

УДК 336.22

Вицкая О. В.

ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПОЛИТИКИ НАЛОГОВОЙ АМОРТИЗАЦИИ В УКРАИНЕ

Законом Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и другие законодательные акты Украины относительно налоговой реформы» № 71-VIII от 28.12.2014 г. [1] принят принципиально новый порядок налогообложения прибыли предприятий с соответствующими изменениями в Разделе III Налогового кодекса Украины. Согласно данному нормативному акту определение финансового результата предприятий осуществляется на основе данных бухгалтерского учета с последующей его корректировкой на незначительное количество определенных законом налоговых разниц. В целом количество налоговых разниц сокращается с 49 до 3. При этом были сохранены такие источники возникновения налоговых разниц, как начисление амортизации, учет резервов и финансовых операций. Концептуальной основой бухгалтерского учета могут выступать национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета, а также Международные стандарты финансовой отчетности для тех предприятий, для которых их использование является обязательным, а также для тех, которые самостоятельно определили для себя целесообразным использование международных стандартов. Также следует отметить, что предприятия, имеющие годовой доход от любых видов деятельности не более 20 млн. грн. могут по собственному желанию отказаться от учета налоговых разниц (кроме убытков прошлых лет) и определять налогооблагаемую прибыль исключительно на основе данных бухгалтерского учета. То есть 95 % плательщиков налога имеют право не вести учет налоговых разниц. Таким образом, имеет место принципиально новый подход к расчету налогооблагаемой прибыли предприятий.

На сегодняшний день существует множество научных публикаций, посвященных проблемам взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учета в целом, а также правил начисления налоговой амортизации в двух системах учета в частности [2–3; 5; 6; 8]. В анализируемых исследованиях, как правило, делается обзор основных расхождений в правилах начисления бухгалтерской и налоговой амортизации, а также формулируются рекомендации по дальнейшему сближению данных правил. Однако в отечественных исследованиях существует определенный пробел в части определения тех критериев, на которые необходимо ориентироваться в ходе сближения правил начисления бухгалтерской и налоговой амортизации. То есть очевидным является то, что основные принципы бухгалтерского и налогового учета должны быть едиными, однако насколько близкими могут быть правила начисления амортизации в контексте методов и норм – вопрос, который по-прежнему является открытым.

Целью данной работы является обобщение принципов построения политики налоговой амортизации и обоснование рекомендаций по совершенствованию политики налоговой амортизации в Украине в контексте современных реалий развития национальной экономики. Для реализации поставленной цели целесообразно решить такие задачи:

- обобщить новые правила начисления налоговой амортизации;
- сформулировать основные принципы построения политики налоговой амортизации;
- обосновать рекомендации по совершенствованию политики налоговой амортизации в Украине в контексте современных реалий развития национальной экономики.

Итак, что касается правил начисления налоговой амортизации, то согласно п. 138.1 и п. 138.2 Налогового кодекса Украины, финансовый результат до налогообложения увеличивается на сумму начисленной амортизации основных средств по правилам бухгалтерского учета и уменьшается на сумму начисленной амортизации основных средств, рассчитанной по правилам Налогового кодекса Украины. Правила начисления налоговой амортизации

основных средств для целей бухгалтерского учета отличаются от правил начисления налоговой амортизации основных средств для целей налогообложения лишь установленными на законодательном уровне минимально допустимыми сроками использования, которые не претерпели никаких изменений и сохранили значения, утвержденные предыдущей редакцией Раздела III Налогового кодекса Украины, и используются в том случае, если учетной политикой предприятия установлены другие сроки. Для расчета сумм налоговой амортизации используется балансовая стоимость объектов основных средств по данным налогового учета, определенная по состоянию на 31.12.2014 г., что изначально предполагает расхождение в суммах начисленной амортизации по данным бухгалтерского и налогового учета. И это несмотря на то, что в налоговом учете разрешено использование всех методов начисления амортизации (кроме производственного метода), утвержденных положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

Одним из положительных моментов является тот факт, что в новой редакции Раздела III Налогового кодекса Украины отсутствуют специфичные для налогового учета правила учета текущих расходов, улучшений и ремонта основных средств. Данные виды расходов учитываются в составе расходов по правилам бухгалтерского учета. При продаже или ликвидации объектов основных средств финансовый результат до налогообложения увеличивается на остаточную стоимость такого объекта, определенную в соответствии с положениями (стандартами) бухгалтерского учета, и увеличивается на остаточную стоимость, рассчитанную в соответствии с правилами налогового учета. То есть основные негативные моменты, связанные расхождениями в правилах учета амортизации основных средств, были ликвидированы, а оставлено только два: изначально установленная балансовая стоимость, а также минимально допустимые сроки использования объекта основных средств.

