

Смирня В.Н., Іонін С.С.

Резюме. У статті розкрито основні проблеми формування ефективної амортизаційної політики на підприємствах України, можливість використання іноземного досвіду. Висвітлені три основні концепції амортизації, а також надана порівняльна характеристика методів амортизації, які використовуються в нашій країні та за кордоном. Запропоновано шляхи вдосконалення амортизаційної політики з метою фінансового забезпечення ускорення процесів оновлення основних фондів.

Ключові слова: амортизація, знос, концепція, амортизаційна політика, метод амортизації.

Постановка проблеми. Забезпечення відтворення виробничого потенціалу підприємства прямо залежить від визначеної державою та підприємством амортизаційної політики. Амортизаційна політика підприємства є складовою частиною державної амортизаційної політики, тому її ефективність пов'язана з рівнем ефективності державної політики та економічних умов. Але, на жаль, амортизаційна політика держави упродовж багатьох років є найслабкішою ланкою економічної політики уряду України, до того ж вона не виконує своєї головної функції – не створює зацікавленості підприємств в оновленні основних фондів та розробку новітніх технологій. Недостатня увага до формування цієї політики призвела до накопичення в країні на макро- та мікрорівні зношених та застарілих технологічно основних засобів виробництва. Саме тому сьогодні гостро стоїть питання щодо формування ефективної політики як на державному рівні, так і на рівні окремого підприємства. Актуальність теми підкреслює і те, що на сьогодні відсутні чіткі рекомендації відносно вибору методу амортизації.

Таким чином, на сьогодні є багато невирішених проблем, рішення яких змогло б допомогти підприємцям у формуванні ефективної амортизаційної політики, а саме:

1. Недосконалість та нестабільність нормативно-правового регулювання процесів оновлення основних фондів.
2. Багатоаспектність визначень терміну амортизації та зношування.
3. Наявність конфліктних концепцій амортизації, які визначають різні підходи до розуміння суті амортизації і її неоднозначність.
3. Відсутність чітких рекомендацій стосовно вибору методу амортизації, який був би найефективнішим для підприємств різних організаційно-правових форм власності та для окремих об'єктів основних засобів.
4. Визначення амортизаційної політики держави без участі в цьому процесі організацій, що мають безпосереднє відношення щодо життєвого циклу основних засобів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Протягом останніх років у вітчизняній та зарубіжній науці помітно підвищився інтерес до досліджень щодо амортизації основних фондів та формування ефективної амортизаційної політики підприємства. Амортизаційна політика є важливим елементом загальної політики керування виробничими витратами на підприємствах і яка полягає в інтенсивності оновлення основних фондів з поступовою експлуатацією їх у процесі виробничої діяльності. Саме тому питання щодо визначення амортизації та створення ефективної амортизаційної політики підприємства ніколи не втрачає актуальності.

Найбільш обґрунтовано амортизаційна політика і її роль у процесі відтворення основного капіталу була висвітлена в наукових працях вітчизняних економістів: Н.Д. Баб'як, А.А.Безуглий, М.А. Борисенко, Н.Г. Виговська, П.Є.Житний, В.М.Пархоменко, М.Г.Чумаченко та інші; у працях російських дослідників – В.В.Александров, А.М.Бірман, Ю.І.Любимцев, А.С.Павлов та інші [1]. Також поняттю амортизаційної політики надавали своєї уваги та висвітлювали її у своїх працях такі зарубіжні науковці, як А.Армуцці, М.Ван-Бред, К.І.Відеман, К.Маттерн, К.Менгер, Л.Сейя, Е.Хендріксен, Г.Хетфільд та інші.

Проте і в даний час немає чіткого визначення напрямів формування амортизаційної політики, немає єдиного розуміння суті амортизації, відсутня єдина точка зору щодо функцій амортизації. Залишаються невирішеними деякі питання амортизаційної політики як складової частини фінансового менеджменту, практично не розглянутим залишається питання щодо її розробки та оптимізації.

Мета статті. Метою є виявлення особливостей амортизації та ключових проблем формування амортизаційної політики на підприємствах України, розробка обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо вибору оптимального методу нарахування амортизації з урахуванням зарубіжного досвіду.

Виклад основного матеріалу. Економічне розуміння поняття «амортизація» є основою для обґрунтованого визначення її призначення. Аналіз досліджень наукових праць засвідчує відсутність єдиного підходу до розкриття завдання амортизації. Узагальнюючи теоретичні та практичні розробки з цього питання можна виділити дві принципово різні точки зору щодо призначення амортизації.

