

ЕКОНОМІЧНЕ ПРИЗНАЧЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ ТА ЇХ ПРАВОВЕ РЕГЛАМЕНТУВАННЯ У ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

Т.О. Дулік,
кандидат економічних наук

Т.Ю. Александрюк

Дніпропетровська державна
фінансова академія

Розглянуто економічну природу амортизаційних відрахувань і їх роль у відтворенні основних засобів виробництва та формуванні об'єкта оподаткування податку на прибуток. Проаналізовано проблеми організації податкового обліку амортизаційних відрахувань, визначено шляхи їх розв'язання.

**Омран Ахмад Мохаммад
Аль-Іббіні,**
аспірант

Національний університет біо-
ресурсів та природокористу-
вання

Ключові слова: амортизація, амортизаційні відрахування, основні фонди, нематеріальні активи, невиробничі фонди, податковий облік.

Постановка проблеми. У сучасній системі податкового обліку доходів і витрат підприємств при формуванні об'єкта оподаткування податку на прибуток обов'язковим його елементом та вагомим компонентом є амортизаційні відрахування, які згідно із своїм функціональним призначенням забезпечують знижку цього податку. Тому чим більшу частку прибутку підприємство може віднести на амортизацію, тим менше податків воно сплачує і більше доходів залишається у його розпорядженні. Разом з тим амортизаційні відрахування не тільки зменшують оподатковувану частину прибутку, але й стають потужним джерелом фінансування капіталовкладень (іноді понад 70%) та можуть бути дійовим чинником прискореного оновлення основних засобів і нематеріальних активів. Однак ця проблема в Україні залишається невирішеною [1]. Поряд із цим не менш важливою проблемою, яка чекає на своє вирішення, є забезпечення об'єктивності в трактуванні економічної природи амортизаційних відрахувань, їх-

нього призначення, ведення їх податкового й бухгалтерського обліку та досягнення узгодженості між ними і пошук шляхів їх оптимізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вищезазначеним проблемам присвячені наукові праці українських вчених-економістів, зокрема В. Вишневського [2], А. Безуглого [3], Т. Косової [4], Л. Городянської [5], Л. Ловінської [6], В. Парнюк [7] та інших [8; 9; 10; 11; 12]. Однак, незважаючи на численні наукові розробки, проблема організації податкового обліку амортизаційних відрахувань не дістала системного розв'язання, а тому й надалі залишається актуальною і є предметом нашого дослідження.

Метою статті є комплексний, системний аналіз та теоретичне обґрунтування економічної природи амортизаційних відрахувань, їх правового регламентування у податковому обліку та розроблення на цій основі напрямів щодо удосконалення методики її нарахування.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі використання об'єктів основних засобів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством, унаслідок чого зменшується залишкова вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації. На разі в Україні нарахування амортизації регламентується Законом України від 22 травня 1997 року №283/97 – «ВР» «Про оподаткування прибутку підприємств», з урахуванням змін і доповнень до нього (для обчислення суми амортизаційних відрахувань при визначенні оподаткованого прибутку), та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (для розрахунку фактичних витрат підприємств на комплектацію авансового капіталу).

Термін «амортизація» (від лат. *amortisatio* – погашення) означає процес поступового перенесення вартості основних фо-

ндів (зарахування її до витрат виробництва чи обігу) в міру їх фізичного та морального зношування на виготовлену продукцію і використання цієї вартості для простого або розширеного відтворення зношених засобів праці. Необхідність амортизації впливає з того, що засоби праці в процесі виробництва функціонують протягом багатьох років, але зберігають при цьому свою натуральну форму. Кожного року або кожного виробничого циклу вони переносять на новостворений продукт частку своєї вартості, яка пропорційна їх зношуванню і називається амортизаційними відрахуваннями [13, с. 40].

