

АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА ТА ЇЇ РОЛЬ ПРИ ФОРМУВАННІ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

В.А. Кононенко, Ю.Д. Біденко, І.В. Кононенко
Одеський державний аграрний університет

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, основні засоби, амортизаційний фонд, методи нарахування амортизації.

Анотація. Розглянуто особливості формування амортизаційної політики на сільськогосподарських підприємствах. Проведено аналіз сучасного стану дослідження впливу амортизаційної політики держави при формуванні інвестиційної діяльності підприємств. Запропоновані заходи з покращення обліково-аналітичного забезпечення при формуванні амортизаційної політики.

Вступ. У сучасних умовах інтенсивної інтеграції економіки України у світове господарство і потреби в активізації та нарощуванні обсягів інвестиційної діяльності в державі, важливого значення набуває амортизаційна політика як фактор формування інвестиційних ресурсів підприємств. Актуальність даної теми проявляється ще й в тому, що разом з переходом до ринкової економіки і, як наслідок, утвердженням комерційних засад здійснення господарської діяльності, виникла потреба у виробленні нових підходів до формування фінансових ресурсів підприємств, зокрема в їх системі все більше зростає значення амортизаційних відрахувань.

Амортизаційна політика упродовж багатьох років залишається найслабкішою ланкою економічної політики України, оскільки сформована урядом амортизаційна система не виконує своєї головної функції – не створює зацікавленості підприємств до оновлення основних засобів, впровадження наукових розробок та новітніх технологій у виробництво.

Про незадовільне використання потенціалу амортизації як найбільш ефективного інструменту фінансування оновлення основних засобів, насамперед, свідчить наявність тенденції до збільшення ступеня зносу основних засобів. Незважаючи на значні обсяги інвестицій в основний капітал, в економіці України спостерігається випереджаюче зростання зносу основних засобів над капітальними інвестиціями. Амортизаційні відрахування в значній частині використовуються не за призначенням. В даний час існує гостра потреба у відновленні інвестиційної ролі амортизації як основного фінансового ресурсу відтворення основного капіталу в аграрному секторі економіки.

Актуальність і значущість даної тематики в умовах формування економічної політики кожного підприємства визначається, по-перше, недостатньо повними і детальними дослідженнями даної проблеми в агроекономічній науці і, по-друге, нагальними потребами подальшого реформування системи амортизаційної політики. Виходячи із вищезазначеного, можна стверджувати, що однією із функцій амортизаційної політики, як держави, так і конкретного підприємства є збереження основного капіталу на постійному рівні. Тобто амортизаційні кошти, які надходять у підприємство, мають цільове призначення і повинні використовуватись для забезпечення відтворення основних засобів.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженню проблем формування амортизаційної політики приділяли велику увагу такі вітчизняні вчені, як Ф. Бутинець, С. Голова, Л. Городянська, М. Дем'яненко, С. Євтушенко, Г. Кірейцев, Ю. Литвин, В. Прудников, М. Чумаченько, Н. Шаповалов та інші.

Глибокі і всебічні дослідження проведені М.Я. Дем'яненко і С.М. Євтушенко, результати яких вони розкрили в монографії "Проблеми амортизації в аграрному секторі (обліково-фінансовий аспект)" [1]. На думку цих авторів, "амортизаційна політика держави – це регулювання на державному рівні процесів відтворення необоротних активів з метою створення сприятливих та рівних умов суб'єктам господарювання шляхом визначення порядку нарахування амортизації" [1, с. 26]. М. Могильова розглядає амортизацію як процес розробки норм і правил нарахування амортизації [2, с. 89].

С.Ф. Голова звертає увагу на недоречність групування об'єктів основних засобів за чотирма групами в податковому обліку, що суперечить вимогами МСБО 36 [3, с. 189].

Л.Г. Панченко та А.І. Александрова наголошують на тому, що на сьогодні не існує чіткого поняттєвого апарату у сфері облікової політики. А тому, на їх думку, не визначені поняття методу і системи амортизації, системи прискореної та неприскореної амортизації, фіскальної і економічної амортизації. Не визначившись з поняттєвим апаратом, складно використовувати ці інструменти на практиці [4, с. 61].

Професор Г.Г. Кірейцев відмічає негативні тенденції в аграрному секторі економіки у відновленні основних виробничих засобів та наголошує на недостатньому науковому обґрунтуванні амортизаційної політики на рівні держави [5, с. 23-31].

