

УДК 336.63

АМОРТИЗАЦІЙНА ПОДАТКОВА РІЗНИЦЯ ТА ЇЇ СТИМУЛЮЮЧИЙ ВПЛИВ НА ІНВЕСТИЦІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Романюк М.М., Герман Н.Ю.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Досліджено сутність амортизаційної податкової різниці. Розглянуто необхідні коригування фінансового результату до оподаткування в частині нарахування амортизації, які регламентовані Податковим кодексом України. Окреслено які строки корисного використання основних засобів використовувати для цілей податкового обліку, якщо вони відрізняються в бухгалтерському обліку. Проаналізовано цілі використання амортизаційних відрахування вітчизняним бізнесом. Запропоновано використання інвестиційної пільги з амортизаційної податкової різниці для стимулювання інвестиційної діяльності підприємств України.

Ключові слова: податок на прибуток, амортизація, податкові різниці, інвестиційна діяльність, амортизаційна податкова різниця.

Постановка проблеми. Податок на прибуток підприємств є однією з основних статей доходу бюджету держави. Недоотримання податку на прибуток підприємств викликає різноманітні негативні соціально-економічні наслідки. Саме тому, покращення справляння даного виду податку знаходиться серед важливих проблем, від вирішення якої залежить, з одного боку, – наповнення державного бюджету, з іншого – розвиток бізнесу в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням питань оподаткування прибутку підприємств займається низка вітчизняних вчених-економістів, таких як З.С. Варналій, О.М. Воронкова,

Л.М. Демиденко, О.М. Десятнюк, Ю.Б. Іванов, І.А. Крисоватий, І.О. Лютий, В.М. Мельник, Л.П. Миськів, О.Ю. Подмарьов, М.В. Романюк, Д.М. Серебрянський, Л.П. Сідельникова, А.М. Соколовська, Л.Л. Тарангул та інші вчені, але не всі проблемні питання оподаткування прибутку підприємницьких структур знайшли своє теоретичне вирішення.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Амортизація виступає основним елементом формування капіталу в нестабільній економіці, де не працює ринок довгострокових кредитів і обмежені чисті капітальні вкладення. Крім того, реінвестування амортиза-

ційних відрахувань забезпечує їх зростання у наступних періодах, що автоматично стимулює підприємства до їх цільового використання – відтворенню капіталу. За рахунок амортизаційних відрахувань у світі фінансується близько 60% інвестицій в основний капітал. Амортизаційна податкова різниця ускладнює вище наведені процеси та стримує розвиток бізнесу в Україні. Даний аспект оподаткування прибутку підприємницьких структур є надзвичайно важливим та недооціненим і тому потребує подальшого вивчення, адже для того, щоб використовувати амортизаційну політику для стимулювання капіталовкладень, необхідно, щоб, по-перше, податкова амортизація значно перевищувала економічну, або, принаймні – дорівнювала їй, і по-друге, стимулювати використання амортизаційних відрахувань виключно на інвестиційні цілі.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є висвітлення амортизаційної податкової різниці та визначення її впливу на інвестиційну діяльність підприємств в Україні.

Виклад основного матеріалу. 1 січня 2015 року набрав чинність Закон України № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) та деяких законів України (щодо податкової реформи)», що був підписаний Президентом і опублікований в «Голосі України» 31 грудня 2014 року. III розділ кодексу «Податок на прибу-

ток підприємств» був викладений в новій редакції. Основним нововведенням в частині оподаткування прибутку підприємств було те, що для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн., об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Податкові різниці скоротилися з 49 до 3 та залишилися: амортизація (ст. 138 ПКУ); формування резервів (ст. 139 ПКУ); фінансові операції (операції з цінними паперами, процентні витрати) (ст. 140 ПКУ) [3].

Вплив амортизаційної податкової різниці на фінансовий результат до оподаткування наведений в табл. 1.

