

УДК 330.142.211.4

Т.С. Гайдучок, здобувач

Державний агроекологічний університет, м. Житомир

АМОРТИЗАЦІЯ - ОСНОВА ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ

Постановка проблеми. Амортизаційна політика на нинішньому етапі розвитку ринкової економіки є найважливішим питанням господарської та фінансової діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. У даних умовах вона постійно перебуває в полі зору як окремо взятого підприємства, так і держави в цілому. Амортизаційна політика повинна бути спрямована на підвищення фі-

Вісник ХНАУ. Серія „Економіка АПК і природокористування”

нансової зацікавленості суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних фондів.

З одного боку, амортизація - це витрати, що включаються безпосередньо у собівартість виробленої продукції (робіт, послуг). З іншого боку, амортизаційні відрахування - це джерело для інвестування, модернізації та поліпшення основних засобів.

Відповідно до П(С)БО 7 амортизація - це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів упродовж терміну їх корисного використання (експлуатації) [1]. Тобто її розподіляють між об'єктами витрат, а не просто включають до собівартості продукції або до складу якогось виду витрат (адміністративних, фінансових тощо). Таким чином, ураховуючи визначення категорії амортизація, все зводиться до того, як розподіляти, який метод обрати?

Методи амортизації, затверджені П(С)БО 7, жодним чином не впливають на розмір оподаткованого прибутку, а тому не мають значної практичної цінності. За цих обставин актуальною залишається проблема підвищення ролі амортизаційних відрахувань у фінансуванні відтворювального процесу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Категорія "амортизація" привертає до себе увагу багатьох учених-економістів. Багато праць присвячено аналізу методів нарахування амортизації у відповідності до П(С)БО та їх порівнянню із міжнародною практикою [2-6]. О. Гудзинський, Г. Кірейцев та В. Савчук обговорюють проблему оновлення основних засобів праці за рахунок амортизаційного фонду [5]. Праці Л. Лях, О. Короткевича, П. Орлова, С Орлова присвячено дослідженню ефективності державної амортизаційної політики [6, 7]. М. Огігчук, В. Коваленко розглядають амортизаційну політику саме в сільському господарстві [8]. Головна їх ідея - ввести облік створення та використання амортизаційного фонду (бажано за групами основних засобів). Незважаючи на це, проблема використання амортизації як основи відтворення основного капіталу підприємств залишається ще недостатньо дослідженою.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Загальна мета дослідження полягає у розробці пропозицій щодо створення умов для більш повної реалізації відтворювальної функції амортизації. Відповідно до поставленої мети доцільно вирішити наступні завдання: порівняти економічну і податкову амортизації та проаналізувати роль амортизації у фінансуванні капітальних вкладень.

Вклад основного матеріалу. З 1 липня 2000 р., з набуттям чинності П(С)БО 7 „Основні засоби” підприємства України здобули право самостійно обирати методи нарахування амортизації. Кожне підприємство має право обрати найбільш раціональний метод нарахування амортизації з тих, що передбачені П(С)БО 7. Будь-який обраний метод нарахування амортизації основних засобів суттєво впливає на одержаний прибуток, який відображається у фінансовій звіт-

пості, а це у свою чергу має вплив і на рішення, які приймаються користувачам фінансової звітності.

Відтепер підприємства можуть нараховувати амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів), застосовуючи такі методи амортизації: прямолінійний; виробничий; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний. Три останні методи нарахування амортизації є методами прискореної (дегресивної) амортизації (тобто річна сума амортизації з року в рік зменшується). Прискорена амортизація - один із дійових способів протидії негативному впливу інфляції на реальну вартість накопиченого зносу. Її впровадження продиктовано фінансовою політикою як підприємств, так і держави.

Крім вищезазначених методів, у відповідності до п.26 П(С)БО 7, підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством (якщо підприємство має сплачувати податок на прибуток). Як видно із зазначеного матеріалу, бухгалтер постає перед надзвичайно широким вибором. У даному випадку ми навіть переступили на крок міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

М(С)БО 16 "Основні засоби" не містить вичерпного переліку методів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів. Єдиною вимогою є те, що метод амортизації має забезпечити розподіл вартості активу на систематичній основі та відображати спосіб, яким економічна вигода від цього активу споживається підприємством.

Станом на 2002 р. на підприємствах України впроваджено нарахування економічної амортизації згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" і податкової (фіскальної) амортизації відповідно до вимог Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Економічна амортизація нараховується з метою визначення суми амортизаційних відрахувань, що включаються до собівартості виробленої продукції. Це дає змогу відобразити реальне знецінення основного капіталу в процесі виробництва та у свою чергу розрахувати реальний прибуток підприємства. Податкова роль амортизації полягає у фінансовому відшкодуванні основного капіталу за рахунок зменшення оподаткованого прибутку на суму амортизаційних відрахувань (податкова амортизація) та одержання податкової знижки.

При цьому можна зробити узагальнення, що застосування податкової амортизації забезпечує в перші роки експлуатації основних засобів нарахування більшої суми амортизації порівняно з економічною, завдяки чому зменшується сума прибутку і податок на прибуток. Суб'єкти господарювання у такий спосіб мають можливість швидкими темпами нагромадити фінансові ресурси і направити їх на відтворення основних засобів. Податкова амортизація покликана створити додаткове джерело для інвестування в основний капітал. Досягти цього

можна за умови, коли застосування методів податкової амортизації забезпечує збільшення амортизаційних відрахувань у перші роки експлуатації основного засобу порівняно з їх величиною при застосуванні методів економічної амортизації. Тільки за цих умов можливе досягнення економії по податку на прибуток. Нарахування економічної і податкової (фіскальної) амортизації застосовується в багатьох економічно розвинутих країнах Заходу.