У бухгалтерському обліку в П(С)БО 7 наведені такі методи амортизації основних фондів (крім інших необоротних матеріальних активів) (рис. 1) [14, с.23-32]:

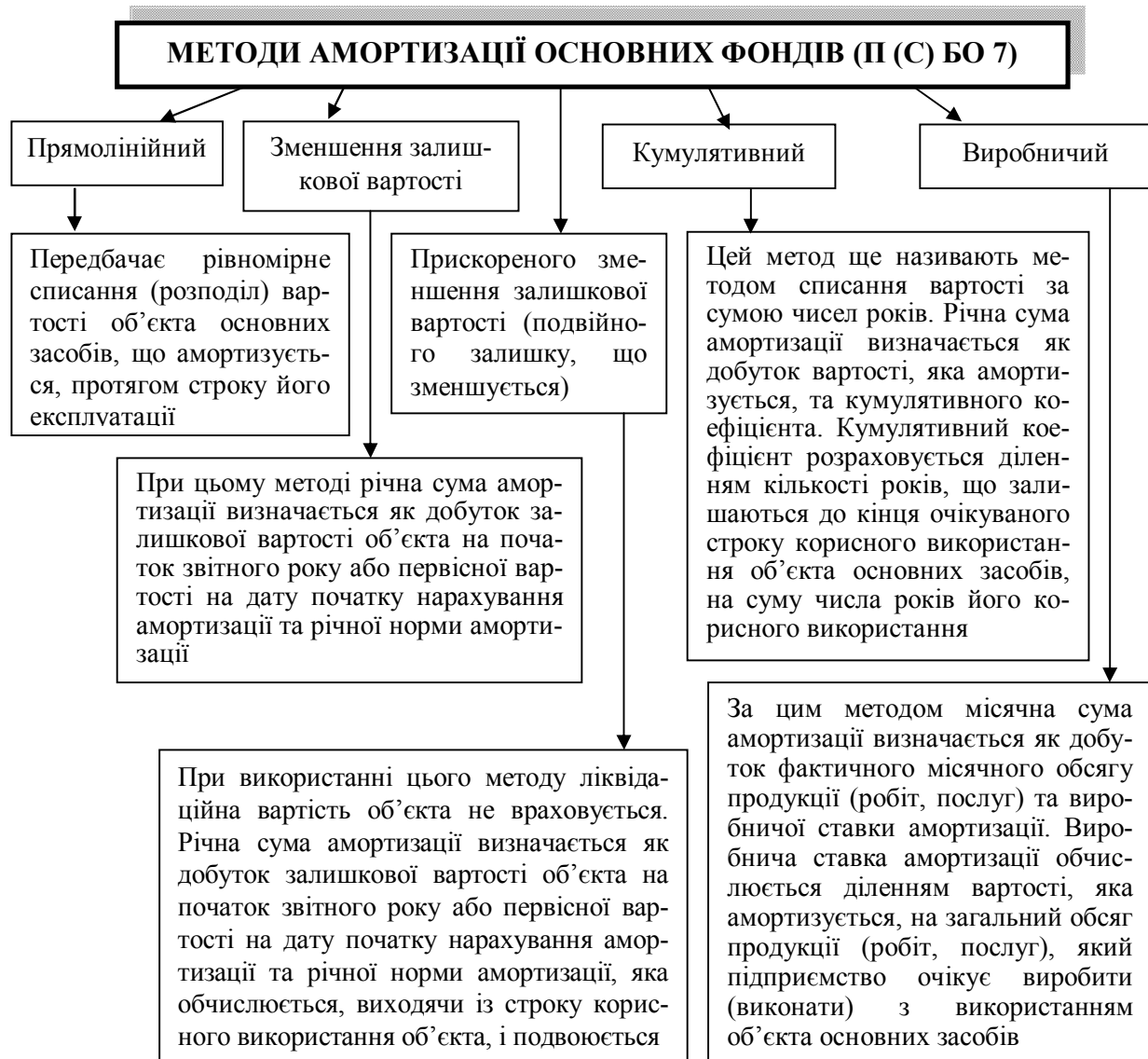


Рис. 1. Методи амортизації основних фондів у бухгалтерському обліку

Методика розрахунку амортизаційних відрахувань за різними методами наведена нижче.

Прямолінійний метод нарахування амортизації:

$$\text{Амортизаційні відрахування за рік} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}}$$

Метод зменшення залишкової вартості:

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{Залишкова вартість} \times \text{Річна норма амортизації}$$

$$\text{Річна норма амортизації} = \left[1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}} \right] \times 100\%$$

Метод прискореного зменшення залишкової вартості:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \text{Залишкова вартість} \times \text{Річна норма амортизації} \times 2$$

Кумулятивний метод нарахування амортизації:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \text{Кумулятивний коефіцієнт} \times (\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість})$$

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Число років, що залишається до кінця строку корисного використання об'єкта}}{\text{Сума років строку корисного використання об'єкта}}$$

Виробничий метод нарахування амортизації:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \text{Фактичний обсяг продукції (робіт, послуг)} \times \text{Виробнича ставка амортизації}$$

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний розрахунковий обсяг виробництва}}$$

Метод амортизації об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від його використання.

