації основних засобів, методів обчислення амортизаційних відрахувань. Відповідно залишається гострою проблема відновлення виробничого потенціалу українських підприємств через щорічне збільшення ступеню зносу основних засобів на 1—2%, в результаті чого він в цілому по економіці у 2007 р. склав 52,6%, в промисловості — 59%, а в окремих галузях промисловості — хімічна та нафтохімічна промисловість, виробництво олії та тваринних жирів, виробництво транспортних засобів та устаткування — перевищив 70%.

Економічна криза, яка розпочалася в Україні восени 2008 р., призвела не тільки до значного спаду виробництва, а й до заморожування інвестиційних проектів підприємств та їх неспроможності виконувати свої зо-

бов'язання по обслуговуванню боргів через падіння доходів, неможливість отримання банківських кредитів та високу вартість їх залучення, значні курсові ризики. Відповідно, зростає роль власних джерел інвестиційних ресурсів, особливо амортизаційних відрахувань.

Проблемам формування та використання амортизації як джерела інвестицій в основний капітал присвячено багато робіт українських вчених. Г. Б. Асмолова досліджує напрями удосконалення амортизаційного механізму регулювання відтворення основних виробничих фондів підприємства. В. Й. Бакай розкриває основні напрями розвитку та удосконалення амортизаційної політики підприємства, пропонує методіку визначення оптимального терміну амортизації основних фондів на промислових підприємствах. Н. М. Ваніна висвітлює адаптацію механізму амортизації основного капіталу до особливостей перехідної економіки. Н. О. Дугієнко досліджує напрями підвищення ефективності амортизаційної політики на державному рівні. О. В. Кленін удосконалює механізм відновлення основного капіталу промислових підприємств. Г. В. Кулінченко вивчає напрями удосконалення механізму оподаткування для активізації інвестиційних процесів в Україні. Л. В. Левченко розглядає амортизаційну політику на регіональному рівні. Недостатнє висвітлення отримало дослідження економічного ефекту від різниці в сумах нарахованої амортизації згідно з бухгалтерським та податковим обліком; відсутні дослідження законопроектів щодо удосконалення амортизації як джерела інвестиційних ресурсів підприємств.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Ціллю дослідження є висвітлення економічного ефекту від різниці в методології нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку та його вплив на інвестиції в основний капітал підприємств в Україні.

Основні задачі дослідження — розкриття сутності

та значення економічного ефекту від різниці в сумах нарахованої амортизації згідно з бухгалтерським та податковим обліком; виявлення проблем, спричинених існуючими механізмами нарахування амортизації згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств"; пропозиція комплексу заходів із покращення існуючої амортизаційної політики в Україні.

РЕЗУЛЬТАТИ

Як зазначає "Концепція амортизаційної політики", затверджена Указом Президента України від 07.03.2001 р. № 169/2001 [1], в Україні існує практика розділення нарахування амортизаційних відрахувань відповідно до ролей, що виконуються ними. Економічна роль амортизаційних відрахувань полягає у фактичному відновленні діючих основних фондів; відповідні амортизаційні відрахування (економічна амортизація) відображають реальне знецінення основного капіталу в процесі виробництва та надання послуг і відносяться на витрати діяльності суб'єктів господарювання. Податкова роль амортизації полягає у фінансовому відшкодуванні за рахунок зменшення оподаткованого прибутку на суму амортизаційних відрахувань (податкова амортизація) та отримання податкової знижки.

На сьогоднішній день в Україні амортизація основних засобів може нараховуватися із застосуванням наступних методів (п. 26 П(С)БО "Основні засоби" [3, стор. 91—92]: прямолінійного; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого. Окрім цього, підприємствам надана можливість застосовувати норми на методи нарахування амортизації основних засобів податкового законодавства.

Відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [2] амортизаційні відрахування в податковому обліку нараховуються за наступними формулами:

$$A = B(a) \cdot T_A (1),$$

де A — сума амортизаційних відрахувань в розрахунковому кварталі;

$B(a)$ — балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу;

T_A — ставка амортизаційних відрахувань за квартал;

$$B(a) = B(a-1) + P(a-1) - V(a-1) - A(a-1) (2),$$

де $B(a-1)$ — балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому;

$P(a-1)$ — сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$V(a-1)$ — сума відокремлених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$A(a-1)$ — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

Різниця цілей, методик, строків нарахування амортизаційних відрахувань з позиції бухгалтерського обліку

та оподаткування призводить до того, що суми амортизаційних відрахувань у бухгалтерському обліку окрім деяких випадків, ніколи не збігатиметься із сумами амортизаційних відрахувань, розрахованих відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Основні причини виникнення розбіжностей амортизаційних відрахувань, розрахованих в податковому та бухгалтерському обліку, наступні [4]:

— відмінні цілі нарахування економічних та податкових амортизаційних відрахувань;

— різниця у визначенні об'єктів нарахування амортизаційних відрахувань, розбіжність критеріїв віднесення матеріальних цінностей до складу об'єктів основних засобів у податковому та бухгалтерському обліку;

— розбіжність розміру вартості об'єктів амортизації у податковому та бухгалтерському обліку;

— різниця причин вибуття основних засобів;

— розбіжність у відображенні в обліку витрат з поліпшення та експлуатації основних засобів;

— диференціація порядку, методик, строків та періодичності нарахування амортизації у податковому та бухгалтерському обліку.

