

УДК 657.421.1

АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Коваленко О.В.

Черкаський державний технологічний університет

Стаття посвячена обоснованню впливу амортизаційної політики на оновлення основних засобів та зв'язи між нормами амортизації та попитом на основні засоби. Розроблені напрямки удосконалення амортизаційної політики з метою прискорення процесів оновлення основних засобів.

The article studies the influence of the depreciation policy upon the fixed assets renovation and correlation between the depreciation norms and the demand for the fixed assets. The directions of the depreciation policy perfection aiming at the acceleration of the fixed assets' renovation processes and at the implementation of modern technologies are defined.

Амортизаційна політика є складовою частиною системи зовнішнього керування відтворення зношених основних фондів підприємства. Вона визначає рівень індивідуалізації й можливість внутрішньої варіативності амортизаційної політики окремого підприємства.

Впродовж багатьох років амортизаційна політика залишається найслабкішою ланкою економічної політики усіх без винятку урядів незалежної України, оскільки сформована ними амортизаційна система не виконує своєї головної функції – не створює зацікавленості підприємців до оновлення основних фондів, впровадження наукових розробок та новітніх технологій у виробництво. В теперішній час відсутня цілеспрямована державна амортизаційна політика, не розроблена концепція відновлення, ефективного накопичення і використання фінансових ресурсів. Як наслідок, на рівні підприємств система амортизації розглядається як другорядна у розв'язанні задач відтворювального характеру, оновлення фінансових ресурсів.

Недоліки амортизаційної політики значною мірою пов'язані з тим, що протягом тривалого часу удосконалення амортизаційної політики здійснювалося під кутом її впливу на процеси оподаткування прибутку підприємств та удосконалення обліку. Дослідження такого спрямування є традиційними і мають практичне значення для формування цілеспрямованої податкової та облікової політики держави [10].

У процесі тривалого розвитку, ще з давніх часів, амортизація ніколи не втрачала своєї актуальності і завжди залишалась дискусійним питанням, що знайшла своє відображення у багатьох вітчизняних та зарубіжних дослідженнях.

Увага до актуальних на сьогодні проблем амортизаційної політики зростає у зв'язку з необхідністю проведення податкової реформи, зазначено в наукових працях Л. Бабиш [4]. Головну проблему автор вбачає у нецільовому використанні підприємствами амортизаційних відрахувань, оскільки податковий метод амортизації не визначає, на які заходи можуть використовуватися амортизаційні кошти.

Л. Городнянська, досліджуючи функції амортизації [7], вважає, що сутність податкової амортизації полягає у виведенні з оподаткування витрат на придбання основних засобів. Економічна амортизація реалізується через механізм економічної амортизації. Її сутність полягає в тому, що завдяки амортизації кошти з необоротних активів перетворюються в оборотні. Зазначена функція амортизації ґрунтується на бухгалтерському обліку.

Л. Ловінська досліджуючи методологічні засади відображення у бухгалтерському обліку зносу та амортизації основних засобів і нематеріальних активів, пропонує як варіант розв'язання цієї проблеми – повернення методики часів Радянського Союзу [9].

Однак питання теоретико-методичного характеру розроблено не досить повно і вони вимагають подальшого вирішення. Зокрема до таких завдань належать: необхідність поглибленого вивчення сутності амортизаційної політики держави та підприємства. У зв'язку з цим **метою статті** є встановлення зв'язку між змінами в амортизаційній системі та процесом оновлення основних засобів, обґрунтування нового амортизаційного механізму з елементами державного регулювання та стимулювання цільового використання амортизаційних коштів.

Амортизація є найважливішим фінансово-економічним механізмом, який утворює основу сучасної системи регулювання відтворення основних засобів та нематеріальних активів. Амортизація – це перенесення вартості зношених основних і нематеріальних активів на вироблений за їхньої участі про-

дукт. Заходом із заміщення зносу стають амортизаційні нарахування коштів, які слід спрямовувати на інвестиції (будівництво, капітальний ремонт, створення нових основних засобів тощо).