Зведений розрахунок накопиченої амортизації за різними методами її нарахування наведено у таблиці 1.

Зведений розрахунок накопиченої амортизації за різними методами[□]

Рік використання	Прямолінійний метод		Зменшення залишкової вартості		Прискореного зменшення залишкової вартості		Кумулятивний		Виробничий	
	залишкова вартість	накопичена амортизація	залишкова вартість	накопичена амортизація	залишкова вартість	накопичена амортизація	залишкова вартість	накопичена амортизація	залишкова вартість	накопичена амортизація
	330000		330000		330000		330000		330000	
1	250000	80000	137676	192324	165000	165000	202000	128000	266000	64000
2	170000	160000	57438	272562	82500	2475000	106000	224000	186000	144000
3	90000	240000	23963	306037	41250	288750	42000	288000	116000	214000
4	10000	320000	10000	320000		330000	10000	320000	60000	270000
5									10000	320000

94

Таблиця 2**

Рік використання	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
			330000
1	80000	80000	250000
2	117500	197500	132500
3	117500	315000	15000

[□] При проведенні розрахунків припущено, що підприємство набуло виробничого устаткування початковою вартістю 330000 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 1600000 од. Ліквідаційна вартість устаткування після його експлуатації за попередньою оцінкою може скласти 10000 грн. Очікуваний термін корисного використання складає 4 роки.

** Після одного року експлуатації устаткування був переглянутий строк корисного використання з 4 років до 3 років, а ліквідаційна вартість склала 15000грн. (Підприємством обраний прямолінійний метод нарахування амортизації).

Відповідно до п. 25 П(С)БО 7, строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів може переглядатися підприємством у випадку зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Нарахування амортизації об'єктів основних засобів з урахуванням прийнятих змін починається з місяця, що настає за місяцем зміни строку корисного використання. Іноді при перегляді строку корисного використання переглядається і ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів. Сума амортизаційних відрахувань за поточний та майбутні періоди повинна бути відкоригована.

Результати розрахунку суми накопиченої амортизації та залишкової вартості основних засобів після перегляду строку корисного використання та ліквідаційної вартості устаткування наведені у табл. 2.

У разі, якщо відбулися суттєві зміни в очікуваних способах отримання економіч-

них вигод від використання об'єкта основних засобів, П(С)БО 7 вимагає зміни методу нарахування амортизації (п. 28 П(С)БО 7). Нарахування амортизації об'єкта основних засобів за новим методом починається з наступного місяця після проведених змін.

Відповідно до вимог П(С)БО 6 зміна методу амортизації в бухгалтерському обліку відображається як зміна в обліковій оцінці, яка не потребує коригувань за попередні періоди та розкривається в примітках до фінансової звітності.

Суми амортизаційних відрахувань за поточний та майбутні періоди повинні бути відкориговані.

Коригування здійснюються шляхом зміни норми амортизації відповідно до нового методу амортизації, обраного підприємством. Для розрахунку скоригованої норми амортизації за вартість об'єкта основних засобів приймається його остаточна вартість на момент коригування. Результати розрахунку наведено у табл. 3.

Таблиця 3*

Рік використання	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
			330000
1	80000	80000	250000
2	$2 \times 33,3\% \times 250000 = 166500$	246500	83500
3	$2 \times 33,3\% \times 83500 = 55611$	302111	27889
4	27889	330000	

* Після першого року використання устаткування було вирішено, що існуючій формі надходження економічних вигод на підприємстві більше відповідає метод подвійного залишку, що зменшується.

У податковому обліку амортизація основних фондів і нематеріальних активів – це поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених пп. 8.1.1 ст.8 Закону № 283 [15].

Під терміном «основні фонди» слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів із дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, вар-

тість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Витрати на придбання будь-яких матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 1000 гривень, що призначені для використання в господарській діяльності платника податку, включаються до складу валових витрат платника податку в загальному порядку.

