

УДК 330.341.1

ВДОСКОНАЛЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ЯК ПЕРЕДУМОВА РОЗВИТКУ ІННОВАЦІЙНО-ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Л.М. БАБИЧ

Київський національний університет технологій та дизайну

У статті розглядаються актуальні проблеми удосконалення амортизаційної політики України в контексті розвитку інноваційної та інвестиційної діяльності підприємств

Пожвавлення інвестиційної активності є неодмінною умовою виходу підприємств на шлях стійкого економічного зростання. Проте їх інвестиційні можливості через кризові потрясіння на грошовому ринку, все в більшій мірі визначаються наявністю коштів власних фінансових ресурсів, тобто обсягами чистого прибутку та амортизаційних відрахувань. Дефіцит таких ресурсів та недосконалість нормативно-правової бази щодо регулювання й стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності призвели до того, що понад 90% загальної кількості промислових підприємств на сьогодні взагалі не здійснюють інновацій, бо не мають за цих умов жодних інвестиційних джерел [4]. З огляду на важливість зростання економічного потенціалу підприємств, а також для посилення їх інноваційно-інвестиційного розвитку, першочергову увагу, з боку держави на нашу думку, слід приділити з боку держави питанням відрегулювання основних проблем нормативно-правового змісту у сфері амортизаційної політики, адже саме амортизаційні відрахування з подальшим наповненням їх у амортизаційному фонді є цільовим джерелом для здійснення підприємством реальних інвестицій в інноваційні процеси. За рахунок саме цих коштів, як показує досвід, фінансується близько 65–70% всіх інноваційних інвестицій [5].

Об'єкти та методи дослідження

Об'єктом дослідження є чинне нормативно-правове законодавство з амортизаційної політики України. В процесі дослідження використовувались методи порівняльного аналізу, коефіцієнтів, екстраполяції, експертних оцінок, тощо.

Постановка завдання

Метою дослідження є розробка науково-обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення амортизаційної політики для покращення забезпечення інвестиційними ресурсами інноваційних процесів.

Результати та їх обговорення

За сучасних умов кризового стану, в яких перебуває економіка України, амортизаційні відрахування є чи не найважливішим джерелом формування фінансового ресурсу підприємства, тому саме через амортизаційну політику держава має створити та забезпечити раціональні моделі відшкодування основного капіталу, які б заохочували підприємців до збільшення обсягів амортизаційних відрахувань з метою розширення інвестицій в інноваційний розвиток. Натомість протягом останніх років спостерігається постійне стабільне відставання амортизаційної політики України від розвинутих країн світу. Наприклад, існуючий рівень амортизаційних відрахувань в Україні дозволяє відновити основні фонди приблизно за двадцять п'ять років, у той час як у США – у двічі швидше. В значній мірі дана ситуація пояснюється особливостями порядку нарахування амортизації в Україні та які слід удосконалювати в контексті напрямів реформування амортизаційної політики.

Загальновідомо, що сьогодні паралельно існують дві системи амортизації, а саме: бухгалтерська (економічна) й фіскальна (податкова).

Механізм нарахування бухгалтерської амортизації викладено у затвердженому Міністерством фінансів України Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», – а фіскальної амортизації – у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», зокрема у статті № 8 «Амортизація» [1,2]. Згідно з першим документом, підприємствам дозволяється використовувати п'ять методів нарахування амортизації, в тому числі й прискорені, а за другим – нарахування амортизаційних коштів має здійснюватися всіма підприємствами обов'язковим для всіх методом зменшеного залишку. Основна відмінність між економічною та податковою амортизацією полягає у їх призначенні: для економічної – це визначення витрат основного капіталу, а для податкової – визначення оподаткованої частини прибутку підприємства. При цьому в економічній амортизації тривалість амортизаційного періоду має бути орієнтованою на найімовірніше значення економічно раціонального строку служби основних засобів даного виду в середніх умовах їх використання, а у фіскальній – тривалість амортизаційного періоду має дорівнювати фактичному терміну служби до списання, або вибуття конкретного засобу на кожному підприємстві. Ці види амортизації було запроваджено у 2001 році відповідно до «Концепції амортизаційної політики» [3].

Слід зазначити, що автором вже неодноразово зроблені спроби стосовно удосконалення амортизаційної політики, а саме забезпечення дієвої нормативно-правової бази для запровадження раціональних рівнів відшкодування та оновлення основного капіталу підприємств з урахуванням досліджень провідних фахівців з даної проблеми [4–15].

Для виявлення подальших шляхів удосконалення амортизаційної політики в контексті активізації інноваційно-інвестиційної діяльності підприємства, доцільно поглибити дослідження з питань розмежування функцій економічної та податкової амортизації, а для цього, перш за все, варто проаналізувати окремі статті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби».