На думку С.Ф. Голова, 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 [6, с. 2-7].

Разом з тим, сучасна амортизаційна політика не створює мотивації до швидкого відновлення основних засобів і накопичення необхідних коштів на капітальні вкладення. На сучасному етапі результати впровадження діючого нині амортизаційного механізму є незначними. Заміна методологічного підходу до нарахування амортизації запропонованого в новому Податковому кодексі, на нашу думку, не призведе до посилення ролі амортизації як власного джерела інвестиції підприємства і посилення мотивації до впровадження інтенсивних сучасних технологій в аграрному виробництві.

Отже, проблема формування виваженої та ефективно амортизаційної політики потребує подальшого дослідження.

Метою статті є дослідження та аналіз різних аспектів амортизаційної політики держави та її вплив на процес формування інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Результати досліджень. В Україні термін "амортизація" є універсальним, оскільки його застосовують як в обліку основних засобів, так і нематеріальних активів. Поняття "амортизаційна політика підприємства" включає планування, нарахування та використання амортизації. Зміст амортизаційної політики підприємства складає сукупність економічних категорій та важелів, які виявляють свою дію через сутність і функції амортизації.

Спад сільськогосподарського виробництва, недостатня кількість капітальних інвестицій, інфляція деформували процеси формування і використання засобів амортизаційного фонду і його функції. Амортизаційні відрахування в значній частині використовуються не за призначенням. В даний час існує гостра потреба у відновленні інвестиційної ролі амортизації як основного фінансового ресурсу відтворення основного капіталу в аграрному секторі економіки.

Як відомо, у процесі виробництва основні засоби зношуються фізично і старіють морально. Рівень фізичного зносу основних засобів визначається у процесі нарахування амортизації. Цей процес можна розглядати в кількох аспектах: по-перше, як метод визначення поточної оцінки незношеної частини основних засобів; по-друге, як спосіб віднесення на готову продукцію одноразових витрат на основні засоби; по-третє, як засіб нагромадження фінансових ресурсів для заміщення виведених з виробничого процесу основних засобів або для вкладення коштів у нові виробництва.

Для відшкодування вартості зношеної частини основних фондів кожне підприємство справляє амортизаційні відрахування, тобто певних сум грошей відповідно до розмірів фізичного спрацювання і техніко – економічного старіння. Ці відрахування включають до собівартості продукції, реалізують при продажу товарів, а потім вони мають накопичуватись у спеціальному амортизаційному фонді, що буде слугувати відновленню основних засобів.

На думку О. Кленіна, амортизаційна політика – це управління процесом відтворення основних фондів, направлене на підвищення технічного рівня виробництва, запобігання надмірному зносу активної частини основних фондів, вдосконалення видової, технологічної і вікової структури основних засобів, нарощування основного капіталу і об'єму випуску продукції, підвищення продуктивності праці і зниження собівартості продукції, максимізацію прибутку і активізацію інвестиційної діяльності підприємства [7, с. 109].

Важливим етапом амортизаційної політики стало схвалення Указом Президента України від 07.03.2001 року №169/01 "Концепції амортизаційної політики". Метою даної концепції проголошено визначення напрямів та механізмів удосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності в державі. Згідно з Концепцією, амортизаційна політика в Україні має бути спрямована на підвищення фінансової заінтересованості суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних фондів. Амортизаційний фонд підприємства, згідно цієї Концепції, має формуватись у розмірі амортизаційних відрахувань та отриманого доходу у вигляді відсотків на інвестиції або вклади. Розмір амортизаційних відрахувань розраховується таким чином, щоб до кінця терміну служби основних засобів амортизаційний фонд дорівнював їх первинній вартості (віднімаючи ліквідаційну вартість).

Амортизація основних засобів, як складова фінансових ресурсів підприємства, виконує дві основні функції: податкову (фіскальну), що передбачає виведення з оподаткування витрат на придбання основних засобів, та економічну, яка полягає у перетворенні необоротних активів в оборотні внаслідок нарахування амортизації.

У бухгалтерському обліку амортизаційні відрахування розглядаються як витрати, які нічим не відрізняються від інших видів витрат. Такий підхід витікає з принципу відповідності витрат та доходів, що дозволяє визначити фінансовий результат діяльності підприємства за визначений звітний період.

