

АМОРТИЗАЦІЯ ПОДАТКОВА І БУХГАЛТЕРСЬКА: СПІЛЬНЕ ТА ВІДМІННОСТІ

У статті розглядаються спільності та відмінності амортизації податкової та бухгалтерської.

В економічній системі особливого значення набуває політика амортизаційних відрахувань, адже одним із першочергових завдань держави є створення сприятливих умов для збереження наявних основних фондів, технічного переозброєння і розвитку матеріально-технічної бази суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим важливими економічними важелями у системі державного регулювання виступають методи нарахування амортизації.

Варто зазначити, що „амортизаційна епопея” прийшлася саме на податкову концепцію нарахування амортизації. Суб'єкти підприємницької діяльності, які знаходяться на загальній системі оподаткування, так чи інакше змушені вести облік доходів і витрат, зокрема нараховувати амортизацію на основні фонди використовуючи податковий метод. З точки зору податкового обліку її здійснюють тільки щодо витрат підприємства на придбання, виготовлення, проведення будь-яких ремонтів, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів [1:30]. Такі витрати повинні поступово зменшувати скоригований валовий дохід, тобто при обчисленні сум амортизаційних відрахувань підприємствам слід керуватися статтею 8 „Амортизація” Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”. Згаданий закон передбачає поділ основних фондів на чотири групи для розрахунку амортизаційних відрахувань. Розподіл за групами проводять для того, щоб визначити норми амортизації, оскільки вони для кожної групи різні [1:31–32].

Переломний момент в історії норм податкової амортизації відбувся з 1 січня 2003 року. По-перше, з цієї дати з'явилася група 4 ОФ з квартальною нормою – 15%. По-друге, законодавці на зміну старим нормам вирішили ввести нові „підвищені” норми амортизації для 1 групи – 2%, 2 групи – 10%, 3 групи – 6%. Такі норми передбачили ввести тільки з 01.01.2004 року. Однак, спочатку п.45 ст.80 Закону України „Про державний бюджет на 2004 рік”, а потім і Закон України „Про внесення змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 01.07.2004 року суттєво обмежили дію нових норм амортизації.

Перший наказав зупинити на 2004 рік дію підвищених норм амортизації для груп 1,2,3, крім амортизації витрат, здійснених платником податку після 01.01.04 року у зв'язку з придбанням (виготовленням) нових ОФ, які використовуються у виробничій діяльності та які раніше не були в експлуатації, а також витрат на поліпшення зазначених новопрдбаних ОФ, понесених платником

Наукові записки

податку після 01.01.2004 року.

Другий на заміну тимчасовому, ввів постійне обмеження на нові норми амортизації. При цьому для цілей податкового обліку платники податку зобов'язані вести окремий облік витрат, понесених у зв'язку з придбанням, спорудженням та поліпшенням ОФ, що здійснюються після 1 січня 2004 року [2:19–20].

Нарахування амортизації в податковому обліку провадиться щоквартально. Базою для нарахування амортизації є балансова вартість відповідної групи ОФ (окремих об'єктів ОФ групи 1) на початок розрахункового кварталу, яка визначається п.п. 8.3.2. Закону про прибуток. Слід зазначити, що платник податків має право збільшити валові витрати на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів у межах 10%. Щодо витрат, які перевищили 10% ліміт, то вони в податковому обліку відносяться на збільшення балансової вартості відповідної групи ОФ.

Окрім того, законодавчою базою передбачено механізм індексації балансової вартості груп ОФ, який прямо пов'язаний зі збільшенням суми амортизаційних відрахувань. До його негативних моментів можна віднести істотний розрив між податковим та бухгалтерським обліком основних фондів і невеликий вигравш у сумах амортизації, що нараховується (при невеликій величині балансової вартості груп основних фондів).

Щоб полегшити податковий облік операцій з ОФ, на підприємствах використовують спеціальні самостійно розроблені відомості, що допомагають сформувати показники рядків податкової звітності.