Суму амортизаційних нарахувань зараховують у витрати на виробництво (собівартість) продукції. Таким чином, їх "включають" у ціну.

Теоретично виробники мають здійснювати накопичення амортизаційних нарахувань і знімати їх з доходу від продажу продукту. Накопичені амортизаційні нарахування формують амортизаційний фонд – кошти, призначені для відтворення виробничих засобів.

Поряд з фізичним зносом, який відбувається більшою мірою під впливом природних чинників, існує моральне старіння засобів праці. Первинним його чинником є конкуренція між виробниками, що дає поштовх до пошуку нових продуктивніших і менш витратних засобів праці, тобто стимулює розвиток науково-технічного прогресу [6].

Вагомий компонент системи амортизації – метод її нарахування, що може стимулювати оновлення основного капіталу. На сьогодні широкого застосування набули такі чотири її методи [2]: рівномірного нарахування; прискореної компенсації витрат (прискореної амортизації); за сумою років служби (виробничих засобів) і зменшеного залишку.

Обсяг амортизаційного фонду залежить від обсягів ОФ, середньої норми амортизації та цінових чинників, які впливають на зміну фактичної вартості фондів.

Так, у радянські часи частка амортизації у загальному обсязі капіталовкладень постійно зростала (у 1980 р. вона становила 52,5 %, у 1985 р. – 60, у 1990 р. – 73,9 %), що було зумовлено, перш за все, екстенсивним підвищенням вартості ОФ. Обсяги амортизаційних нарахувань постійно перевищували обсяги щорічного вибуття ОФ.

Наприклад, у промисловості УРСР у 1980, 1985 та 1990 рр. коефіцієнт вибуття ОФ у промисловості становив відповідно 1,5; 1,6 та 1,7 %, а для нормального процесу відтворення він має наближатися до середньої норми амортизації на реновацію, яка дорівнювала у ті часи 4,5 % [8].

Специфікою економічної кризи першої половини 1990-х років було зменшення чистих капіталовкладень на фоні руйнування амортизаційних джерел фінансування капітальних інвестицій. Протягом 1991-1994 рр. амортизаційні відрахування підприємств й організацій були зведені практично до нульового рівня внаслідок неповної індексації, а з 1995 р., коли вони почали помалу відновлюватися, стримували їх штучно, використовуючи понижуючі коефіцієнти.

Уряд України визнав потребу регулярного цінового відновлення коштів амортизаційного фонду в умовах інфляції (Постанова Кабінету Міністрів України № 523 від 16 травня 1996 р. "Про проведення індексації балансової вартості основних фондів та визначення розмірів амортизаційних відрахувань на повне їх відновлення у 1996-1997 рр.").

Майже одночасно в Указі Президента України від 19 липня 1996 р. "Про заходи щодо реформування інвестиційної політики в Україні" було наголошено на необхідності збільшення ресурсів нагромадження внаслідок упровадження активнішої амортизаційної політики.

Необхідність реформування амортизаційної системи відчувалася переважно на емпіричному рівні через критичне погіршення кількісних параметрів відтворення основного капіталу.

Належної концептуальної визначеності, не кажучи вже про методичну підготовку, така реформа не мала, реального посилення відтворювальних чинників вітчизняного нагромадження капіталу також не було.

Відповідні дії Уряду були непослідовними та суперечливими, зумовленими, за висновком науковців, потужним апаратним протистоянням прихильників форсованого збільшення амортизаційних відрахувань й їх опонентів, які домагалися штучного стримування обсягів амортизаційних нарахувань в інтересах якнайшвидшого поповнення бюджету [8].

У 1997 р. було схвалено Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", у ст. 8 якого викладено правові засади реалізації амортизаційної політики на мікрорівні.

Вітчизняна амортизаційна політика, основні приписи якої викладені у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств", закономірно використала надбання зарубіжної практики, замінивши так звану "натуралістичну" модель відшкодування основних засобів у натуральній формі моделлю розміщення видатків (зменшення оподаткованої частини прибутку внаслідок амортизації), а рівномірний метод оподаткування – нелінійним [6].

