

Ю. В. Яшан, асп.

Кіровоградський національний технічний університет

Вплив амортизаційної політики держави на відтворення основних фондів підприємства

В статті описано функції амортизаційної політики, розглянуто основні напрямки амортизаційної політики, основні проблеми та методи її вдосконалення.

амортизація, амортизаційна політика, бухгалтерський облік, основні фонди

Зміна економічних умов відтворення основних фондів в українській економіці зробила актуальною задачу дослідження ринкової системи амортизації в аспекті зміни фінансово-економічного змісту формування та подальшої реалізації амортизаційної політики підприємства. Це обумовлено тим, що гнучка амортизаційна політика держави і окремих підприємств є одним із основних факторів відновлення економічного зростання в умовах інвестиційної кризи, спаду виробництва та інфляції. Однак, 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 вирішенні задач відтворювального характеру, оновлення фінансових ресурсів. Така ситуація характерна для багатьох підприємств України.

Амортизаційна політика є однією із головних частин загальної політики управління виробничими витратами на підприємствах, яка полягає в інтенсивності оновлення основних фондів з поступовою експлуатацією їх у процесі виробничої діяльності. На сьогоднішній день на багатьох підприємствах використовується зношений виробничий потенціал, який функціонує тільки за допомогою величезних витрат на ремонт. Тому амортизаційна політика має надзвичайно важливе значення у забезпеченні ефективного відтворення основних фондів.

У процесі тривалого розвитку амортизація ніколи не втрачала своєї актуальності і завжди залишалась дискусійним питанням, дослідження якого знайшло своє відображення у багатьох вітчизняних та зарубіжних наукових роботах. Найбільш обґрунтовано амортизаційна політика була висвітлена в наукових працях таких зарубіжних та радянських вчених як А. Армуці, Д.А. Баранова, В.Ю. Будавейя, М.Ван-Бреда, К.І. Відемана, Ю.К. Грюнвальда, Л.М. Кантора, Я.Б. Кваші, Ю.І.Любимцева, Дж. Мелліса, К. Маттерна, К. Менгера, П.М. Павлова, Д.М.Палтеровича, Л. Сейя, В.К. Сенчагова, А.Н. Скворцова, П.В. Тальміной, Е.Хендріксена, Г.Хетфільда, С.І. Шульмана й ін.

Питанням дослідження амортизаційної політики в Україні значну увагу надають: В.Орлова, Т. Косова, С. Сенчішак, Л. Лях, В. Замлинський, А. Безуглий. Проте і в даний час немає чіткого визначення напрямів формування амортизаційної політики, відсутня єдина точка зору щодо функцій амортизації.

Мета даної статті полягає у висвітленні основних аспектів амортизаційної політики в контексті сучасного соціально-економічного розвитку.

Деякі автори, зокрема Т. Косова, виділяють 4 функції амортизації:

а) відтворювальна – регулює відповідність амортизаційного фонду рівню зносу основних засобів;

б) розподільча – регулює пропорції амортизаційного фонду між коштами, що спрямовані на реновацію та капітальний ремонт;

в) стимулююча – створення умов для прискорення темпів науково технічного прогресу;

г) фіскальна – амортизація є елементом податкової політики держави [2, 158].

В. Орлова і С. Сенчішак узагальнюють і зводять функції амортизації до двох основних: податкової (фіскальної) та економічної. Податкова (фіскальна) функція стосується податкової амортизації, яка є елементом державної податкової політики і відображається у статті 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Дана стаття тлумачить термін «амортизація» основних фондів і нематеріальних активів як поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення чи поліпшення, на зменшення скорегованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань. При цьому у податковому обліку для визначення розміру податку на прибуток від суми валового прибутку віднімаються валові витрати і амортизація, обчислена за нормами вищезазначеного закону. Це, по суті, являє собою виведення коштів, потрачених на придбання основних засобів, з бази оподаткування податком на прибуток. Податкова амортизація нараховується поквартально, а її розмір залежить від амортизаційної політики держави [1, 67].

Економічна функція амортизації проявляється у перетворенні за її допомогою необоротних активів на оборотні і пов'язана безпосередньо з бухгалтерським обліком. Відповідно до цього П(С)БО 7 «Основні засоби» трактує термін «амортизація» як систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання. Підприємство має право самостійно вибирати метод нарахування економічної амортизації, а відповідно, і її розмір, від якого залежить розмір прибутку підприємства [1, 60]. При цьому амортизація відноситься до вкладу витрат і нараховується щомісячно. Це дає можливість віднести пропорційно до сум амортизації і прибутку різницю між виручкою від реалізації і поточними витратами.