Головне питання амортизаційної політики будь-якого підприємства - який метод нарахування амортизації обрати? Застосування дозволених П(С)БО 7 податкових методів нарахування амортизації основних засобів призводить до плутанини понять, що безпосередньо використовуються в бухгалтерському і податковому обліку. Це стосується підгрунтя для збільшення первісної вартості основних засобів, визначення їх класифікаційних груп (відповідно до П(С)БО 7 їх дві, а за податковим законодавством — чотири), а також залишкової вартості, переоцінка якої податковим законодавством не передбачена. У результаті застосування в бухгалтерському обліку методів нарахування амортизації, що передбачені податковим законодавством, перекручується реальна оцінка основних засобів, що не відповідає вимогам ні бухгалтерського, ні податкового обліку.

На наш погляд, на підприємствах повинен бути добре налагоджений бухгалтерський облік, а його інформація має використовуватися для складання податкових декларацій. Таким чином, відпадає необхідність застосування такого поняття як „податковий облік”

Зважаючи на те, що бухгалтерська реформа, що здійснюється в Україні, використовує міжнародний досвід, тому виникає необхідність його враховувати і стосовно податкового обліку. На відміну від України, у високорозвинутих країнах Заходу між фінансовим і податковим обліком не існує принципових розбіжностей, оскільки вони базуються на єдиних бухгалтерських принципах.

Амортизаційна політика є важливою складовою облікової політики підприємства. Вона дає змогу альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, здійснювати управління витратами та фінансовими результатами, накопичувати необхідні фінансові ресурси і раціонально їх використовувати. За допомогою амортизації регулюється швидкість обороту основних засобів, інтенсифікується процес їх оновлення, а також реалізується технічна і виробнича політика на підприємстві.

У зв'язку з тим, що амортизаційна політика дає змогу коригувати частку витрат у сумі доходу від реалізації, у деяких вітчизняних економістів виникають сумніви, що надана підприємствам самостійність у виборі методів нарахування амортизації може призвести до приховування суми нерозподіленого прибутку залежно від мети та цілей підприємства.

Але ж, як відомо, прибуток, визначений за даними фінансового обліку, не є базою для визначення реальної заборгованості перед бюджетом податку на при-

буток. Одночасно він впливає на інвестиційну привабливість та прийняття рішень користувачами фінансової звітності.

У розвинутих країнах з ринковою економікою амортизаційний механізм для сільськогосподарського товаровиробника забезпечує не тільки відновлення основних засобів, але і якісне відновлення техніко-економічного рівня виробництва. Цей факт підкреслює досвід США, де на багатьох підприємствах амортизаційні відрахування становлять 60-70 % обсягу капітальних вкладень [91]. Таким чином, амортизація для них є головним засобом розробки нових виробів, фінансування впровадження сучасної техніки та передових технологій. Це лише один момент значення амортизаційної політики в країнах ринкової економіки.

Капітальні інвестиції в Україні за період 2000-2002 рр. перевищили амортизаційні відрахування на 33,8 млрд грн. При цьому з держбюджету на капітальні інвестиції за цей період було виділено 4,7 млрд грн, що становило близько 5 % обсягу капітальних інвестицій за вказаний період, решту було виконано за рахунок власних інвестиційних ресурсів, у тому числі коштів амортизаційних відрахувань [10].

Наведена статистика свідчить, що для нарахування економічної амортизації підприємства застосовують норми амортизації податкового обліку, які не забезпечують просте відтворення основного капіталу.

Висновки. Проведені дослідження дозволяють зробити наступні висновки.

1. Необхідно розробити чіткі рекомендації щодо вибору методу нарахування амортизації, який був би спільним для бухгалтерського та податкового обліку, щоб був оптимальним для підприємств різних організаційно-правових форм, об'єктів основних засобів та способів їх використання.

2. Зношеність основних засобів у всіх галузях матеріального виробництва є значною, і вимагає збільшення інвестиційних ресурсів, включаючи власні амортизаційні відрахування. Тому підприємствам необхідно відшукувати додаткові фінансові ресурси, крім нарахованої амортизації, на здійснення капітальних інвестицій.

Бібліографічний список: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. №92 // Українська інвестиційна газета. - 2000. - № 22. - С. 5. 2. *Городянська Л.* Податковий і бухгалтерський облік амортизації на підприємстві // Бухг. облік і аудит. - 2003. - № 2. — С 12-18. 3. *Карев В.* Розрахунок амортизації// Бухг. облік та аудит. - 2001. - № 11.- С.23-38. 4. *Мальшкін А., Дрючин Д.* Амортизация: расчет в бухгалтерском и налоговом учете: нет ничего общего // Дебет-кредит. - 2000. - № 36. - С. 6-11. 5. *Гудзинський О., Кірейцев Г., Савчук В.* Амортизація в оновленні основних засобів праці //Бухгалтерія в с. г. - 2004. - №7 (112). - С. 16-20. 6. *Лях Л., Короткевич О.* Основные противоречия государственной амортизационной политики и ее преобразования // Экономист. - 2000. - №3. - С.31. 7. *Орлов П., Орлов С.* Удосконалення державної амортизаційної політики // Еко-

номіка України. - 2003. - № 2. - С.32-36. 8. *Огійчук М, Коваленко В., Кучеренко Л.* Амортизаційна політика в сільському господарстві // Економіка України. - 2003. - № 4. - С. 49-54. 9. *Бондаренко О.А.* Економічні основи відтворення основних засобів. - Суми: Довкілля, 2001р. - 204 с 10. *Пархоменко В.* Облік амортизації // Вісник податкової служби України. - 2003. - № 25. - С 60-62.