В результаті має місце різниця сум нарахованих амортизаційних відрахувань в податковому та бухгалтерському обліках. Різниця між сумами амортизаційних відрахувань у податковому та бухгалтерському обліку має економічний ефект, який є важливим інструментом регулювання процесів відновлення підприємств, їх інвестиційної активності, оскільки він впливає на формування грошових коштів, які залишаються в розпорядженні підприємств, дозволяє протягом короткого періоду часу сформувати фонди фінансових ресурсів, необхідні для інвестування. Відповідно до "Концепції амортизаційної політики" [1] існуюча державна амортизаційна політика має покращити фінансові результати господарювання суб'єктів господарської діяльності; створити умови для формування додаткових інвестиційних ресурсів суб'єктів господарювання; сформувати бази даних для об'єктивної оцінки параметрів руху основного капіталу, які необхідні для розробки прогнозів і програм економічного та соціального розвитку.

Розглянемо більш детально економічний ефект, який досягається різницею в нарахування амортизації відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Для цього уведемо наступні припущення.

1. На підприємстві існує 7 (сім) основних засобів, кожне вартістю 100 000 грн., усі вони використовуються у господарській діяльності, відповідно, підлягають нарахуванню амортизації відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Три з них були введені до експлуатації до 01.01.2004 р., в результаті на підприємстві формується 4 групи основних фондів, в 3-х з них по 2 підгрупи — до та після 01.01.2004 р. Кожна з них сформована одним основним засобом.

2. Податок на додану вартість, сплачений під час купівлі основного засобу, увійшов до складу податкового кредиту в бухгалтерському обліку та вилучений відповідно з первісної вартості основного засобу в податковому обліку; інших витрат, пов'язаних з монтажем, налагодкою та інших витрат, немає. У результаті первісна вартість, що підлягає амортизації в податковому та бух-

галтерському обліку, однакова.

3. Всі основні засоби були куплені та введені в експлуатацію у 3-му місяці кварталу, відповідно до амортизації буде нараховуватися з першого місяця наступного кварталу.

4. Протягом періоду, що розглядається нами, підприємство більше не придбало та не продавало основних засобів, тобто в групах залишалось по одному основному засобу до кінця строку амортизації.

5. Протягом періоду дослідження ремонтні — поточний та капітальний — основних засобів не проводилися.

6. Всі основні засоби використовуються в господарській діяльності підприємства протягом усього строку амортизації.

7. Основні засоби 1-ї групи амортизуються в податковому обліку до досягнення ними 1 700,00 грн., в подальшому залишкова сума (1 700,00 грн. та менше) списується за інші витрати господарської діяльності.

8. Індикація в податковому обліку та переоцінка основних засобів в бухгалтерському обліку не виконуються.

9. Після списання в бухгалтерському обліку основний засіб продовжує амортизуватися в податковому обліку.

У подальшому ми поступово відмовимося від ряду припущень.

Відповідно до наших припущень формула (2) спрощиться до наступної формули (3):

$$B(a) = B(a-1) - A(a-1) \quad (3).$$

Формула (3) дозволяє нам дослідити виключно податкову амортизацію.

Накопичення амортизаційних відрахувань у податковому обліку відбуватиметься за наступною формулою:

$$\sum A = A_1 + A_2 + A_3 + \dots + A_n = B_1 T_A + B_2 T_A + B_3 T_A + \dots + B_n T_A \quad (4).$$

де n — кількість кварталів, протягом яких нараховується амортизація;

A_n — сума амортизації за відповідний квартал;

B_n — балансова вартість відповідної групи основних фондів (в нашому випадку, відповідного основного засобу) на початок кварталу, в якому нараховується амортизація.

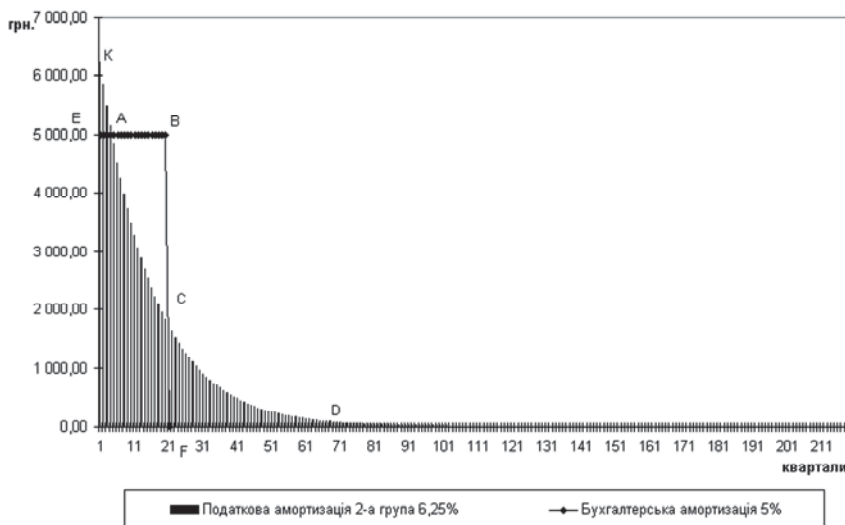


Рис. 1. Динаміка амортизації в бухгалтерському та податковому обліку основного засобу вартістю 100 000 грн.

