

**АМОРТИЗАЦІЙНІ ВІДРАХУВАННЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ФОНДІВ ТА НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ**

*Значний знос основних засобів підприємств України потребує їх швидкого та ефективного оновлення. В статті проаналізовано зв'язок між змінами в амортизаційній політиці та процесами оновлення основних засобів, досліджено підходи до формування механізму оновлення основних фондів підприємств. Визначено головні напрями вдосконалення амортизаційної політики.*

*The essential deterioration of capital assets in Ukraine its prompt and effective renovation. This article analyzes connection between changes in the depreciation policy and processes of renovation of basic funds, studied the approaches of forming of renewal mechanism of capital assets. Guidelines to improve the depreciation policy are also determined.*

*Ключові слова: амортизація, амортизаційні відрахування, амортизаційна політика, знос, основні фонди.*

Необхідною умовою здійснення процесу виробництва на підприємстві є зосередження в достатній кількості засобів праці, що відповідали б вимогам науково-технічного прогресу. Структурні та інституційні перетворення в економіці, що супроводжувалися розбалансуванням економічних відносин, зниженням платоспроможного попиту населення, спричинили різкий спад виробництва та погіршення якості основних засобів підприємств. Близько половини основних засобів зношені фізично та морально. Становище ускладнюється тим, що необхідність технічної та технологічної модернізації виробників поєднується із завданням подолання фінансової кризи і труднощами перехідного періоду.

Актуальність теми зумовлена необхідністю теоретичного обґрунтування процесів відтворення основних засобів підприємств в умовах сучасної економіки, з урахуванням останніх змін у правовому середовищі.

Значний вплив на процеси оновлення основних фондів має зниження частки іноземних інвестицій у вигляді рухомого і нерухомого майна. Аналіз форм залучення іноземного капіталу в Україні свідчить про наявність яскраво вираженої тенденції до поступового зменшення частки інвестицій у вигляді рухомого і нерухомого майна та зростання частки грошових внесків. Якщо у 1996 році частка внесків у вигляді рухомого і нерухомого майна становила 62,3%, то у 2006 році вона зменшилась до 29,4%. Водночас частка грошових внесків зросла за цей період майже на 30%.

У країнах з розвинутою економікою при фінансуванні інвестиційних проектів приділяється особлива увага зовнішнім джерелам відтворення основних засобів. Спираючись на зарубіжний досвід, у ринковому середовищі функціонування підприємств та економічне зростання не можливе без залучення позикових коштів. У кризові періоди економічно невиправданим є різке скорочення державних джерел фінансування підприємств. В умовах глибокої економічної кризи, роль держави в оновленні основних засобів повинна зростати, що є головною умовою виходу з економічної кризи і базою для технологічних перетворень, які забезпечують економічне зростання. Зовнішні джерела відтворення основних засобів мають свої позитивні сторони та недоліки. До позитивних особливостей можна віднести великі можливості їх залучення, що значно перевищує розмір власних інвестиційних ресурсів та кращий зовнішній контроль за ефективністю інвестиційної діяльності та реалізацією внутрішніх резервів їх підвищення. Недоліками являються складність залучення і оформлення, триваліший період залучення, необхідність надання відповідних гарантій, збільшення ризику банкрутства в зв'язку з несвочасним погашенням одержаних позик, часткова втрата управління діяльністю підприємства (при акціонуванні).

У ринкових умовах головну роль у відтворенні основних засобів належить власним джерелам фінансування, зокрема амортизаційним відрахуванням. Використання внутрішніх джерел відтворення основних засобів також мають власні недоліки та позитивні сторони. Недоліками являються обмежений обсяг залучення, що веде за собою скорочення можливостей розширення інвестиційної діяльності, та обмеження зовнішнього контролю за ефективністю використання власних інвестиційних ресурсів. Позитивними аспектами є наступні: простота та швидкість залучення, висока віддача за критерієм прибутковості капіталу, який інвестується, істотне зниження ризику неплатоспроможності та банкрутства підприємства при їх використанні, повне збереження управління під контролем засновників підприємства. Таким чином істотна увага повинна приділятися амортизаційній політиці підприємств.