Проте порядок амортизаційних нарахувань в Україні має певні особливості. Паралельно існують дві системи амортизації: бухгалтерська і податкова. За першої нарахування її відбувається відповідно до затвердженого Міністерством фінансів України Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

Цей документ надає корпоративним структурам можливість використання п'яти методів нарахування амортизації, в тому числі прискореної. Який з них застосовувати на конкретному об'єкті, визначено наказом щодо облікової політики корпоративної структури.

Податкові амортизаційні заходи передбачають нарахування відповідних коштів за єдиним, обов'язковим для всіх корпоративних структур методом зменшеного залишку. Диференціацію основних фондів за їх видами і групами було скасовано, натомість затверджено лише чотири групи ОФ за функціональною ознакою, наведеною на рис. 1, в якому подана класифікація основних фондів з поділом їх на групи згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

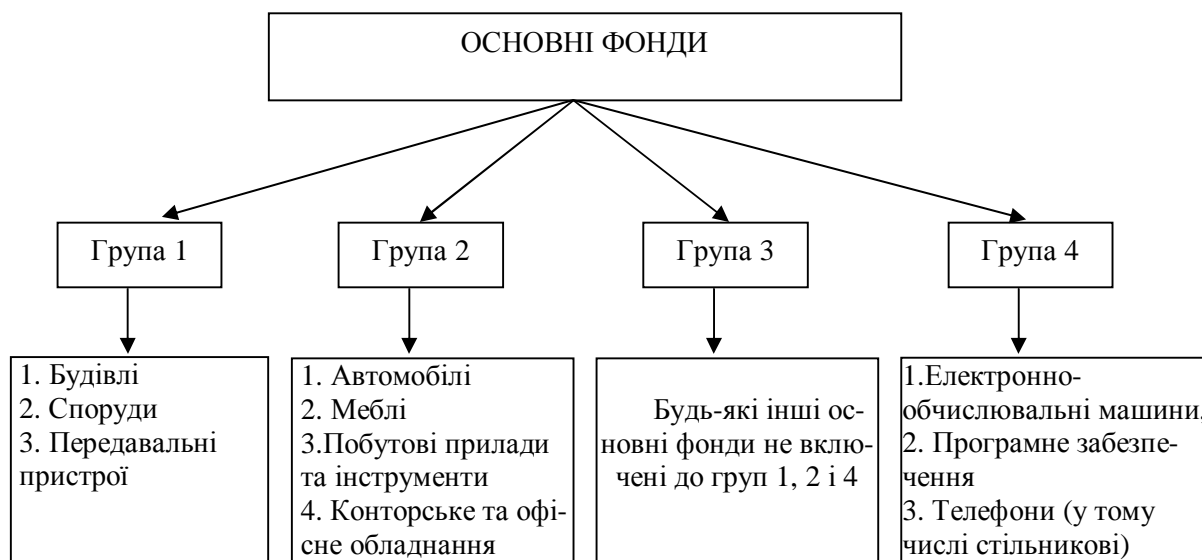


Рис. 1. Класифікація основних фондів згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”

Податковий метод нарахування амортизації передбачає нарахування амортизації у фінансовому обліку згідно з нормами п. 8.6.1 Закону про оподаткування прибутку підприємств. Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал):

- група 1 – 2 %;
- група 2 – 10 %;
- група 3 – 6 %;
- група 4 – 15 %.

Передбачається два варіанти нарахування амортизації:

1. застосовувати норми податкової амортизації до первісної вартості основних засобів, визначеної у фінансовому обліку;
2. використовувати і податкові норми, і податкову балансову вартість основних засобів.

Однак результати проведеного дослідження доводять, що податковий метод амортизації у фінансовому обліку краще не застосовувати, оскільки бухгалтерська база для нарахування амортизації основних засобів найчастіше відрізняється від податкової. До того ж цей метод не враховує ні строку експлуатації об'єкта, ні його продуктивності, ні інших економічних характеристик.

