

ФАКТОРИ ФОРМУВАННЯ ІННОВАЦІЙНО ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ АМОРТИЗАЦІЇ В УКРАЇНІ

© Шем'якіна Н.В., 2008

Проаналізовано діючу систему встановлення норм амортизації та визначення строків служби основних засобів, дано оцінку її відповідності сучасним умовам інноваційно-інвестиційного розвитку економіки України. Окреслено коло найвпливовіших для процесу накопичення амортизаційного фонду факторів. Узагальнено вітчизняний та зарубіжний досвід щодо методів нарахування амортизації, обґрунтовано напрямки їх удосконалення з урахуванням сучасних умов функціонування промислових підприємств.

Ключові слова: амортизація, норма, строк служби, основні засоби, інноваційно-інвестиційний розвиток.

The article analyzes the present system of establishing amortization quotas and period of service for basic assets, and estimates its conformity with present innovation-investment development of economy in Ukraine. The domestic and foreign experience in amortization charges is generalized, and the ways of improving charging are well-grounded taken into consideration the present conditions for operation of industrial enterprises.

Keywords: amortization, quotas, period of service, basic assets, innovation-investment development.

Постановка проблеми

Перехід економіки України на шлях сталого розвитку спричинив необхідність перегляду системи нарахування амортизації в інноваційно-інвестиційному напрямку. Використання в нових економічних умовах принципів відтворення основних виробничих фондів і формування амортизаційного фонду вимагає певних коректив.

Головна причина зростання ступеня зношування основних фондів полягає у неефективній амортизаційній політиці, яка не створює мотивації до швидкого оновлення основних фондів та накопичення необхідних обсягів фінансових ресурсів для відтворення основних засобів. Про неефективність чинної амортизаційної системи свідчить, насамперед, тенденція до зниження у структурі джерел фінансування інвестицій частки власних коштів підприємств та організацій. Якщо у 1997 році, який став роком докорінної трансформації амортизаційної політики, за рахунок власних коштів підприємств та організацій фінансувалося понад 75 % інвестицій в основний капітал, то у січні–вересні 2007 року частка власних коштів у фінансуванні інвестицій в основний капітал скоротилася до 58,8 % [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Тривалий час в Україні амортизаційна політика удосконалювалася з погляду її впливу на процеси оподаткування прибутку підприємств та удосконалення обліку. Дослідження такого типу є традиційними і мають практичне значення для формування цілеспрямованої податкової та облікової політики держави. Аналіз останніх наукових публікацій свідчить про акцентування уваги вітчизняних фахівців переважно на дослідженні саме цих аспектів амортизаційної політики [2–4].

Водночас у наукових працях О. Бондара, Л. Городянської, П. Орлова та інших недостатньо висвітленим лишився зв'язок між змінами в амортизаційній політиці та процесами оновлення основних фондів, між нормами амортизації та попитом на основні засоби, оскільки внаслідок корекції амортизаційної системи відбуваються певні зміни на ринку основних засобів. Розуміння цих змін є вкрай важливим для аналізу дієвості заходів щодо удосконалення амортизаційної політики.

Постановка цілей

Зміна методологічного підходу до нарахування амортизації, який діяв до проведення реформи амортизаційної системи, не призвела до зростання амортизації як власного джерела інвестицій підприємств та посилення мотивації до впровадження сучасних технологій. Ці механізми не стимулювали інтенсивне використання та оновлення основних фондів. Підприємства не могли самостійно, з урахуванням інтенсивності використання основних засобів, вибрати метод амортизації. Норми амортизації обґрунтовували, як правило, розробники та проєктанти за результатами експлуатації основних засобів; в них не враховували морального зношування; за ними визначали потреби у заміні основних засобів та формування виробничих планів машинобудівних підприємств.

Із внесенням змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (редакція від 22 травня 1997 року) було розмежовано податкову та економічну амортизацію. Податкову амортизацію було виведено зі складу валових витрат, тоді як економічна амортизація й надалі входила до складу собівартості продукції. Принципово новим положенням у амортизаційній політиці була реалізація методичного підходу нарахування амортизації не на первинну вартість основних фондів, а на залишкову.

Водночас, порівнюючи динаміку зміни ступеня зношування основних засобів до та після запровадження нового амортизаційного механізму, можна говорити про послаблення амортизації як джерела інвестицій.

У цих умовах необхідним стає дослідження основних факторів впливу на процес амортизації основних засобів в промисловості і розроблення заходів щодо надання амортизаційним відрахуванням інноваційно-інвестиційної спрямованості.