В економічній літературі знайшли відображення питання сутності основних засобів, процесу їх відтворення. Значний внесок до розгляду названої проблематики зробили класики цієї галузі економічної науки: Г.А. Александров, Д.А. Баранов, В.Ю. Будаев, В.А. Воротилов, В.Г. Захаров, С.О. Ленська, Ю.І. Любимцев, П.М. Павлов, М.І. Шкітіна, С.І. Шульман. Проблема визначення ролі амортизаційних відрахувань у процесі відтворення основних фондів на сучасному етапі присвячені праці таких авторів: О.Ю. Болховітінова, О.В. Олійник, Б.Є. Кваснюк, І.І. Лукінов, В.Я. Плаксієнко, П.Т. Саблук, М.Г. Чумаченко, А.А. Чухно; та іноземних авторів: Е. Домар, Р. Солоу. В умовах трансформації економіки потребують подальшої розробки теоретичні й практичні питання формування механізму відтворення

основних засобів.

Метою статті є аналіз амортизаційних відрахувань як джерела відтворення основних фондів в сучасних умовах та встановлення зв'язку між процесом оновлення основних фондів та змінами в амортизаційній політиці.

Амортизаційна політика є багатопланою і багатогранною категорією, що охоплює велику кількість складових, через які на практиці реалізується економічна суть амортизації та створюються умови для активізації інвестиційної діяльності.

Довгий час удосконалення амортизаційної політики в Україні здійснювалось з боку пливу на процеси оподаткування прибутку та удосконалення обліку. Дослідження такого типу є традиційними і мають практичне значення для формування цілеспрямованої податкової та облікової політики держави. Аналіз останніх наукових праць свідчить про зосередження уваги їх авторів переважно на дослідженні саме цих аспектів амортизаційної політики. Л. Бабич вважає, що увага до актуальних на сьогодні проблем амортизаційної політики зростає у зв'язку з необхідністю проведення податкової реформи. Однією з основних проблем амортизаційної політики вона вважає нецільове використання підприємствами амортизаційних відрахувань, адже податковий метод амортизації не визначає на які заходи можуть використовуватись амортизаційні кошти [1].

Наступний науковець О. Болховітінова досліджує напрями удосконалення амортизаційної системи, враховуючи необхідність поліпшення методичної бази складання зведеного балансу фінансових ресурсів. Вона зазначає серед проблем, що в контексті сучасних економічних і політичних процесів є пріоритетними у сфері державного піклування, важливе місце посідає активація відтворення основного капіталу, зокрема ефективної реновації – своєчасного і повноцінного відшкодування та оновлення елементів основного капіталу на вищій технологічній основі [2].

Амортизаційна політика поєднує в собі широке коло взаємопов'язаних питань, які характеризують економічну сутність амортизації, відображають управління амортизаційними відрахуваннями, впливають на зростання інвестиційної діяльності. Її основними складовими є визначення, класифікація, розподіл за групами, облік і вартісна оцінка основних засобів; порядок змін первинної та балансової вартості основних засобів та визначення їх справедливої вартості; методи, норми та порядок нарахування амортизації й використання амортизаційних відрахувань; практичне застосування окремих положень у разі зміни очікуваних економічних вигод від використання тих чи інших об'єктів основних засобів; створення реального ресурсу підприємств для відшкодування зносу їх основного капіталу і фінансування за рахунок амортизаційних відрахувань процесу відтворення.

Для відновлення відтворювальної функції амортизаційних відрахувань вважаємо за доцільне для нарахування амортизації в обов'язковому порядку визначити реальну залишкову вартість основних засобів. Здійснити це слід шляхом переоцінки, тобто доведення залишкової вартості до рівня справедливої, адже достовірна оцінка є запорукою нарахування реальних сум амортизаційних відрахувань, що мають, в свою чергу, забезпечити просте відтворення основних засобів.

На сьогодні переоцінка основних засобів є правом підприємства, а не його обов'язком, тому ніхто не може змусити підприємство зробити переоцінку, якщо воно вважає її недоцільною і навіть якщо розбіжності між залишковою і справедливою вартістю основних фондів досить суттєві для підприємства. Методичні основи регулювання оцінки майна закріплені Законом України "Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні", а також в нормативно-правових актах з оцінки майна, затверджених Кабінетом Міністрів України або Фондом державного майна України. Відповідно до вище зазначеного Закону, переоцінка може здійснюватись лише професійним оцінювачем, який має ліцензію на даний вид діяльності. Лише така оцінка вважатиметься незалежною оцінкою майна. Фонд державного майна веде реєстр оцінювачів, які одержали кваліфікаційне свідоцтво.

Відповідно до П(С)БО 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість даного об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, при цьому індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Таким чином, стандартом в основу переоцінки об'єктів основних засобів покладено визначення їх ринкової вартості, тобто вартості, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку аналогічного майна на дату оцінки за угодою, укладеною між покупцем і продавцем.