Одна група вчених вважає, що амортизація – це «поступове перенесення вартості основних виробничих фондів у міру їх зносу на продукцію, що виготовляється, та використання цієї вартості для їх наступного відтворення».

Хендріксен Е.С., Ван-Бреда М.Ф. вважають, що амортизація – «це раціональний і системний розподіл вартості активу на весь строк його служби», а Вишнєнський В., Липницький Д. доповнюють, що такий розподіл здійснюється з метою компенсації витрат на придбання активу. Цієї ж точки зору дотримується й Голова С.

В зарубіжній практиці використовують термін «амортизація», коли йдеться про амортизацію нематеріальних активів, а термін «знос», якщо йдеться про амортизацію основних засобів. В нашій країні термін «амортизація» застосовують як в обліку основних засобів, так і в обліку нематеріальних активів [2].

Таким чином, амортизація – це надзвичайно складне економічне явище, що поєднує особливості витрат виробництва і джерел коштів, процесу руху вартості і важеля управління відтворенням, відшкодування зношених і нагромадження нових засобів праці.

Амортизація є багатогранною категорією. У зв'язку з цим можна говорити про обліковий, економічний та фінансовий аспекти амортизації. Проте різні аспекти розуміють різні підходи до її визначення і трактування. Різні погляди на суть амортизації висвітлено в наступній таблиці.

Таблиця 1.

Концепції амортизації

Аспект амортизації	Послідовники	Сутність концепції	Положення
Обліковий	Л.Бернстайн, Р.Ентоні, Дж.Ріс, Е.Хендріксен, М.Ван-Бред, Ч.Хорнгрен.	Амортизація являє собою розподіл вартості довгострокових активів протягом періоду їх корисного використання з метою визначення прибутку (збитку) звітного періоду	Первісна вартість являє собою основу для нарахування амортизації. В період між придбанням та списанням основного засобу цінові коливання відсутні.
Економічний	Р.Брейлі, Н.Менкью	Грунтується на відмінності бухгалтерській та економічній концепції прибутку	Бухгалтерська амортизація характеризує грошовий потік минулого періоду, який є нерелевантним по відношенню до рішень стосовно майбутніх грошових потоків.
Фінансовий	К.Маркс, Л.Бернстайн	Створення амортизаційного фонду як джерела відновлення основних засобів.	Норми амортизації, використані з метою оподаткування, реально впливають на показник чистого грошового потоку у звітному періоді. Тому до розрахунку грошових надходжень включається не бухгалтерська, а податкова амортизація.

Таким чином, можна зробити висновки щодо конфлікту цих аспектів. Облікова концепція не може використовуватись при формуванні інформації для прийняття зважених управлінських рішень, оцінки рентабельності діяльності підприємства та ефективності амортизаційних відрахувань, тому що не враховуються коливання цін та за основу амортизаційних нарахувань береться початкова вартість. До того ж в умовах інфляції об'єктивність даних фінансової звітності викликає сумніви, зростання цін може призвести до зростання вартості актива, а не до його зниження за допомогою зносу.

Стосовно фінансової концепції С.Голова дотримується точки зору про створення окремого банківського рахунку для нагромадження амортизаційних коштів. Він пропонує на введені в експлуатацію основні засоби нараховану амортизацію вносити на депозитний рахунок, а поточні потреби задовольняти за рахунок інших джерел, наприклад, кредитами банку. Ця пропозиція є збитковою для підприємства, до того ж підприємство за власною ініціативою ставить себе у негативне становище.

М.Чумаченко стверджує, що створення амортизаційного фонду не дозволяє задовольняти поточні інвестиційні потреби, тому що на практиці важко або навіть неможливо знайти підприємство, яке б накопичувало кошти амортизаційного фонду для заміни конкретних одиниць обладнання, до того ж на окремому рахунку банку [3].

На щастя підприємства не обрали дану концепцію за основу при формуванні своєї амортизаційної політики, і для підтримання поточних потреб в ремонті та оновленні основних засобів використовують фактичні кошти від амортизації.