Виклад основного матеріалу

Після проведення реформи амортизаційної системи між податковим та бухгалтерським обліками виникли істотні розбіжності у методах нарахування амортизації. Якщо для цілей оподаткування амортизація нараховується на залишкову вартість основних фондів, то відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затвердженого наказом Міністерства фінансів від 27 квітня 2000 року №92 (зі змінами), економічна амортизація може нараховуватись із застосуванням п’яти методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого.

Положенням бухгалтерського обліку передбачено також можливість використання норм і методів, що застосовуються за податковим законодавством, для нарахування економічної амортизації. Однак податкове законодавство не передбачає можливості використання норм та методів, які застосовуються для цілей бухгалтерського обліку, для обчислення амортизації з метою оподаткування.

На практиці розмежування на податкову та економічну амортизацію при застосуванні різних методів нарахування амортизації призводить до викривлення відтворювального процесу в економіці.

Як правило, економічна амортизація є більшою за податкову. Тому підприємства значну частину економічної амортизації спрямовують на сплату податку на прибуток. Так, за даними Держкомстату, у 2003 році податкова амортизація становила 18 млрд. грн., а економічна – 24,9 млрд. грн. Тобто підприємства були зобов’язані ввести до бази оподаткування податком на прибуток різницю між економічною та податковою амортизацією і сплатити з неї до бюджету близько 2 млрд. грн. [1].

При розподілі ВВП за категоріями доходу амортизація є частиною доходу, яка належить власникам основних засобів. Достатність обсягу зазначеного доходу при його цільовому використанні на оновлення основних засобів є запорукою економічного розвитку країни. Однак в Україні частка амортизації у структурі ВВП становила 9,3 %, а податкової – 6,7 %, тоді як у Німеччині частка амортизації у структурі ВВП перевищує 14 %. Таке співвідношення у Німеччині спостерігається упродовж останніх шести років. Тобто амортизація є стабільним і значним джерелом інвестицій для німецьких підприємств. В Україні стійкої тенденції щодо частки амортизації у ВВП не спостерігається.

Досвід розвинених країн свідчить також, що сьогодні амортизаційна політика дедалі більше перетворюється на знаряддя формування та підтримання попиту на основні засоби. Інструментами регулювання попиту є норми амортизації. Встановлюючи найвищі норми амортизації на ті чи інші види основних засобів, уряд дає сигнал про те, що витрати, які спрямовуються на придбання основних засобів із найвищими нормами амортизації, відшкодовуються підприємству швидше, ніж витрати на

придбання основних засобів з меншими нормами амортизації. Внаслідок такої корекції відбуваються зміни у структурі попиту на основні засоби, що, своєю чергою, призводить до збільшення виробництва та імпорту основних фондів, на які підвищено норми амортизації, та скорочення виробництва основних фондів, норми амортизації на які знижено. Розуміння цих положень є вкрай важливим для аналізу дієвості реалізованих заходів з удосконалення амортизаційної політики.

Сьогодні амортизаційну політику визначає держава без участі в цьому процесі організацій, що мають безпосереднє відношення щодо життєвого циклу основних засобів. Тому не враховується багато факторів, котрі характеризують споживчі властивості та особливості функціонування основних засобів – якість, фізичний та моральний знос, умови і режим використання.

Не налагоджена постійна співпраця розробників і користувачів основних засобів, що негативно впливає на визначення економічно обґрунтованих строків їх використання.

На багатьох підприємствах велика частина основних засобів використовується за межами нормативних строків експлуатації, водночас окреме устаткування списується, не відпрацювавши нормативний строк. Недодержання строків корисного використання засобів праці не дає змоги оцінювати їх справедливую вартість, що призводить до неправильних розрахунків амортизації.

Підприємство, що використовує той чи інший засіб праці, буде зацікавленим змінити його на новий лише тоді, коли його вартість на одиницю ефекту є нижчою, ніж у старого.

Відомо, що строки експлуатації основних засобів повинні бути оптимальними, тобто забезпечувати мінімальні витрати на їх відтворення і використання впродовж всього періоду функціонування. Штучне завищення чи заниження норм амортизації можуть мати як позитивний, так і негативний вплив на господарську діяльність підприємств та суспільного виробництва.

У таблиці наведено перелік сильних і слабких сторін завищення і заниження норми амортизації.