Разом з тим, сучасна облікова концепція амортизації має недоліки, оскільки заснована на ряді припущень, які можуть бути помилковими. Суттєвим недоліком чинної амортизаційної системи є те, що вона не створює умов для оновлення основних фондів у найважливіших сферах економічної діяльності, таких як: обробна промисловість, транспорт, виробництво енергії, сільське господарство, де ступінь зносу основних засобів є одним з найвищих.

Іншим недоліком є послаблення ролі амортизації як джерела інвестицій, оскільки спостерігається зниження частки власних коштів підприємств та організацій у структурі джерел фінансування інвестицій. Сучасна амортизаційна політика не формує у підприємств стимулів до впровадження наукових розробок. В Україні спостерігається тенденція до зниження інвестицій у нематеріальні активи в структурі капітальних інвестицій.

Слід зазначити, що особливість амортизації виявляється в тому, що вона використовує свої функції тільки за умови беззбиткової діяльності підприємства, тобто необхідне реальне надходження коштів підприємству в розмірі, не менше визначеної собівартості продукції, частина з яких буде джерелом створення амортизаційного фонду, що використовуватиметься на просте відтворення основних засобів.

В бухгалтерському обліку слід відображати амортизацію по мірі зносу основних засобів. Такий підхід відіграв важливу історичну роль у визнанні легітимності витрат на амортизацію у складі витрат підприємства. Економічна амортизація відрізняється від бухгалтерської перш за все тим, що базується на майбутніх грошових потоках, очікуваних від використання основних засобів з урахуванням їх ліквідаційної вартості в кінці терміну корисного використання.

Бухгалтерська амортизація не дозволяє оцінити реальну економічну рентабельність діяльності підприємства. Проте, економічний аспект амортизації не має нічого спільного з "відтворувальною функцією амортизації". Тому науковці І.А. Маринич і Л.Л. Свірць вважають, що законодавча вимога створення амортизаційного фонду не сприяє розвитку ринкових умов господарювання, адже створюючи даний фонд, підприємство консервує вільні кошти і не може використати їх на інші цілі [8, с. 2-7].

Разом з тим, М. Чумаченко розглядає амортизацію як засіб відтворення основних засобів та вказує

на те, що амортизаційні відрахування мають двояку функцію: вони є розрахунковими витратами в собівартості продукції, а їх сума у виручці від реалізації продукції – джерелом фінансування інвестицій підприємства і вказує на необхідність формування амортизаційного фонду [9, с. 3-7].

На необхідність формування амортизаційного фонду в епоху розвитку капіталізму, наголошував К. Маркс. Він зазначав, що кожному окремому капіталісту потрібен фонд амортизації. Завдяки амортизаційному фонду, в який немов у свій вихідний пункт, повертається вартість основного капіталу в міру його зношення, частина грошей, що є в обігу, на більш або менш тривалий час знову утворює скарб у руках того самого капіталіста, скарб якого при купівлі основного капіталу пішов від нього, перетворившись на засіб обігу. Це є постійно змінний розподіл існуючого в суспільстві скарбу, який перемінно функціонує як засіб обігу, а потім, в вигляді скарбу, знову відокремлюється від маси грошей, що є в обігу [10]. Тобто, К. Маркс наголошував на необхідності створення "резервного грошового фонду" з виручки за проданий товар для відтворення зношених основних засобів.

Свою думку щодо особливості амортизації при формуванні амортизаційного фонду висловлює М.М. Михайлова. Вона відзначає, що особливості амортизації виявляються в тому, що вона використовує свої функції тільки за умови безбитковості діяльності підприємства, тобто необхідне реальне надходження коштів підприємству в розмірі, не менше визначеної собівартості продукції, частина з яких буде джерелом створення амортизаційного фонду, що використовуватиметься на просте відтворення основних засобів [11, с. 86].

Науковці також вважають, що амортизаційна політика повинна формуватися на двох рівнях: 1) на державному, шляхом встановлення груп основних засобів та граничних термінів використання основних засобів у межах групи (Податковим кодексом України встановлено 16 груп основних засобів та мінімальні терміни їх експлуатації, а, відповідно, і амортизації); 2) на рівні підприємства, шляхом надання підприємствам обирати методи нарахування амортизації та термінів корисного використання в межах, встановлених законодавством [12, 13].