Витрати підприємства на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів і нематеріальних активів можна поділити на такі групи (рис. 2):

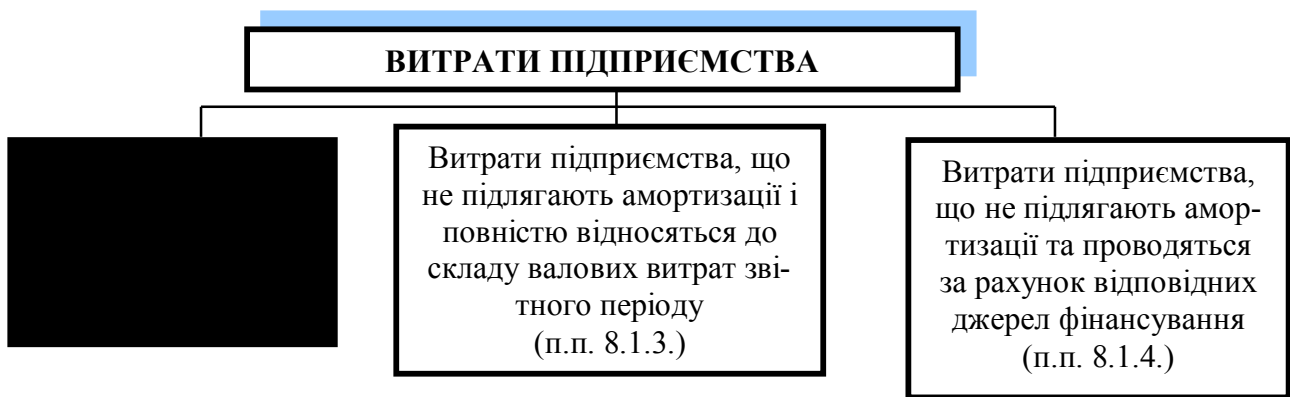


Рис. 2. Витрати підприємства на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів і нематеріальних активів

