

УДК 330.837:338.43.02 (477)

*М.М. МОГИЛОВА, кандидат економічних наук, докторант
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

Інституціональні аспекти трансформацій амортизаційної політики в сільському господарстві

Постановка проблеми. Сільське господарство України як одна із стратегічно важливих галузей національної економіки потребує суттєвих інвестицій в основний капітал. Це уможливить підвищити рівень матеріально-технічного оснащення аграрного виробництва з метою формування конкурентних переваг вітчизняних сільськогосподарських виробників. Світова практика доводить значимість інституціональних умов функціонування економіки, зокрема амортизаційної політики, в активізації інвестиційних процесів. Саме ефективний тандем інвестиційної, амортизаційної, фіскальної та кредитної політики забезпечує необхідні умови відтворення основних засобів, їх кількісного нарощування та якісного оновлення. В Україні впродовж доволі тривалого періоду існуюча амортизаційна система не забезпечувала необхідних пропорцій відтворення в сільському господарстві, що призвело до невідповідності фондозабезпечення технологічній потребі та рівня розвинутих країн світу. Поступові обґрунтовані трансформації амортизаційної політики позитивно позначилися на інвестиційно-інноваційних процесах в національній економіці. Разом із тим процес реформування амортизаційної системи був надто затяжним, що зумовило недостатній рівень фондоснащення аграрного виробництва, особливо в частині пасивної складової основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми формування та відтворення основних засобів досліджені Г. М. Підлісецьким [9], В. В. Іванишином [5], Я.К. Білоусько, Ю.Я. Лузаном [1]. І. В. Левицька розглядає роль амортизації в забезпеченні відтворювальних процесів [7]. Концептуальні засади реформування амортизаційної системи в Україні обґрунтовані в роботах Г. Г. Кірейцева [6], О. Ю. Болховітінової, П. Житного [4], В. О. Парнюк [8]. Дослідження М. Я. Дем'яненка присвячені розв'язанню проблеми амортизації в аграрному секторі АПК [3]. В ряді зарубіжних публікацій розкриті управлінські, фінансові та облікові аспекти амортизації [11-13]. Разом із тим, відзначаючи значимість інституціональних чинників у розвитку економіки, недостатньо висвітлено інституціональні аспекти реформування амортизаційної системи для забезпечення активізації інвестиційних процесів.

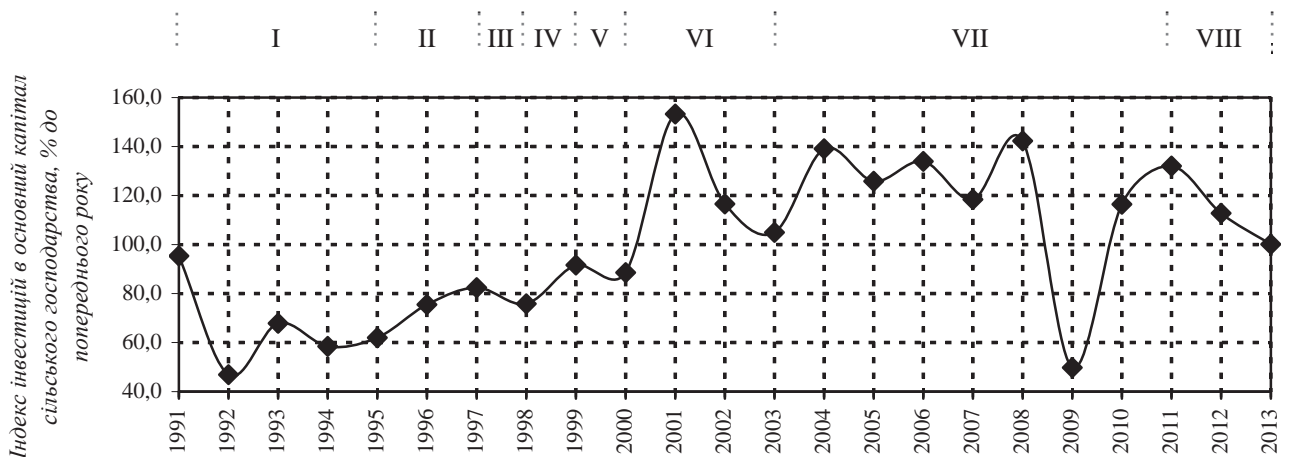
Мета статті – обґрунтувати пропозиції щодо удосконалення амортизаційної політики в сільському господарстві на підставі дослідження впливу інституціональних змін амортизаційної системи на тенденції відтворення основних засобів аграрного виробництва.