Слід зазначити, що інструментами амортизаційної політики для підприємства є норми та методи амортизації, а для держави – норми, методи амортизації та вартість основних фондів [1, 61].

Загалом, амортизацію розглядають в трьох аспектах:

а) **правовий**. Господарським кодексом України визначено, що одним із основних напрямків державної економічної політики є амортизаційна політика, що має на меті створення найбільш сприятливих умов для забезпечення процесу відтворення основних виробничих і невиробничих фондів на якісно новій техніко-технологічній основі [3, 6];

б) **економічний**. Поступове відшкодування основного капіталу відповідно до вартості за обґрунтованими нормами, які враховують реальний знос та умови експлуатації [2, 158]. При цьому під зносом розуміють суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання [1, 60];

в) **податковий та фінансовий**. Дані аспекти об'єднані внаслідок тісного взаємозв'язку між ними, оскільки частка доходів звільнена від податків, накопичується і використовується з метою оновлення основних засобів.

Між економічною та податковою амортизацією існують розбіжності, головна з яких пов'язана із застосуванням при визначенні економічної амортизації п'яти методів, рекомендованих П(С)БО 7. Ці методи умовно можна поділити на дві групи: методи пропорційного та методи прискореного нарахування амортизації. Методи першої групи полягають у зміні суми нарахованої амортизації та залишкової вартості основного засобу пропорційно до обсягу виробленої з його використанням продукції або часу його корисного використання порівняно з минулим періодом. До цієї групи належать прямолінійний та виробничий методи нарахування амортизації.

Друга група об'єднує методи нарахування амортизації, які сприяють досягненню більш ефективного використання активу впродовж першої половини періоду його

експлуатації [1, 66]. Сюди відносять такі методи нарахування амортизації, як метод зменшення залишкової вартості, метод прискороного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод.

Більшість науковців сходяться на думці про необхідність застосування в амортизаційній політиці підприємства порівняльного підходу оцінки амортизації основних засобів, за яким протягом першої половини строку експлуатації об'єкту застосовуються методи прискороного нарахування амортизації, а протягом другої половини – методи пропорційного нарахування амортизації. Порівняльний підхід до оцінки амортизації основних засобів являє собою поєднання витратного (ґрунтується на методах пропорційного нарахування амортизації) та прибуткового (заснований на використанні методів прискороного нарахування амортизації) підходів.

Суперечність між економічною і податковою амортизацією полягає в тому, що навіть вибір підприємством податкового методу амортизації і норм для бухгалтерських цілей не ліквідує розбіжностей між ними, адже податкові норми і методи будуть застосовані до різних об'єктів при визначенні економічної і податкової амортизації [1, 61]. Отже, відсутність узгодженості між податковою та економічною амортизацією зумовлює підприємства вести окремо бухгалтерський і податковий облік амортизації основних засобів, оскільки бази для її визначення і періодичність нарахування відрізняються.

З наведеного вище, можна зробити висновок, що амортизація, як важливий елемент підвищення зацікавленості підприємств у інвестуванні власних коштів в основні засоби, внаслідок реформування принципів оподаткування останнім часом перетворилась на першочерговий елемент розрахунку податку на прибуток в умовах переходу на другий план її функції у розподілі вартості об'єкта, що амортизується. Оптимальна оцінка амортизації основних засобів дає можливість підприємству впливати на фінанси, що знаходяться в його розпорядженні, шляхом управління амортизацією. Амортизаційна політика є складовим елементом інвестиційної політики держави, суть якої полягає в створенні для суб'єктів господарювання найбільш сприятливих умов для формування коштів з метою забезпечення розширеного відтворення основних засобів, а також здійснення контролю за цільовим і ефективним використанням цих коштів.

Амортизаційна політика є дієвим інструментом активізації інвестиційних процесів в умовах ринкової трансформації економіки. Вона повинна забезпечити надійне внутрішнє джерело фінансування капітальних вкладень. Саме за рахунок амортизації в розвинених країнах формується до 70-80% інвестицій [3, с.90].