З формули (3) видно, що

$$B_2 = B_1 - A_1 = B_1 - B_1 T_A = B_1 (1 - T_A)$$

$$B_3 = B_2 - A_2 = B_2 - B_2 T_A = B_1 (1 - T_A) - B_1 (1 - T_A)$$

$$T_A = B_1 (1 - T_A) (1 - T_A) = B_1 (1 - T_A)^2$$

$$B_n = B_{n-1} - B_{n-1} T_A = B_1 (1 - T_A)^{n-1}$$

Відповідно, формула (4) матиме вигляд:

$$\sum A = B_1 T_A (1 + (1 - T_A) + (1 - T_A)^2 + \dots + (1 - T_A)^{n-1}) \quad (5).$$

Як видно з формули (5), податкова амортизація безпосередньо залежить від первісної вартості об'єкта основних виробничих фондів та квартальної норми амортизаційних відрахувань.

Економічний ефект, який досягається різницею методик нарахування амортизаційних відрахувань в податковому та бухгалтерському обліку, можна розглядати як сукупність ефектів від різниць нарахування амортизації на:

- первісну вартість основних засобів;
- вартість капітальних ремонтів;
- вартість поточних ремонтів.

Економічний ефект від амортизації вартості придбаних основних засобів. Розглянемо детальніше амортизацію одного об'єкта — основного засобу 2-ї групи з нормою амортизації 6,25% в квартал. Припустимо, що в бухгалтерському обліку амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу (цей метод простий у застосуванні, при проведенні розрахунків, саме тому ми беремо його для розгляду). Оскільки друга група складається переважно з автомобільного транспорту, побутових електронних, оптичних, електромеханічних приладів та інструментів, ми можемо взяти строк експлуатації 5 років або 5 \cdot 4 = 20 кварталів (у якості аргументу можна додати, що це обладнання вже було в експлуатації, тому великий строк використання та нарахування амортизаційних відрахувань використовувати не доцільно). Відповідно, річна ставка складатиме 100% / 5 = 20%, а квартальна — 5%.

Нанесемо динаміку бухгалтерської та податкової амортизації на один графік (рис. 1). Зазначимо, що на горизонтальній осі відображені квартали нарахування амортизації, а на вертикальній осі — безпосередньо суми амортизаційних відрахувань.

Розглянемо отримані дані. Як видно з рис. 1, в динаміці амортизаційних відрахувань існує 3 принципових ситуації:

- податкова амортизація перевищує бухгалтерську (область ЕКА);
- бухгалтерська амортизація перевищує податкову (область АВС);
- існує податкова амортизація, а бухгалтерська амортизація відсутня (область СFD).

Область ЕКА відображає період часу (в нашому випадку це перші чотири квартали або перший рік експлуатації), коли податкова амортизація перевищує бухгалтерську. Тобто в податковому обліку до зменшення оподаткованого прибутку йде більша сума амортизаційних відрахувань, аніж в бухгалтерському, в результаті відбувається зменшення по-

датку на прибуток, що підлягає сплаті до державного бюджету. Для підприємства це означає збільшення суми оборотних коштів, які залишаються в його розпорядженні.

За 4 квартали виникає протилежна ситуація — сума амортизаційних відрахувань у бухгалтерському обліку перевищує суму амортизаційних відрахувань в податковому обліку — в нашому випадку це область АВС — і ця ситуація триває до кінця експлуатації основного засобу. З рис. 1 видно, що перевищення бухгалтерської амортизації над податковою сягає значних розмірів. Результатом цієї ситуації є завищення суми податку на прибуток, що призводить до вимивання оборотних засобів підприємства, ми б зазначили, амортизаційних відрахувань.

Існує 3-я область CFD, в якій основний засіб в бухгалтерському обліку ліквідується, а в податковому обліку продовжується його експлуатація (це характерно 2-ї, 3-ї та 4-ї груп, стосовно основних фондів 1-ї групи, то основний засіб групи ліквідується, а різниця між вартістю продажу або ліквідації та залишковою балансовою вартістю основного засобу відноситься до доходів, якщо вона додатна, або на витрати, якщо вона від'ємна). У цьому випадку підприємство не матиме амортизаційних відрахувань у бухгалтерському обліку, але вони будуть у податковому обліку.

Ефект від податкової економії необхідно визначати, враховуючи вартість грошей у часі. Адаже увесь цей час підприємства могли доволі швидко акумулювати кошти та або використовувати їх у власних інвестиціях, або зменшити суми боргових коштів, які воно залучає. Тому вартість грошей у часі j можна, на наш погляд, розглядати, порівнюючи з вартістю коштів на депозитах (у випадку, коли у підприємства немає цікавих інвестиційних проектів і воно може розташувати тимчасово вільні кошти на депозиті) чи за рентабельністю цікавих для нього інвестиційних проектів, в які воно може вкласти кошти, якщо вони є, чи за вартістю позикових коштів, які підприємство змушене залучати у зв'язку із обмеженістю власних обігових коштів.

