

**УДОСКОНАЛЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ В КОНТЕКСТІ
ВІДОБРАЖЕННЯ ПРОЦЕСІВ ФОРМУВАННЯ ДЖЕРЕЛ ІНВЕСТИЦІЙ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ
ЖИТОМИРСЬКОЇ ОБЛАСТІ**

Розглянуто економічну сутність категорії амортизації, досліджено сучасний стан накопичення та використання амортизаційних коштів, запропоновано шляхи формування власних джерел фінансування інвестицій на сільськогосподарських підприємствах за рахунок амортизації.

© Н.Д. Цибуля, О.М. Райковська

Постановка проблеми

Джерела інвестицій у сільському господарстві України залежать від рівня розвитку економіки в даній сфері, її ефективності і віддачі використовуваних ресурсів. Оскільки ринкова інфраструктура знаходиться на стадії становлення, сільське господарство характеризується нестачею інвестиційних ресурсів, що не дозволяє розкрити його інвестиційний потенціал. На сьогоднішній день амортизаційні відрахування є одним із основних джерел реальних інвестицій сільськогосподарських підприємств, проте через недосконалість законодавства у цій сфері відсутність контролю за використанням амортизаційних коштів, застосування підприємством одного методу нарахування амортизації необоротних активів, не враховуючи його доцільності щодо кожного об'єкту, дана ланка випадає із системи руху вартості основних фондів.

Аналіз останніх досліджень та постановка завдання

Питання накопичення амортизації як основного джерела інвестицій знайшло своє відображення в працях Д. Мелліса, А.К. Литтлтона, Б.А. Райзберга, Л. Лозовського, Е.Б. Стародубцевої, Н.Г. Виговської, А.К. Степанкова, А. Пола, Д. Вільяма, Є. Хендриксена, М. Ван Бреда, Ф.Ф. Бутинця, Б.А. Райсберга, Л.А. Бернстайна, А. Баранова, К. Макконнелла, С. Брю, С. Ніла, І.М. Молдованової та інших. Проте, думки відомих вчених розділились щодо проблеми трактування амортизації як економічної категорії та формування і використання коштів амортизаційного фонду, тому доцільно повернутися до даного питання і глибше дослідити його, зокрема, в процесі діяльності сільськогосподарських підприємств.

Основними завданнями даного дослідження є: визначити економічну сутність категорії амортизація; дослідити сучасний стан накопичення та використання амортизаційних коштів на сільськогосподарських підприємствах Житомирської області; розробити пропозиції щодо виявлення шляхів формування власних джерел фінансування інвестицій на сільськогосподарських підприємствах за рахунок амортизації та вибору методу нарахування амортизації щодо окремих об'єктів основних засобів сільськогосподарського підприємства.

Об'єкт та методика досліджень

Об'єктом дослідження є процес накопичення амортизаційних коштів на сільськогосподарських підприємствах як основного джерела інвестиційних ресурсів.

У процесі дослідження використовували комплекс наукових методів, які ґрунтуються на об'єктивних ринкових законах. Серед них можна виділити такі методи емпіричного і теоретичного дослідження: аналізу, синтезу, абстрактно-логічний (для теоретичного узагальнення і формування висновків); прийоми статистичного методу: порівняння і групування (для порівняння показників різних років).

Результати досліджень

Недостатність обґрунтування принципів державної амортизаційної політики в Україні викоринює перевірений часом облік амортизації, що призводить до помилкового аналізу технічного рівня виробництв, скорочення власних джерел капіталовкладень і, в свою чергу, є результатом інвестиційної кризи та економічної деградації в державі, який відповідає першому інвестиційному стану в сільському господарстві України, коли без введення достатньої кількості нових машин і устаткування амортизаційні нарахування постійно скорочуються за рахунок зменшення сукупної залишкової вартості основних засобів, що ще більше загострює проблему технічного відновлення основних засобів [4, с. 164]. На нашу думку, для вирішення цієї проблеми необхідно на державному рівні забезпечити використання амортизаційних коштів цілеспрямовано, як джерело капітальних інвестицій, надати їм захист від інфляції. Контроль за цими коштами та їх ефективна реалізація дозволить регулярно оновлювати матеріально-технічну базу сільськогосподарських підприємств, а на рівні підприємства — надати їм можливість обирати методи нарахування амортизації в залежності від особливостей об'єкта, що амортизується.