В целом такой подход к построению системы налогообложения прибыли предприятий можно отнести к положительным моментам реформирования действующей системы налогообложения в Украине. Так исследование теоретических аспектов налогообложения прибыли предприятий, а также анализ зарубежного и отечественного опыта в части построения системы налогообложения прибыли предприятий показали [4], что налогообложение прибыли предприятий должно быть построено на основе общепризнанных принципов бухгалтерского учета, определение которых должно быть прерогативой институтов бухгалтерского учета. Количество налоговых разниц должно быть минимизировано и экономически оправдано, особенно это относится к тем разницам, которые неэффективны как с позиции фискальной, так и с позиции регулирующей функции налоговой системы.

Что касается непосредственно политики начисления налоговой амортизации, то исследование теоретических аспектов построения политики налоговой амортизации основных средств позволило сформулировать следующие общие принципы построения политики налоговой амортизации [9]:

- при разработке политики налоговой амортизации целесообразно руководствоваться принципом налоговой нейтральности, как исходным критерием для определения грани между стимулированием и дестимулированием инвестиционной деятельности предприятий;
- разработка классификации основных средств должна учитывать особенности изменения их реальной стоимости (реальной экономической амортизации);
- при выборе того или иного варианта политики налоговой амортизации необходимо учитывать факторы инфляции и темпов экономического роста.

Анализ зарубежного опыта построения политики налоговой амортизации в отдельных странах мира [1] позволил уточнить отдельные из этих принципов на практике:

- при построении политики налоговой амортизации в каждой конкретной стране должен соблюдаться индивидуальный подход. Так даже самая успешная политика налоговой амортизации не может быть слепо заимствована у других стран без корректировки на особенности развития национальной экономики;

– инфляция, даже незначительная, существенно влияет на статус политики налоговой амортизации (нейтральная, стимулирующая, дестимулирующая), из чего следует важность использования механизма индексации основных средств или установление нормы начисления налоговой амортизации на уровне не ниже нормы реальной экономической амортизации, рассчитанной с учетом фактора инфляции. Особенно это важно, когда темпы роста инфляции незначительны. Ведь при высоких темпах роста инфляции использование механизма индексации кажется целесообразным, а при низких – нет. Исходя из этого, при низких темпах инфляции более эффективным может оказаться использование высоких норм начисления налоговой амортизации (на уровне нормы реальной экономической амортизации, рассчитанной с учетом фактора инфляции), а при более высоких – обязательное применение механизма индексации всеми без исключения предприятиями;

– снижение темпов экономического роста, а тем более его отрицательные показатели, негативно влияет на политику налоговой амортизации. Так на примере стран континентальной и британо-американской моделей было доказано, что снижение темпов экономического роста автоматически ведет за собой повышение нейтральной нормы начисления налоговой амортизации;

– общемировая тенденция такова, что страны мира стремятся к установлению нейтральных норм начисления налоговой амортизации. При этом модель бухгалтерского учета в целом не влияет на предпочтения стран в части политики налоговой амортизации;

– принадлежность страны к той или иной модели бухгалтерского учета не влияет на ее предпочтения в части политики налоговой амортизации. Она лишь раскрывает отдельные нюансы в части отражения начисленных сумм налоговой амортизации и ее связи с амортизацией бухгалтерской.

Также проводимые ранее исследования и расчеты показали [4], что:

– правила начисления налоговой амортизации как источника возникновения налоговых разниц должны быть разделены на две составляющие:

– нейтральную – в виде налоговой амортизации для всех без исключения предприятий;

– стимулирующую – в виде инвестиционной налоговой скидки – для прибыльных инвестиционно активных предприятий;

– оптимальное соотношение нормы налоговой амортизации и ставки инвестиционной налоговой скидки при нынешних условиях экономики Украины составляет 22 и 70 % соответственно.