Таким чином, в найбільш загальному вигляді економічний ефект від різниці податкового та бухгалтерського обліку в Україні за 1 (один) період для 1-го (одного) основного засобу матиме наступний вигляд:

$$\Delta A_{OCi} = (A_{бух OCi} - A_{нал OCi}) \cdot T \quad (6),$$

де ΔA_{OCi} — економічний ефект від різниці в методиці нарахування податкової та бухгалтерської амортизації для i -го основного засобу;

$A_{бух OCi}$ — сума амортизаційних відрахувань, нарахована згідно з бухгалтерським обліком;

$A_{нал OCi}$ — сума амортизаційних відрахувань, нарахована згідно з податковим обліком.

T — ставка податку на прибуток.

Економічний ефект може мати наступні знаки:

"+" — бухгалтерська амортизація більша за податкову, отже це чисті втрати підприємства та чистий виграш держави;

"-" — бухгалтерська амортизація менша податкової, відповідно, це чистий виграш підприємства та втрата держави;

"0" — бухгалтерська та податкова амортизація збігаються, ця ситуація можлива лише за умови використання однакових методик обліку, немає ні втрат, ні виграшу для держави та підприємства.

Протягом даного періоду часу підприємство має в своєму розпорядженні певну кількість основних засобів, тому формула матиме наступний вигляд:

$$\sum_{i=1}^n \Delta A_{OCi} = \sum_{i=1}^n (A_{бух OCi} - A_{нал OCi}) \cdot T \quad (7).$$

Цей ефект матиме місце протягом всього періоду функціонування основних засобів, а ми розглянули лише один квартал, тому формула має бути перетворена відповідно:

$$\sum_{z=1}^m \sum_{i=1}^n \Delta A_{OCiz} = \sum_{z=1}^m \sum_{i=1}^n (A_{бух OCiz} - A_{нал OCiz}) \cdot T \quad (8).$$

Необхідно зазначити, що за весь період функціонування i -го основного засобу економічний ефект (за умови збігу первісних вартостей в податковому та бухгалтерському обліку) дорівнюватиме 0, оскільки так звана податкова економія буде компенсована податковими збитками в інших періодах. Сенс різниці в методиках нарахування амортизаційних відрахувань в податковому та бухгалтерському обліку полягає у стимулюванні підприємств до безперервного оновлення основних засобів, в тому числі за рахунок податкової економії, акумулювання значних коштів протягом короткого періоду часу для фінансування відновлювальних процесів.

Враховуючи вартість грошей у часі, формула (9) матиме наступний вигляд:

$$\sum_{z=1}^m \sum_{i=1}^n \Delta A_{OCiz} = \sum_{z=1}^m \sum_{i=1}^n (A_{бух OCiz} - A_{нал OCiz}) \cdot T \cdot \left(1 + \frac{j}{4}\right)^{4m} \quad (9).$$

"4" в цьому випадку означає 4 квартали, оскільки ми розглядаємо квартальну амортизацію.

Графічно описаний економічний ефект можна представити наступним чином (рис. 2).

Економічний ефект від амортизації вартості проведеного капітального ремонту. Маючи на меті дослідження економічного ефекту проведення капітального ремонту основного засобу, ми повинні частково відмовитися від припущення 5. Для мінімізації розбіжностей в податковому та бухгалтерському обліку припустимо, що весь капітальний ремонт проводився та був завершений в 3-му місяці кварталу. Всі витрати були пов'язані з господарською діяльністю підприємства, відповідно, суми ремонту в податковому та бухгалтерському обліку збігатимуться. Окрім цього, необхідно зазначити, що підприємство не використовує податкову пільгу у розмірі 10% балансової вартості всіх груп основних фондів на початок відповідного року (п. 8.7.1 Закону). У результаті з наступного місяця починається нарахування бухгалтерської та податкової амортизації.

Припустимо, що вартість капітального ремонту складала 20 000 грн. в податковому та бухгалтерському обліку, а виконаний він був у 12-му кварталі. Відповідно, в бухгалтерському обліку він збільшив залишкову балансову вартість основного засобу
 $= 100\,000 - 12\,500 + 20\,000 = 40\,000 + 20\,000 = 60\,000$ грн.

До кінця строку експлуатації основного засобу залишилось $20 - 12 = 8$ кварталів, протягом яких амортизаційні відрахування складатимуть $60\,000 : 8 = 7\,500$ грн., в т.ч. 5 000 грн. — амортизація основного засобу, 2 500 грн. — амортизація вартості капітального ремонту.