Беручи до уваги існування економічної і податкової концепцій амортизації, кожна з яких по-різному визначає дану економічну категорію, необхідно дати єдине визначення терміну «амортизація», що об'єднує різні аспекти даного економічного явища. Так, економічна амортизація, яка є об'єктом бухгалтерського обліку являє собою розподіл споживчої вартості експлуатованих основних засобів між звітними періодами. Податкова амортизація акцентує увагу на ролі амортизації при визначенні податку на прибуток підприємства. Такі визначення не відображають всієї суті досліджуваного поняття, тому, на наш погляд, амортизацію можна трактувати як систематичний розподіл споживчої вартості експлуатованих необоротних активів з метою формування собівартості продукції та забезпечення процесу простого відтворення.

За сучасних умов в аграрному секторі економіки Житомирської області коефіцієнт зносу необоротних активів на сільськогосподарських підприємствах в 2008 році зріс на 2 %, порівняно з 2000 роком, у той час як моральний знос, досяг значно загрозливіших розмірів. Моральний знос як інтенсивний чинник формування інвестиційного процесу, відіграє першочергову роль у формуванні інвестиційної привабливості галузі та конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції і на ньому треба акцентувати особливу увагу при активізації інвестиційного процесу в регіоні.

У словнику для бухгалтерів знаходимо визначення, що «амортизаційний фонд: гроші або цінні папери, що легко реалізуються в резерві з метою відновлення чи створення умов відновлення зношених основних активів» [3]. К. Маркс зазначає, що «резервний грошовий фонд» створюється з виручки за проданий товар для відтворення зношених основних засобів. [2, с. 154]. Автори фундаментального курсу фінансового менеджменту Ю. Бригхем та Л. Гапенски також підкреслюють, що «одним із найбільш доступних фондів, які

використовуються для інвестицій у нові активи, є амортизаційний фонд. При складанні звіту про рух грошових коштів корпорації звичайно відображують амортизацію як джерело формування коштів. Нарахування амортизації дає змогу одержати певні податкові знижки для відновлення вартості основних засобів, яка постійно зменшується. Таким чином, амортизаційний фонд може бути використаний, по-перше, для заміни зношеного та застарілого устаткування та, по-друге, в залишковій частині для придбання нових активів або для виплати доходу власникам компанії» [1, с. 195]. Ю. Брігхем чітко показує використання одержаних підприємством коштів амортизаційних відрахувань за призначенням, відносить до джерел надходження коштів «будь-яке зменшення на рахунку основних засобів, продаж будь-яких основних засобів (фондів) і зменшення товарно-матеріальних запасів...» та зазначає, що використання амортизаційних відрахувань в інвестиційних операціях підприємства є світовою практикою. Висновок можна підвести цитатою М. Чумаченка: «Ці відрахування є розрахунковими (відкладеними) витратами, вони повертаються підприємству у вигляді виручки від реалізації продукції і, таким чином, утворюють власні кошти підприємств для фінансування інвестицій» [3].

Оскільки сьогодні системою обліку амортизації не передбачається її нагромадження в амортизаційному фонді, на підприємствах амортизаційні кошти використовуються на будь-які господарські цілі, які не завжди пов'язані з цільовим призначенням амортизаційних відрахувань. Отже, основна проблема полягає у відсутності контролю за цільовим використанням амортизаційних коштів.

Облік контролю за використанням амортизаційних коштів на капітальні інвестиції пропонуємо вести на рахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», субрахунку 313.1 «Рахунки в банках за коштами на капітальні інвестиції». По дебету буде обліковуватись накопичення коштів амортизаційних відрахувань, а по кредиту — витрачання на капітальні інвестиції (табл. 1).

Таблиця 1. Рекомендована кореспонденція рахунків по обліку використання амортизаційних коштів як джерела інвестиційних ресурсів

Зміст операції	Сума, грн	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
Нараховано амортизацію (знос) на об'єкти устаткування виробничого призначення	27 200	23, 91, 9 2, 93, 94 та ін.	13
Амортизаційні відрахування переведено на рахунок за коштами на капітальні інвестиції в банку	27 200	313,1	311
Амортизаційні кошти використано на інвестиційні цілі:			
– оплачено рахунки постачальників за придбані основні засоби;	2 200	631	313.1
– погашено заборгованість за кредитами, отриманими на капітальне будівництво;	20000	60, 50	313.1
– кошти одержані на виплату заробітної плати працівникам, зайнятим на капітальному будівництві	5 000	30	313.1
Зараховано кошти від отриманого прибутку на рахунок за коштами на капітальні інвестиції в банку.	17 540	313,1	311

Джерело: власні дослідження.

Введення даного аналітичного рахунку не лише дозволить контролювати використання амортизаційних коштів за цільовим призначенням, а й забезпечити детальний облік основного джерела інвестиційних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах.

