

АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЯК СПОСІБ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Розглянуто поняття основних засобів, методи їх амортизації. Запропоновано способи їх обрання, з огляду на потреби оптимізації суми податку на прибуток підприємства.

Ключові слова: основні засоби, амортизація, прибуток, податок на прибуток.

Рассматривается понятие основных средств, а также методы их амортизации. Предложены способы их выбора ввиду необходимости оптимизации суммы налога на прибыль предприятия.

Основні засоби є невід'ємною частиною активів будь-якого підприємства. При цьому від їх ефективності використання, а також обґрунтованої системи оновлення значною мірою залежать результати господарсько-фінансової діяльності підприємства. Оскільки економічною основою оновлення основних засобів є амортизаційні відрахування, виникає потреба глибшого вивчення методів їх нарахування та розробка пропозицій щодо обрання окремих з них з точки зору підвищення рівня ефективності господарювання та оптимізації його оподаткування.

Окремі питання нарахування амортизації основних засобів знайшли відображення в працях В. В. Бабица, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, О. С. Бородкіна, А. М. Герасимовича, С. Ф. Голова, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, Ю. І. Осадчого, П. Т. Саблука, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка та інших. Вагомий внесок у розвиток теорії амортизації, дослідження тенденцій її нарахування зробили зарубіжні вчені: М. Ф. Ван Бреда, Глен А. Велш, А. Гроппеллі, Дж. Рамсі Мак-Куллох, К. Маркс, Белверд Е. Нідлз, Ейсан Нікбахт, Елдон С. Хендріксен. Проте саме питання оптимального вибору методів нарахування амортизації, її впливу на фінансово-економічні показники діяльності підприємства, використання нарахованої амортизації як фінансового джерела оновлення основних засобів досліджені недостатньо.

З огляду на значний вплив амортизаційних відрахувань на формування кінцевих фінансових результатів діяльності підприємства метою нашого дослідження є розробка теоретичних підходів та практичних рекомендацій, спрямованих на збільшення абсолютної суми прибутку через оптимізацію зобов'язань зі сплати податку на прибуток шляхом вибору тієї чи іншої схеми нарахування амортизації.

Визначення термінів «основні засоби» та «амортизація», а також класифікацію основних засобів наведено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (надалі – П(С)БО 7) та Податковому кодексі України (надалі – ПКУ). Так згідно з п. 4 П(С)БО 7, «основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних

функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [2, с. 36]. Слід зазначити, що на відміну від П(С)БО 7, нормами ПКУ встановлено додатковий критерій, за яким матеріальні цінності відносять до основних засобів, а саме – їх вартість, що повинна перевищувати 2,5 тис. грн [1].

Як бачимо, об'єкти основних засобів повинні приносити підприємству економічні вигоди протягом тривалого періоду. У зв'язку з цим виникає потреба в розподілі їх вартості між окремими періодами з метою забезпечення принципу відповідності доходів та витрат, а значить оптимізації фінансових результатів. Зазначене досягається економічно обґрунтованим вибором методу нарахування амортизації.

Механізм нарахування амортизації визначається нормами П(С)БО 7. Згідно з його п. 4 «амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [2, с.36]. Для нарахування амортизації п. 26 П(С)БО 7 передбачено п'ять базових методів [2, с. 39]:

- *прямолінійний*, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;
- *зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. При цьому, річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість ;
- *прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, що обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється ;
- *кумулятивного*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку

корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

- виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів [2, с. 39].

Особливістю кожного методу є урахування строку корисного використання (експлуатації) окремого об'єкта основних засобів. Необхідно підкреслити, що використання зазначених мінімально допустимих строків, визначене нормами ПКУ, однак є правом, а не обов'язком підприємства. При виборі строку корисного використання слід урахувати:

- очікуване використання об'єкта з урахуванням його потужності та інших характеристик;
- очікуване фізичне та моральне зношування;
- правові та інші обмеження строків використання та інші фактори.

Тобто при визначенні строку корисного використання об'єкта основних засобів підприємство може враховувати найрізноманітніші фактори. Залежно від обставин це може бути строк, протягом якого заплановано проведення різноманітних випробувань та досліджень прикладного характеру, випуск продукції, ведення господарської діяльності тощо. Тому до вибору методу амортизації основних засобів слід підходити вкрай виважено, оскільки сума амортизаційних відрахувань значним чином впливає на собівартість випущеної продукції (виконаних робіт, наданих послуг), а значить на фінансовий результат господарської діяльності. Також слід передбачити економічну вигоду від швидшої компенсації капітальних витрат.

Вплив амортизаційних відрахувань на податок на прибуток та кінцевий фінансовий результат можна відобразити наступним чином :

$$A \times C_m \longrightarrow -ПП \quad (1)$$

Де A – нарахована амортизація, грн;

C_m – ставка податку на прибуток, що діє в періоді нарахування амортизації, %

$ПП$ – податок на прибуток, грн.