З іншого боку, розмежування податкової та економічної амортизації призвело до необхідності ведення двох видів обліків основних фондів – один для цілей оподаткування, інший – для відображення у бухгалтерському обліку. Внаслідок цього не тільки виникли суттєві відмінності між показниками основних фондів та амортизації за податковим та бухгалтерськими обліками, але й зросли управлінські витрати підприємств.

Встановлений Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» порядок проведення індексації основних фондів не співпадає з порядком визначення справедливої вартості основних засобів за бухгалтерським обліком. На практиці це призводить до значних відхилень між вартістю основних фондів за податковим та бухгалтерським обліками, викривлення відтворювального процесу в економіці, оскільки економічна амортизація є більшою за податкову.

Досвід промислово розвинутих країн свідчить, що на сьогодні амортизаційна політика все більше перетворюється у знаряддя формування та підтримання попиту на основні засоби. Важелями регулювання попиту на основні засоби є норми амортизації. Встановлюючи найвищі норми амортизації на

ті чи інші види основних засобів, уряд подає сигнал про те, що витрати, які спрямовуються на придбання основних засобів з найвищими нормами амортизації, будуть відшкодовуватися швидше, ніж витрата на придбання основних засобів із меншими нормами амортизації. Внаслідок такої корекції відбуваються зміни у структурі попиту на основні засоби: зростає виробництво та імпорту основних фондів, на які підвищено норми амортизації, та скорочується виробництво та імпорту основних фондів, норми амортизації на які знижено. Розуміння зазначених положень є вкрай важливим для аналізу дієвості реалізованих заходів з удосконалення амортизаційної політики та вироблення напрямів подальшого її реформування.

Для подолання існуючих негативних тенденцій в амортизаційній політиці, підвищення ролі амортизації як джерела фінансування оновлення основних фондів, створення зацікавленості до впровадження та виробництва сучасних основних засобів і технологій необхідно реалізувати комплекс заходів:

1. Переглянути підходи до формування груп основних фондів та встановлення для них норм амортизації. Враховуючи досвід розвинених країн, пріоритет у нарахуванні амортизації для цілей оподаткування має бути відданий сучасним засобам виробництва, таким як повністю автоматизовані лінії виробництва, енергозберігаюче устаткування, системи очистки та захисту навколишнього середовища тощо. Група основних фондів, до якої включено автомобілі, має бути ліквідована, оскільки через високі амортизаційні нарахування стимулюється придбання та постійне оновлення дорогих марок автомобілів. В умовах відсутності повного циклу виробництва сучасних автомобілів в Україні застосування підвищених норм амортизації призводить до стимулювання попиту на імпортовані автомобілі та витоку капіталу за межі країни. У встановити на рівні звичайних засобів виробництва, віднесених до третьої групи основних фондів.
2. Зважаючи на високий ступінь зношення основних фондів у сільському господарстві, вкрай низьку механізацію та автоматизацію праці у сільськогосподарському виробництві, доцільно також виділити в окрему групу для цілей оподаткування сільськогосподарську техніку та встановити для цієї групи норми амортизації на рівні не нижчому, ніж для комп'ютерної техніки.
3. З метою заохочення підприємців до збільшення інвестування у наукові дослідження та розробки доцільно встановити норми амортизації нематеріальних активів, що містять результати досліджень, на рівні, не нижчому за рівень норм амортизації, встановлених для комп'ютерної техніки, та передбачити можливість нарахування прискореної амортизації на нематеріальні активи, створені у процесі наукових розробок.
4. З метою стимулювання попиту на сучасні засоби виробництва, такі як роботи, необхідно сформувати окрему групу основних фондів, до якої включити роботи. Норму амортизації на роботи доцільно встановити на рівні 100 % в розрахунку на рік. Це означатиме, що витрати на придбання роботів мають повністю амортизуватися протягом першого року їх експлуатації. Тобто, за своїм економічним змістом капітальні витрати на придбання роботів прирівнюються до витрат оборотного капіталу. Наслідком реалізації цього положення буде зростання мотивації до інвестування у робототехніку, її виробництва в Україні та імпорту. Такі зміни сприятимуть оновленню виробництва, впровадженню сучасних технологій та випуску якісно нової продукції. Це також приведе до зростання кількості наукомістких робочих місць та зростання продуктивності праці.
5. Виділити в окрему групу основних фондів устаткування, яке використовується у біотехнологіях. Річна норма амортизації на основні фонди цієї групи має бути встановлена на рівні 50 %. Встановлення такої норми амортизації дасть поштовх для впровадження біотехнологій у виробництво, що, у свою чергу, стимулюватиме розвиток наукових досліджень та попит на результати цих досліджень з боку виробництва.
6. Для усунення розбіжностей у підходах до індексації вартості основних фондів за податковим та бухгалтерським обліками доцільно ввести у податкове законодавство зміни щодо індексації вартості основних засобів на індекс інфляції, а не на величину, яка на 10 % перевищує її рівень. Запровадження такого порядку не тільки зближить податковий та бухгалтерський обліки, але не сприятиме збільшенню вартості основних фондів та відповідно амортизації.
7. Для усунення протиріч між податковим та бухгалтерськими обліками, запобігання випадкам додаткового вилучення фінансових ресурсів підприємств через перевищення економічної амортизації над податковою доцільно внести зміни до податкового законодавства в частині надання права підприємствам нарахувувати амортизацію для цілей оподаткування за методами, встановленими у бухгалтерському обліку.
8. Для забезпечення цільового використання амортизаційних коштів на оновлення основних фондів, запобігання використанню амортизації як механізму виведення від оподаткування прибутку підприємств і можливих втрат бюджету слід внести до податкового законодавства норму щодо оподатку-

