

*Л. В. Панчук, студентка,
обліково-економічний факультет
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»*

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ ОЦІНКИ ДОЦІЛЬНОСТІ ЇХ ЗДІЙСНЕННЯ

У статті розглянуто особливості нарахування амортизації основних засобів у податковому обліку та економічної оцінки доцільності їх здійснення.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: Нарухування амортизації, податковий облік, основні засоби, європейська система, балансова вартість.

Порядок нарахування амортизації в податковому обліку регламентований ст. 8 і 9 Закону про податок на прибуток і полягають у наступному:

- принципи й механізм нарахування амортизації єдині для всіх платників податку на прибуток незалежно від форми власності й організаційно-правової форми господарювання;
- передбачено спрощену класифікацію основних засобів по групах;
- при визначенні балансової вартості основних засобів враховуються витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію й інші види поліпшення основних засобів, а також фактично нарахована сума амортизації;
- стосовно груп 2, 3 й 4 основних засобів використовується груповий метод визначення балансової вартості відповідної групи й розрахунку амортизаційних відрахувань;
- встановлено єдині для кожної групи основних засобів (і для всіх платників) норми амортизаційних відрахувань.

Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», підприємства повинні проводити нарахування амортизації для обчислення прибутку, що підлягає оподаткуванню згідно норм цього Закону [2, с. 106].

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кож-

ного із календарних кварталів, що входять до такого звітного періоду.

Сума амортизаційних відрахувань кварталу, щодо якого проводяться розрахунки (розрахунковий квартал), визначаються шляхом застосування норм амортизації, до балансової вартості груп основних засобів на початок такого розрахункового кварталу.

Суми амортизаційних відрахувань вилученню до бюджету не підлягають, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків, зборів (обов'язкових платежів).

Балансова вартість групи основних засобів (окремого об'єкта основних засобів групи 1 на початок розрахункового кварталу визначається за формулою:

$$B(a) = B(a - 1) + \Pi(a - 1) - B(a - 1) - A(a - 1), \quad (1)$$

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

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

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

$B(a - 1)$ — сума виведених з експлуатації основних засобів (окремого об'єкта основних засобів групи 1 протягом кварталу, що передував розрахунковому;

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

Платники податку всіх форм власності мають право застосовувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних засобів та нематеріальних активів на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$Ki = [I(a - 1) - 100] : 100, \quad (2)$$

де $I(a - 1)$ — індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація [2, с. 107].

Якщо значення Ki не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Облік балансової вартості основних засобів, які підпадають під визначення групи 1, ведеться по кожній окремій будівлі, споруді або їх структурному компоненту та в цілому по групі 1 як

сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи. Облік балансової вартості основних засобів, які підпадають під визначення груп 2, 3 і 4, ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних засобів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних засобів. При цьому окремий облік балансової вартості індивідуальної матеріальної цінності, що входить до складу основних засобів груп 2, 3 або 4, з метою оподаткування не ведеться.

Амортизація окремого об'єкта основних засобів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля.

Амортизація основних засобів груп 2, 3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації протягом строку, який визначається платником податку самостійно, виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації.

Амортизаційні відрахування провадяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Для податкового обліку амортизація є окремою статтею, що зменшує оподатковуваний дохід. Відповідно до Закону про податок на прибуток під терміном — «амортизація основних засобів» мається на увазі поступове віднесення витрат на їхнє придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоректованого доходу платника податків у межах норм амортизаційних відрахувань.

У податковому обліку норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних засобів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал):

- а) група 1 — 2 відсотки;
- б) група 2 — 10 відсотків;
- в) група 3 — 6 відсотків;
- г) група 4 — 15 відсотків [2, с. 108].

Платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених цим підпунктом.

Зазначене рішення:

1) приймається платником податку до початку звітного податкового року та не може бути змінене протягом такого року;

2) доводиться до відома податкового органу разом із поданням декларації за перший квартал такого звітного податкового року.

Для платників податку, визнаних монополістами згідно із законом, сума амортизаційних відрахувань не є обов'язковою складовою тарифів, інших видів цін на їх послуги.

Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», прибуток для оподаткування підприємства зменшується на суму амортизаційних відрахувань.

До прийняття Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» діяв колишній порядок амортизаційних відрахувань. Він визначався великою кількістю груп, підгруп та видів основних засобів з індивідуальними нормами амортизаційних відрахувань (близько 2 тис.) і використання лінійного методу амортизації.

Одним з об'єктів уваги є амортизація податкова, тобто ті суми амортизаційних відрахувань, що як складова собівартість продукції впливають на величину оподаткованого прибутку. Крім того, через деякі особливості перехідного періоду (інфляція, падіння платоспроможного попиту) розрив між податковою та економічною амортизацією збільшився.