Однак сучасна амортизаційна політика не створює мотивації до швидкого відновлення основних фондів і утворення необхідних для відтворення основних коштів фінансових ресурсів. На сучасному етапі результати впровадження діючого нині амортизаційного механізму є дуже скромними. Заміна методологічного підходу до нарахування амортизації, що діяв до проведення реформ амортизаційної політики, не призвела до посилення ролі амортизації як власного джерела інвестицій підприємств і посиленню мотивації до впровадження сучасних технологій.

Недоліками амортизаційної політики є наступні:

- підприємствам, при наявності серед них великої кількості збиткових, нав'язали лише прискороену амортизацію, хоча вона дає перевагу лише рентабельним підприємствам;
- скорочення числа застосовуваних норм амортизації при нарахуванні амортизації від реального терміну служби основних фондів, що порушило економічно обґрунтовані строки їхнього відтворення;
- для більшості видів основних фондів норми амортизації значно завищені;
- нараховується амортизація від залишкової, а не відновної вартості основних фондів. Це приводить до подовження їхнього амортизаційного періоду й строків окупності капітальних вкладень;
- двадцять відсотків видів активної частини основних фондів переведені на більше низький норматив амортизації;

- не був уведений механізм об'єктивної й своєчасної переоцінки основних фондів.

Після проведення реформи амортизаційної політики між податковим і бухгалтерським обліками виникли важливі розбіжності в методах нарахування амортизації. На практиці розмежування на податкову й економічну амортизацію при застосуванні різних методів нарахування амортизації призводить до перекручування відтворювального процесу в економіці. Як правило, економічна амортизація є більшою за податкову. Тому підприємства значну частину економічної амортизації направляють на сплату податку на прибуток. Тобто сучасна амортизаційна політика призвела до того, що підприємства зобов'язані включити в базу оподаткування податком на прибуток різницю між економічною й податковою амортизацією.

Отже, можна зробити висновок, що амортизаційна політика в Україні як складова частина інвестиційної політики, не сприяє, а навпаки, протидіє нагромадженню реноваційних ресурсів, сприяє різкому скороченню їхньої частини в загальному обсязі фінансування.

Амортизаційна політика повинна бути спрямована на підвищення фінансової зацікавленості суб'єктів господарювання в здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних фондів. Для цього необхідно провести такі заходи:

- створення економічної й правової бази для впровадження раціональних рівнів споживання, відшкодування й відновлення основного капіталу;
- обмеження державного регулювання в сфері амортизаційної політики й стимулювання інвестиційної ініціативи суб'єктів господарювання;
- відмова від суцільного примусового нарахування амортизаційних відрахувань за єдиним методом і впровадження декількох методів нарахування амортизації, надання суб'єктам господарювання права вибору конкретного методу й норм нарахування амортизаційних відрахувань, а також права самостійно встановлювати конкретні терміни служби основного капіталу в певних законодавчих межах, що дозволить у короткий термін відшкодувати раніше здійснені інвестиції, розширить фінансові можливості підприємств і посилить їхню інвестиційну активність;
- розмежування практики нарахування амортизаційних відрахувань відповідно до її економічної й податкової ролі;
- стимулювання суб'єктів господарювання до застосування прискореної амортизації і її інвестиційного напрямку шляхом надання податкових знижок;
- закріпити за суб'єктами господарювання право на використання коштів власного амортизаційного фонду й заборонити будь-які централізовані вилучення з нього;
- надавати податкові знижки тільки тим суб'єктам господарювання, які мають документальне підтвердження інвестиційного використання коштів амортизаційного фонду.

Амортизаційна політика повинна контролювати використання амортизаційних відрахувань по своєму призначенню, тобто вона не повинна бути гальмом технічного прогресу й економічного розвитку. Однак в умовах недостатнього методичного забезпечення та відсутності практичних напрацювань існує низка невирішених питань, що призводить до проблем при формуванні амортизаційної політики. До таких проблем можна віднести:

- а) суперечності щодо визначення терміну «амортизація» та функцій, які вона виконує;
- б) проблеми визначення термінів використання основних засобів;
- в) проблеми вибору методів амортизації основних засобів тощо.