Виклад основних результатів дослідження. В умовах зростаючої конкуренції на світовому й вітчизняному аграрних ринках сільськогосподарське виробництво України потребує техніко-технологічного переоснащення відповідно до рівня інноваційного та капіталозабезпечення передових країн світу. Кількісне нарощування та якісне оновлення

галузових основних засобів здійснюються в процесі їх розширеного відтворення, яке забезпечується активізацією інвестиційної діяльності сільськогосподарських виробників. Характер і тенденції відтворення основного капіталу визначаються рядом зовнішніх та внутрішніх чинників, які можуть відігравати роль стимуляторів або депресантів цього процесу. Значною мірою відтворювальні процеси залежать від державної амортизаційної політики, яка є складовою державної регуляторної політики по створенню інсти-

туціональних умов, сприятливих для забезпечення необхідних пропорцій і темпів відтворення основних засобів на інноваційній основі. Ефективне виконання цієї функції державою здійснюється постійним моніторингом стану й руху основних засобів, об'єктивною оцінкою відтворювальних процесів і відповідним реагуванням на проблеми. З 1991 року амортизаційна система в Україні зазнала ряд змін, які певним чином позначилися на інвестиційних процесах у сільському господарстві (рис.).

Етапи реформування амортизаційної системи



ив реформування амортизаційної системи на інвестиційні процеси в сільському господарстві України

На нашу думку, відповідно до інституціональних трансформацій можна виокремити вісім основних етапів реформування амортизаційної системи в Україні. З 1991 року введені в дію Єдині норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення основних фондів народного господарства колишнього СРСР, які де-факто діяли до 1994 року. Цим документом були відмінені попередньо встановлені норми, які передбачали також відрахування на капітальний ремонт, і встановлені норми лише на повне відновлення.

Порівняно з попередніми в більшості випадків норми були знижені. Так, по сільськогосподарських тракторах вони зменшені з 17,6-19,5 до 9,1-12,5 %, по зернозбиральних комбайнах – з 14,2-16,6 до 10 %, а по виробничих будівлях та спорудах – з 3,1-7,0 до 1,7-5,0 %. Характерною особливістю цих норм була розширена видова класифікація саме основних технічних засобів сільського господарства (з 8 до 66 груп) з відповідною диференціацією норм амортизації. В основі групування сільськогосподарських машин і

обладнання – їхня функціональна та галузева приналежність (рослинництво, тваринництво, кормовиробництво тощо). Як показала практика, зниження норм амортизації не завжди було виправданим. Звісно, технічні засоби нового покоління були стійкіші до фізичного зносу. Але враховувати лише фактор фізичного зносу, тоді як у світі здійснювалися масштабні капіталовкладення в розвиток високопродуктивних засобів праці, виявилось недостатньо обґрунтованим.

Саме в період 50–90-х років ХХ ст. в більшості розвинутих країн світу амортизаційна політика забезпечувала прискорене оновлення матеріально-технічної бази сільськогосподарського виробництва в напрямі науково-технічного прогресу. Зокрема, у Великобританії податковим законодавством передбачено можливість списання 55 % вартості обладнання в перший рік його експлуатації, і 75 % – у перші три роки. У Франції в 50-ті роки ХХ ст. запроваджена система комбінованої прискореної амортизації, за якою амортизацію нових заводів, машин та обладнання, введених в експлуатацію з 1952 року, можна було здійснювати в скорочений термін при застосуванні в перший рік експлуатації об'єкта норми амортизації в 40 % від вартості об'єкта. Активізація капітальних вкладень у стратегічно важливі галузі в США з 1940-х років також забезпечувалась амортизаційною політикою інвестиційного спрямування застосуванням норм прискореної амортизації та скорочення строків амортизації. З 1981 року як складову податкової було введено систему прискореної амортизації, результатом удосконалення якої стала розробка і запровадження Модифікованої системи прискореної амортизації (MACRS – Modified Accelerated Cost Recovery System – Модифікована система прискореного відшкодування витрат). MACRS була зорієнтована на більш швидкий, порівняно з фізичним, моральний знос основних засобів у зв'язку з посиленням внутрішньої й міжнародної конкуренції