Ще однією важливою проблемою є вибір ефективного методу амортизації при створенні амортизаційної політики. Саме вірно обраний метод амортизації дозволить підприємствам швидше оновлювати свої виробничі потужності, сприяти оновленню та модернізації основних засобів, враховуючи новітні технології та розробки. Але аналізуючи дані Держкомстату можна зробити висновок, що за 2010 рік по Україні в цілому дуже низький коефіцієнт оновлення основних засобів (4,19%), який характеризує інтенсивність заміни старої техніки новою, а

також процес розширення виробництва. В розрізі областей найменший показник – у Закарпатській області складає 3,74%, а найбільший (12,41%) – у Київській. Коефіцієнт вибуття також має невелике значення по Україні в цілому (2,01%), та по областях, що свідчить про відсутність процесів модернізації та реконструкції на належному рівні в результаті високої вартості та коротких термінів запозичень, неспроможності держави виділити значні кошти для капіталовкладень з централізованих джерел фінансування реальних інвестицій [4].]

Згідно з даними Держкомстату на період січень-червень 2011 року, фінансування за рахунок державного та місцевих бюджетів складає незначну долю у загальному обсязі капіталовкладень (по Україні цей показник складає 4,2% та 2,3% відповідно). Тому, як основне джерело оновлення основних фондів на підприємствах, є самофінансування. Амортизаційні відрахування в сумі власних коштів займають незначну долю (19,2% по Україні в цілому, в Донецькій області - лише 22,7%, найменший показник зафіксовано у Тернопільській області, він складає лише 7,3%, а найбільший – у Харківській області (41,2%) [4].

Таким чином, можна зробити висновок, що на підприємствах, і в державі загалом, амортизаційна політика створена таким чином, що не дозволяє амортизаційним нарахуванням зайняти більш суттєву позицію в самофінансуванні капітальних вкладень підприємства.

Саме тому, вибір ефективної амортизаційної політики має важливе значення у забезпеченні ефективного оновлення основних засобів за рахунок внутрішніх джерел фінансування, яка формується з урахуванням як зовнішніх вимог, так і внутрішньої специфіки конкретного підприємства і є невід'ємною складовою фінансового менеджменту, основною метою розроблення якої, як визначає Н. Виговська, є збільшення за рахунок внутрішніх джерел потоку власних фінансових коштів.

Важливим питанням амортизаційної політики є вибір методу амортизації, тому що одним із головних джерел формування власних фінансових ресурсів є амортизаційні відрахування, розмір яких залежить від обраного методу. В результаті наукових досліджень, котрі пройшли випробування практикою, розроблена велика кількість методів нарахування амортизації. Усі методи можна вважати рівноцінними, але кожен із них має як переваги, так і певні недоліки. Порівняльну характеристику методів нарахування амортизації, які застосовуються українськими підприємствами наведено в таблиці.

Таблиця 2.

Порівняльна характеристика методів нарахування амортизації в Україні.

Метод	Суть методу	Переваги	Недоліки
Прямолінійний	побудований на припущенні, що основні засоби протягом експлуатаційного періоду зношуються рівномірно. Розраховується він діленням амортизованої вартості на термін корисного використання об'єкта.	Рівномірність розподілу суми амортизації між звітними періодами, простота розрахунку	Не враховує моральний знос, різницю виробничої потужності активів в різні роки експлуатації, необхідність підвищення витрат на ремонт та обслуговування в останні роки використання
Зменшення залишкової вартості (прискорений, нелінійний)	визначенні річної суми амортизації об'єкта основних фондів, виходячи з залишкової вартості такого об'єкта на початок звітного року. Річна сума амортизації за таким методом визначається як добуток залишкової вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації	В перші роки нараховуються великі суми амортизації	Складна математична формула розрахунків, нерівномірний розподіл сум амортизації за періодами.
Метод прискореного зменшення залишкової вартості (прискорений, нелінійний)	Різновид методу зменшення залишкової вартості, але як норма амортизації береться подвоєна норма, виходячи з терміну корисного використання об'єкта	В перші роки нараховуються великі суми амортизації, простота розрахунку	Нерівномірний розподіл сум амортизації за періодами
Кумулятивний метод (прискорений, нелінійний)	сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта	В перші роки нараховуються великі суми амортизації, Не має законодавчих обмежень	Явних недоліків немає

Метод	Суть методу	Переваги	Недоліки
Виробничий	нарахування амортизації здійснюється на підставі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру	економічна вигода об'єкта зменшується в зв'язку з його експлуатацією, а не у зв'язку із впливом на нього часу, як у всіх попередніх методах. в неробочі періоди нарахування амортизації не провадиться, значить не впливає на підвищення витрат на виробництво.	Складність прогнозування виробітку на кілька років вперед. Припинення нарахування амортизації під час простою техніки, яка піддається зносу й у цей час.