Відповідно до Господарського кодексу України, амортизаційна політика повинна спрямовуватись на створення суб'єктами господарювання найсприятливіших та рівноцінних умов забезпечення процесу простого відтворення основних фондів переважно на якісно новій технологічній основі [3].

Дана проблема виходить за рамки суто облікових питань. Кошти для відтворення основних засобів не з'явилися лише за рахунок амортизаційних нарахувань. Необхідно, щоб ця сума не лише була нарахована на папері, а ще й акумульована, наприклад, на окремому рахунку в банку. Лише за таких умов ми можемо говорити про створення амортизаційного фонду як джерела відтворення основних фондів.

Водночас, порівнюючи динаміку ступеня зношування основних фондів до та після запровадження нового амортизаційного механізму, можемо говорити про послаблення амортизації як джерела інвестицій. Якщо у період, коли амортизація нараховувалась на підставі законодавчих актів колишнього СРСР, не

простежувалось стійкої тенденції до зростання ступеня зношування основних фондів, то після запровадження нового порядку з 1997 року в Україні спостерігається стійка тенденція до зростання ступеня зношування основних фондів. Так, у 1990 році ступінь зношування основних фондів був на рівні 36,5%, у 1991 р. – 37,9%, у 1992 р. – 36,7%, у 1994 р. – 22,9%, у 1996 р. – 40,0%, у 1997 р. – 38,0% [5]. Після реформування амортизаційної системи ступінь зношування основних фондів почав стрімко зростати. У 1999 р. – 42,3%, у 2000 р. – 43,7%, а у 2007 р. – 51,5%. Як видно, у 2007 році ступінь зношування основних засобів сягнув більше половини їхньої вартості, і найвищим ступінь спостерігається в Чернігівській області – 64,1%, в Полтавській – 61,7%, Черкаській – 60,9%, Запорізькій – 59,2% та у Дніпропетровській – 58,2% [7].

Варто зазначити, що в період з 2000 року по 2008 рік в Україні спостерігалася тенденція до збільшення введення в дію нових основних засобів: у 2000 р. – 23726 млн грн., у 2004 р. – 61468 млн грн., у 2008р. – 82333 млн грн. Станом на 2008 рік найбільше було введено у Донецькій області (9562 млн грн.), Дніпропетровській (7754 млн грн.), Харківській (5764 млн грн.) та в м. Києві (13601млн грн.), натомість у Вінницькій області – 1674 млн грн. та у Хмельницькій області – 1729 млн грн. [7].

Також, за матеріалами статистичної звітності можемо зробити висновок, що 2007 року велика кількість основних засобів зовсім не має балансової вартості. Так, питома вага повністю зношених основних засобів у Сумській області складає 13,1%, в Одеській – 12,3%, у Херсонській – 8,9%, у Чернівецькій – 8,1%. Зокрема, в промисловості Сумської області даний показник складає 19,8%, Івано-Франківської – 8,6%, Миколаївської – 8,5% та ін. [8].

Враховуючи, що найбільш технічно та морально застаріле обладнання, яке має велику енергомісткість, зосереджено в експертно-орієнтованих галузях промисловості, таких як металургійна (частка експортної продукції становить близько 80%, зношеність основних фондів – 70,1%) та хімічна (експортна частка продукції – 70%, зношеність основних фондів – 73,5%), то цей показник безперечно впливає на собівартість продукції, від реалізації якої держбюджет має значні валютні надходження. Зважаючи на це, Міністерство промислової політики спільно з Мінфіном, Мінекономіки та рядом інших міністерств та відомств опрацювали зміни до чинного законодавства з питань амортизаційної політики, наближення бухгалтерського обліку до податкового, де передбачено пооб'єктну податкову амортизацію, що дають змогу посилити ефективність контролю за порядком обчислення амортизації. Окрім того, передбачається впровадження нових ставок амортизації та розширення груп основних фондів [6].

Після проведення реформи амортизаційної системи між податковим та бухгалтерськими обліками виникли істотні розбіжності у методах нарахування амортизації. Якщо для цілей оподаткування амортизація нараховується на залишкову вартість основних засобів, то відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” економічна амортизація може нараховуватись із застосуванням 5 методів: 1) прямолінійного; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивного; 5) виробничого [4].

Відмінність податкового та бухгалтерського обліку щодо нарахування амортизації полягає і у розподілі основних фондів на групи. Згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємства”, що набув чинності з 1 липня 1997 року, основні фонди поділено на 3 групи, тоді як згідно П(С)БО 7 основні фонди поділяються на 9 груп: 1) земельні ділянки; 2) капітальні витрати на поліпшення земель; 3) будинки, споруди та передавальні пристрої; 4) машини та обладнання; 5) транспортні засоби; 6) інструменти, прилади, інвентар(меблі); 7) робоча та продуктивна худоба; 8) багаторічні насадження; 9) інші основні засоби.