На порядку денному постало питання про те, щоб для цілей оподаткування радикально спростити чинний порядок амортизаційних відрахувань, об'єднавши, за прикладом багатьох розвинутих країн, усі капітальні активи у кілька великих груп, і встановити такі норми й методи амортизаційних відрахувань, які дадуть підприємствам змогу досить швидко компенсувати витрати, пов'язані з придбанням основних засобів.

Характерні особливості правил амортизації такі:

— об'єднання усіх основних засобів у три великі групи і відповідно застосування трьох норм амортизаційних відрахувань;

— розрахунок амортизаційних відрахувань за методом спадного залишку;

— відмова від пооб'єктного обліку основних засобів, які підпадають під визначення груп 2, 3 та 4;

— зменшення балансової вартості основних засобів груп 2, 3 та 4 на суму вартості їх реалізації;

— розподіл витрат, пов'язаний з поліпшенням діючих основних засобів між збільшенням їхньої балансової вартості і безпосереднім списанням на витрати виробництва, не залежить від

виду виконуваних робіт (поточний чи капітальний ремонт, реконструкція та ін.), які не мають об'єктивних меж диференціації, а проводиться за чітким критерієм вартості, тобто коли такі витрати менші за 10 % сукупної вартості груп основних засобів на початок звітного періоду, то їх відносять до валових витрат; суми ж перевищення, відповідно, збільшують саму балансову вартість і у подальшому підлягають амортизації.

Головний напрям критиків описаного порядку амортизації, покликаного істотно спросити податковий облік, полягає у тому, що він, на відміну від попереднього, не забезпечує повної компенсації витрат інвестора на придбання та введення в експлуатацію основних засобів [20, с. 22].

Якщо ж характеризувати встановлений законом порядок амортизації з точки зору фінансової звітності, то можна відзначити таке:

1. Запропонований механізм амортизаційних відрахувань не відбиває і у принципі не може відбивати реальний стан основних засобів. Отже, він не повинен використовувати у фінансовій звітності; у протилежному разі надходитиме неправильна інформація щодо стану фіксованих активів підприємства, призначена для заінтересованих користувачів. Для цілей фінансової звітності (що ґрунтується на концепції строку корисної служби активів), методи амортизації, запропоновані у законі, використовувати тільки для податкових цілей.

2. Впровадження порядку амортизації з огляду на необхідність розмежування амортизації, що обчислюється окремо для цілей оподаткування та фінансової звітності, означає відмову від колишніх традицій бухгалтерського обліку і перехід на використання принципів, характерних для європейської системи.

3. Коли ж усе-таки виходити з колишніх традицій, що сьогодні виглядає як найбільш зважене рішення, то положення закону, які стосуються правил розрахунку амортизації й обліку основних засобів, слід скоригувати, домагаючись більшої відповідності податкового і фінансового обліку.

Нарахування «податкової» амортизації тепер зводиться до підбиття один раз на квартал підсумків залишкової вартості груп основних засобів і множення цих підсумків на відповідну норму амортизації. Суми нарахованої таким методом амортизації відображаються у податковій декларації, і не є підставою для складання бухгалтерських проведення (звичайно, якщо підприємство використовує інші методи амортизації основних засобів).

«Податкова» амортизація, по суті — пільга для підприємств, які інвестують свій капітал у розширення виробництва, придбання та підтримання в належному стані основних засобів.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV (із змінами та доповненнями від 09.02.2006 р.) // Все про бухгалтерський облік. — 2005. — № 13. — С. 3—6.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» №283-ВР від 22.05.1997 із змінами та доповненнями (із змінами та доповненнями від 16.04.2009 р.) // Урядовий кур'єр 12 червня 1997 р. — № 105 — 106.
3. Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 // Все про бухгалтерський облік. — № 45. — 1995. — С. 22—25.
4. Наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95 «Про затвердження типових форм первинного обліку // Все про бухгалтерський облік. — № 112. — 1995. — С. 7—9.
5. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку надання фінансової звітності» від 28.02.2000 р. №419 // Бізнес. — № 14. — 2000. — С. 25—27.
6. «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». Затверджений Наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291 (із змінами та доповненнями від 14.10.2008 р.) // Бухгалтерський облік та аудит. — № 1. — 2000. — С. 10—21.
7. «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291, яка затверджена Наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. // Фінансова консультація. — № 5—6. — 2000. — С. 37—52.
8. «Інструкція з бухгалтерського обліку орендних операцій», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 28 від 25.07.95, зі змінами і доповненнями від 06.03.98, № 0 // Привіз. — ГК № 17, квітень 1998 р.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» Затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (із змінами та доповненнями від 11.12.2006 р.) // Бухгалтер. — № 10. — 2000. — С. 18—22.
10. *Бабіч В. В., Сагова С. В.* Фінансовий облік (облік активів): Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2006. — 282 с.

Статтю подано до редакції 27.02.09 р.