

мени основных средств. Поэтому разработанная на предприятии система бухгалтерского учета должна предоставлять надежную и достоверную информацию, на базе которой возможен контроль, анализ и планирование инвестиций в основные средства.

В зарубежной практике отдельные предприятия одновременно с периодическим начислением амортизации, сумму, равную величине амортизационных отчислений, вкладывают в надежные ценные бумаги или депонируют на отдельном счете. На наш взгляд, это способствует эффективному формированию амортизационной политики, так как денежные средства, предназначенные для обновления основных средств не используются на другие цели и к тому же увеличиваются, обеспечивая расширенное воспроизводство.

Список литературы

1. Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 22.05.97 №283/97-ВР (с изменениями и дополнениями).

2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 17 "Налог на прибыль", утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 28.12.2000 №353.

3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 "Основные средства", утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 28.05.1999 №137.

4. Панков Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах – Минск: Экоперспектива, 1998.

5. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: Аналитика-Пресс, 1998.

6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Переклад с англійської під редакцією С. Ф. Голова. – К: ФПБАУ, 1998.

7. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 №291.

8. Постановление Совета Министров СССР "О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР от 22.11.1990 №1072.

9. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 №291.

Л.П. БІЛЯЗЕ, доцент, ДонНТУ,

О.В. СТОЯН, директор АФ "НІКА-АУДИТ"

ВПЛИВ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА РОЗМІР ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Ситуація з обліком податку на прибуток не є вже такою простою, як то здавалося до прийняття П(С)БО 17 "Податок на прибуток" (далі - стандарт 17).

Розрахунок відстроченого податку на прибуток, що виникає внаслідок різних підходів до нарахування амортизації вартості основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку, необ-

хідно розглядати з урахуванням наявності розбіжностей, що виникають при відображенні операцій нарахування амортизації у податковому та бухгалтерському обліку.

Так, у податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, пооб'єктний

облік балансової вартості основних засобів здійснюється тільки по групі 1. По групі 2 і 3 облік балансової вартості основних засобів ведеться сукупно. У зв'язку з цим, різні і суть відстроченого оподаткування стосовно різних груп основних засобів податкового обліку, різним буде і ступінь дієздатності П(С)БО 7 "Основні засоби" (далі - стандарт 7) у цих випадках. Ступінь можливості розрахунку відстроченого податкового активу (або зобов'язання) також буде варіювати в залежності від приналежності об'єкта необоротних активів до тієї чи іншої групи податкового обліку.

Доцільним є розгляд на практичному прикладі розрахунку відстроченого податку на прибуток об'єкта основних засобів 1-ої групи й об'єкта, що належить до 2-ої або 3-ої групи податкового обліку основних засобів.

Зробимо розрахунки на прикладі будівлі виробничого цеху зі ступенем зношеності близько 80% (об'єкт основних засобів групи 1 податкового обліку). За станом на 01.05.2001 р. первісна вар-

тість будівлі цеху дорівнює 117700 грн., знос - 97200 грн., а залишкова вартість - 20500 грн. За рішенням керівництва підприємства на цю дату справедлива вартість будівлі складає 26000 грн., у зв'язку з чим у бухгалтерському обліку проведено дооцінку об'єкта на 5500 грн. (знос після дооцінки дорівнює 123278 грн., первісна вартість - 149278 грн.). Ліквідаційна вартість прийнята нульовою. Будівля цеху служитиме ще 5 років, а амортизація в бухгалтерському обліку буде нараховуватися відповідно до прямолінійного методу. Таким чином, вартість, яка амортизується, дорівнює 26000 грн.

Розрахуємо суму амортизаційних відрахувань у бухгалтерському та податковому обліку, тимчасову різницю, що віднімається, суму поточного податку на прибуток, витрати з податку на прибуток, чистий прибуток (ЧП) та відстрочений податковий актив (ВПА) за період на протязі терміну експлуатації будівлі виробничого цеху (таблиця 1).

Таблиця 1

Розрахунок амортизації будівлі виробничого цеху в податковому та бухгалтерському обліку

(Грн.)