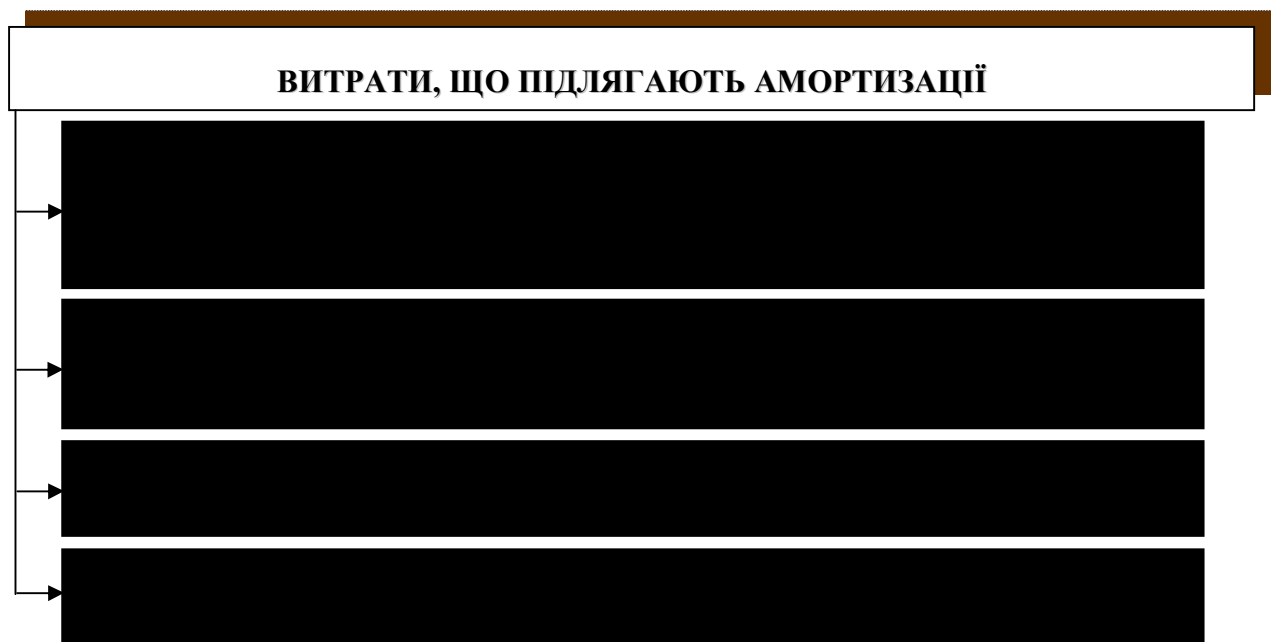


Рис. 3. Склад витрат, що підлягають амортизації

Наприклад, на 01.01 поточного року на балансі підприємства числяться основні фонди, сукупна балансова вартість яких дорівнює 110000 грн., у тому числі:

1 група – будівля, балансова вартість якої дорівнює 60 000 грн.;

2 група – автомобіль, балансова вартість якого дорівнює 40 000 грн.;

4 група – комп'ютер, балансова вартість якого дорівнює 10 000 грн.

У першому кварталі поточного року понесені витрати на ремонт основних фондів на суму 12500 грн., у тому числі:

на ремонт будівлі – 6500 грн.;

на ремонт автомобіля – 4000 грн.;

на ремонт комп'ютера – 2000 грн.

Розподіл понесених витрат між валовими витратами підприємства та балансо-

вою вартістю основних фондів у податковому обліку буде здійснюватися таким чином :

Згідно з чинним законодавством до валових витрат можна віднести вартість ремонту в межах 10% балансової вартості відповідних груп (об'єктів) на початок звітної періоду, тобто 11000 грн. Сума витрат на ремонт, яка перевищує 10%-вий ліміт – 1500 грн. (12500-11000=1500 грн.), підлягає віднесенню на збільшення балансової вартості груп основних фондів 2, 4 та окремого об'єкта 1-ої групи основних фондів.

Частка витрат по кожній групі основних фондів у загальному обсязі витрат на ремонт основних фондів становить:

1 група – $6500 / 12500 = 0,52$;

2 група – $4000 / 12500 = 0,32$;

4 група – $2000 / 12500 = 0,16$.

Таким чином, балансова вартість основних фондів станом на початок другого кварталу збільшиться:

1 група – на 780 грн. ($0,52 * 1500$);

2 група – на 480 грн. ($0,32 * 1500$);

4 група – на 240 грн. ($0,16 * 1500$).

Отже, за правилами податкового обліку амортизації підлягають витрати на:

- придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання;

- самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб;

- проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів (рис. 3).