У розробку амортизаційних норм в Україні у 70-90-ті роки ХХ ст. теж закладали технічні строки служби різних видів основних засобів, але розраховували їх прямолінійним методом, що передбачає рівномірне

списання вартості засобів праці. Амортизаційна політика здійснювалася у напрямі, що враховував технічні характеристики та планові строки експлуатації засобів виробництва. Амортизаційні механізми цього періоду були пристосовані до потреб недостатньо розвиненої економіки, не стимулювали інтенсивне використання і прискорене відтворення основних засобів. Негативні наслідки мало й формування централізованого амортизаційного фонду, який є проявом порушення концептуальних інституціональних засад економічного розвитку, оскільки за таких умов сільськогосподарські підприємства де-факто не були власниками своїх ресурсів.

Після проголошення незалежності України і вибору нею ринкового курсу розвитку розпочалося реформування в усіх сферах економіки. У 1994 році з прийняттям Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» амортизаційна система із суто економічної трансформувалася переважно у фіскальну. Відповідно до основних положень цього Закону застосовуються диференційовані норми амортизаційних відрахувань за різними групами основних засобів із можливістю їх подвоєння для активної частини основних засобів.

Загальне утвердження як пріоритетної у застосуванні податкової схеми нарахування амортизації пов'язане із внесенням змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у 1997 році. Відповідно до цих змін основні фонди поділяють на три групи: 1 – будівлі, споруди, їх структурні підрозділи та передавальні пристрої; 2 – транспортні засоби, включаючи вантажні й легкові автомобілі, меблі, конторське (офісне) обладнання, побутові електромеханічні прилади та інструменти, інформаційні системи, включаючи електронно-обчислювальні й інші машини для автоматичного оброблення інформації; 3 – інші основні фонди, що не ввійшли до груп 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини та знаряддя, робочу і продуктивну худобу та багаторічні насадження. Річні норми амортизаційних відрахувань від балансової залишкової вартості об'єктів для цих груп встановлені на такому рівні: перша – 5 %, друга – 25, третя

– 15 %. Також із цього часу запроваджується методика індексації вартості основних фондів з використанням зниженого коефіцієнта інфляції.

Із 1998 року положеннями Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» уточнені класифікаційні групи основних фондів і норми амортизаційних відрахувань для них. Із цього часу вводяться не річні, а квартальні норми амортизаційних відрахувань від балансової вартості основних засобів для першої групи (будівлі, споруди та їх структурні компоненти, передавальні пристрої, у тому числі житлові приміщення й їхні частини) – 1,25 %; для другої – (автомобільний транспорт і вузли та запасні частини, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади й інструменти, включаючи ЕОМ, інші машини для автоматичної обробки інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони і рації, інше офісне обладнання, пристрої та приладдя до них) – 6,25 %; для третьої групи – будь-які інші основні фонди, що не увійшли до групи 1 і 2 – 3,75 %. Також дозволялося застосовувати прискорену амортизацію основних фондів групи 3, за винятком тих платників податку на прибуток, що випускають ту продукцію (роботи, послуги), ціни (тарифи) на яку встановлюються (регулюються) державою, або тих, що визнані монополістами на ринку.

Протягом 90-х років ХХ ст. внаслідок амортизаційної політики, підпорядкованої податковим цілям, втрачено об'єктивну основу для виміру споживання основного капіталу й тієї його частини, яка відшкодовується амортизацією. Це ті інфляційні процеси, які відбуваються до цього часу, призвели до того, що у сільському господарстві амортизаційні відрахування майже повністю втратили своє основне призначення і не стали головним джерелом навіть простого відтворення основних засобів. Нині на практиці в основному всі сільськогосподарські підприємства нараховують амортизацію за податковими методами.

Запровадження та домінування податково-амортизаційної політики в 1997 – 2014 роках призвели до втрати амортизацією основної функції й значних деформацій у відтворюва-