Показники	Звітний період				
	2001	2002	2003	2004	2005
1	2	3	4	5	6
Амортизація за даними бухгалтерського обліку					
Балансова вартість на початок року	26000	20800	15600	10400	5200
Сума амортизації	5200	5200	5200	5200	5200
Балансова вартість на кінець року	20800	15600	10400	5200	0
Амортизація за даними податкового обліку					
Балансова вартість на початок року	26000	24724	23511	22357	21260
Сума амортизації	1276	1213	1154	1097	1043
Балансова вартість на кінець року	24724	23511	22357	21260	20217
Поточні податкові витрати					
Обліковий прибуток	50000	50000	50000	50000	50000
Облікова амортизація	5200	5200	5200	5200	5200
Податкова амортизація	1300	1235	1173	1115	1059
Оподатковуваний прибуток	53924	53987	54046	54103	54157
Поточний податок на прибуток	16177	16196	16214	16231	16247
Податковий ЧП за період	37747	37791	37832	37872	37910

Закінчення таблиці 1

1	2	3	4	5	6
Тимчасові різниці, що віднімаються, та ВПА					
Облікова база на кінець року	20800	15600	10400	5200	0
Податкова база на кінець року	24724	23511	22357	21260	20217
Тимчасова різниця, що віднімається, за період	3924	7911	11957	16060	20217
ВПА на кінець періоду	1177	2373	3587	4818	6065
ВПА на початок періоду	0	1177	2373	3587	4818
ВПА за період	1177	1196	1214	1231	1247
Витрати з податку на прибуток і ЧП за період					
Обліковий прибуток	50000	50000	50000	50000	50000
Поточний податок на прибуток	16177	16196	16214	16231	16247
ВПА за період	1177	1196	1214	1231	1247
Витрати з податку на прибуток	15000	15000	15000	15000	15000
Обліковий ЧП за період	35000	35000	35000	35000	35000
Перевищення податкового ЧП над обліковим ЧП за період	2747	2791	2832	2872	2910

Відповідно до таблиці 1, у бухгалтерському обліку на кінець 5-го року експлуатації будівля буде цілком амортизованою і, у випадку подальшої непридатності, списаною. Балансова вартість на кінець останнього року експлуатації в бухгалтерському обліку досягне нульового значення.

У податковому обліку об'єкт також буде ліквідований синхронно з бухгалтерським, що дозволяє законодавство. Але недоамортизована частина балансової вартості будівлі цеху - 20217 грн. до складу валових витрат не включається, а погашається за рахунок власних джерел підприємства.

В результаті застосування різних методів нарахування амортизації по основних засобах групи 1 у податковому і бухгалтерському обліку виникає, як показує таблиця 1, відстрочений податковий актив, величина якого на кінець періоду значна (6065 грн.), а його вплив на ліквідність балансу підприємства очевидний. Рядок балансу 060 "Відстрочені податкові активи" на протязі строку корисного використання будівлі цеху зростає, знижуючи показники ліквідності підприємства, а відшкодування цих ак-

тивів є досить складним питанням у сформованій ситуації.

Відстрочений податковий актив на кінець терміну амортизації об'єкта складає 6065 грн., або 23% його справедливої вартості. Це говорить про те, що після списання об'єкта саме така частка його вартості залишиться в Балансі підприємства у вигляді відстроченого податкового активу - "зависне" у рядку 060 на невизначений час, тому що списання цього виду активів підприємства при списанні об'єкта основних засобів з балансу не передбачено у стандарті 17.

Відбита в останньому рядку таблиці 1 різниця в чистому прибутку за даними податкового і бухгалтерського обліку свідчить про переплату за податком на прибуток підприємства. Тобто чистий прибуток у податковому обліку більше такого в бухгалтерському обліку, а отже, у даному разі відстрочений податковий актив - не що інше, як переплата за податком на прибуток, яка вже ніколи не може бути відшкодована підприємству у майбутньому.