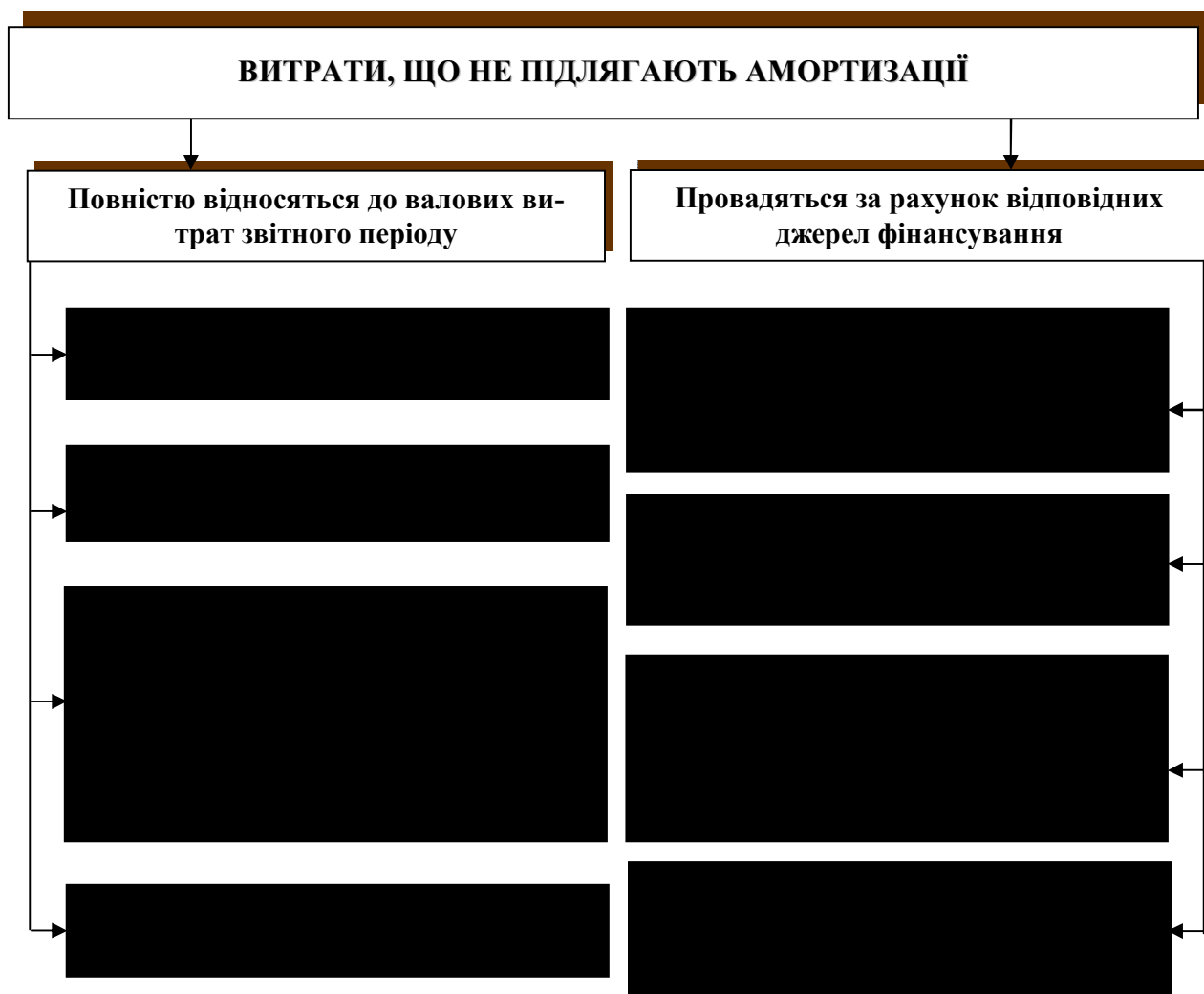
Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітнього періоду витрати платника податку на (рис. 4):

- придбання і відгодівлю продуктивної худоби;

- вирощування багаторічних плодonoсних насаджень;

- придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшої реалізації іншим платникам податку чи їх використання у виробництві (будівництві, спорудженні) інших основних фондів, призначених для подальшої реалізації іншим платникам податку;

- утримання основних фондів, що знаходяться на консервації тощо.



* Під терміном «невиробничі фонди» слід розуміти капітальні активи, що не використовуються у господарській діяльності платника податку.

Рис. 4. Склад витрат, що не підлягають амортизації

З метою нарахування амортизаційних відрахувань основні фонди поділяються на такі групи:

- *група 1* – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

- *група 2* – автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;

- *група 3* – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;

- *група 4* – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друкування інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

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

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

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1),$$

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

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

$П(a-1)$ – 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;

$В(a-1)$ – сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

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

Норми амортизаційних відрахувань за групами основних фондів у розрахунку на квартал наведено у таблиці 4.

Таблиця 4

Норми амортизаційних відрахувань за групами основних фондів

Основні виробничі фонди	Норми (%)
1 група	2
2 група	10
3 група	6
4 група	15

Отже, економічне призначення амортизаційних відрахувань полягає у нагромадженні фінансових ресурсів для забезпечення своєчасного відновлення машин і обладнання, передавальних пристроїв, будівель і споруд. Однак в умовах інфляційних процесів амортизаційні відрахування швидко зне-

цінюються, оскільки вартість нової техніки зростає, а амортизація нараховується за єдиними нормами до залишкової незмінної балансової вартості основних фондів, що в свою чергу суттєво збільшує термін повної амортизації.

Для зменшення негативних наслідків знецінювання амортизаційних відрахувань платники податку всіх форм власності мають право застосувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів та нематеріальних активів. При цьому застосовується коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [i (a-1) - 10] : 100,$$

де $i (a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація [15].

