Німецька консультативна група

Інститут економічних досліджень та політичних консультацій

Аналітична записка [PB/05/2010]

Коментарі щодо методу нарахування амортизації, передбаченого для оподаткування прибутку в проекті Податкового кодексу

(проект Податкового кодексу, оприлюдненого 3 серпня 2010 року)

Томас Оттен, Рікардо Джуччі, Роберт Кірхнер

Київ, серпень 2010 року

Про Інститут економічних досліджень та політичних консультацій

Інститут економічних досліджень та політичних консультацій (ІЕД) – провідний український аналітичний центр, що спеціалізується на економічних дослідженнях та консультаціях з питань економічної політики. ІЕД був заснований у жовтні 1999 року провідними українськими політиками та Німецькою консультативною групою з питань економічних реформ.

Місія ІЕД - вироблення альтернативного погляду на ключові проблеми суспільного та економічного розвитку України. В рамках місії ІЕД націлює свою діяльність на надання висококваліфікованої експертної оцінки в галузі економіки й економічної політики, на формування громадської думки шляхом організації відкритого публічного діалогу, на сприяння розвитку економічних та суспільних наук і стимулювання розвитку дослідницької спільноти України.

Інститут економічних досліджень та політичних консультацій

Рейтарська 8/5-А,
01034 Київ, Україна
Тел: +38 044 / 278 63 42
Факс: +38 044 / 278 63 36
institute@ier.kiev.ua
http://www.ier.com.ua

Про Німецьку консультативну групу

Німецька консультативна група з питань економічних реформ працює в Україні з 1994 року, консультуючи український уряд та інші державні органи, такі як Національний банк України, по широкому колу питань економічної політики і розвитку фінансового сектору. Наші аналітичні роботи презентуються і обговорюються під час постійних зустрічей з посадовцями високого рангу. Група фінансується німецьким Федеральним міністерством економіки і технологій у рамках програм TRANSFORM та наступних після неї програм технічної допомоги.

Німецька консультативна група

З питань економічних реформ
c/o Berlin Economics
Schillerstr. 59
D-10627 Берлін
Тел: +49 30 / 20 61 34 64 0
Факс: +49 30 / 20 61 34 64 9
info@beratergruppe-ukraine.de
www.beratergruppe-ukraine.de

© 2010 Інститут економічних досліджень та політичних консультацій
© 2010 Німецька консультативна група
Всі права захищені.

Коментарі щодо методу нарахування амортизації, передбаченого для оподаткування прибутку в проекті Податкового кодексу

(проект Податкового кодексу, оприлюдненого 3 серпня 2010 року)

Зміст

1. Вступ

2. Чинна система нарахування амортизації в Україні (4 групи)

3. Методи нарахування амортизації, передбачені в проекті Податкового кодексу України

4. Метод нарахування амортизації, передбачений в німецькому податковому законодавстві

5. Висновок

Ця аналітична записка представляє порівняння методів нарахування амортизації, які використовуються в Україні сьогодні, передбачені в проекті Податкового кодексу та методів, які визначені в податковому законодавстві Німеччини. Її було підготовлено на запит Заступника Міністра фінансів України Тетяни Єфименко.

1. Вступ

В цій роботі обговорюються різні методи нарахування амортизації, що застосовуються при оподаткуванні прибутку. Спочатку представлено опис системи нарахування амортизації, що використовується сьогодні (розділ 2). В розділі 3 проаналізовано метод нарахування амортизації, передбачений у другому проекті Податкового кодексу України (оприлюдненого 3 серпня 2010 року). В четвертому розділі ми описуємо метод нарахування амортизації, що використовується в Німеччині. Насамкінець, в розділі 5 ми представляємо рекомендації щодо відповідних норм в проекті Податкового кодексу, основані на досвіді Німеччини.

2. Чинна система нарахування амортизації в Україні (4 групи)

Чинна система нарахування амортизації в Україні застосовується для основних фондів та нематеріальних активів, які використовуються для комерційної діяльності.

Основні фонди розділено на 4 групи:

1) Будівлі та споруди:

- норма амортизації - 2% на квартал

2) Обладнання, автомобільний транспорт, меблі, інше офісне обладнання, устаткування та приладдя до них:

- 10% на квартал

3) Інші основні фонди (не включені до груп 1,2 та 4):

- 6% на квартал

4) Електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефонии, тощо:

- 15% на квартал

Для всіх цих груп залишкова вартість на попередній квартал є базою для нарахування амортизації.

Основні фонди групи 1 обліковуються і амортизуються по кожному окремому об’єкту. Для груп 2-4 сукупна балансова вартість відповідної групи є базою нарахування амортизації. Витрати на страхування, транспортні та інші видатки, пов’язані із купівлею окремого виду основних фондів повинні включатись в ціну покупки. Збільшення балансової вартості групи може здійснюватись лише в наступному кварталі після купівлі

основних фондів; що означає, покупка, зроблена наприклад 1-го квітня, збільшує балансову вартість лише з 1-го липня того ж року.