Розглядаючи питання визначення термінів корисного використання основних засобів, необхідно відзначити, що самостійне їхнє встановлення підприємствами на сьогодні має низку серйозних недоліків. По-перше, відбуваються істотні розбіжності у термінах корисного використання на аналогічні об'єкти у різних господарствах, які використовуються в однакових виробничих умовах. Тому суб'єктивне визначення розміру амортизаційних відрахувань робить неможливим порівняння собівартості продукції та фінансових результатів. Таким чином, втрачається об'єктивність інформації про нарахування амортизації, що веде до викривлення фінансової звітності. По-друге, термін корисного використання здебільшого не збігається зі строком експлуатації об'єктів, передбаченим у технічній документації на основні засоби, через вплив на нього різних чинників, передусім морального зносу. Тому бухгалтер має окремо підходити до його визначення за кожним видом основних засобів, що відбувається за відсутності розроблених методик і пропозицій, а це забирає багато часу. По-третє, за таким підходом створюються умови для маніпулювання розміром амортизаційних відрахувань і, як наслідок, існує можливість зловживань через прямий вплив нарахованої амортизації на фінансовий результат підприємства. Так, встановлення завищених термінів корисного використання веде до збільшення прибутку підприємства, а не виправдане заниження – збільшує витрати і, як наслідок, зменшує прибуток. Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства мають звертати увагу, передусім, на переваги та недоліки кожного з методів у певних виробничих умовах.

Стандарт П(С)БО 7 "Основні засоби" визначає п'ять методів, які можуть використовуватися при нарахуванні амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Крім того, з 2011 року Податковим кодексом відмінено застосування податкового методу амортизації. В податковому обліку використовують ті ж методи амортизації основних засобів, що і в бухгалтерському обліку. Необхідно відзначити, що жоден з цих методів не дає однозначної відповіді на проблему розподілу амортизованої вартості. І проблема полягає не в тому, що відсутні рішення, а в тому, що їх дуже багато, і жодне з них не є переконливим. Тому, вибір методу нарахування амортизації основних засобів необхідно здійснювати в кожному конкретному випадку окремо, аналізуючи всі "за" і "проти".

Вивчення зарубіжного досвіду показало, що українська амортизаційна система суттєво відрізняється від амортизаційних систем розвинутих країн, у яких досить часто для стимулювання впровадження найновіших засобів виробництва та технологій основні засоби прирівнюються до оборотних і витрати на їх придбання відносяться на витрати виробництва протягом одного року. Узагальнюючим результатом неефективності амортизаційної політики є низька частка амортизації у структурі ВВП.

Для подолання існуючих негативних тенденцій в амортизаційній політиці, підвищення ролі амортизації як джерела фінансування при оновленні основних засобів, створення зацікавленості до впровадження та виробництва сучасних основних засобів і технологій, державою реалізовано комплекс заходів, спрямованих на зближення податкового і бухгалтерського обліку амортизації. Так, в податковому обліку, як і в бухгалтерському, при введенні в дію Податкового кодексу України, нарахуванню амортизації підлягають основні засоби, які перебувають на балансі підприємства, в тому числі виробничі, невиробничі, безкоштовно отримані; нарахування амортизації проводиться щомісяця за кожним об'єктом окремо; амортизується первісна вартість основних засобів з урахуванням поліпшень, які привели до зростання економічних вигід від використання об'єкта; використовується вибірково будь-який із 5 методів нарахування амортизації, визначених П(С)БО 7 "Основні засоби". Як бачимо, бухгалтерський і податковий облік амортизації основних засобів має багато спільного, що спростить роботу бухгалтерами при нарахуванні і обліку амортизації. А це, в свою чергу, дає змогу удосконалювати амортизаційну політику підприємства.

Висновки. За результатами проведеного дослідження можна стверджувати, що сучасна амортизаційна політика в Україні має удосконалюватися. Ефективність амортизаційної політики багато в чому залежить від стабільності та економічної обґрунтованості законодавчих актів, що приймаються на рівні державних органів.

Ми вважаємо, що при встановленні норм амортизаційних відрахувань слід виходити з економічно доцільних середніх строків функціонування засобів праці, необхідності забезпечення повного відшкодування вартості основних засобів і врахування їх техніко-економічного старіння.

Удосконалення амортизаційної політики можна здійснювати через систему нарахування амортизації за допомогою узагальнюючої методики стосовно вибору з усієї сукупності оптимального методу її нарахування, а системи її використання – за даними відомості нарахування й використання через прийняття управлінських рішень про розподіл за напрямками використання.