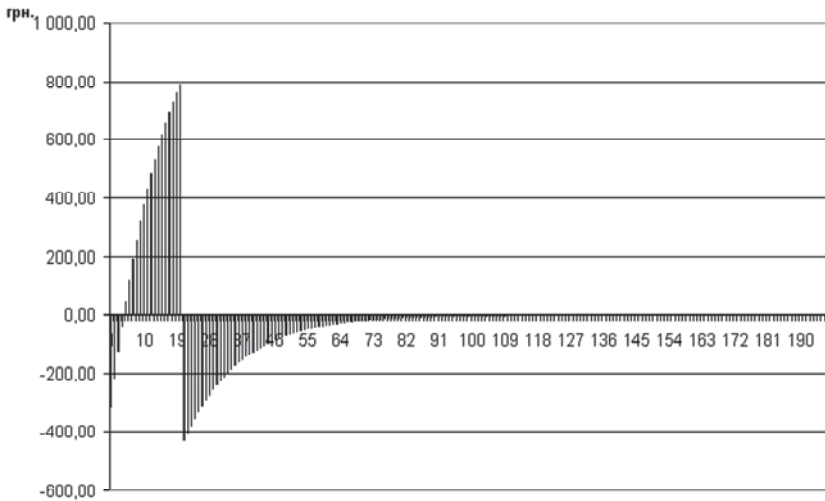


Рис. 2. Динаміка економічного ефекту від різниці між нарахованими амортизаційними відрахуваннями в податковому та бухгалтерському обліках

В податковому обліку сума капітального ремонту відноситься до тієї групи, до якої відноситься основний засіб (п. 8.7.1 Закону).

Динаміка податкової та бухгалтерської амортизації матиме наступний вигляд (рис. 3).

Розглянемо рис. 3. Оскільки до закінчення амортизації основного засобу залишилося 2 роки, то суми щоквартальних амортизаційних відрахувань в бухгалтерському обліку значно перевищують суми в податковому, що відображає область KLMC. Надалі підприємство списує основний засіб в бухгалтерському обліку, але продовжує його амортизувати в податковому обліку, даючи економічний ефект від зменшення податку на прибуток — область CDF.

Таким чином, економічний ефект від амортизації капітального ремонту матиме наступний вигляд:

$$\Delta A_{KPi} = (A_{бухKPi} - A_{налKPi}) \cdot T \quad (10),$$

де ΔA_{KPi} — економічний ефект від різниці в методиці нарахування податкової та бухгалтерської амортизації сум капітального ремонту для i-го основного засобу;

$A_{бухKPi}$ — сума амортизаційних відрахувань капітального ремонту, нарахованого згідно з бухгалтерським об-

ліком;

ліком;

$A_{налKPi}$ — сума амортизаційних нарахувань капітального ремонту, нарахована згідно з податковим обліком.

Економічний ефект матиме наступні знаки:

"+" — бухгалтерська амортизація сум капітального ремонту більша податкової, отже, це чистий програш підприємства та виграш держави;

"-" — бухгалтерська амортизація сум капітального ремонту менша за податкову, відповідно, це чистий виграш підприємства та втрати держави;

"0" — бухгалтерська та податкова амортизація сум капітального ремонту співпадають, ця ситуація можлива лише за умови використання однакових методик обліку, в цьому випадку немає ні виграшу, ні втрат ані для держави, ані для підприємства.

Формули (7)–(9) будуть справедливі і в цьому випадку.

Графічна інтерпретація економічного ефекту різниці сум нарахованих амортизаційних відрахувань в податковому та бухгалтерському обліках матиме наступний вигляд (рис. 4).

Економічний ефект від амортизації вартості проведеного поточного ремонту. Для дослідження економічного ефекту від проведення поточного ремонту необхідно повністю відмовитися від припущення 5, наведеного вище. Відповідно до п. 15.4, 18, 19, 20 П(С)БО 16 "Витрати", витрати, пов'язані з проведенням поточного ремонту, відносяться до відповідної статті витрат звітного періоду [3, с. 191-197]. Відповідно до п. 8.1.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", амортизації підлягають витрати на проведення усіх видів ремонтів, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшень. При цьому платник податку має право віднести протягом звітного періоду на валові витрати будь-які, пов'язані з покращенням основних фондів, що підлягають амортизації в сумі, яка не перевищує 10% балансової вартості всіх груп основних фондів на початок звітного періоду. Витрати, які перевищують вказану суму, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на покращення основних фондів груп 2, 3, 4 та окремих об'єктів основних фондів групи 1 та збільшують балансову вартість основних фондів станом на початок року (п. 8.7 Закону) [2]. У результаті виконання норми Закону відбувається завищення прибутку, що підлягає оподаткуванню, і, як наслідок, вимивання оборотних коштів підприємств. В Україні введення цієї норми Закону мало на меті стимулювання оновлення виробничої бази вітчизняних підприємств. Але при цьому не бралася до уваги специфіка поточного стану виробничо-

ся пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на покращення основних фондів груп 2, 3, 4 та окремих об'єктів основних фондів групи 1 та збільшують балансову вартість основних фондів станом на початок року (п. 8.7 Закону) [2]. У результаті виконання норми Закону відбувається завищення прибутку, що підлягає оподаткуванню, і, як наслідок, вимивання оборотних коштів підприємств. В Україні введення цієї норми Закону мало на меті стимулювання оновлення виробничої бази вітчизняних підприємств. Але при цьому не бралася до уваги специфіка поточного стану виробничо-