При цьому слід урахувати, що за однакових строків нарахування амортизації за різними методами суми амортизаційних відрахувань можуть відрізнятися в кожному періоді нарахування, хоча їх загальна сума буде однаковою. З огляду на фактор часу, цей момент можна використовувати для оптимізації податку на прибуток через вибір того методу амортизації, за яким об'єкт

основних засобів амортизується швидше. Для цього слід визначити, який з можливих методів доцільно використовувати в конкретній ситуації.

Припустимо, що 28 грудня 2012 року підприємством придбано легковий автомобіль вартістю 80,0 тис. грн (без ПДВ), призначений для поїздок персоналу. Мінімум допустимий строк корисного використання автомобіля – 5 років. Такий же строк обрано і для цілей нарахування амортизації. Ліквідаційна вартість автомобіля – 5,0 тис. грн. Тоді вартість, що амортизується становитиме 75,0 тис. грн (80,0 – 5,0). Порівняємо суми амортизації за різними методами за 5 років нарахування амортизації.

Прямолінійний метод, за яким річна сума амортизації визначається за формулою :

$$A = B_a : T, \quad (2)$$

де B_a – вартість об'єкта, що амортизується, грн ;
 T – термін корисного використання об'єкта, років.

За прямолінійним методом річна сума амортизації становитиме 15,0 тис. грн (75,0 тис. грн / 5 років). Місячна сума амортизації становитиме 1,250 тис. грн (15,0 тис. грн / 12)

Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається за формулою :

$$A = B_z \times PNA, \quad (3)$$

де B_z – залишкова вартість об'єкта, що амортизується, на початок звітнього року (первісна вартість на дату початку нарахування амортизації), грн;

PNA – річна норма амортизації.

При цьому річна норма амортизації розраховується наступним чином:

$$PNA = 1 - \sqrt[n]{LB : PB} \quad (4)$$

де LB – ліквідаційна вартість об'єкта, що амортизується, грн;

PB – первісна вартість об'єкта, що амортизується, грн;

n – кількість років корисного використання об'єкта основних засобів.

У нашому прикладі розраховуємо спочатку річну норму амортизації, що становитиме 0,4256508

($1 - \sqrt[5]{5,0 : 80,0}$). Далі розраховуємо річні суми амортизації (табл. 1).

Таблиця 1. Нарахування амортизації з використанням методу зменшення залишкової вартості

Роки	Розрахунок річної суми амортизації	Річна сума амортизації, грн	Амортизація на кінець року, грн	Залишкова вартість автомобіля, грн
2013	80 000,00 x 0,4257	34 056,00	34 056,00	45 944,00
2014	45 944,00 x 0,4257	19 558,36	53 614,36	26 385,64
2015	26 385,64 x 0,4257	11 232,37	64 846,73	15 153,27
2016	15 153,27 x 0,4257	6 450,75	71 297,48	8 702,52
2017	8 702,52 x 0,4257	3 704,67	75 000,00	5 000,00

Як видно з даних таблиці 1, на відміну від прямолінійного методу при використанні методу зменшення залишкової вартості найбільша сума

амортизації нарахована в першому році використання автомобіля, найменша – в останньому.

1. *Метод прискореного зменшення залишкової*

вартості, за яким річна сума амортизації розраховується аналогічно, як і за попереднім методом, однак річна норма амортизації розраховується за формулою:

$$PNA = 1 : n \times 2 \quad (5)$$

За цим методом річна норма амортизації становитиме 0,4 (1 : 5 x 2). Результати нарахування амортизації наведено в таблиці 2.

Таблиця 2. Нарухування амортизації з використанням методу прискореного зменшення залишкової вартості

Роки	Розрахунок річної суми амортизації	Річна сума амортизації, грн	Амортизація на кінець року, грн	Залишкова вартість автомобіля, грн.
2013	75 000,00 x 0,4	30 000,00	30 000,00	45 000,00
2014	45 000,00 x 0,4	18 000,00	48 000,00	27 000,00
2015	27 000,00 x 0,4	10 800,00	58 800,00	16 200,00
2016	16 200,00 x 0,4	6 480,00	65 280,00	9 720,00
2017	9 720,00 x 0,4	3 888,00	69 168,00	5 832,00

Для спрощення розрахунків вважатимемо, що залишкова вартість автомобіля на кінець п'ятого року експлуатації становить 5,0 тис. грн (хоча, як видно з таблиці 2, зазначений показник фактично відрізняється від нормативного на 0,8 тис. грн за рахунок математичних округлень відповідних показників).

2. Кумулятивний метод передбачає визначення річної суми амортизації за формулою:

3.

$$A = B_n \times K, \quad (6)$$

де K – кумулятивний коефіцієнт.

Зазначений кумулятивний коефіцієнт

розраховується наступним чином :

$$K = P_z \cdot \sum ПН, \quad (7)$$

де P_z – кількість років, що залишилися до закінчення строку корисного використання об'єкта основних засобів ;

$\sum ПН$ – порядкові номери років корисного використання об'єкта основних засобів.