Більш проблематично справа обстоїть з об'єктами основних засобів 2-ої та 3-ої групи податкового обліку. Розраху-

нки з об'єкту основних засобів 3-ої групи – верстату токарського комбінованого ТКС-2-01 свідчать про таке. Підприємство придбало дану облікову одиницю первісною (фактичною, історичною) вартістю 20000 грн. Ліквідаційна вартість, визначена на момент придбання, – 2000 грн. Термін корисного використання об'єкта, встановлений підприємством, складає 5 років, очікуваний обсяг продукції, що буде виготовлена з використанням верстату – 14400 одиниць. Опустивши той факт, що амортизація по цій (3-ій) групі нараховується в цілому без пооб'єктного розподілу, зробимо розрахунок балансової вартості і суми амортизації за 5 років експлуатації об'єкта за методами амортизації, які передбачені у стандарті 7.

Кожний з методів розрахунку амортизації в бухгалтерському обліку порівнюємо з податковим методом з метою виявлення найбільшого впливу відстроченого податку на прибуток на фінансовий результат підприємства.

Розрахуємо для верстата ТКС-2-01 амортизаційні відрахування згідно з податковим та бухгалтерськими методами і на підставі отриманих результатів складемо зведену таблицю розрахунку значень тимчасових різниць (таблиця 2).

Таблиця 2

Порівняльна таблиця розрахунку тимчасових різниць, що віднімаються, та ВПА по верстату ТКС-2-01

(Грн.)

Показники	Звітний період				
	2001	2001	2003	2004	2005
1	2	3	4	5	6
Тимчасові різниці, що віднімаються, та ВПА					
<i>1. Прямолінійний метод амортизації</i>					
Облікова база на кінець року	16400	12800	9200	5600	2000
Податкова база на кінець року	17164	14730	12641	10849	9310
Тимчасова різниця, що віднімається, за період	764	1930	3441	5249	7310
ВПА на кінець періоду	229	579	1032	1575	2193
ВПА на початок періоду	0	229	579	1032	1575
ВПА за період	229	350	453	543	618
<i>2. Виробничий метод амортизації</i>					
Облікова база на кінець року	16750	12875	8500	4750	2000
Податкова база на кінець року	17164	14730	12641	10849	9310
Тимчасова різниця, що віднімається, за період	414	1855	4141	6099	7310
ВПА на кінець періоду	124	557	1242	1830	2193
ВПА на початок періоду	0	124	557	1242	1830
ВПА за період	124	433	685	588	363
<i>3. Метод зменшення залишкової вартості</i>					
Облікова база на кінець року	12618	7916	5023	3169	2000
Податкова база на кінець року	17164	14730	12641	10849	9310
Тимчасова різниця, що віднімається, за період	4546	6769	7618	7680	7310
ВПА на кінець періоду	1363	2031	2285	2304	2193
ВПА на початок періоду	0	1363	2031	2285	2304
ВПА за період	1363	668	254	19	-111
<i>4. Метод прискореного зменшення залишкової вартості</i>					
Облікова база на кінець року	12000	7200	4320	2592	2000
Податкова база на кінець року	17164	14730	12641	10849	9310
Тимчасова різниця, що віднімається, за період	5164	7530	8321	8257	7310
ВПА на кінець періоду	1549	2259	2496	2477	2193

Закінчення таблиці 2

1	2	3	4	5	6
ВПА на початок періоду	0	1549	2259	2496	2477
ВПА за період	1549	710	237	-19	-284
<i>5. Кумулятивний метод</i>					
Облікова база на кінець року	14000	9200	5600	3200	2000
Податкова база на кінець року	17164	14730	12641	10849	9310
Тимчасова різниця, що віднімається, за період	3164	5530	7041	7649	7310
ВПА на кінець періоду	949	1659	2112	2295	2193
ВПА на початок періоду	0	949	1659	2112	2295
ВПА за період	949	710	453	183	-102

Результати розрахунків свідчать про те, що значення відстроченого податкового активу на кінець терміну корисного використання верстату не залежить від прийнятого в бухгалтерському обліку методу амортизації. Відстрочений податковий актив на кінець періоду складає 2193 грн. (або 11% від первісної вартості верстату). Він означає, як і у попередньому прикладі, переплату з податку на прибуток у цій сумі на кінець терміну корисного використання об'єкту та її "зависання" до невизначеного часу в рядку 060 Балансу "Відстрочені податкові активи".