льних процесах, особливо в 1997-2000 роках. Цей період характеризується постійним щорічним зменшенням обсягів інвестування в основний капітал сільського господарства (на 8-24 %). Від такої помилкової, на наш погляд, амортизаційної політики суттєво постраждала матеріально-технічна база сільськогосподарських підприємств. Причин кілька. По-перше, балансова залишкова вартість не відповідає відновній тому, що попередні індексації основних фондів (1992, 1993, 1995 і 1996 років) не доводили облікової вартості основних фондів до реальної. Результатом стало зменшення бази для нарахування амортизації. З 1997 року загальнодержавна індексація не проводиться, а здійснюється за податковою схемою. Порядок індексації, визначений нормами податкового законодавства, суттєво занижує балансову вартість основних фондів порівняно з відновною вартістю через коригування індексу інфляції й передбачає застосування загального скоригованого індексу інфляції без урахування зростання цін на різні види основних засобів. По-друге, податкові норми амортизації та їхня прив'язка до балансової залишкової вартості значно збільшували амортизаційні терміни корисного використання основних фондів порівняно з раціональними. Розрахунки за податковою схемою нарахування амортизації призводили до невідповідності строків амортизації (технічно і економічно доцільним).

Необхідність стимулювання розвитку сільського господарства зумовила введення з 1999 року спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських виробників. На платників фіксованого сільськогосподарського податку норми Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», у тому числі й стосовно нарахування амортизації, не поширюються. Але, як показують дослідження, навіть платники фіксованого сільськогосподарського податку не відмовилися від практики нарахування амортизації за групами і нормами податкового законодавства. Амортизаційна політика як важлива складова управління відтворенням основних засобів залишилася поза увагою сільськогосподарських підприємств із двох основних причин. По-перше, в умовах збиткової діяльності та фінансової неспроможності сіль-

ського господарських товаровиробників можливість трансформації амортизаційних відрахувань в оборотні активи, а потім у джерело реальних інвестицій для відтворення основного капіталу є проблематичним, або й неможливим. По-друге, дослідження економічних проблем із позицій інституціональної економіки дає можливість зробити висновок про вплив менталітету українського селянства і стійких традицій, що сформувалися за часів командно-адміністративної системи, на економічну поведінку суб'єктів економічної діяльності, що проявляється в звичці дотримувати регламентовані законодавчою базою норми. І оскільки Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» не були встановлені вимоги до нарахування амортизації, в практиці за традицією продовжували застосовувати чітко регламентовані податкові норми.

Через загострення проблеми оновлення основних засобів на державному рівні постало питання реформування амортизаційної системи з метою активізації амортизаційних чинників інвестування. Основні напрями й механізми нової амортизаційної політики були визначені Концепцією амортизаційної політики, схваленою Указом Президента України в 2001 році. Принциповими концептуальними положеннями даного документа були обмеження державного регулювання у сфері амортизаційної політики, стимулювання суб'єктів господарювання до застосування прискореної амортизації і до інвестиційного використання коштів амортизаційного фонду, закріплення за суб'єктом господарювання права на використання коштів амортизаційного фонду з відповідною забороною на їх централізоване вилучення. Разом із тим, на нашу думку, недоліком Концепції було розмежування нарахування амортизації за її економічною та фіскальною функцією, оскільки, як показує світова практика, в процесах відтворення ключову роль відіграє фіскальна функція амортизації. І у випадку невідповідності обсягів нарахованої амортизації за податковою схемою потребам простого відтворення основних засобів у майбутньому, що забезпечується реалізацією економічної функції, навіть при необхідних облікових розмірах амортизаційних відрахувань відтворення

набуває звуженого характеру. В цьому плані Концепція потребує удосконалення в напрямі того, що фіскальна роль амортизації повинна забезпечувати як мінімум просте відтворення основних засобів з урахуванням зростання цін на них. Незважаючи на певні недоліки, принципові положення Концепції відповідають потребам економіки у амортизаційній системі інвестиційного спрямування.

Позитивні зрушення в умовах для формування амортизаційної системи інвестиційного спрямування пов'язані також з прийняттям у 2000 році Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (П(С)БО 7), з нормами якого було поступово уніфіковане й податкове законодавство. Взагалі, прийняття Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок», П(С)БО 7 і Концепції амортизаційної політики сприяли суттєвому зростанню з 2001 року інвестицій в основний капітал сільського господарства. Стандартом надається можливість застосування альтернативних методів нарахування амортизації із самостійним обранням найбільш прийнятних відповідно до особливостей об'єкта основних засобів та очікуваних економічних вигід від його використання. З прийняттям П(С)БО 7 були сформовані передумови основних засад державної амортизаційної політики, здатної врегулювати процес відтворення основних засобів. Проте повною мірою на мікрорівні не відбулося усвідомлення значимості формування обґрунтованої облікової амортизаційної політики. Така позиція управлінських структур сільськогосподарських підприємств пов'язана з існуючою до 2015 року неузгодженістю норм бухгалтерського й податкового законодавства. І оскільки користувачами звітності підприємств у більшості випадків є державні контролюючі органи, то немає потреби, а головне необхідності, у застосуванні інших підходів до нарахування амортизації, крім встановлених нормативно-правовими актами в сфері оподаткування. У сукупності вказані фактори створюють перешкоди на шляху формування сільськогосподарськими підприємствами обґрунтованої амортизаційної політики. Оскільки де-факто пріоритетними при застосуванні залишалися подат-

кові норми амортизації та методика індексації вартості основних засобів.