Перелік сильних і слабких сторін завищення і заниження норми амортизації

1. Завищення норми амортизації	
<i>переваги</i>	<i>недоліки</i>
Прискорене повернення авансового капіталу	Штучно знижується тривалість життєвого циклу та амортизаційного строку
Прискорене обертання капіталу	Недовикористання засобів праці
Зростання чистого грошового потоку	Зростання собівартості продукції
Зростання суми щорічної амортизації	Зменшення прибутку
Створення можливості формування додаткового фонду щодо розширеного відтворення засобів праці	Зменшення надходжень у бюджет
Зниження впливу морального зносу	Ускладнення бухгалтерського обліку і аналізу фактичного зносу
Поява можливості прискореного оновлення основних засобів	Розподіл норми амортизації на технічну та комерційну
2. Заниження норми амортизації	
<i>переваги</i>	<i>недоліки</i>
Повне використання технічних можливостей засобів праці	Уповільнення обертання авансового капіталу
Зниження сукупних витрат на відтворення засобів праці	Ризик недоамортизації засобів праці
Зменшення собівартості продукції	Підсилення впливу морального зносу
Зростання прибутку	Зменшення чистого грошового потоку
Зростання надходжень у бюджет	Зниження можливості формування додаткового фонду щодо відтворення засобів праці

Поряд з перевагами, недоліки підвищення норм амортизації призводять до порушення економічних законів функціонування засобів праці, ускладнюють облік, контроль, аналіз і планування їх відтворення.

Ефективним засобом активізації інвестиційного процесу є встановлення адекватної амортизаційної політики держави. Відповідність існуючої амортизаційної політики сучасним вимогам визначається нормативно-правовою базою.

Амортизаційна політика регулюється низкою нормативних документів, зокрема “Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, згідно з яким регулюється бухгалтерська

амортизація за допомогою перелічених вище методів. Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” регулюється податкова амортизація, котра може розраховуватися трьома методами – прямолінійним, методом унормованого зменшення залишкової вартості та методом прогресивно-регресивних норм (для основних засобів 3-ї групи). Система податкової амортизації регулює амортизаційну політику через вплив на економічні інтереси платників податку і застосовується всіма підприємствами.

За методом унормованого зменшення залишкової вартості установлені норми амортизації у відсотках за окремими групами фондів. За методом прогресивно-регресивних норм у ролі амортизованої вартості прийнято первісну вартість, а норми амортизації коливаються залежно від строку експлуатації засобу.

Отже, у межах системи податкової амортизації держава регулює вид амортизованої вартості, норми амортизації, тривалість амортизаційного періоду.

Незважаючи на те, що система податкової амортизації дає можливість підприємствам вибрати з декількох методів амортизації, в основу цих методів покладено жорстку регламентацію умов нарахування амортизації, які не здатні забезпечити кожному підприємству найефективніший для нього варіант амортизаційної політики (таблиця).

Метою лібералізації амортизаційної системи є створення підприємствам сприятливих умов для знаходження ефективних амортизаційно-інвестиційних рішень при врахуванні технічних і фінансових умов на конкретному підприємстві. Отже, нерентабельним та малорентабельним підприємствам вигіднішим буде варіант неприскорених методів, а високорентабельним підприємствам більш вигідним буде застосування прискорених методів амортизації.

Завдяки тому, що амортизаційна система впливає на податкові відносини між державою і підприємством, необхідне оптимальне поєднання її лібералізації з державним регулюванням. Щодо амортизаційної політики підприємств, то держава має встановлювати не всі параметри їхніх амортизаційних рішень, а лише загальні обмеження: перелік можливих методів амортизації, класифікацію основних фондів, порядок врахування амортизаційних відрахувань при обчисленні оподаткованої частини прибутку, обов’язковість інвестиційного спрямування амортизаційних коштів.

Метою контрольної функції держави щодо амортизації є забезпечення балансу інтересів між підприємством і державою. Загальною метою державної амортизаційної політики є створення умов для активізації інвестиційної діяльності. Але безпосередні інтереси держави зосереджені на податкових надходженнях до бюджету, які мають збільшуватися. Навпаки, безпосередні інтереси підприємств зосереджені на збільшенні чистого прибутку. Отже, дотримання балансу інтересів підприємств і держави потребує, щоб амортизаційна система забезпечувала підприємствам зростання чистого прибутку, а державі – податкових надходжень.