Амортизаційні податкові різниці корегують фінансовий результат як у бік збільшення, так і у бік зменшення. Основна мета таких коригувань – прибрати з фінансового результату бухгалтерську амортизацію. Для цього на неї потрібно збільшити фінансовий результат, адже перед цим в бухгалтерського обліку амортизація зменшила його, потрапивши у витрати. І вже замість бухгалтерської включити податкову амортизацію, розраховану виходячи з правил ПКУ: для



Рис. 1. Вибір строку використання основних засобів в податковому обліку залежно від його значення в бухгалтерському

Джерело: розроблено автором за даними [7]

Таблиця 1

Вплив різниць, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, на фінансовий результат, визначений за правилами бухгалтерського обліку

Фінансовий результат до оподаткування:	
збільшується на суму (п. 138.1 ПКУ)	зменшуються на суму (п. 138.2 ПКУ)
– нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;	– розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 ПКУ;
уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;	залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень статті 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
– залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.	– дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ.

Джерело: розроблено автором за даними [3]

цього необхідно зменшити фінансовий результат податкову амортизацію. Дана податкова різниця дуже ускладнює інвестиційні процеси на підприємстві, адже у 95 випадків із 100 податкова амортизація менша за амортизацію, розраховану за даними фінансової звітності. Причинами виникнення податкових різниць між фактичною та податковою амортизацією є нормативні положення ПКУ, а саме: строго регламентовані нормами ПКУ мінімальні терміни експлуатації основних засобів та нематеріальних активів. Реальні терміни використання цих необоротних активів, як правило є меншим, а отже і фактичні амортизаційні відрахування – більшими; підприємства можуть здійснювати дооцінку або уцінку основних засобів за встановленими правилами з відповідним збільшенням додаткового капіталу. Однак за податковими правилами, така дооцінка (уцінка) на вартість основних засобів для цілей оподаткування не впливає [4].

Які строки корисного використання основних засобів використовувати для цілей податкового обліку, якщо вони відрізняються в бухгалтерському обліку наведено на рис. 1.

Таким чином, з 01.01.2015 року фінансовий результат до оподаткування платника податку, загальний дохід за виключенням непрямих податків яких перевищує 20 млн. грн., повинні збільшувати його на бухгалтерську амортизацію та зменшувати на амортизацію, обчислену з урахуванням особливостей ПКУ.

На даний момент амортизаційні відрахування використовуються вітчизняним бізнесом на власний розсуд, як правило поповнення обігових коштів, і не є вагомим інвестиційним ресурсом. Проблему цільового використання амортизаційних відрахувань можна вирішити за допомогою: акумуляції амортизаційних відрахувань в амортизаційному фонді і використанні його виключно на інвестиції в основний капітал. У разі використання на інші цілі необхідно включати такі кошти в оподатковуваний податком прибуток і оподатковувати на загальних підставах; стимулювання інвестиційного використання амортизаційних відрахувань шляхом впровадження механізму дії інвестиційного податкового кредиту та (або) інвестиційної податкової знижки.

У планово-адміністративній економіці вже мав місце амортизаційний фонд, який викорис-

товувався підприємствами суворо за цільовим призначенням – на капітальні вкладення. Основна частина амортизації, що спрямовувалася на повне відновлення засобів праці, централізувалася галузевими міністерствами і направлялася на фінансування централізованих капітальних вкладень. Кошти амортизаційного фонду кожного підприємства зберігалися на особливому рахунку, їх цільове використання суворо контролювалося [5].

Сьогодні в економічній літературі зустрічаються різні точки зору стосовно ролі і місця амортизаційного фонду як джерела відтворення основного капіталу. Зустрічається твердження, що формування амортизаційного фонду є пережитком старого бухгалтерського алгоритму відображення у звітності амортизації, який і призводив до штучного виникнення віртуального амортизаційного фонду [6]. І взагалі «поняття «амортизаційного фонду» залишилось у тому періоді часу, коли діяла тільки державна форма власності» [1].