вання податком на прибуток амортизаційних коштів, для спрямовуються не на оновлення основних фондів, а на інші цілі.

9. З метою відтворення у підприємств мотивації до інвестування у нові основні фонди доцільно скасувати порядок, за яким витрати на поліпшення основних фондів включаються до складу валових витрат. На суму витрат на поліпшення основних фондів має збільшуватися вартість основних фондів відповідної групи і зазначені витрати мають амортизуватися у складі основних фондів цієї групи. Продовження практики віднесення витрат на поліпшення основних фондів до складу валових витрат посилюватиме технологічне відставання української економіки.
10. З метою наближення показника «витрати», який застосовується у бухгалтерському обліку, до показника «валові витрати» необхідно внести зміни до податкового законодавства щодо включення амортизаційних відрахувань до складу валових витрат платників податку на прибуток [10].

Отже для підвищення темпів розвитку економіки на засаді її структурної перебудови та модернізації виробництва необхідна максимальна лібералізація амортизаційної політики.

Разом з тим необхідно законодавчо закріпити необхідність використання коштів амортизаційного фонду, нарахованих методом прискореної амортизації, за своїм економічним призначенням, оскільки високі норми амортизації призведуть до зменшення бази оподаткування та втрати частини бюджетних доходів без видимих економічних ефектів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР, з наступними змінами і доповненнями.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.
3. Асмалова Г. Механізм регулювання відтворення основних засобів підприємств // Економіст. – 2007. – № 7. – С. 27-27.
4. Баранов Д.А. Бабич Л.М. Актуальні проблеми амортизаційної політики в контексті податкового реформування // Теорія мікро- та макроекономіки: Зб. наук. пр. проф.-викл. складу та асп. – К.: Знання України, 2003. – С. 162-167.
5. Баранов Д.А. Сроки амортизации и обновления основных производственных фондов: Вопросы теории и методологии. – М.: Наука, 1977. – 220 с.
6. Бондар О.В. Проблеми реформування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 1. – С. 32-42.
7. Городянська Л.В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2. – С. 57-68.
8. Захарін С.В. Удосконалення державної амортизаційної політики для стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності // Проблеми науки. – 2007. – № 9. – С. 20-27.
9. Ловінська Л.Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів // Фінанси України. – 2006. – № 7. – С. 92-100.
10. Парнюк В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій у регулятора попиту та пропозиції основних засобів // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 5 (71). – С. 166-172.