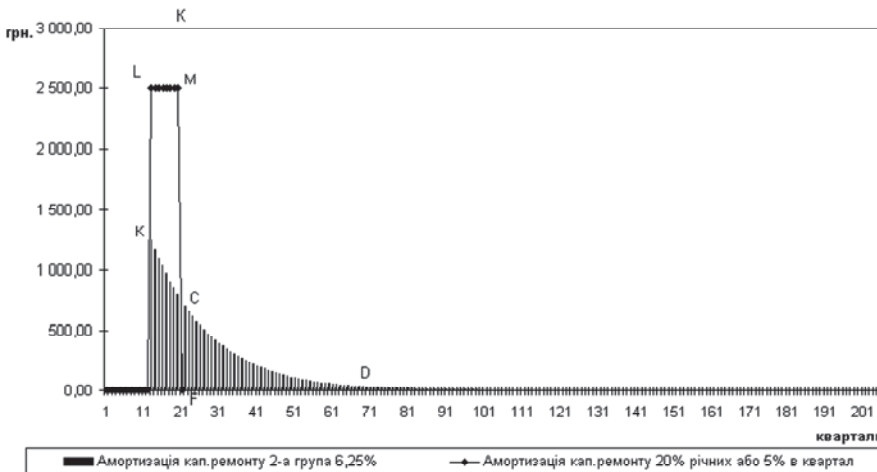


Рис. 3. Динаміка в податковому та бухгалтерському обліках капітального ремонту вартістю 20 000 грн.

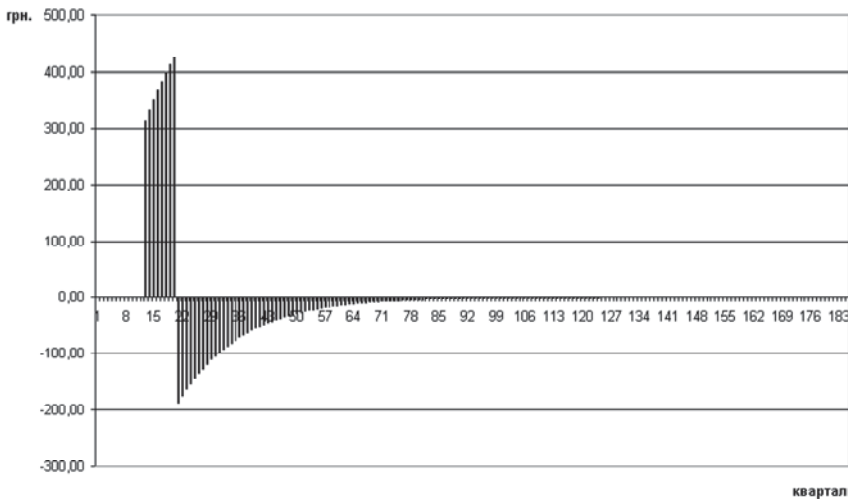


Рис. 4. Динаміка економічного ефекту від різниці в амортизаційних відрахуваннях з сум капітального ремонту в податковому та бухгалтерському обліках

го потенціалу, стан економіки України. Ми виділяємо наступні наслідки цього процесу:

- звуження власної ресурсної бази інвестицій в основний капітал підприємств, спричинене вимиванням на довгострокову перспективу значних фінансових ресурсів підприємств;

- повернення зазначених фінансових ресурсів через значний період часу, без урахування (при не проведенні індексації вартості основних фондів) або з частковим поверненням (при проведенні індексації, обумовленої формулою п.8.3.3 Закону — за вирахуванням 10% інфляції) рівня інфляції;

- переважно фіскальний характер трактування витрат, пов'язаних із експлуатацією основних фондів;

- зменшення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств, які мають стару виробничу базу, на внутрішньому та зовнішньому ринках у порівнянні з підприємствами із низькозношеними основними засобами, які потребують значно менше витрат та ремонтів для підтримки в робочому стані виробничої бази і, як наслідок, необхідність пошуку зовнішніх джерел фінансування, залучення боргових коштів, пошуку стратегіч-

ного інвестора.

Наслідком цього процесу є необхідність витрачання кількох років для накопичення балансової вартості груп основних фондів, які складатимуться переважно із сум поточних ремонтів основних фондів, з ціллю їх подальшої амортизації та можливості списання більших сум на валові витрати в межах 10%-го ліміту, який надається підприємствам п.8.7.1 Закону, і, як наслідок, втрачений час та кошти, які могли бути направлені на оновлення основних виробничих фондів, зменшення ресурсо-, матеріало- та енергоємності виробництва, впровадження нових інноваційних технологій, використання нових способів організації виробництва і, як наслідок — збільшення конкурентоспроможності

української економіки, забезпечення довгострокового економічного росту. Тому, на наш погляд, необхідно кардинально переглянути зазначену статтю Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" і привести її до відповідності з бухгалтерським обліком.