Інша точка зору полягає в тому, що, хоча система обліку амортизації сьогодні і не передбачає її нагромадження в амортизаційному фонді, створення такого фонду є економічно доцільним [5], і тому пропонується два варіанти використання амортизаційних відрахувань. У першому варіанті пропонується резервувати амортизаційні відрахування в амортизаційному фонді і розміщувати його на депозитних банківських рахунках під певні проценти. І цей амортизаційний фонд використовується відповідно до його призначення як одне із джерел відтворення основного капіталу. При цьому затрати на виконання всіх видів ремонту, модернізацію і інші види покращення засобів праці за період їх використання відносять на собівартість продукції в межах сум, встановлених діючим законодавством, або покриваються за рахунок прибутку. Сутність другого варіанта полягає в тому, що амортизаційні відрахування надходять у господарський обіг для збільшення власних оборотних коштів підприємства. У результаті цього підприємство отримує приріст прибутку, що розраховується як добуток суми амортизаційних відрахувань у поточному періоді і ставки доходності оборотних коштів. Таким чином, амортизаційний фонд повинен включати грошові кошти, які є необхідні-

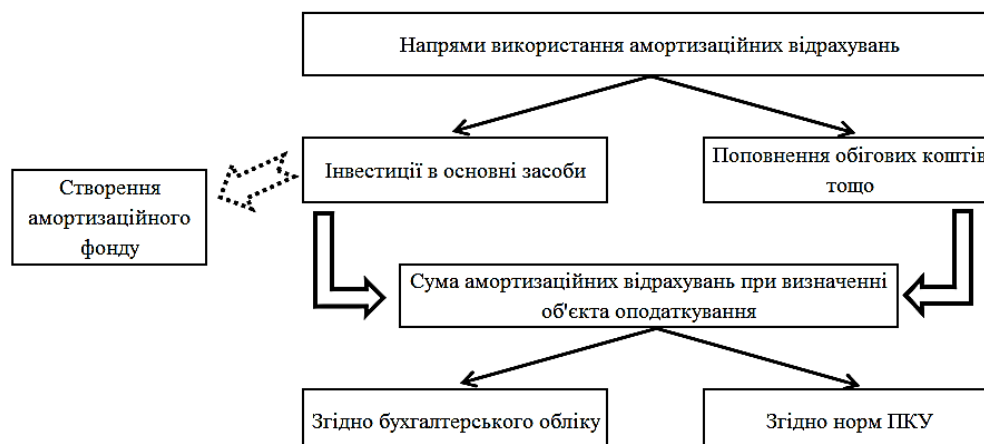


Рис. 2. Сутність інвестиційної пільги з амортизаційної податкової різниці

Джерело: розроблено автором

ми для повного відтворення основного капіталу на новій технічній основі, а також для виконання всіх видів ремонту та модернізації [2].

Пропозиція стосовно надання інвестиційної пільги при створенні амортизаційного фонду і відповідного контролю за його використанням дає можливість державі, відмовляючись від сьогоденної вигоди у вигляді податку на прибуток (яка все-одно буде знівелювана у довгостроковому періоді) отримати потужний стимул для зростання інвестиційного попиту, і як наслідок – конкурентоспроможності та експортної орієнтованості вітчизняної продукції. Інвестиційна пільга, за нашими пропозиціями, полягає в наступному: підприємства, що створюють амортизаційний фонд і використовують амортизацію виключно для інвестицій в основний капітал (при цьому держава чітко контролює даний процес) отримують право на інвестиційну пільгу і можуть знівелювати податковою амортизацією та використовувати бухгалтерську для цілей оподаткування, а підприємства, які використовують амортизацію у цілях відмінних від вище зазна-

ченої, використовують норми ПКУ та податкову амортизацію (рис. 2).