Водночас позитивом П(С)БО 7 було затвердження методологічних засад нарахування відповідних реальному зносу амортизаційних відрахувань як базисних положень відтворювальної амортизаційної політики при їх запровадженні в майбутньому в податкове законодавство. На жаль, процес внесення необхідних змін до податкових правил амортизації основних засобів у контексті їх адаптації до П(С)БО 7 був досить затяжним, майже 15 років. Упродовж цього періоду розроблено ряд нововведень, першочергові з яких не відповідали нормативно-правовим актам бухгалтерського обліку. Ці зміни стосувалися запровадження нових груп основних засобів і норм їх амортизації. З 2003 року замість трьох вводяться чотири групи основних фондів, для яких встановлюються підвищені порівняно з попередніми річні норми амортизації відповідно в 2, 10, 6 та 15 %, що де-юре й де-факто діяли до прийняття Податкового кодексу України. Паралельно зі звичайною підприємствам надане право застосування бонусної та прискореної амортизації окремих економічно значимих видів основних засобів, як приклад, нового обладнання, що працює на альтернативних видах палива, й устаткування для виробництва альтернативних видів палива. Як результат – у 2004 році спостерігається зростання інвестицій в основний капітал сільського господарства.

Взагалі підвищення податкових норм амортизації розцінюємо як позитивний чинник процесів відтворення та оновлення основних засобів національної економіки. І у світовій, і у вітчизняній практиці фіскальна амортизаційна політика є важливим фактором формування попиту на певні види основних засобів, стимулюючи інвестиційні процеси.

Поступовий процес адаптації податкового законодавства до норм П(С)БО 7, яким були закладені базисні передумови амортизаційної системи інвестиційного характеру, розпочався з введенням у дію Податкового кодексу України. Основні засоби, що підлягають амортизації, їх класифікаційні групи та методи нарахування амортизації були

уніфіковані з унормованими П(С)БО 7. На відміну від норм бухгалтерського законодавства статтею 145 Податкового кодексу України були визначені граничні мінімально допустимі строки амортизації по відповідних групах основних засобів. Крім того, були уточнені дозволені до застосування по окремих групах основних засобів методи нарахування амортизації. Зокрема, метод прискореного зменшення залишкової вартості можна застосовувати лише для амортизації машин та обладнання і транспортних засобів. Із 1 січня 2015 року нарахування амортизації з метою оподаткування підприємств здійснюється всіма методами, передбаченими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку й міжнародними стандартами фінансової звітності, за виключенням виробничого методу. Особливістю податкового регулювання нарахування амортизації залишилися обмеження в строках амортизації різних класифікаційних груп основних засобів. У цілому прийняття Податкового кодексу України з відповідними змінами суттєво вплинули на реформування макроекономічної амортизаційної системи.

Висновки. Оцінка процесу формування та розвитку амортизаційної системи в Україні, підходів до нарахування і використання амортизаційних відрахувань дає підстави для висновку про довгочасну несприятливість амортизаційної політики для активізації інвестиційно-інноваційних процесів, наслідки якої залишаються відчутними й нині за поступової адаптації амортизаційної системи до потреб розширеного відтворення. З нашого погляду, не завжди реформування амортизаційної системи було виправданим, оскільки значний період часу амортизаційна політика була суто фіскальною, за якої амортизація не виконувала своєї основної функції. Проведені дослідження доводять значимість амортизаційної політики у процесах відтворення основних засобів. Так, формування інституціональних умов амортизаційної політики інвестиційного спрямування утвердженням її концептуальних засад, підвищенням податкових норм амортизації, запровадженням прискореної амортизації, уніфікації норм бухгалтерського і податко-

вого законодавства сприяло активізації інвестиційних процесів. На нинішній час відкритим залишається питання запровадження

цілого ряду стимулів по цільовому використанню коштів амортизаційного фонду.