Для поліпшення амортизаційної політики, на нашу думку, необхідно вжити ряд заходів:

- враховуючи світовий досвід (наприклад, у США поступовий перехід від суворо регламентованих законодавством термінів використання основних засобів до самостійного

встановлення компаніями тривав понад тридцять років, слід поступово переходити до самостійного встановлення термінів використання основних засобів та ліквідаційної вартості. На перехідному етапі основні засоби, залежно від функціонального призначення, необхідно включити до груп, у яких встановити мінімальні й максимальні терміни використання. А в межах груп можна дозволити підприємствам самостійно обирати терміни корисного використання. Це дозволить отримати об'єктивну інформацію про стан основних засобів та розмір нарахованої амортизації. Впровадження цього підходу потребує розробки класифікації основних засобів за термінами корисного використання на рівні Кабінету Міністрів України;

– у бухгалтерському обліку доцільно відмовитися від використання податкового методу нарахування амортизації, оскільки даний метод не спрощує бухгалтерський облік та не призводить до поєднання бухгалтерського податкового обліку амортизації. Більше того, податкове законодавство передбачає норми амортизації, які є економічно необґрунтованими. Проте для потреб податкового обліку даний метод можна застосовувати й надалі, але з переглядом груп основних фондів та норм амортизації;

– виключити із законодавства вимогу про обов'язкове створення спеціальних (цільових) фондів, зокрема амортизаційного. Це надасть змогу підприємствам вільно розпоряджатися своїми коштами. Рішення про створення будь-якого фонду, зокрема і амортизаційного, повинно прийматися виключно керівництвом підприємства, враховуючи конкретні умови господарювання даного підприємства, його фінансове становище, рівень забезпеченості основними засобами тощо;

– амортизаційна політика повинна формуватися на двох рівнях: 1) на державному, шляхом встановлення груп основних засобів та граничних термінів використання основних засобів у межах групи; 2) на рівні підприємства, шляхом надання права підприємствам обирати методи нарахування амортизації та термінів корисного використання в межах, встановлених законодавством;

– потрібно законодавчо врегулювати визначення терміну «амортизація», визначивши його виключно як процес розподілу вартості необоротних активів, що амортизуються, на весь строк їхньої експлуатації і не більше того.

Вказані пропозиції, на нашу думку, дадуть змогу порівнювати показники фінансової діяльності різних підприємств та мати об'єктивні дані про стан основних засобів та ступінь їхнього зносу як на рівні підприємства, так і на рівні держави. Ці показники важливі не лише для формування більш досконалої амортизаційної політики, а й для планування та прогнозування розвитку як окремого підприємства, так і держави загалом. Адже, лише знаючи реальне фінансове становище підприємств, можна правильно планувати свою діяльність та прогнозувати можливі зміни на конкурентному ринку. Надання підприємствам права самостійного розпорядження власним прибутком зробить їх більш конкурентоспроможними, що призведе до збільшення доходів даного підприємства і, як наслідок, до збільшення доходів державного бюджету. А відмова від застосування у бухгалтерському обліку норм амортизації, передбачених податковим законодавством, дасть змогу при визначенні фінансового результату та складанні фінансової звітності підприємства керуватися виключно економічними методами та категоріями, що сприятиме об'єктивності фінансових та економічних показників діяльності підприємств.

На нашу думку, актуальною проблемою на сьогодні залишається розробка і впровадження загальної методики обліку амортизації на підприємствах. Успішне її вирішення спричинить прискорення уніфікації, сприятиме розв'язанню багатьох питань проведення амортизаційної політики, спростить механізм використання і буде сприяти подальшому удосконаленню системи бухгалтерського обліку України стосовно амортизаційних відрахувань. Одним із підходів до вирішення цієї проблеми є поглиблений аналіз амортизаційної політики підприємства.

Список літератури

1. Городянська Л.В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації // Актуальні проблеми економіки. – 2004. - № 2. – С. 57-68.
2. Косова Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства // Актуальні проблеми економіки. – 2003. - № 9. – С. 157-164.
3. Голов В. Дискусійні питання амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 5. – С. 2-7.

Ю. Яшан

Влияние амортизационной политики государства на воспроизводство основных фондов предприятия

В статье описаны функции амортизационной политики, рассмотрены основные направления амортизационной политики, основные проблемы и методы ее совершенствования.

Y.Yashan

Effect of depreciation policy for the reproduction of fixed assets of the enterprise

This article describes the functions of the depreciation policy, the main direction of depreciation policy, the basic problems and methods to improve it.

Одержано 07.10.10