Припустимо, що в 14-му кварталі був виконаний поточний ремонт основного засобу в сумі 10 000 грн., при цьому вони були зроблені у третьому місяці зазначеного кварталу. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", зазначена сума відноситься до витрат поточного періоду, тим самим зменшуючи суму прибутку звітного періоду підприємства. У податковому обліку дані витрати підлягають амортизації, починаючи з наступного, 15-го кварталу. Відобразимо ці витрати на рис. 5.

Рис. 5 потребує деяких пояснень. Базою для порівняння в даному випадку виступають різні показники — поточні витрати діяльності звітного періоду з одного боку (бухгалтерський облік) та амортизаційні відрахування з іншого боку (податковий облік). Розглядати однакові, співставні показники в межах двох систем обліку немає можливості через різницю в методології бухгалтерського та податкового обліку. Можна зазначити, що

в будь-якому випадку маємо справу з витратами підприємства. В результаті економічний ефект можна представити в якості співставлення витрат поточного періоду та податкової амортизації:

$$\Delta A_{грн} = (TP_{бух} - A_{налПРн}) \cdot T \quad (11).$$

де $TP_{бух}$ — витрати на поточний ремонт основних засобів в бухгалтерському обліку.

Економічний ефект може мати наступні знаки:

- "+" — витрати на поточний ремонт більші за податкову амортизацію, відповідно, це чисті втрати підприємства та чистий виграш держави;

- "-" — витрати на поточний ремонт менші податкової амортизації, відповідно, це чистий виграш

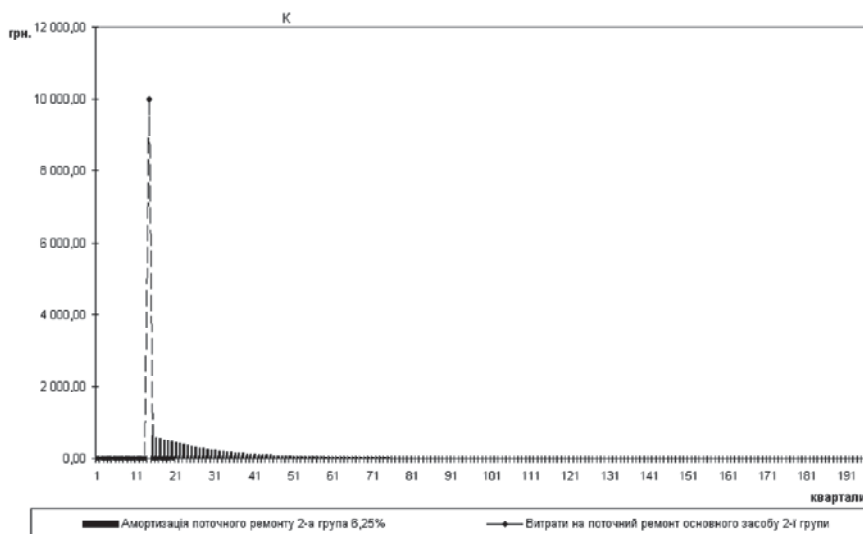


Рис. 5. Динаміка витрат на поточний ремонт в сумі 10 000 грн. в податковому та бухгалтерському обліках

підприємства та чисті втрати держави.

Формула (11) має найбільш загальний вигляд, оскільки в першому кварталі вона дорівнюватиме

$$\Delta A_{TPi} = TP_{\text{бyx}} \cdot T \quad (12).$$

і представлятиме часті втрати підприємства, а в другому та наступних кварталах вона дорівнюватиме:

$$\Delta A_{TPi} = -A_{\text{налTPi}} \cdot T \quad (13).$$

і, відповідно, буде чистим виграшем підприємства, хоча виграш в цьому випадку сумнівний, оскільки є поступовим списанням сум поточних витрат на валові втрати підприємства.

Графічну інтерпретацію економічного ефекту від проведеного поточного ремонту можна представити наступним чином (рис. 6).

Формули (7—9) справедливі й для поточного ремонту.

Узагальнюючи інформацію відносно амортизації вартості основного засобу, а також сум проведеного капітального та поточного ремонтів, можна сказати, що формули розрахунку сукупного економічного ефекту від різниці між сумами нарахованої амортизації в податковому та бухгалтерському обліку, матимуть наступний вигляд:

$$\Delta A = (A_{\text{бyxOC}} - A_{\text{налOC}} + A_{\text{бyxKP}} - A_{\text{налKP}} + TP_{\text{бyx}} - A_{\text{налTP}}) \cdot T \quad (14).$$

$$\sum_{i=1}^n \Delta A_i = \sum_{i=1}^n (A_{\text{бyxOC}_i} - A_{\text{налOC}_i} + A_{\text{бyxKP}_i} - A_{\text{налKP}_i} + TP_{\text{бyx}_i} - A_{\text{налTP}_i}) \cdot T \quad (15).$$

$$\sum_{z=1}^m \sum_{i=1}^n \Delta A_{iz} = \sum_{z=1}^m \sum_{i=1}^n (A_{\text{бyxOC}_{iz}} - A_{\text{налOC}_{iz}} + A_{\text{бyxKP}_{iz}} - A_{\text{налKP}_{iz}} + TP_{\text{бyx}_{iz}} - A_{\text{налTP}_{iz}}) \cdot T \quad (16).$$

$$\sum_{z=1}^m \sum_{i=1}^n \Delta A_{iz} = \sum_{z=1}^m \sum_{i=1}^n (A_{\text{бyxOC}_{iz}} - A_{\text{налOC}_{iz}} + A_{\text{бyxKP}_{iz}} - A_{\text{налKP}_{iz}} + TP_{\text{бyx}_{iz}} - A_{\text{налTP}_{iz}}) \cdot T \cdot \left(1 + \frac{j}{4}\right)^{4m} \quad (17).$$