Список використаних джерел

1. Білоусько Я.К. Техніко-технологічне забезпечення сільського господарства / Я.К. Білоусько, Ю.Я. Лузан, В.Л. Товстопят // Економіка АПК. – 2009. – № 12. – С. 29-33.
2. Блейк Д. Европейский бухгалтерский учет. Справочник, пер. с англ. / Д. Блейк, О. Амаг. – М.: Информ.-изд. дом «Филинь», 1997. – 396 с.
3. Дем'яненко М. Я. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект): моногр. / М. Я. Дем'яненко, С. М. Євтушенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 178 с.
4. Житний П. Концепція формування амортизаційної політики в умовах ринкової економіки / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С. 13 – 17.
5. Іванишин В. В. Організаційно-економічні засади відтворення і ефективного використання технічного потенціалу аграрного виробництва: моногр. / В. В. Іванишин. – К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 350 с.
6. Кірейцев Г. Г. Формування нової системи амортизації в Україні / Г. Г. Кірейцев // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 23–30.
7. Левицька І. В. Відтворення основних засобів: теорія і практика: моногр. / І. В. Левицька. – Тернопіль: ТзОВ «Терно-граф», 2010. – 272 с.
8. Парнюк В. О. Про головні напрями реформування амортизаційної політики / В. О. Парнюк // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 93–104.
9. Підлісецький Г. М. Економічні проблеми відтворення основних засобів у сільському господарстві / Г. М. Підлісецький // Економіка АПК. – 2012. – № 1. – С. 184–185.
10. Роль держави у довгостроковому економічному зростанні; за ред. доктора екон. наук Б. С. Кваснюка. – К.: Ін-т екон. прогнозів.: Х.: Форт, 2003. – 424 с.
11. Mairesse J. L'evaluation du capital fixe productif. – Paris, 1972. – 185 p.
12. Tomas D. Accelerated amortization // The New York, September 6, 1995.
13. Ward Keith. Strategic Management According. – Butterworth-Heinemann Ltd Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX28DP, 1993. – 307 p.

Стаття надійшла до редакції 09.08.2015 р.

* * *

Новини АПК

Необхідно забезпечити прогнозовані площі посіву озимих культур майбутнього урожаю

В Україні достатньо динамічно проводиться збиральна кампанія. Вже намолочено 41 млн т зерна, про що повідомив заступник Міністра аграрної політики та продовольства України Володимир Лапа під час селекторної наради з питань проведення сівби озимих культур під урожай 2016 року.

Певне занепокоєння викликає динаміка проведення посівних робіт під урожай 2016 року. «Незадовільні темпи проведення посівної кампанії спричинені перш за все аномальними погодними умовами на більшості території України. Існує суттєвий недосів площ озимого ріпаку. Наше головне завдання – забезпечення прогнозованої площі посіву озимих культур під урожай майбутнього року та своєчасне проведення збирання культур пізньої групи», – повідомив він.

Директор Департаменту землеробства та технічної політики в АПК Володимир Топчій зазначив, що посів озимих зернових при прогнозі 7,4 млн га проведено на площі 3,3 млн га, або 44%. Головна причина повільних темпів сівби – надто посушливі серпень і вересень, рекордно високі температури повітря по всій території України, відсутність продуктивних опадів та вологи в посівному шарі ґрунту», – повідомив Володимир Топчій.

Володимир Лапа наголосив, що у цьому році ми відчуваємо напругу у забезпеченні житом. «Необхідно максимально розширити площі посіву цієї культури, яка так необхідна для випікання різних сортів хліба», – зауважив заступник Міністра. Він наголосив, що в Міністерстві активно проводиться робота щодо розширення експортних ринків збуту не тільки товарної продукції, а й насіння. Адже Україна за результатами аудиту експертами Гендиректорату Європейської Комісії «Охорона здоров'я та права споживачів» («САНКО») отримала позитивні висновки щодо відповідності офіційного контролю та сертифікації насіння зернових культур, їх еквівалентності до вимог Європейського Союзу. Після отримання офіційного рішення Єврокомісії Україна матиме можливість вийти на європейський ринок з насінням, вирощеним в Україні, конкуренція на ринку насіння буде ще більшою», – наголосив заступник Міністра.

Прес-служба Мінагрополітики України