Проте слід зазначити, що така індексація проводиться лише тоді, коли річний темп інфляції перевищує 10% і то тільки на величину цього перевищення. Якщо ж зна-

чення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться. Крім того, за фактичний індекс інфляції приймається індекс споживчих цін, тоді як фактичний індекс оптових цін значно вищий і ближчий до реального відображення цінової ситуації [16]. Разом з тим слід зазначити, що одноразова переоцінка не може забезпечити вичерпне вирішення зазначеної проблеми, оскільки вона проводиться наздогін інфляції. Крім того, з технічних причин індексацію балансової вартості основних фондів неможливо проводити часто, оскільки це дуже трудомісткий процес.

Порядок ведення обліку балансової вартості основних фондів наведено на рис. 5.

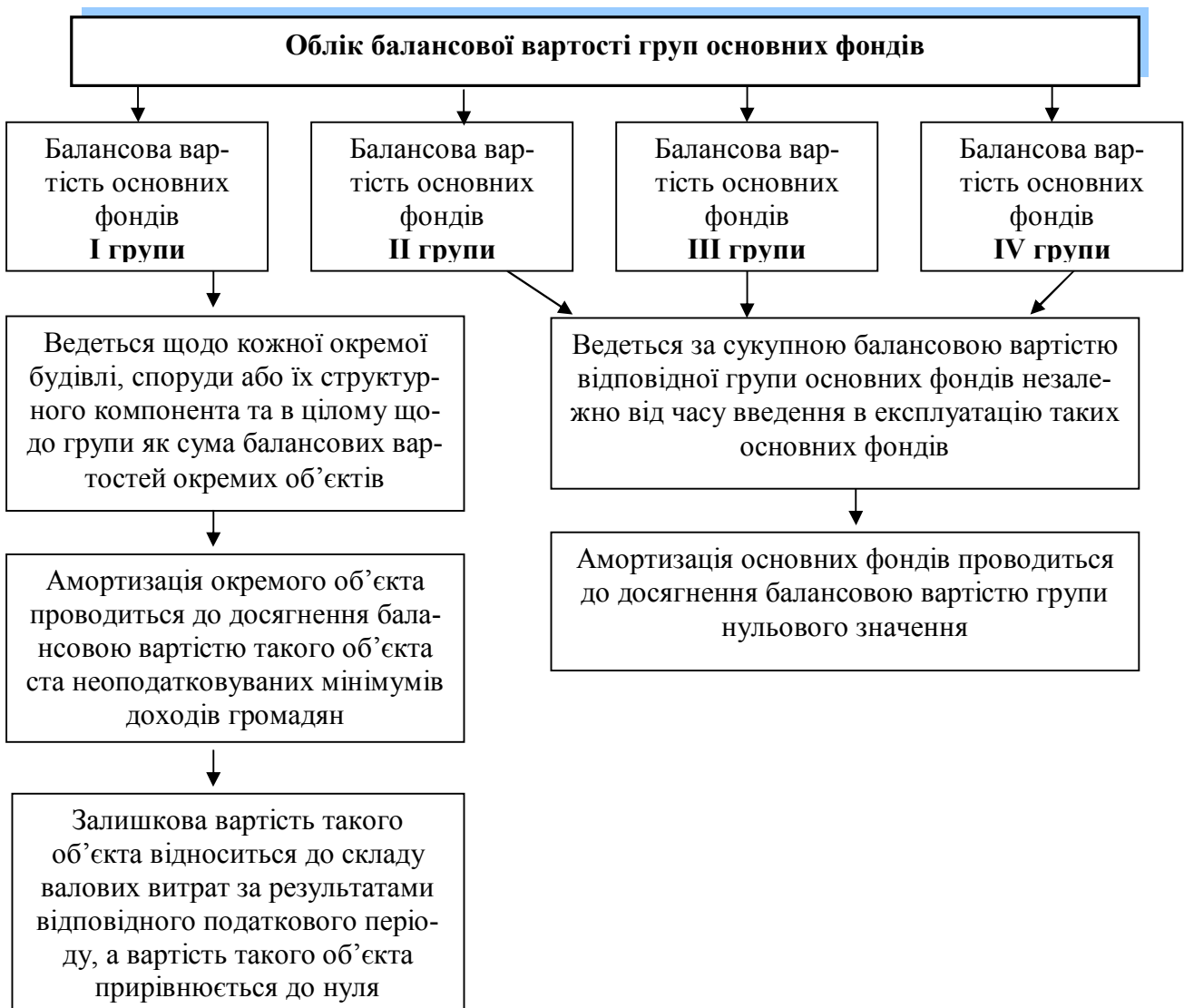


Рис. 5. Порядок ведення обліку балансової вартості основних фондів

Для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожен окремих вид нематеріального активу амортизується рівними частками, виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації згідно з підпунктом 8.3.3 закону протягом строку, що визначається платником податку самостійно, виходячи зі 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.