Серед переваг системи амортизації, яка міститься в стандарті, насамперед, слід зазначити відмову від нав'язування підприємствам лише прискореної амортизації, адже її використання дає позитивні результати лише рентабельним підприємствам. Якщо відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», підприємства мали використовувати або метод залишку, який зменшується, або прискорений метод з фіксованими річними нормами амортизації, то тепер підприємствам надано право вибирати будь-який метод нарахування амортизації з п'яти запропонованих у стандарті, а саме: прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості (залишку, який зменшується), метод прискореного зменшення залишкової вартості (залишку, що зменшується за подвійною нормою), кумулятивний (суми чисел), виробничий (амортизація нараховується пропорційно обсягові виробленої продукції або виконаної роботи). Перший й останній з перелічених методів (за умови, що амортизаційний період дорівнює економічно раціональному терміну служби основних засобів) можна віднести до неприскорених методів амортизації, а решту – до прискорених. А у випадку встановлення підприємством занижених термінів корисного використання основних засобів, всі методи амортизації, що розглядалися, перетворюються на прискорені. Таким чином, за стандартом підприємствам надана повна свобода у виборі строку експлуатації основних засобів, а отже, – і норм амортизації. Цей строк у стандарті названо строком корисного використання (експлуатації). Фактичний же термін служби до списання конкретного засобу може бути економічно раціональним, що є найвигіднішим для підприємства, або з різних причин може відрізнятись від нього в будь-який бік.

Значною перевагою стандарту є також відмова від ведення обліку нарахування амортизації лише за окремими групами та відродження пооб'єктного обліку основних засобів. Краще вирішене й питання фінансування затрат на всі види ремонтів за рахунок собівартості продукції.

До основних недоліків стандарту слід віднести, головним чином, ті, що на наш погляд, є наслідком недостатнього з'ясування теоретичних основ прискореної та неприскореної амортизації. Також досить поширеною помилкою є те, що під прискореною амортизацією розуміють будь-який метод розрахунку амортизаційних відрахувань, коли вони прогресивно зменшуються в кожному наступному періоді. За такого підходу прискорена амортизація ототожнюється тільки з частиною методів, якими вона може здійснюватися: методом суми чисел, залишку, який зменшується, та іншими.

Крім того, випускається з виду необхідність розглядати систему амортизації, до якої, крім методу нарахування, входить також порядок переоцінки основних фондів та тривалість амортизаційного періоду. При проведенні своєчасних й об'єктивних переоцінок основних засобів прискорену амортизацію можна забезпечити рівномірним (прямолінійним) методом, зокрема скоротити тривалість амортизаційного періоду проти економічно раціонального строку їх служби. З іншого боку, за відсутності своєчасної та повної індексації основних засобів в умовах високих темпів інфляції зазначені спеціальні методи прискореної амортизації можуть не забезпечувати навіть звичайну неприскорену амортизацію.

Правильніше було б вважати прискореною амортизацією таку систему її нарахування та порядок у переоцінки основних засобів, за яких протягом перших років або всього амортизаційного періоду забезпечується випереджаюче зростання нагромадженої суми амортизаційних відрахувань порівняно з дійсними темпами втрати основними засобами їх споживчих властивостей і вартості. Неприскореною амортизацією слід вважати таку систему її нарахування, яка протягом всього економічно раціонального строку служби забезпечить засобу збіг нагромадженої суми амортизаційних відрахувань з дійсними темпами втрати основними засобами споживчих властивостей та вартості [14]. З цього можна зробити висновок, що тривалість амортизаційного періоду при використанні неприскореної амортизації має дорівнювати економічно раціональному терміну використання служби основного засобу, а розміри амортизаційних відрахувань за квартал або рік протягом амортизаційного періоду, можуть бути різними, проте відповідати справжнім темпам втрати основними засобами споживчих їх властивостей та вартості.

Тому разом з обґрунтуванням тривалості амортизаційного періоду, а також норм неприскореної амортизації не менш важливим є також визначення реальних темпів втрати основними засобами споживчих властивостей та вартості, а отже, – й щорічних норм амортизації. Проте, найсприятливішого умовного розв'язання цього завдання є лише наявність розвинутого вторинного ринку основних засобів, а це означає, що сьогодні точно розрахувати параметри неприскореної амортизації для конкретного засобу практично є неможливим. Тому, з певним припущенням, методом неприскореної амортизації прийнято вважати прямолінійний метод її нарахування, відповідно до якого амортизація нараховується пропорційно календарному часу використання основних засобів, або обсягу фактично виробленої продукції (роботи). Другий різновид цього методу в стандарті названовиробничим методом. Але тут слід особливо підкреслити, що прямолінійний метод нарахування амортизації може бути не лише неприскореним, але й прискореним. Так, неприскореним він стає за умови збігу

амортизаційного періоду та економічно раціонального строку служби, прте ця обов'язкова умова часто ігнорується. Таким чином, для віднесення амортизації до прискореної чи неприскореної не досить знати лише метод її нарахування, а слід проаналізувати весь комплекс умов, які її супроводжують, а саме: тривалість амортизаційного періоду, економічно раціональний термін служби основного засобу, порядок переоцінки його вартості, тобто сукупність усіх складових, що створюють систему амортизації.