Учитывая сформулированные теоретические и практические принципы построения политики налоговой амортизации, можно сделать ряд выводов, направленных на совершенствование политики налоговой амортизации в Украине.

ВЫВОДЫ

В связи с тем, что по итогам за 2014 г. предполагаемые темпы сокращения ВВП Украины – 7–8 % [10], а в 2015 более 4 %, а темпы инфляции в 2014 г. достигли 24,9 %, целесообразным является сосредоточиться на установлении нейтральных норм начисления налоговой амортизации для зданий и сооружений, а также машин и оборудования с последующей индексацией на уровень индекса цен производителей промышленной продукции. Ведь ни одна стимулирующая норма, кроме 100 % -го списания расходов на приобретение объектов основных средств (свободная амортизация), не будет эффективной при таких экономических условиях. Свободная амортизация, в свою очередь, также будет недоступна для большинства предприятий, которые и так получают значительные убытки.

Однако, учитывая целесообразность стимулирования инвестиционно-инновационной деятельности отдельных прибыльных предприятий, правила начисления налоговой амортизации для машин и оборудования целесообразно разделить на две составляющие: нейтральную и стимулирующую. В качестве нейтральной нормы начисления налоговой амортизации

для машин и оборудования целесообразно установить 12 % (при условии индексации стоимости объектов основных средств на индекс цен производителей промышленной продукции), а в качестве стимулирующей – 70 % [4].

Стимулирующая норма налоговой амортизации может использоваться инновационно активными предприятиями при условии их доходности. Такой подход позволит соблюдать принцип нейтральности в условиях спада экономики страны и одновременно простимулировать предприятия, которые способны заниматься инвестиционно-инновационной деятельностью.

Также важным на этапе реформирования политики налоговой амортизации является внедрение такой формы налоговой отчетности по расчету базы, которая содержала бы более подробную информацию о выбранных нормах, методах и начисленных сумм налоговой амортизации, что позволит проводить мониторинг эффективности амортизационной политики с целью ее своевременного совершенствования.

Направлением дальнейших исследований станет анализ влияния политики налоговой амортизации на инвестиционно-инновационную деятельность предприятий в условиях кризиса.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. *SBT Tax Database [Электронный ресурс] // Материалы сайта Said Business School, 2012. – Режим доступа : <http://www.sbs.ox.ac.uk/ideas-impact/tax/publications/data..>*
2. *Бондар М. І. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування / М. І. Бондар, В. В. Бабич // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2011. – № 1. – С. 33–34.*
3. *Борисюк О. Бухгалтерський податковий облік основних засобів в умовах реформування податкового законодавства / О. Борисюк // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 47–50.*
4. *Виецкая О. В. Совершенствование налогообложения прибыли предприятий в Украине на основе оптимизации регулирующих бухгалтерско-налоговых разниц / О. В. Виецкая, Ю. А. Мазур, Ю. В. Кошик // Экономика пром-сти. – 2012. – № 3–4. – С. 64–73.*
5. *Гуцаленко Л. В. Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів / Л. В. Гуцаленко, І. І. Божок // Інноваційна економіка. – 2014. – № 1. – С. 176–181.*
6. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII // Голос України. – 2014. – № 254.*
7. *Карп'як Я. С. Особливості нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку підприємств / Я. С. Карп'як, Л. І. Ріжко // Вісник Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2013. – № 776. – С. 115–121.*
8. *Касич А. О. Проблемні аспекти бухгалтерського та податкового обліку основних засобів в Україні / А. О. Касич, Н. В. Черевик // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 80. – С. 78–88.*
9. *Налоговая политика: методология, теория и практика: монография / В. П. Вишневский, О. В. Виецкая, О. Н. Гаркушенко, Ю. А. Мазур, Е. В. Соколовская, В. Д. Чекина; под общ. ред. В. П. Вишневского – НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2011. – 528 с.*
10. *Нерадужные прогнозы Нацбанка: инфляция ускорится до 25 %, ВВП упадет на 7,5% [Электронный ресурс] – Материалы сайта Главком, 2014. – Режим доступа : <http://glavcom.ua/news/249916.html>.*