

ФІНАНСИ. ПОДАТКИ. КРЕДИТ

УДК 658:330.1

Л. Л. ЛАЗЕБНИК,
професор, доктор економічних наук,
завкафедрою економіки підприємства
Університету державної фіскальної служби України,
вул. Університетська, 31, 08201, Ірпінь, Київська обл., Україна

**ОБНОВЛЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УКРАЇНІ:
ПРОБЛЕМИ ЇХ АМОРТИЗАЦІЇ ТА ВИКОРИСТАННЯ**

Охарактеризовано дві різні теоретичні концепції амортизації основних засобів: економічну та фінансову. Вказано, що в Україні в бухгалтерських і податкових нормативних документах на законодавчому рівні закріплено економічну концепцію амортизації, яка не ґрунтується на потребах відтворення. Розглянуто можливість запровадження фінансової концепції амортизації для максимізації використання амортизаційного ресурсу на потреби оновлення основних засобів. Зроблено висновок, що для розробки механізму використання амортизаційних відрахувань як джерела відтворення необхідно здійснити відповідне нормативно-правове регулювання.

Ключові слова: основні засоби; амортизація; концепція амортизації; амортизаційні відрахування; оновлення основних засобів.

Бібл. 17; табл. 3.

UDC 658:330.1

LARYSA LAZEBNYK,
Professor, Doctor of Econ. Sci.,
Head of the Department of Enterprise's Economy,
University of the State Fiscal Service of Ukraine,
31, Universytetska St., Irpin, Kyiv Region, 08201, Ukraine

**RENEWAL OF FIXED ASSETS IN UKRAINE:
PROBLEMS OF THEIR DEPRECIATION AND USE**

Two different theoretical concepts of the fixed assets depreciation are characterized: economic and financial ones. It is indicated that in Ukraine in the accounting and tax normative documents the legal concept of economic depreciation is fixed, which is not based on the needs of reproduction. The possibility of introducing a financial concept of depreciation to maximize the use of depreciation resource for the needs of renewal of fixed assets is considered. It is concluded that to develop a mechanism for using the depreciation charges as a source of reproduction, it is necessary to implement the appropriate regulatory and legal regulation.

Keywords: fixed assets; depreciation; depreciation concept; depreciation deductions; renewal of fixed assets.

References 17; Tables 3.

Для забезпечення конкурентоспроможності національної економіки необхідно здійснити масштабне оновлення основних засобів і технологій. Узагальнення

© Лазебник Лариса Леонідівна (Lazebnyk Larysa), 2018; e-mail: 33.05@nusta.edu.ua.

статистики по багатьох країнах дало фахівцям підстави для висновку, що зростання частки інвестицій у ВВП на 1 процентний пункт забезпечує збільшення темпів економічного зростання на 0,2 процентного пункта, зайнятості – на 0,3 і скорочення інфляції – на 1 процентний пункт [1, с. 58]. В Україні в 2011–2017 рр. середньорічні темпи приросту капітальних інвестицій в матеріальні та нематеріальні активи становили 4,4%. І хоча цей показник перевищує середньорічні темпи приросту ВВП і промислової продукції за цей період (відповідно, –0,8% і –2,5%), все ж його рівень є явно недостатнім з огляду на високий ступінь зносу основних засобів. За даними Державної служби статистики України, у цілому по національній економіці ступінь зносу основних засобів зменшився з 75,9% у 2011 р. до 58,1% у 2016 р., проте у промисловості – зріс, відповідно, з 56,8% до 69,4% *. Звернення до міжнародних порівнянь (зокрема, до звіту The Global Innovation Index, Report 2017 **) підтверджує, що у нашій країні обсяг інвестицій, віднесений до розміру ВВП, є помітно нижчим від аналогічних показників у державах з ринками, що розвиваються (табл. 1).

Таблиця 1

Валові капіталовкладення у деяких країнах світу у 2016 р.