З огляду на те, що економічна амортизація застосовується для визначення реальних витрат виробництва, які пов'язані з повним відтворенням основних засобів, у стандарті № 7 необхідно було б зазначити, що економічна амортизація має провадитися з метою управлінського обліку та тільки не прискореними методами для вже діючих основних засобів. В усьому іншому керівники підприємств мають вибирати норми та правила нарахування амортизації (в тому числі й прискореної), які б найбільшою мірою відповідали досягненню поставленої мети. Дана обставина дозволить ще раз упевнитись, що прискорена амортизація фактично не підвищує собівартості й не знижує прибуток, що підтверджується результатами вибіркового обстеження підприємств, коли майже 60% респондентів більше не вважають себе постраждалими від істотного підвищення собівартості продукції, що зумовлено прискореною амортизацією [14]. Прискорена ж амортизація (й це доцільно було б відобразити у стандарті) найкращим чином може застосовуватись для основних засобів, які вводяться, оскільки в цьому випадку вона найбільшою мірою стимулює оновлення виробництва та інвестиції [15].

У стандарті слід було б дати визначення як податкової, так й економічної амортизації, визначити сферу їх застосування та конкретні цілі. Так, через сферу застосування економічної амортизації, що встановлена відповідною статтею чинного закону про оподаткування прибутку підприємств, має здійснюватися державне регулювання не лише оподаткування прибутку підприємств, але й їх інноваційно-інвестиційної діяльності. Податкова амортизація має визначати максимально можливу суму амортизаційних відрахувань підприємства за певний період, від якої залежить сума податку на прибуток і може нараховуватися як прискореними, так і неприскореними методами. Причому підприємства за наявності дозволу на прискорену амортизацію повинні мати право свого вибору. А з метою посилення мотивації підприємств до інвестування в основні засоби доцільно не оподатковувати у складі витрат виробництва, амортизацію як основних засобів, так нематеріальних активів [13].

Такі заходи навряд чи призвели б до втрат доходів бюджету від податку на прибуток, оскільки приблизно 50% усіх підприємств України є збитковими, а це означає що прискорення амортизації на таких підприємствах лише збільшить їх збитковість, а прибуткові підприємства, реально сплачуватимуть податок на прибуток при зростанні об'єктивних можливостей інвестування в інноваційні процеси.

Отже, виходячи з наведеного аналізу, можна зробити висновок, що, головний недолік діючої амортизаційної політики є її антиінвестиційна спрямованість, що у свою чергу є наслідком недосконалої законодавчої регламентації амортизації лише як елементу розрахунку податку на прибуток і повного відриву нарахування амортизації від реального зносу активів у конкретних умовах їх експлуатації. При цьому грубою помилкою діючої методики нарахування амортизації є прийняття за зносоутворювальну базу залишкової вартості активів, що при невизначеності термінів використання (або їх ліквідаційної вартості) програмує старіння основних засобів, постійне скорочення сум амортизації й унеможливує взагалі перенесення в повному обсязі авансованого основного капіталу на витрати виробництва.

З метою розв'язання проблем амортизаційної політики, на нашу думку, першочергово слід вжити таких заходів, а саме: встановити державну регламентацію нормативних термінів експлуатації основних заходів та провести їх вибірккову переоцінку, якої не було вже понад чверть століття, а також встановити відновну повну та залишкову вартість. Для прискорення інвестиційних та інноваційних процесів здійснити перехід до нових коефіцієнтів нарахування податкової амортизації, збільшивши їх хоча б удвічі та надавши суб'єктам господарювання право обрання конкретних термінів списання фондів у межах більшої диференціації груп основних засобів, що визначені державою законодавчо.