Сільськогосподарські підприємства Житомирської області за 2008 рік використали на інвестиційну діяльність лише 7,2 % нарахованих амортизаційних відрахувань, а розподіл коштів на інвестування об'єктів не повністю відповідає їх зношенню за нарахованою амортизацією. Так, загальна сума зносу перевищує суму використаної на інвестування амортизації на 53,09 млн грн. Аналогічна ситуація прослідковується по кожній групі об'єктів.

Ця негативна тенденція уповільнює темпи оновлення основних фондів у довгостроковій перспективі. Ситуація може виправитися лише за умови, що амортизаційний фонд використовуватимуть за його економічним призначенням. Цільове використання коштів амортизаційних відрахувань за напрямками їх формування характеризується такими даними (табл. 2).

Наступним, поки що риторичним, питанням на підприємствах залишається правильний вибір методу амортизації для конкретного об'єкту основних засобів. Важливість даної проблеми пояснюється тим, що амортизація являється здебільшого основним джерелом внутрішніх інвестиційних ресурсів і визначає обсяг капітальних інвестицій на підприємстві. Щодо обліку амортизаційних відрахувань для будинків, споруд доцільно використовувати прямолінійний метод. Основний недолік прямолінійного методу полягає в рівномірності зносу, тому його не можна застосовувати до тих активів, які втрачають велику частину вартості в перші роки експлуатації (наприклад, вантажний автотранспорт), оскільки відбувається нерівномірне включення до собівартості продукції витрат на утримання таких об'єктів основних засобів, не враховується моральний знос та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки експлуатації. При застосуванні методу прямолінійного списання вартості об'єкта, на нашу думку, не потрібно враховувати ліквідаційну вартість, оскільки її практично неможливо передбачити. Таким чином, сума амортизаційних відрахувань буде розраховуватись шляхом ділення первісної вартості на термін експлуатації об'єкта. Більшість західних підприємств використовують даний метод, оскільки він є простим, доступним, раціональним і стабільним, так як при його використанні щорічні витрати на амортизацію є величиною постійною. При відображенні стабільного фінансового результату діяльності підприємства даний метод нарахування амортизації є найбільш прийнятним і інвестиційно привабливим щодо залучення інвесторів. Отже, рівномірність накопичення амортизаційних коштів, з однієї сторони, є позитивним моментом даного методу, оскільки забезпечує порівнянність доходів і витрат від реалізації продукції, з іншої – накопичення коштів на оновлення матеріально-технічної бази здійснюється повільними темпами.

Таблиця 2. Аналіз цільового використання коштів амортизаційних відрахувань сільськогосподарських підприємств Житомирської області за 2008 р.

Напрями формування амортизаційних відрахувань	Нараховано *		Використано		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн	%	+/-	%	пунктів у структурі
Будинки, споруди та передавальні пристрої	13632	23,83	491	11,93	-13141	-96,40	-11,9
Машини та обладнання	34646	60,56	2258	54,84	-32388	-93,48	-5,72
Транспортні засоби	6872	12,01	711	17,28	-6161	-89,65	5,27
Інструменти, прилади, інвентар	765	1,34	533	12,95	-232	-30,33	11,61
Інші основні засоби	1117	1,95	118	2,87	-999	-89,44	0,92
Малоцінні необоротні матеріальні активи	30	0,06	6	0,13	-24	-0,8	0,07
Нематеріальні активи	144	0,25	0	0	-144	-1	-0,25
Разом	57206	100	4117	100	-53089	-92,80	0,00

* Джерело: зведений річний звіт сільськогосподарських підприємств Житомирської області за 2008 р.

Виробничий метод також вважається об'єктивним, оскільки він більше відображає зношення активу (наприклад, обладнання) в процесі роботи, ніж відплину часу. Щоб застосовувати даний метод на підприємстві, необхідно наперед визначити точний обсяг випущеної продукції за допомогою даного обладнання. Існує відповідність між накопиченням коштів на оновлення основних засобів та інтенсивністю використання основного засобу із паралельним зниженням частки витрат на ремонт у сукупних витратах. Виробничий метод, як і прямолінійний, є ефективним на підприємствах, що підтримують стратегію простого відтворення, а це не менше 90 % сільськогосподарських підприємств Житомирської області.

Вітчизняним аграрним підприємствам у нестабільному регіональному ринковому середовищі за умов низького платоспроможного попиту в аграрному секторі економіки не вигідно застосовувати прискорену амортизацію, оскільки вона поглине весь прибуток підприємства, примусить підвищити ціну продукції, що призведе до підвищення її собівартості, зниження конкурентоспроможності. А неприбуткові сільськогосподарські підприємства взагалі можуть знищити себе, застосовуючи прискорену амортизацію. Проте, в перші роки експлуатації основного засобу накопичується максимальна сума амортизації, що дозволить здійснити швидке оновлення матеріально-технічної бази сільськогосподарського підприємства. Отже, лише при створенні державою сприятливих макроекономічних умов, використання методів прискореної амортизації є ефективним, оскільки дозволяє враховувати досягнення науково-технічного прогресу в формуванні матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств.