Аналізую дані таблиці, можна зробити висновок, що всі методи мають як певні недоліки, так і переваги. Прямолінійний метод потрібно застосовувати для тих основних засобів, які виконують відносно постійний об'єм робіт і для котрих основним фактором, обмежуючим строк використання, є час його використання, а не моральний знос. Метод зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод застосовують для тих об'єктів основних засобів, які швидко морально зношуються (наприклад, комп'ютерна техніка, принтери, сканери, цифрові засоби). Метод прискореного зменшення залишкової вартості також використовується для комп'ютерної техніки, але існують певні нормативні обмеження при його застосуванні (Податковий кодекс дозволяє використовувати його лише до об'єктів групи 4 «Машини і обладнання» та 5 «Транспортні засоби» згідно з новим податковим законодавством).

Прискорена амортизація основного капіталу є одним з найважливіших напрямів механізму державно-монополістичної дії на інвестиційну активність бізнесу в таких країнах як США, Німеччина, Великобританія, Японія. Політика прискореної амортизації в цих країнах зумовила збільшення питомої ваги амортизації у валових інвестиціях. Так, в цілях сприяння технічному прогресу в Японії встановлений особливий порядок амортизації і податкові знижки стосовно певних видів основних засобів, а також виключення з бази оподаткування витрат на НДКР і можливостях проведення політики прискореної амортизації устаткування для цих цілей. У Німеччині існують спеціальні норми амортизаційних відрахувань, які застосовуються по всіх інвестиціях, направлених на створення нових робочих місць, охорону навколишнього середовища, випуск технічно передової продукції. Вкладені засоби списуються за три роки: у перший рік - 50% вкладеного капіталу, в другій - 30% і в третій - 20%. Така політика прискореної амортизації зумовила збільшення питомої ваги амортизації у валових інвестиціях зарубіжних країн.

В Україні практика застосування методу прискореної амортизації поки незначна, у зв'язку з економічною і законодавчою нестабільністю в країні, фінансовою нестійкістю багатьох підприємств і не конкурентоспроможністю окремих видів продукції. Виробничий метод використовують, коли знос активу безпосередньо пов'язан з ефективністю його використання і коли знайома виробнича потужність об'єкта [5]. В зарубіжній практиці існують багато інших методів, які мають також свої недоліки і переваги.

Метод суми виробів не враховує ні чинників фізичного зносу, ні міркувань економічної привабливості списання максимуму вартості в перші періоди експлуатації активу. Метод суми років може бути використаний в двох варіантах - варіант амортизації (еквівалентний методу зменшеного залишку), що знижується, і варіант зростаючої амортизації (співвідноситься сума амортизаційних відрахувань з фізичним зносом устаткування).

Метод розрахунку відсотків використовує як базові показники для числення амортизації норму прибутку підприємства, передбачуваний термін корисного використання і чистий дохід, очікуваний від використання даного об'єкта.

Метод внеску в чистий дохід підприємства припускає використання як одного з базових показників щорічний дохід основного засобу в чистий дохід підприємства.

Управління податкових зборів Великобританії встановлює стандартні «податкові відрахування» і відхиляю власні норми амортизації на будівлі і споруди.

Найбільш лібералізованою можна вважати канадську амортизаційну політику, яку ще називають «системою меж». Таку назву вона отримала тому, що всі основні засоби розподілені на групи, для кожної з яких встановлений мінімум і максимум щорічних відрахувань. Підприємець може змінювати з року в рік рівень амортизаційних відрахувань у межах вказаних лімітів. Основні засоби поділені на 17 класів, у межах яких річні норми амортизаційних відрахувань можуть змінюватися від 4 до 100 відсотків.

Досит ліберальною також вважають амортизаційну політику Данії, яка потребує лише однієї умови від амортизаційної політики підприємств: при обранні методу нарахування амортизації необхідно, щоб застосовувалися і для бухгалтерських і для податкових цілей однакові норми. [6] При вірно обраному методі переваг його використання більше, ніж недоліків, але, на жаль, на сьогодні оптимального методу в Україні не існує.

Право самостійного вибору методу нарахування амортизації з метою бухгалтерського обліку підприємства одержали з введенням положення (стандарту) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби». Однак цим правом скористувалися не всі. Абсолютна більшість продовжує використовувати звичний всім прямолінійний метод нарахування у зв'язку з простотою розрахунків.