У нашому прикладі кумулятивний коефіцієнт за перший рік становить 0,3333 (5:(1+2+3+4+5)). Результати нарахування амортизації з використанням кумулятивного метода наведено в таблиці 3.

Таблиця 3. Нарухування амортизації з використанням кумулятивного методу

Роки	Розрахунок річної суми амортизації	Річна сума амортизації, грн	Амортизація на кінець року, грн	Залишкова вартість автомобіля, грн
2013	75 000,00 x 5 : 15	25 000,00	25 000,00	50 000,00
2014	75 000,00 x 4 : 15	20 000,00	45 000,00	30 000,00
2015	75 000,00 x 3 : 15	15 000,00	60 000,00	15 000,00
2016	75 000,00 x 2 : 15	10 000,00	70 000,00	5 000,00
2017	75 000,00 x 1 : 15	5 000,00	75 000,00	0,00

Виробничий метод нарахування амортизації до легкового автомобіля застосувати досить складно, а також економічно недоцільно, тому в нашій статті ми

його не розглядатимемо.

Результати розрахунків амортизації за різними методами її нарахування згрупуємо в таблиці 4.

Таблиця 4. Амортизація основних засобів з використанням різних методів її нарахування

Роки	Сума амортизації за методами, грн			
	Прямолінійний	Зменшення залишкової вартості	Прискореного зменшення залишкової вартості	Кумулятивний
2012	15 000,00	34 056,00	30 000,00	25 000,00
2013	15 000,00	19 558,36	18 000,00	20 000,00
2014	15 000,00	11 232,37	10 800,00	15 000,00
2015	15 000,00	6 450,75	6 480,00	10 000,00
2016	15 000,00	3 704,67	3 888,00	5 000,00
РАЗОМ	75 000,00	75 002,15	75 000,00	75 000,00

Як бачимо, з точки зору оптимізації оподаткування, найвигіднішим є метод зменшення залишкової вартості, за яким амортизація нараховується «найшвидше». Далі ідуть методи прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та прямолінійний.

Амортизація основних засобів є важливим та дієвим

способом оптимізації зобов'язань зі сплати податку на прибуток. Оптимально використовуючи окремі методи нарахування амортизації, підприємство отримує додаткові можливості для вивільнення оборотних коштів, що надалі можуть бути спрямовані в розвиток господарської діяльності.

Список літератури

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» // Справочник економіста (спецвыпуск). – 2012. – № 11. – С. 36-43.
3. Асмолова Г. Механізм регулювання відтворення основних засобів підприємства. / Г. Асмолова // Економіст – 2007. – № 7. – С. 24 – 28.
4. Граковський Ю. Экономическое обоснование выбора метода амортизации / Ю. Граковський // Справочник економіста. – 2012. – № 11. – с. 54 – 66.
5. Карпова В. «Капитальные» альтернативы : выбор метода амортизации основных средств с позиции оптимизации налога на прибыль / В. Карпова // Управленческий учет и бюджетирование. – 2011. – № 7. – С. 6 – 14.
6. Кіпреева О. Трансформуючи потоки... Практика вдосконалення організації та методики аналізу основних засобів / О. Кіпреева // Управленческий учет и бюджетирование. – 2012. – № 8. – С. 24-36.
7. Крайник О. П. Економіка підприємства: навч. посіб. / О. П. Крайник, Є. С. Барвінська. – Львів: Національний університетська «Львівська політехніка» (ІВЦ «ІНТЕЛЕКТ +» Інституту післядипломної освіти), 2003. – 208 с.
8. Мазаракі Н. В. Економіка торговельного підприємства / Н. В. Мазаракі. – К.: КНЕУ, 2007. – 528 с.
9. Радковская Н. П. Методологические подходы к управлению прибылью / Н. П. Радковская // Финансы и кредит. – 2009. – № 5. – С. 15-27.
10. Справжній бухоблік / [Н. Белова, А. Бобро, Д. Винокуров та ін.]. – Х.: Фактор, 2005. – 1072 с.
11. Тютюнник В. На повну! Аналіз використання основних виробничих засобів / В. Тютюнник // Управленческий учет и бюджетирование. – 2011. – № 12. – С. 30 – 35.

РЕЗЮМЕ

Боднарюк Володимир

Амортизація основних засобів як спосіб оптимізації податку на прибуток

Розглянуто поняття основних засобів, методи їх амортизації. Запропоновано способи їх обрання, з огляду на потреби оптимізації суми податку на прибуток підприємства.

RESUME

Bodnaryuk Volodymyr

Depreciation as a method for optimization of income tax

The concept of property and equipment, methods of their depreciation are considered in the article. The ways of their election according to the need to optimize the amount of income tax are proposed.

Стаття надійшла до редакції 08.03.2013 р.