Однак, не дивлячись на деякі позитивні зміни в діючій системі податкової концепції нарахування амортизації, їй притаманні ряд недоліків, а саме:

- нарахування амортизації здійснюють не на повну первісну вартість ОФ, а на її частину – залишкову (балансову) вартість. Це і призводить до регресу – запланованому зменшенні суми і штучному збільшенні періоду нарахування амортизаційних відрахувань;

- нарахування амортизаційних відрахувань проводять не на місячну, а на квартальну дату, в той час як рух основних фондів, визначення розміру прибутку і нарахування податків здійснюється щомісячно;

- наявність групових норм амортизації – це аномалія, оскільки зношується кожний конкретний об'єкт;

- визначення строку нормативної служби основних фондів діленням 100% на встановлену в процентах норму амортизації, а не навпаки.

З 01.07.2000 року згідно П(С)БО 7 „Основні засоби” державою проведена амортизаційна реформа, тобто внесені зміни до порядку нарахування амортизації в бухгалтерському обліку. Її нараховують на всі основні засоби, у тому числі й на невиробничі, незалежно від того, створені вони, куплені чи одержані безплатно. Амортизують кожний окремий об'єкт, причому на суму нарахувань впливає не тільки обраний метод амортизації, але ще й інші показники.

Перш за все, це строк корисного використання об'єкта і його ліквідаційна вартість. П(С)БО 7 визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості протягом строку експлуатації необоротних активів. Її нараховують щомісяця починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, і закінчуючи місяцем, наступним після його виведення з неї [3:23]. Тобто амортизаційні відрахування розподіляють між об'єктами витрат, а не просто включають до собівартості продукції або до складу якогось виду витрат (адміністративних, витрат на збут та ін.).

Як відомо, в бухгалтерському обліку передбачено такі методи нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Будь-які з цих методів для різних об'єктів основних засобів підприємство обирає самостійно. Ліквідаційна вартість і строк їх корисного використання встановлює спеціальна комісія, яку призначає керівник підприємства.

На нашу думку, при виборі методу нарахування амортизації необхідно враховувати не лише вид об'єкта, але й місце, умови використання, а також інші фактори. Позитивні й негативні риси існуючих методів нарахування амортизації в бухгалтерському обліку нами досліджено в таблиці 1.

Складні та трудомісткі методи розрахунку амортизаційних відрахувань, значне розширення прав підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку, складність і необхідність проведення переоцінок основних засобів, різні методи визначення первісної вартості об'єктів ОЗ в залежності від способу поступлення – все це ставить високі вимоги до професіоналізму бухгалтера: необхідно знати і ази техніки, і згадати вищу математику.

На підприємстві можуть здійснюватись амортизаційні відрахування і методом, який передбачений податковим законодавством [3:26]. Однак, не дивлячись на перспективу спрощення роботи бухгалтерського персоналу продовження використання податкового методу без переходу на нові методи є суттєвою економічною проблемою для підприємства і ставить під загрозу його існування в майбутньому, оскільки цей метод не дозволяє здійснювати повну амортизацію об'єкта основних фондів на протязі строку його можливого використання.

На жаль, зараз на практиці використовують лише податковий метод, оскільки Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” має більшу юридичну силу ніж накази, затверджені Міністерством фінансів.

Серія: Економіка

Проте його використання абсолютно не знижує трудовитрат персоналу. Окрім цього, бухгалтерська та податкова вартість одних і тих же об'єктів часто відрізняються одна від одної, відповідно, амортизуються різні суми.