В Україні питання амортизації регулюються положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби», цивільним кодексом України та новим Податковим кодексом. Вступ в силу положень стосовно амортизації основних засобів нового податкового кодексу викликало ряд протиріч. З одного боку, Кодекс може стати каталізатором, котрий змусить власників підприємств, бухгалтерів по-новому поглянути на методи нарахування амортизації і побачити в них не тільки новий і законний інструмент податкової оптимізації, але і надійний та корисний інструмент керування економікою підприємства. Але все ж таки існує і ряд недоліків і розбіжностей з обліком амортизації у бухгалтерському обліку. По-перше, на невиробничі основні засоби та їх поліпшення і засоби безкоштовно отримані, амортизація не нараховується. По-друге, Кодексом встановлюється мінімально допустимі строки використання основних засобів, а за правилами бухгалтерського обліку ніяких обмежень немає. Кодексом також передбачено використання виробничого методу, але не враховано те, що амортизація нараховується не з місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію, а з дати, наступної за датою, на котру об'єкт став придатним для використання, а також незрозуміло, як пов'язати використання виробничого методу із мінімально встановленими строками. Адже у розрахунку відсутній строк використання.

Можна зробити висновок, що хоча і існує багато ефективних методів нарахування амортизації, але їх вибір залежить не тільки від бажання підприємства, а й від їх розуміння державою, від сформованої амортизаційної політики на макрорівні.

Висновки. Державна амортизаційна політика на сьогодні не виконує свою головну функцію: забезпечення відтворення основних засобів, що призводить до кризового стану об'єктів основних засобів на підприємствах. Потенціал амортизаційного фонду як джерело інвестиційних ресурсів не використовується повністю. Роль власних засобів підприємств у поживленні інвестиційної активності стає все вагомішою, що потребує від держави відповідної уваги до створення сприятливих умов для формування достатніх фінансових ресурсів у суб'єктів господарювання. Амортизаційна політика держави в цьому аспекті має сприяти забезпеченню необхідного оновлення основних фондів промислових підприємств з урахуванням умов відтворення та стану ринкової кон'юнктури, які склалися в державі, і тим самим підвищувати їх конкурентоспроможність як на вітчизняному, так і на світовому ринках.

Таким чином, державна амортизаційна політика має бути спрямована на підвищення фінансової зацікавленості суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал. Дана мета може бути досягнута наступним чином:

1. Удосконалення законодавства в частині амортизації (реформа подальшого зближення і гармонізація податкового та бухгалтерського обліку амортизації).
2. Вивільнення з-під оподаткування тієї частини прибутку, яка буде реінвестована. Найбільш перспективними засобами такого стимулювання є податкові кредити та інвестиційна податкова знижка.
3. Стимулювання підприємства від штучного завищення амортизаційних норм тільки заради зниження бази оподаткування та податкового тиску.
4. Підвищити норми амортизації на комп'ютерну і роботехніку до 100% за рік. Таким чином, наслідками буде підвищення мотивації до інвестування в роботехніку, її виробництво в Україні або імпорт.
5. Використання зарубіжного досвіду на прикладі досвіду Данії та Канади на підприємствах України. Для підприємств визначити систему меж, за якою підприємець може змінювати з року в рік рівень амортизаційних відрахувань у межах вказаних лімітів (досвід Канади). Згідно з досвідом Данії підприємець може сам обирати метод нарахування амортизації, єдиною умовою чого є використання однакових методів як в бухгалтерському, так і в податковому обліку.
6. Стимулювання підприємств до цільового використання амортизаційних коштів.

Література

1. Довгопол Н., Нестеренко М. Амортизация: предметная сущность и степень влияния на воспроизводство основных средств / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2010. - №12. – С. 3-13.
1. Жердев С.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах // Облік і фінанси АПК. – 2011. - №1. – С.1-5.
2. Чумаченко Н. Еще раз об амортизации как о важном источнике инвестиционной деятельности предприятия // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. - №11. – С.3-6.
3. Держкомстат України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
4. Назарбаева И.А. Необоротные материальные активы: бухгалтерский и налоговый учет: сборник систематизированного законодательства // Бизнес-бухгалтерия. – 2011. - № 4. – С.37-53.
5. Грибкова Н.Б. Опыт налогового регулирования в зарубежных странах // Налоговая политика и практика. – 2005. №7. – С.7-12.