Таким чином, амортизаційні відрахування на кожному підприємстві є розрахунковими витратами у собівартості продукції, а їх сума у виторгу від реалізації продукції – джерелом фінансування інвестицій підприємства. Така двоїста функція амортизаційних відрахувань виникла ще при зародженні товарного виробництва та зберігається при всіх загальноекономічних формаціях.

Державна амортизаційна політика має бути спрямована на здійснення контролю за цільовим використанням нарахованої амортизації, тому що річні суми амортизаційних відрахувань представляють собою вагоме джерело фінансових ресурсів як окремого підприємства, так і держави в цілому. Контроль за використанням амортизаційних відрахувань має здійснюватися економічними важелями. Так, ми пропонуємо для сільськогосподарських підприємств знижувати розмір сплати до бюджету фіксованого сільськогосподарського податку або податку на прибуток (якщо він сплачується) в сумі перевищення витрат на капітальні вкладення над сумою нарахованої амортизації за рік.

З метою поліпшення ситуації у сфері амортизаційної політики ми пропонуємо відновити формування амортизаційного фонду, для його обліку ввести до плану рахунків субрахунок 427 "Амортизаційний фонд", на якому по кредиту має обліковуватись створення амортизаційного фонду, а по дебету – його використання на капітальні вкладення, модернізацію, реконструкцію, добудову основних засобів. Даний аспект становитиме напрям подальших досліджень за проблемою удосконалення амортизаційної політики в аграрному секторі.

Література

1. Дем'яненко М.Я. Проблеми амортизації в аграрному секторі (обліково-фінансовий аспект): [моногр.] / М.Я. Дем'яненко, С.М. Євтушенко. – К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2006. – 178 с.
2. Могильова М. Формування амортизаційного фонду сільськогосподарськими підприємствами / М. Могильова // Економіка АПК. – 2002. – №6. – С. 83–87.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Панченко Л.Г. Особливості нарахування амортизації (знос) основних засобів в сільськогосподарських підприємствах / Л.Г. Панченко, А.І. Александрова // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 60–62.
5. Кірейцев Г.Г. Формування нової системи амортизації в Україні / Г.Г. Кірейцев // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 23–31.
6. Голов С.Ф. Дискуссионные аспекты амортизации / С.Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 5. – С. 3–8.
7. Кленін О. До питання впливу реформування державної амортизаційної політики в Україні на процес відтворення капіталу промислових підприємств / О. Кленін // Вісник економічної науки України. – 2006. – №2. – С. 109–112.
8. Маринич І.А. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання / І.А. Маринич, Л.Л. Свірщ // Збірник науково-технічних праць: Національний лісотехнічний університет України, 2007, випуск 17.3. – С. 280–283.
9. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 3–7.
10. Маркс К. / Маркс К., Энгельс Ф. – М.: Партиздат. – Т. 18.–1933. – 496с.
11. Михайлова М.М. Роль амортизації у процесі відтворення основних засобів / М.М. Михайлова // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 85–87.
12. Парнюк В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів / В.О. Парнюк // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 5. – С. 166–172.
13. Городянська Л.В. Особливості нарахування і використання амортизації в обліково-аналітичній та податковій системах / Л.В. Городянська // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 2. – С. 101–112.

Кононенко В.А., Биденко Ю.Д., Кононенко І.В. Амортизаційна політика і її роль при формуванні інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств

Анотація. *Розглянуті особливості формування амортизаційної політики на сільськогосподарських підприємствах. Проведено аналіз сучасного стану питань дослідження впливу амортизаційної політики держави на формування інвестиційної діяльності підприємств. Предложено заходи, направлені на покращення учетно-аналітичного забезпечення в формуванні амортизаційної політики.*

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, основні засоби, амортизаційний фонд, методи нарахування амортизації.

Kononenko V.A., Bidenko Y.D., Kononenko I.V. Depreciation policy and its role in the investment activities forming of agricultural enterprises

Summary. *The features of formation of the depreciation policy for agricultural enterprises has been considered. The analysis of the current state of research issues of the influence of the depreciation policy of the state in the formation of the company investment activities has been carried out. The measures aimed at improving accounting and analytical support in the formation of the depreciation policy have been suggested.*

Keywords: *depreciation, depreciation policy, fixed assets, amortization fund, depreciation methods.*