Висновки і пропозиції. На даному етапі розвитку економіки України податкова реформа 2015 року є надзвичайним кроком вперед. Не зважаючи на це, подальше реформування норм оподаткування прибутку підприємств зумовлюють все ще наявні податкові різниці. Податок на прибуток втратив свою стимулюючу функцію та виступає лише фіскальним інструментом держави. Сучасна система оподаткування прибутку підприємницьких структур ніяким чином не стимулює розвиток підприємницької діяльності, який несе за собою збільшення ВВП та зміцнення економіки України в довгостроковій перспективі. Використання запропонованої нами інвестиційної пільги з амортизаційної податкової різниці дозволить реалізувати стимулюючу функцію податку на прибуток. Держава повинна знаходити компроміс між бажанням поповнити казну сьогодні та стимулюванням розвитку підприємництва в країні, що дозволить примножити надходження до бюджету в майбутньому.

Список літератури:

1. Городянська Л. В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації / Л. В. Городянська // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2 (32). – С. 57–68.
2. Дугієнко Н. О. Економічна сутність амортизаційної політики та її основні складові в період глобалізації [Електронний ресурс] // Н. О. Дугієнко, І. І. Колобердяно. – Режим доступу: http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2009/econom_2009_1/122-130.pdf – Назва з екрана.
3. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Верховна Рада України [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> – Назва з екрана.
4. Романюк М. В. Податкове стимулювання економіки шляхом впливу на амортизаційну політику суб'єктів господарювання [Електронний ресурс] / М. В. Романюк – Режим доступу: <http://www.econom.univ.kiev.ua/GS/20102014/zbirnuk.pdf> – Назва з екрана.
5. Хотомлянський О. Амортизаційний фонд як джерело відтворення основних засобів / О. Хотомлянський // Економіка України. – 2004. – № 3. – С. 38–42.
6. Чалий І. Джерельні інвестиції Кабміну: як немає активів, пасиви не допоможуть / І. Чалий // Дзеркало тижня. – 2004. – № 11 (20 березня). – С. 11.
7. Шустваль Т. Податок на прибуток підприємств: як працювати по-новому / Т. Шустваль // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 4. – С. 52–58.

Романюк Н.В., Герман Н.Ю.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

АМОТИЗАЦИОННАЯ НАЛОГОВАЯ РАЗНИЦА И ЕЕ СТИМУЛИРУЮЩЕЕ ВЛИЯНИЕ НА ИНВЕСТИЦИОННУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЙ УКРАИНЫ

Аннотация

Исследована сущность амортизационной разницы. Рассмотрены необходимые корректировки финансового результата до налогообложения в части начисления амортизации, которые регламентированы Налоговым кодексом Украины. Определены, какие сроки полезного использования основных средств использовать для целей налогового учета, если они отличаются в бухгалтерском учете. Проанализированы цели использования амортизационных отчислений отечественным бизнесом. Предложено использование инвестиционной льготы по амортизационной разнице для стимулирования инвестиционной деятельности предприятий Украины.

Ключевые слова: налог на прибыль, амортизация, налоговые разницы, инвестиционная деятельность, амортизационная налоговая разница.

Romanyuk M.V., German N.Y.

Taras Shevchenko National University of Kyiv

TAX DEPRECIATION DIFFERENCE AND ITS INCENTIVE EFFECT ON INVESTMENT ACTIVITY OF UKRAINIAN ENTERPRISES

Summary

The essence of the depreciation difference was investigated. Necessary adjustments to the financial result before taxation in the part of depreciation, which are regulated by the Tax Code of Ukraine, were considered. The useful lives of fixed assets used for tax purposes if they are different in accounting were determined. The purpose of the use depreciation to domestic business was analyzed. The use of investment tax benefits from depreciation difference for stimulating investment activity of the Ukrainian enterprises was suggested.

Keywords: income tax, depreciation, tax differences, investment, tax depreciation difference.