Однак, дані таблиці 2 говорять про те, що подібна переплата (відстрочений податковий актив на кінець кожного з періодів) буде різною в залежності від обраного методу амортизації згідно зі стандартом 7. Відстрочений податковий актив на кінець періоду за прямолінійним і виробничим методами зростає поступово і має найбільше значення на кінець терміну корисного використання, яке зависне у балансі так, як і для об'єкта 1-ої групи.

При застосуванні прискорених методів амортизації ситуація складається зовсім інша. Відстрочений податковий актив досягає найбільшого розміру на кінець 3-го (метод зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості) або на кінець 4-го року експлуатації верстату (кумуля-

тивний метод) та починає зменшуватись. Тобто з цього моменту сума податку на прибуток починає відшкодовуватись підприємству. Таким чином, у цьому випадку можливо уникнути "зависання" відстроченого податкового активу в балансі підприємства. Крім того, на цей час по об'єкту вже нарахована амортизація у розмірі 75 - 84 %.

Начебто чого ще треба підприємству? Досягли того, чого так ждали.

Але не слід поспішати з висновками. Не треба забувати про те, що відстрочений податковий актив - це переплата до бюджету з податку на прибуток. Тому, щоб робити кінцеві висновки, треба порівняти той ефект, що приносить застосування методів прискореної амортизації підприємству, з сумою цієї переплати. Згаданий ефект застосування прискорених методів амортизації полягає у різниці між сумами нарахованої амортизації згідно з прямолінійним і прискореними методами. Розрахуємо цю різницю і порівняємо її з відстроченим податковим активом (таблиця 3).

Результати розрахунків свідчать про те, що для прискорених методів амортизації позитивний ефект буде мати місце лише у перші два роки експлуатації верстату, коли сума амортизації за прискореним методом перевищує суму амортизації за прямолінійним методом. За цей час буде нарахована амортизація у розмірі 54 - 64% первісної вартості.

Але на другий рік експлуатації верстату сума позитивного ефекту дуже незначна. Тому щоб скористатися перевагами прискореного методу амортизації підприємству потрібно майже щороку міняти один метод прискореної амортизації на інший.

Зміна методу нарахування амортизації - є зміною облікової політики підприємства. Такі зміни можна проводити тільки у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від застосування обраного методу амортизації.

Інакше це суперечить принципу послідовності підготовки фінансової звітності підприємства.

Таким чином, скористатися перевагами методів прискореної амортизації для накопичення коштів на відновлення основних засобів сьогодні підприємства не мають ніякої можливості. Не буде цієї можливості доти, доки буде діяти податковий метод нарахування амортизації.

Виходом з цієї ситуації являється визнання тимчасових різниць, які виникають внаслідок розбіжностей у мето-

Таблиця 3

Сума амортизації за податковим і бухгалтерськими методами та ВПА

(Грн.)

Показники	Звітний період				
	2001	2002	2003	2004	2005
<i>Податковий метод</i>					
Сума амортизації	2836	2434	2089	1792	1539
<i>Прямолінійний метод</i>					
Сума амортизації	3600	3600	3600	3600	3600
ВПА за період	229	350	453	543	618
<i>Виробничий метод</i>					
Сума амортизації	3250	3875	4375	3750	2750
ВПА за період	124	433	685	588	363
Позитивний ефект	-	- 158	90	- 438	-
<i>Метод зменшення залишкової вартості</i>					
Сума амортизації	7382	4657	2938	1854	1169
ВПА за період	1363	668	254	19	- 111
Позитивний ефект	2419	389	-	-	-
<i>Метод прискореного зменшення залишкової вартості</i>					
Сума амортизації	8000	4800	2880	1728	592
ВПА за період	1549	710	237	- 19	- 284
Позитивний ефект	2851	490	-	-	-
<i>Кумулятивний метод</i>					
Сума амортизації	6000	4800	3600	2400	1200
ВПА за період	949	710	453	183	- 102
Позитивний ефект	1451	490	-	-	-

дах нарахування амортизації основних засобів в бухгалтерському обліку та при визначенні податкового прибутку, постійними. Але це суперечить світовій практиці, а тому потребує внесення відповідних змін до стандарту 17, або окремих законодавчих рішень.