Удосконалення системи амортизації насамперед залежить від якості групування засобів праці. Ознаки, за якими вони об’єднуються, повинні бути видовими, а основною групувальною ознакою є строк служби. При цьому кількість амортизаційних норм повинна визначатися на базі вивчення податковою службою практики списання підприємствами вартості основного капіталу, обліку тенденцій науково-технічного прогресу, даних про зменшення строків служби активної частини основних засобів і зближення цих строків для багатьох видів засобів праці. Обґрунтовані групування потребують узагальнення даних про реальні строки служби основних засобів зараз і прогнозу їхньої зміни в перспективі. До отримання незалежності України такі спостереження й узагальнення робили галузеві міністерства, котрі готували пропозиції щодо змін кількості норм амортизації та їх величин. Впродовж останніх років становлення в країні ринкових відносин достатніх спостережень щодо реального обігу основних виробничих фондів не проводилось, через що доволі часто коригуються групування на амортизаційні групи. Додержання норм економічної амортизації на ефективному рівні зумовлює необхідність їх постійного державного моніторингу та коригування.

Зроблено висновок, що в умовах ринку фінансові та інвестиційні обмеження обумовлюють необхідність керованості відтворюваних процесів, що впливає із факту, що заниження норм амортизації скорочує інвестиційний потенціал, гальмує відновлювальні процеси, а їх завищення погіршує фінансовий стан підприємств та знижує податкові платежі.

У зарубіжній економічній практиці співвідношення податкових норм з економічними дорівнює 1:1.5–2.5 залежно від групи основних засобів.

Термін корисного використання відповідно до П(С)БО 7 визначений як очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством, або з їхнім використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Під "очікуваним періодом часу" мається на увазі календарний період, а не фактичний час роботи об'єкта. У паспортах, інструкціях з експлуатації, технічних описах і інших супровідних документах до необоротних активів у деяких випадках можна знайти дані про технічний ресурс об'єкта. І, як правило, немає ніякої інформації про можливий термін корисного використання, очікуваних обсягах виробництва чи продукції виконання робіт. Абсолютно точно визначити такий термін неможливо. Адже в даному випадку необхідно враховувати не тільки технічні характеристики об'єкта, але й інтенсивність його експлуатації на підприємстві й умови, у яких він буде експлуатуватися. Необхідно враховувати і те, що згодом інтенсивність чи умови експлуатації можуть змінитися. І ще один фактор – моральне старіння. Зрозуміло, що все передбачити й точно розрахувати жоден фахівець не в силах, тому визначення терміну корисного використання, як правило, дає приблизний результат.

Відповідно до вимог стандарту при визначенні терміну корисного використання (експлуатації) необхідно враховувати: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності чи продуктивності; фізичний і моральний знос; правові та інші обмеження щодо термінів використання об'єкта й інші фактори.

Висновки

Для подолання наявних негативних тенденцій у амортизаційній політиці доцільно 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 віддано сучасним засобам виробництва, таким як повністю автоматизовані лінії виробництва, енергоощадне устаткування, системи очищення та захисту навколишнього середовища тощо.

Для усунення суперечностей між податковим та бухгалтерським обліками доцільно внести зміни до податкового законодавства в частині надання права підприємствам нараховувати амортизацію для цілей оподаткування за методами, встановленими у бухгалтерському обліку.

Отже, норми амортизації є доволі дієвим засобом стимулювання інноваційного розвитку. Їх використовують як засіб стимулювання виробництва сучасних засобів виробництва, насамперед таких, як автоматизовані лінії, роботи, очисні споруди, енергоощадні та ресурсощадні технології тощо. Реалізація таких заходів сприятиме технічному та технологічному переоснащенню виробництва, скороченню технологічного відставання України. Оскільки через диференціацію норм амортизації уряд може ефективно впливати на формування попиту на основні засоби та відповідно регулювати макроекономічні пропорції, доцільно опрацювати питання оптимізації розміру ставок норм амортизації для найважливіших видів продукції машинобудування.

Перспективи подальших досліджень

Актуальною проблемою залишається розроблення і впровадження сучасної інноваційно орієнтованої амортизаційної політики промислових підприємств, яка спиратиметься на державну амортизаційну політику та враховуватиме стратегічні цілі підприємства. Цю політику формують конкретні методи нарахування амортизації, формування і витрат амортизаційного фонду, ведення бухгалтерського обліку, фінансової, статистичної і податкової звітності.

1. *Матеріали сайту Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.* 2. *Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – №1(43). – С.38–42.* 3. *Городянська Л.В. Амортизація: функції, механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – №2(32). – С.57–68.* 4. *Орлов П., Орлов С. Про використання в Україні різних систем амортизації // Економіка України. – 2005. – №5. – С.38–44.*