Методи прискореної амортизації є ефективними і дозволяють швидко накопичувати ресурси для оновлення матеріально-технічної бази підприємства,

проте для застосування даних методів необхідно впровадити на сучасному кризовому етапі розвитку аграрного сектору регіону державну пільговодотаційну систему підтримки сільськогосподарських підприємств. Перш за все, на нашу думку, необхідно відновити на території Житомирської області спеціальний режим інвестиційної діяльності, в межах якого надати пріоритетне значення аграрному сектору економіки.

В межах даного режиму будуть надаватися податкові пільги вітчизняним та іноземним інвесторам, які реалізують інвестиційні проекти на територіях пріоритетного розвитку аграрної сфери Житомирської області мінімальною вартістю еквівалентною 300 тис. дол. США за такими основними напрямками:

- виконання цільових програм підтримки галузей рослинництва (зокрема льонарства, хмелярства);
- виконання цільових програм підтримки галузей тваринництва;
- здійснення протиепізоотичних заходів;
- забезпечення докорінного поліпшення ґрунтів;
- забезпечення охорони земель та довкілля, лісовідновлення;
- охорони й захисту лісів і водних ресурсів;
- підтримка розвитку фундаментальних досліджень та освоєння національних і міжгалузевих програм (проектів) за рахунок власних коштів аграрних наукових установ і закладів.

Пропонуємо для реалізації даних проектів ввести ряд податкових пільг:

- пільговий режим сплати інвесторами податку на прибуток:
- перші 3 роки – звільнити від оподаткування; четвертий – шостий – зниження ставки оподаткування прибутку на 50 %; сьомий–дев'ятий – на 15 %; починаючи з десятого року – повна сплата податку;
- скасувати ПДВ на придбання сільськогосподарської техніки, обладнання, засобів захисту рослин, тварин, мінеральних добрив у межах реалізації проекту.

Рекомендовані пільгові умови нададуть можливість підвищити інвестиційну привабливість аграрного сектору Житомирської області, залучити вітчизняних та іноземних інвесторів у область.

Вибір методу нарахування амортизації необоротних матеріальних і нематеріальних активів необхідно здійснювати в кожному конкретному випадку, досліджуючи строки експлуатації, технічні характеристики кожного окремого об'єкта, аналізуючи всі за і проти. Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства повинні звернути увагу, перш за все, на переваги та недоліки кожного з них у певних виробничих умовах. Тому, на наш погляд, об'єкти, що складають активну частину основних засобів доцільно амортизувати виробничим методом, а пасивну частину – прямолінійним. Отже, керівництву підприємства необхідно вирішити, який із методів нарахування амортизації доцільно застосовувати до окремого об'єкту і чи відображає він спосіб, у який економічна вигода від експлуатації об'єкту споживається підприємством.

Висновки

1. Амортизацію потрібно трактувати як систематичний розподіл споживчої вартості експлуатованих необоротних активів з метою формування собівартості продукції та забезпечення процесу простого відтворення.

2. Для здійснення контролю за використанням амортизаційних коштів на капітальні інвестиції пропонуємо вести рахунок 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», субрахунок 313.1 «Рахунки в банках за коштами на капітальні інвестиції».

3. Необхідно відновити на території Житомирської області спеціальний режим інвестиційної діяльності, в межах якого надати пріоритетне значення аграрному сектору економіки та впровадити державну пільгово-дотаційну систему підтримки сільськогосподарських підприємств.

Перспективи подальших досліджень

Подальші дослідження можуть концентруватися у сфері створення нової системи первинного документування процесу амортизації на сільськогосподарських підприємствах та вирішення проблеми податкової амортизації.

Література

1. *Бригхем Ю.* Финансовый менеджмент: полный курс: пер. с англ. – [в 2-х т.] / Ю. Бригхем, Л. Гапенски; под ред. В.В. Ковалева. – Сб., 2004. – Т. 1. – 497 с.
 2. *Маркс К.* Капітал. Критика політичної економії / К. Маркс. – К., 1954. – 515 с. – (Т. II. Кн. II: Процес обігу капіталу).
 3. *Чумаченко М.* Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 6–8.
 4. *Косова Т.Д.* Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т.Д. Косова // Актуальні проблеми економіки . – 2003. – № 9 (27). – С. 158–164.
-