Слід також наголосити на те, що такі постійні різниці існують і зараз. Вони пов'язані з нарахуванням амортизації вартості основних невиробничих фондів.

Аналіз стандарту 17 дає змогу зробити висновок, що якщо вплив тимчасових різниць регулюється сумою відстро-

ченого податку, то постійні різниці враховуються у витратах підприємства з податку на прибуток у складі суми поточного податку.

Але справа в тому, що стандарт 17 в цілому приділяє недостатньо уваги розкриттю поняття постійних різниць і їх відображенню в бухгалтерському обліку, обмежуючись лише тлумаченням терміну та згадуванням у додатку. Крім того, ні стандарт 17, ні Інструкція №291 до Плану рахунків (по рахунку 98) нічого не говорять про вплив постійних різниць на фінансові результати звітного періоду, що вкрай важливо для підприємства.

Єдина надія зосталася у промислових підприємств - Податковий кодекс, який повинен скасувати податковий метод амортизації і затвердити у податковому законодавстві один із методів амортизації відповідно до стандарту 7, або ж надати право вибору самому підприємству.

Наведений приклад та викладені в роботі особливості податкового обліку 2-ої та 3-ої груп основних засобів дозволяють зробити висновок про те, що при існуючому податковому законодавстві використання запропонованих стандартом 7 методів нарахування амортизації неможливо в контексті оптимізації амортизаційної політики підприємства та підвищення її ефективності. На сьогодні не представляється можливим одержання визнаного у світовій практиці економічного ефекту у виді економії податку на прибуток. Саме така економія могла б служити, у випадку оптимізації податкового законодавства, додатковим фінансовим джерелом власних коштів підприємства. Ці кошти підприємство могло би використовувати виходячи з власних потреб, у тому числі і на відтворювальні нестатки, відновлення матеріально-технічної бази.

Отже, у найближчій перспективі (до прийняття Податкового кодексу) поживлення відтворювальних процесів залишається під питанням, а одержання додаткових фінансових ресурсів унаслідок застосування амортизаційної концепції стандарту 7 – неможливим.

Слід звернути увагу ще на один аспект цієї проблеми. Оскільки джерелом сплати податку на прибуток є обліковий прибуток, а податковий прибуток визначає суму податку, який треба сплатити до бюджету, то різниця між ними буде суттєво впливати на рух грошових потоків звітного періоду. Наявність відстроченого податкового активу, а ще гірше - його зростання за звітний період, свідчить про додатковий відтік грошових коштів підприємства, який зовсім не пов'язаний з його діяльністю, а кошти вже майже ніколи не повернуться назад.

Вирішення цієї найважливішої проблеми дозволяє попередити зайве відволікання оборотних коштів підприємства на певний час (у середньому – 3-5 років) і направити їх на розширення виробничого потенціалу. Виграш у часі очевидний, бо згодом (із прийняттям Податкового кодексу) вона буде вирішена шляхом розробки механізму відшкодування відстрочених податкових активів, що дасть можливість уникнути їх “зависання”.

Таким чином, проблема відстроченого податку на прибуток на сьогоднішній день особливо актуальна з погляду її амортизаційної складової. У зв'язку з цим проблема повинна бути ключовою при розгляді амортизаційної концепції проекту Податкового кодексу, а у законодавців не повинно бути непорозуміння усієї відповідальності прийнятих рішень. Відсутність розуміння буде означати розвал матеріально-технічної бази держави і, насамперед, її промислово-виробничої складової.