У випадку продажу основних фондів груп 2-4, ціна продажу зменшує балансову вартість групи. У випадку, якщо ціна продає є вищою за сукупну балансову вартість групи, вартість групи буде мулевою, в різниця між балансовою вартістю групи та ціною продажу обліковується як дохід при оподаткуванню прибутку підприємства.

Для цілей оподаткування прибутку підприємств видатки на утримання та модернізацію основних фондів обліковуються як поточні видатки доти, доки витрати на ремонт не перевищують 10% сукупної балансової вартості основних фондів (всіх груп) на початок року.

Для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожен період амортизації визначається платником податку на прибуток підприємств самостійно. Але цей термін не може перевищувати 10 років.

3. Методи нарахування амортизації, передбачені в проекті Податкового кодексу України

Проект Податкового кодексу відповідає значно краще Українським стандартам обліку, ніж чинне податкове законодавство. Ця відповідність також стосується методу нарахування амортизації.

Як і в чинному законодавстві малоцінні необоротні активи визначено як активи, вартість яких не перевищує 1000 грн і термін використання є меншим за 1 рік. Як і сьогодні ціна покупки цих активів може напряму враховуватись як поточні видатки податкового періоду. Крім того новий проект Кодексу передбачає альтернативу: 50% амортизації в перший місяць їх використання та 50% в останній місяць їх використання.

Статті 13-17 Розділу 3 (податок на прибуток підприємств) проекту Податкового кодексу регулюють правила амортизації основних фондів та нематеріальних активів.

Подібно до Українських стандартів обліку визначено такі визначення:

- Початкова вартість основних та нематеріальних активів є базою нарахування амортизації
- Переоцінка основних фондів впливає на амортизацію основних фондів (що не передбачено в чинному законодавстві)
- Облік основних фондів здійснюється по кожному об’єкту окремо і потім групується в 16 груп для основних фондів і 6 груп для нематеріальних активів
- Строки корисного використання не визначено в проекті Податкового кодексу. Строки повинні визначатись платником податку самостійно (відповідно до

Українських стандартів обліку). Разом з тим, в проекті визначено мінімальний термін (наприклад як мінімум 2 роки для електронних пристроїв на іншого офісного устаткування, мінімум 20 років для будівель та споруд.

- У випадку, коли строк корисного використання змінюється через менший / більший період експлуатації, амортизація змінюється відповідно.
- Передбачається можливість застосування 5-ти різних методів нарахування амортизації.

Можна виділити такі положення проекту Податкового кодексу, які значно відрізняються від Українських стандартів обліку:

- Амортизація не нараховується на гудвіл та невиробничі активи
- Мінімальний строк корисного використання (наприклад як мінімум 2 роки для електронних пристроїв та іншого офісного обладнання, як мінімум 20 років для будівель та споруд)
- Метод нарахування амортизації можна змінювати щомісяця (відповідно до стандартів лише раз на рік через зміну внутрішніх принципів обліку)
- Витрати на модернізацію орендованих основних фондів можна обліковувати і амортизувати як окремий вид основних фондів (як і в чинному податковому законодавстві)
- Не передбачено амортизації основних фондів та нематеріальних активів, отриманих безкоштовно
- Початкова вартість основних фондів, внесених в натуральному вигляді, не може бути оцінена вище ринкової (справедливої) вартості (на відміну від чинного законодавства)
- Видатки на утримання основних фондів може бути списані напряму до витрат доти, доки витрати не є вищими за 10% залишкової балансової вартості відповідних основних фондів на початок року.

4. Метод нарахування амортизації, передбачений в німецькому податковому законодавстві

Якщо говорити про комерційний бухгалтерський обік, то компанії в Німеччині можуть обирати між різними стандартами обліку, наприклад німецький GAAP (HGB), IFRS, US-GAAP. Однак, незалежно від того, який метод нарахування амортизації використовується, для цілей оподаткування облік повинен бути скоригований із врахуванням німецького законодавства з питань оподаткування.

Для визначення термінів загального строку корисного використання для цілей оподаткування, Міністерство фінансів Німеччини оприлюднило таблицю (Afa-Tabelle), в якій зазначено більш, ніж 500 груп основних фондів. Для кожної групи визначено фіксований термін амортизації від 3 до 33 років.

Періоди було визначено на основі середнього строку корисного використання, інформацію про що було зібрано під час офіційних перевірок дотримання податкового законодавства. Крім того, перед оприлюдненням таблиці відбулись консультації з бізнес-асоціаціями.

Фіксовані строки корисного використання основних фондів можуть бути змінені внаслідок звернення платника податку, але лише у випадку їх розумного обґрунтування та визнання податковою адміністрацією.

Було оприлюднено окремі таблиці зі строками корисного використання основних фондів для близько 250 секторів промисловості. У випадку, коли певний вид основних фондів визначено в таблиці для окремого сектору, застосовується відповідний строк використання. Однак не всі групи основних фондів визначено в таблицях, оприлюднених для галузей промисловості.

Метод нарахування амортизації, що використовується в податковому законодавстві Німеччини є лінійним та із зменшенням залишкової вартості.