Висновки та пропозиції. Таким чином, детально проведений аналіз правового регулювання амортизаційних відрахувань під кутом їх впливу на оподаткований прибуток свідчить про те, що національна система оподаткування прибутку підприємств спрямована на удосконалення ведення податкового обліку. Разом з тим здійснений аналіз дає підстави стверджувати й те, що на сьогоднішній день існує ще багато проблем, протиріч і не вирішених завдань. Так, у вітчизняній практиці амортизаційні відрахування можуть використовуватися з будь-якою метою: для відновлення основних фондів і нематеріальних активів, поповнення обігового капіталу, погашення кредитів і

сплати процентів за них, виплати дивідендів тощо. Проте ні Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (який встановлює більшість правових норм, пов'язаних із амортизацією основних фондів і нематеріальних активів), ні будь-який інший нормативно-правовий акт не передбачає цільового використання амортизаційних відрахувань [7, с. 95; 8, с. 114-115]. Тому з метою удосконалення сучасної амортизаційної політики та підвищення ролі амортизації у відтворювальних процесах основних фондів та нематеріальних активів доцільним є законодавче запровадження цільового використання підприємствами амортизаційних відрахувань.

Крім того, різні підходи до нарахування амортизаційних відрахувань у бухгалтерському та податковому обліках призводять до виникнення різниці між балансовою вартістю основних засобів виробничого призначення при веденні цих обліків. Така різниця у податковому обліку є тимчасовою і підлягає оподаткуванню.

Виходячи з цього, норми податкового законодавства щодо нарахування амортизаційних відрахувань бажано розглядати не ізольовано, а в поєднанні з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. *Гесць В.* Бюджетна політика в Україні: проблеми і перспективи // Дзеркало тижня. – 2004. – №5.
2. *Вишневский В.П.* Налогообложение предприятий в Украине. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1998. – 328 с.
3. *Безуглий А.А.* Вплив амортизаційної політики на прибуток і доходи бюджету // Фінанси України. – 1999. – №4. – С. 44-55.
4. *Косова Т.Д.* Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства // Економіка підприємства. – 2003. – №9. – С. 157 – 166.

5. *Городянська Л.В.* Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2 (32). – С. 57 - 68.
6. *Ловінська Л.Г.* Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів // Фінанси України. - 2006. – №7. – С. 92 – 100.
7. *Парнюк В.О.* Про головні напрями реформування амортизаційної політики // Фінанси України. – 2006. – №9. – С. 93 – 104.
8. *Козик В.В., Федоровський В.А.* Вплив амортизації на формування інвестиційної привабливості проектів // Фінанси України. – 2002. – №8. – С. 107-116.
9. *Борисенко М.А.* Інноваційні засади формування амортизаційної політики вітчизняного підприємства // Проблеми науки. – 2004. – №5. – С. 31-35.
10. *Кононенко Т., Землинський В.* Про можливості інтеграції методики нарахування амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №10. – С. 24-28.
11. *Голов С.* Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №8. – С. 10-11.
12. *Балховітінова О.Ю.* Амортизація як елемент розрахунку зведеного балансу фінансових ресурсів (методологія прогнозних обчислень) // Економіка і прогнозування. Науково-аналітичний журнал. – 2005. – №1. – С. 77-91.
13. Економічна енциклопедія: У трьох томах. / За ред. С.В. Мочерного та ін. – К.: Центр «Академія», 2000. – Т. 1 – 864 с.
14. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України / С.Я. Зубілевич, І.Ю. Кравченко, О.О. Прокопенко, Д.Г. Школьников, Н.С. Юревич – К., 2002. – С.472.
15. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.1997 р. №283/97 – ВР, зі змінами та доповненнями.
16. *Козик В.В., Федоровський В.А.* Вплив амортизації на формування інвестиційної привабливості проектів // Фінанси України. – 2002. – №8. – С. 115.