ВИСНОВКИ

На основі вищезазначеного можна зробити наступні висновки.

Різниця цілей, методик, строків нарахування амортизаційних відрахувань з позиції П(С)БО та Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" призводить до виникнення економічного ефекту від різниці сум нарахованої амортизації згідно з двома системами обліку, який є важливим інструментом державного регулювання інвестиційних процесів в Україні.

Існуюча методика податкового обліку в частині нарахування амортизаційних відрахувань має низку суттєвих недоліків, які мають негативний вплив на конкурентоспроможність українських підприємств на внутрі-

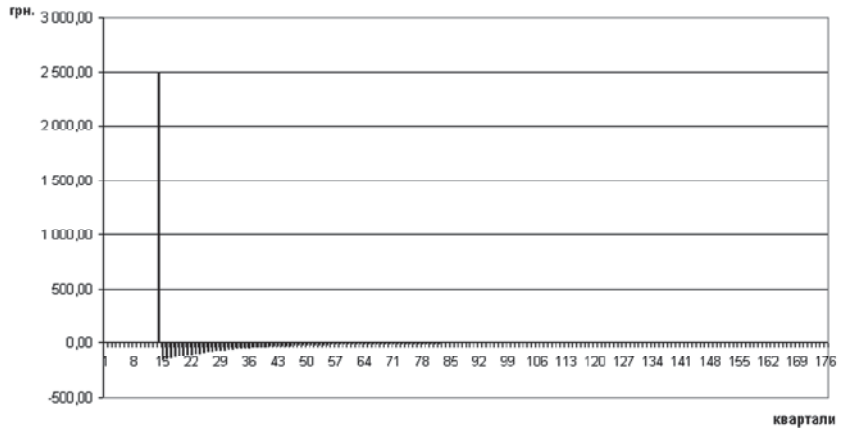


Рис. 6. Динаміка економічного ефекту від різниці в обліку поточного ремонту в податковому та бухгалтерському обліках

шньому та зовнішньому ринках та значно обмежують інвестиційні процеси в Україні.

Для активізації інвестиційних процесів в країні необхідно провести реформування методики нарахування амортизаційних відрахувань в податковому обліку для посилення впливу економічного ефекту шляхом переходу до пооб'єктного обліку основних фондів, формування груп основних фондів за строком експлуатації; надання можливості вибору методики нарахування амортизації; приведення у відповідність із бухгалтерським обліком віднесення витрат на утримання, експлуатацію, ремонт, модернізацію; надання можливості прискореного списання витрат на придбання інноваційного обладнання, технологій усім підприємствам.

Перспективи подальших розробок в даному напрямі вбачаються у дослідженні економічного ефекту, що досягається завдяки існуючим методикам прискореного списання основних фондів.

Література:

1. Концепція амортизаційної політики, схвалена Указом Президента України від 07.03.2001 № 169/2001.
 2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994р. № 334/94-ВР.
 3. Бухгалтерський облік: збірник систематизованого законодавства / Уклад. Я. Кавторєва, В. Кузнєцов. — Х.: Фактор, 2006. — 578 с.
 4. Кленін О.В. Вдосконалення механізму відтворення основного капіталу промислових підприємств: Дис... к. е. н. / Приазовський державний технічний університет. — Захищена 10.03.2006. — 185 с.
- Стаття надійшла до редакції 16.04.2009 р.

ПЕРЕДПЛАТА

ВИДАННЯ МОЖНА ПЕРЕДПЛАТИТИ З БУДЬ-ЯКОГО МІСЯЦЯ!

— ЧЕРЕЗ РЕДАКЦІЮ (ТЕЛ. 458-10-73);

— ЧЕРЕЗ ДП "ПРЕСА"
(У КАТАЛОЗІ ВИДАНЬ УКРАЇНИ);

— ЧЕРЕЗ ПЕРЕДПЛАТНІ АГЕНТСТВА: "САММІТ", "ІДЕЯ", "БЛІЦ ІНФОРМ", "KSS", "МЕРКУРІЙ", "ПРЕСЦЕНТР", "ВСЕУКРАЇНСЬКА ПЕРЕДПЛАТНА АГЕНЦІЯ", "ФЛОРА", "ПЕРІОДИКА", "КОБЗАР", "ДІАДА", "ДОНБАС ДЕ-ЮРЕ", "ДІЛОВА ПРЕСА", "ФАКТОР"