Висновки

Таким чином, державна амортизаційна політика, готуючись до інноваційного «сплеску», має створювати переваги для зростання власних джерел фінансових ресурсів до капіталовкладень в інноваційний розвиток, виходячи із стратегії та пріоритетів науково-технологічної політики у напрямках економічного зростання, де країна має конкурентні переваги. Для цього держава, передусім, має регламентувати принципи побудови амортизаційної системи спеціальним Законом України «Про амортизацію», в якому амортизація трактується як економічний процес відтворення основного капіталу суб'єктів господарської діяльності. В законі визначаються основні правила нарахування та використання амортизації (класифікація основного капіталу, середні нормативні терміни використання та припустимий діапазон відхилень, перелік та порядок застосування різних методів амортизації, умови списання та зарахування активів на баланс, зобов'язання щодо цільового використання амортизації, тощо) та надаються певні свободи суб'єктам господарювання у виборі прийняттого для них режиму списання основного капіталу. Відповідний же розділ Податкового кодексу має визначати не лише режим вилючення амортизаційних сум з-під оподаткування, але й стимулюючу роль та функцію податкової амортизації щодо забезпечення зацікавленості в активізації інноваційної та інвестиційної діяльності. Цього можна досягти лише тоді, коли обсяги податкової амортизації будуть більшими за економічну та при цьому, з метою недопущення зростання цін, отримана різниця буде включатися не у собівартість продукції, а вираховуватися з прибутку до оподаткування. Оскільки методи амортизації повинні бути єдині, то основним інструментом регулювання розрахунку податкової амортизації мають стати граничні межі збільшення до тих норм амортизації, що обчислені для економічної амортизації. Але необхідно передбачати, що така пільга до прибутку буде надаватися лише у тому випадку, коли підприємство документально буде підтверджувати інвестиційне та інноваційне витрачання коштів амортизаційного фонду, що був сформований із застосуванням економічної амортизації.

Отже, амортизаційна політика сьогодні має органічно поєднувати директивні та ринкові важелі управління на основі послідовної регламентації механізмів удосконалення амортизаційної системи, яка гнучко змінюється в залежності від реальних економічних процесів, з метою активізації інвестиційної та інноваційної діяльності підприємств. Очевидно, що якщо не здійснити визначені заходи щодо удосконалення амортизаційної політики в найближчий період, то бажаних масштабів індустріального оновлення основних засобів в Україні не буде досягнуто, оскільки високо розвинутий світ набагато просунувся вперед і бере зараз черговий технологічний бар'єр, пов'язаний з опануванням передових технологій.

Здійснення технологічних проривів в Україні завдяки проведенню виважених заходів амортизаційної політики надасть можливість значно підвищити експорт наукоємної продукції, та

дозволить змінити структуру експорту, тобто перейти на використання сировинного характеру та продукції первинної переробки на використання продукції інвестиційного та інноваційного призначення. Серед таких технологій виділяються, насамперед, авіаційні та космічні макротехнології, суднобудування, металургія, верстатобудування, біотехнології, інформаційні технології, тощо. А це, у свою чергу, надасть можливість сформулювати технологічний статус України як розвинутої держави та визначити її місце на внутрішньому і зовнішньому ринках.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про оподаткування прибутку підприємств: в редакції Закону України від 24.12.2002р. № 349 – 4, (зі змінами та доповненнями).
2. Про Концепцію амортизаційної політики (Затверджено Указом Президента України №169/2001).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. за№92) // Все про бухгалтерський облік. – 2001. 9 квітня. – с.4–7.
4. М.В. Давидов Шляхи організаційно-фінансового забезпечення інноваційного процесу на підприємствах України // Актуальні проблеми економіки, 2008, № 4(82). – с. 130–134.
5. М.В.Давидов Організаційно фінансове забезпечення інноваційної діяльності суб'єктів господарювання // Актуальні проблеми економіки, № 9. – 2008, – с. 92–97.
6. Бабич Л.М., Давиденко С.В. Амортизаційна політика: стан та напрямки реформування // Акціонер. – 2002. – № 1.
7. Бабич Л.М. Актуальні проблеми амортизаційної політики в контексті податкового реформування / Акціонер, № 1, 2002. – с. 20–34.
8. Н.Городянська А.В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації //Актуальні проблеми економіки: Науковий економічний журнал. – 2004. – №2(32). – 57 с.
9. Косова Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства //Актуальні проблеми економіки: Науковий економічний журнал. – 2003. – №9(27). – 48 с.
10. Лях Л.В, Короткевич О. Основне протиріччя амортизаційної політики та шляхи його подолання // Економіст. – 2000. – №3. – с. 103–107.
11. Орлов П., Орлов С. Удосконалення державної амортизаційної політики //Економіка України. – 2001. – №2. – с.32–36.
12. Орлов П., Орлов С. Державна амортизаційна політика та її відбиття в стандартах бухгалтерського обліку // Економіка України. – 2001. – №3. – 30 с.
13. Парнюк В.О. Стимулювання структурних змін в економіці – головне завдання податкової реформи.// Актуальні проблеми економіки, – 2008, – № 11(89). – с. 214–223.
14. Савченко А.Г., Москалюк Н.П. Прискорена амортизація у системі державного регулювання// Фінанси України. – 2003. – №7. – с. 68–74.
15. Ткаченко А.И. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины. – Киев: АСК, – 2001. – 864 с.

Надійшла 08.12.2009