Таблиця 1

Назва методу	Переваги	Недоліки
I. Прямолінійний	Вартість об'єкта ОЗ списується рівними частинами протягом усього строку його експлуатації.	Не враховується моральний знос об'єктів ОЗ на фактор підвищення витрат на ремонти в міру його експлуатації.
II. Зменшення залишкової вартості	Протягом перших років експлуатації об'єкта ОЗ накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення.	1. Цей метод не використовують, коли ліквідаційна вартість об'єкта нульова. 2. Трудомісткість розрахунків.
III. Прискореного зменшення залишкової вартості	Протягом перших років експлуатації об'єкта ОЗ накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення.	Цей метод зручний лише у тих випадках, коли продуктивність обладнання у перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні.
IV. Кумулятивний	1. У перші роки амортизується велика вартість об'єкта ОЗ. 2. У перші роки накопичуються грошові кошти для заміни об'єкта ОЗ, що амортизується. 3. Забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт об'єктів ОЗ, які припадають на останні роки.	Певний ступінь трудомісткості.
V. Виробничий	Цей метод простий і раціональний. Його зручно застосовувати при визначенні амортизації автотранспорту (залежно від пробігу), верстатів та будь-якого виробничого обладнання (залежно від обсягів виробництва).	Застосування пов'язано з проблемами визначення виробітку окремих об'єктів основних засобів.

Більше того, згідно з рекомендаціями п.23 П(С)БО 7 нарахування амортизації призупиняють на період реконструкції, модернізації, дообладнання і консервації об'єктів основних засобів [3:26]. У податковому ж обліку сказане стосується тільки ОФ групи 1: виведення із експлуатації об'єктів груп 2–4 на їх балансову вартість, а значить і амортизацію, ніяк не впливає [1:32].

У бухгалтерському обліку витрати на поліпшення конкретного об'єкта ОЗ збільшують його вартість, а затрати на ремонт включаються до складу витрат.

У податковому ж обліку вартість поліпшення або ремонту об'єкта ОФ (понад 10% ремонтний ліміт) розподіляють пропорційно до суми фактично понесених платником податків витрат на поліпшення груп 2–4 або окремого об'єкта 1 групи та збільшують балансову вартість ОФ відповідних груп або окремого об'єкта 1 групи станом на початок розрахункового кварталу [1:33]. До того ж він не враховує ні строку експлуатації об'єкта, ні його продуктивності, ні інших економічних характеристик.

Сьогодні державна амортизаційна політика має повністю фіскальний напрям. Жорсткість діючої амортизаційної політики в Україні визначається щорічним вилученням до бюджету від 20 до 40% амортизаційних відрахувань. Такі показники не є економічно обґрунтованими з наступних причин:

- по-перше, першочергове значення амортизаційних відрахувань – це відшкодування зносу основного капіталу кожного підприємства і його відновлення;
- по-друге, стагнація ринкової реформи і збереження неефективної системи господарювання в Україні призвели до стагнації національної економіки і її інвестиційного виснаження;
- по-третє, оподаткування витрат виробництва, якими по суті є амортизаційні відрахування не передбачає їх цільового спрямування на технічне оновлення виробництва.

Таким чином, доцільно було б законодавчо визначити використання амортизаційного фонду тільки по його призначенню, в першу чергу це заміна відпрацьованих основних фондів та накопичення коштів для їх відтворення.

Література

1. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 року №2843/97-ВР//Все про бухгалтерський облік, 2007.–15(1292).–С.3–46. 2. Закон України „Про внесення змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 01.07.2004р. №1975-IV//Все про бухгалтерський облік, 2004.–№85(996).–48с. 3. Бухгалтерські стандарти (специфікації) // Податки та бухгалтерський облік, 2007.–№4(148).–136с. 4. Горишкая Н.Г. Бухгалтерський учет и финансовый анализ: практическое пособие, К.: ООО Редакция газеты «Бухгалтерия, Налоги, Бизнес», 2001.–288с. 5. Солошенко Л. Ремонтуємо ОФ: що важливо знати //Податки та бухгалтерський облік, 2007.–№21(996).–С.23–25.

Olga Nipialidi

TAX AND BOOK-KEEPING DEPRECIATION: COMMON AND DIFFERENT

The issue shows common and different of tax and book-keeping amortization.