З метою відтворення у підприємств мотивації у нові основні фонди доцільно скасувати порядок їх включення до складу валових витрат. На суму витрат на поліпшення основних фондів має збільшуватись вартість основних фондів відповідної групи і зазначені витрати мають амортизуватись у складі основних фондів. Подальша практика віднесення витрат на поліпшення основних фондів до складу валових витрат посилюватиме технологічне відставання української економіки [5].

Для подолання відповідних негативних тенденцій в амортизаційній політиці доцільно переглянути підходи до формування груп основних фондів та встановлення для них норм амортизації. Спираючись на досвід розвинутих країн, пріоритет у нарахуванні амортизації в оподаткуванні має бути відданий сучасним засобам виробництва, таким як автоматизовані лінії виробництва, енергоощадне устаткування, системи очищення та захисту навколишнього середовища тощо.

З метою активізації інвестиційних процесів в економіці України Указом Президента України від 7 березня 2001 р. № 169/2001 схвалено Концепцію амортизаційної політики, яка спрямована на підвищення фінансової заінтересованості суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних фондів. З цією метою пропонується:

- закріпити за суб'єктам господарювання право на використання коштів власного амортизаційного фонду і заборонити будь-які централізовані вилучення з нього;
- надавати податкові знижки тільки тим суб'єктам господарювання, які мають документальне підтвердження інвестиційного використання коштів амортизаційного фонду;
- розробити класифікацію основного капіталу за групами відповідно до характеру і строків його використання та зносу;

- запровадити для кожної групи основного капіталу економічно обґрунтовані індикативні норми для нарахування економічної амортизації та діапазони припустимих відхилень, у межах яких суб'єкти господарювання обирають конкретні норми економічної амортизації самостійно;

- затвердити максимальні граничні рівні податкової амортизації, в межах яких її обсяг може перевищувати обсяг економічної амортизації.

У результаті проведення цих заходів очікується поліпшення фінансових результатів господарювання суб'єктів господарської діяльності та формування бази даних для об'єктивної оцінки параметрів руху основного капіталу, необхідної для розробки прогнозів і програм економічного й соціального розвитку.

На сьогоднішній день економіка України потерпає від кризових явищ, що не стимулює створення передумов для розвитку ефективного механізму відтворення основних фондів. Залучені джерела інвестицій, такі як кредити чи кошти іноземних інвесторів, у найближчий час залишатимуться неефективними для покращення технічного стану підприємства та його модернізації. Тому варто, в першу чергу, приділяти увагу розвитку механізму самофінансування відтворення основних фондів та удосконаленню амортизаційної політики підприємства.

У підсумки, варто зазначити, що необхідною умовою відтворення основних фондів є передусім розвиток та удосконалення відтворювальної функції амортизації, для чого необхідно здійснювати переоцінку вартості основних засобів, що використовуються підприємством, необхідно опрацювати питання оптимізації норми ставок амортизації для продукції машинобудування. Варто запровадження чіткішого державного регулювання використання амортизаційних коштів. Доречно звернути увагу на чітке формування інформаційних ресурсів щодо аналізу показників придатності основних засобів, що безумовно позитивно вплине на ефективність амортизаційної політики.

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

#### Література

1. Бабич Л.М. Актуальні проблеми амортизаційної політики в контексті податкового реформування // Теорії мікро-макроекономіки: Зб. наук. праць проф.-викл. складу і аспірантів. – Знання України, 2003. – С. 162-167.
2. Болховітінова Ю. А. Амортизація як елемент розрахунку зведеного балансу фінансових ресурсів (методологія прогнозних обчислень). // Економіка і прогнозування: Науково-аналітичний журнал. – 2005. – № 1. – С. 77-91.
3. Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18 – 22 с. – Ст. 144, п. 10.
4. Наказ Міністерства України від 27.04.2000 року № 92 “Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.
5. Парнюк В.О. Про головні напрями реформування амортизаційної політики // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 93-104.
6. Принукою промислові активи не поповниш [Електронний ресурс] // Урядовий кур'єр. – 12.07.2005. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>
7. Статистичний щорічник України за 2008 рік. – Державний комітет статистики України.
8. Цал-Цалко Ю.С., Мороз Ю.Ю., Мороз В.П. Статистичне дослідження придатності основних засобів. – Статистика України. – 2007. – № 3. – С. 18-25.

Надійшла 14.03.2010