5. Висновок

Оскільки проект Податкового кодексу значно краще відповідає Українським стандартам обліку, які основані на IFRS, регулювання щодо нарахування амортизації надає платнику податку більшу гнучкість щодо вибору методу нарахування амортизації, який відповідає реальній експлуатації відповідного виду основних фондів.

В цілому, найважливішим параметром нарахування амортизації є строк корисного використання відповідного виду основних фондів. Враховуючи це, перехід від сучасної системи (фіксовані норми амортизації, які не стосуються строку корисного використання, відсутність обліку основних фондів за кожним об’єктом групи 2-4) до обліку за кожним об’єктом і з використанням строків корисного використання можна вважати позитивним кроком.

Більш того, якщо справедлива вартість для основних фондів буде застосовуватись платником податку, строки амортизації повинні (порівняно із сьогоднішніми нормами

амортизації) збільшитись, що сприятиме розширенню бази нарахування податку, враховуючи нарахування амортизації.

Однак, треба врахувати, що ані українські платники податку, ані податкові органи не звикли застосовувати принцип справедливої вартості для визначення строків корисного використання основних фондів, що може призвести до зловживань з боку платників податку і, ймовірно, створить численні суперечки з податковими органами.

Звичайно, можна вітати надання права визначати ці строки платнику податку, оскільки платники податків краще знають про рівень експлуатації відповідних основних фондів. Однак, ймовірно, що через відсутність досвіду буде доцільніше відкласти цей крок до часу, коли платники податків і податкові органи матимуть більше досвіду із використання IFRS і застосовування принципу визначення справедливої вартості. Між тим, рішенням може стати чітка таблиця з нарахування амортизації, зокрема та, що використовується у податковому законодавстві Німеччини.

Відповідно, ми б рекомендували не надавати право платникам податку самостійно визначати терміни амортизації, але передбачити в новому Податковому кодексі фіксовані терміни амортизації на основі міжнародного досвіду. Німецьке податкове законодавство пропонує конкретний приклад, як запровадити таку систему.

Список останніх консультативних робіт

- Наслідки останніх подій на світовому та європейському ринках природного газу для України. Георг Захманн, Дмитро Науменко, консультативна робота РР 06, серпень 2010 року
- Реформування спрощеної системи оподаткування для приватних підприємців в Україні. Рікардо Джуччі, Роберт Кірхнер, Олександра Бетлій, та Томас Оттен, консультативна робота РР 05, серпень 2010 року
- Просування інвестицій в Україні: план перезавантаження. Александер Кнут, Рікардо Джуччі та Ганна Чухай, консультативна робота РР 04, серпень 2010 року
- Криза кредитування в Україні: факти, причини та шляхи відновлення. Рікардо Джуччі, Роберт Кірхнер та Віталій Кравчук, консультативна робота РР 03, червень 2010 року
- Торговельна політика України: Стратегічні аспекти та наступні кроки, які треба здійснити. Вероніка Мовчан, Рікардо Джуччі та Катерина Куценко, консультативна робота РР 02, квітень 2010 року
- Зміна системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні: Економічна необхідність і практичні кроки до реформи, Роберт Кірхнер, Томас Оттен та Рікардо Джуччі, консультативна робота РР 01, квітень 2010 року
- Перспективи розвитку сектору енергетичного вугілля в Україні – настав час для реформи, Роберт Кірхнер, Томас Оттен та Рікардо Джуччі, консультативна робота РР 09, грудень 2009 року
- Адекватність офіційних резервів в Україні: аналіз та рекомендації, Вероніка Мовчан, Роберт Кірхнер та Рікардо Джуччі, консультативна робота РР 08, листопад 2009 року
- Експорт електроенергії до ЄС – більше, ніж зміна частоти струму, Георг Захман та Дмитро Науменко, консультативна робота РР 07, листопад 2009 року
- Актуальні проблеми монетарної політики, Рікардо Джуччі, Роберт Кірхнер та Віталій Кравчук, консультативна робота РР 06, листопад 2009 року
- Адміністративні заходи для підтримки гривні: належний інструмент валютної політики?, Рікардо Джуччі, Роберт Кірхнер та Віталій Кравчук, консультативна робота РР 05, жовтень 2009 року
- «Газовий» виклик: щодо забезпечення транзиту природного газу і стабілізації внутрішнього ринку в Україні, Фердінанд Павел та Дмитро Науменко, консультативна робота РР 04, липень 2009 року
- Тільки швидка приватизація «Укртелекому» зможе забезпечити подальший розвиток сектору телекомунікацій в Україні, Фердінанд Павел та Дмитро Науменко консультативна робота РР 03, липень 2009 року
- Як розвинути ринок державних запозичень для дрібних інвесторів?, Роберт Кірхнер, Рікардо Джуччі та Віталій Кравчук, консультативна робота РР 02, липень 2009 року

Консультативні роботи та наукові матеріали у відкритому доступі: http://www.ier.com.ua/ua/arhives_papers.php. За більш детальною інформацію з питань передплати наших регулярних видань звертайтесь до Аліни Долі: dolya@ier.kiev.ua