(% ВВП)

Ранги	Країни	Значення показника	Ранги	Країни	Значення показника
1	Алжир	47,8	28	Казахстан	28,1
2	Панама	47,2	29	В'єтнам	28,0
3	Китай	43,7	36	Чехія	26,1
10	Грузія	33,4	43	Румунія	25,0
11	Киргизстан	33,4	49	Естонія	24,0
12	Індія	31,7	69	Російська Федерація	21,6
19	Азербайджан	29,8	70	Латвія	21,6
22	Республіка Корея	28,9	78	Польща	20,3
24	Албанія	28,8	99	Таджикистан	17,9
27	Норвегія	28,3	108	Україна	15,8

Якщо частка інвестицій у ВВП і далі зберігатиметься на такому рівні, то розмови про подолання сировинної залежності, економічне зростання, скорочення відставання від лідерів за доходами, продуктивністю праці та технологічною озброєністю не вийдуть за межі “добрих намірів”. Отже, посилення інвестиційної активності є однією з центральних економічних проблем України. Адже інвестиційна сфера прямо визначає темпи її соціально-економічного розвитку, технічний рівень вітчизняних підприємств, їх ефективність і конкурентоспроможність на світових ринках.

Оптимізація параметрів динаміки капітальних інвестицій багато в чому залежить від державного регулювання економічних процесів. У наукових публікаціях часто висловлюється думка, що розширеному відтворенню основних засобів може сприяти такий інструмент економічної політики, як амортизаційні відрахування,

* Розраховано за даними Державної служби статистики України “Основні показники соціально-економічного розвитку України” за відповідні роки / Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua/>.

** The Global Innovation Index, Report 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.globalinnovationindex.org/gii-2017-report#>.

який через імперативні механізми реновації спроможний забезпечити відповідне оновлення.

Останнім часом у вітчизняній економічній літературі посилюється інтерес до призначення та ролі амортизації. У наукових дослідженнях висвітлюються різні аспекти нарахування й використання амортизації: аналіз різних норм і методів амортизації; обґрунтування оптимальних методів обчислення амортизації для різних видів основних засобів; питання специфіки і переваг амортизаційних відрахувань як внутрішнього джерела формування ресурсів підприємств; вивчення зарубіжного досвіду застосування амортизації [2–16]. У ряді публікацій амортизація позиціюється як інструмент податкового планування [2; 3]. При цьому питання ролі амортизації розглядаються в основному з позицій амортизаційної політики (як на мікро-, так і на макрорівні), метою якої обґрунтовується спрямованість на пошук інвестиційних процесів. Різним аспектам цієї проблеми присвячено праці В. Вишневецького та О. Вієцької [4], С. Кафки [5], М. Могилової [6], П. Орлова і С. Орлова [7], В. Островецького [8], О. Радевої [9; 3], Д. Трачової [10; 11], Н. Швець [12] та інших.

Незважаючи на існуючі публікації з проблем амортизації, ряд теоретичних і методологічних питань залишають простір для подальших розвідок. Зокрема, це стосується проблем, пов'язаних із співвідношенням амортизації та відтворення основного капіталу.

Отже, **мета статті** – оцінити доступність амортизаційних відрахувань для інвестиційної діяльності щодо відтворення зношених основних засобів.

З наукової літератури відомо про дві базові концепції амортизації – економічну та фінансову, які принципово відрізняються за змістом.

В економічній концепції амортизація розглядається як поступове перенесення вартості основних засобів на собівартість виробленої продукції протягом строку їх корисного використання. Інакше кажучи, згідно з економічною концепцією, амортизація є розрахунковим інструментом для визначення втраченої (знеціненої) частини вартості основних засобів. Це необхідно для визначення витрат поточного виробництва, а також, відповідно, його прибутковості та інших показників ефективності. Тому економічна концепція амортизації має ще назви “витратна”, “перенесення вартості”, “знецінення”, “регулятивна”, “балансова”. За своїм економічним змістом амортизація – це процес компенсації витрат на придбання основних засобів, а амортизаційні відрахування відображають зниження вартості основних засобів за рахунок фізичного зносу та морального старіння [8].

Складність амортизації в економічному сенсі полягає в тому, що точне визначення розмірів періодичної втрати об'єктами, що амортизуються, частини своєї вартості залежно від їх застарілості та зносу є неможливим. З огляду на це, сума періодичного віднесення витрат на придбання таких об'єктів на витрати звітного періоду обчислюється приблизно. Ця оцінка практично завжди є наслідком суб'єктивного судження, яке принципово заперечує об'єктивність розподілу історично понесених витрат на придбання основних засобів. Проте економічна концепція амортизації широко використовується, головним чином, тому, що дає можливість розрахувати споживання вартості активів, яке відбувається протягом звітного періоду з відносно невеликим обсягом обчислень, хоча не завжди відповідає реальним процесам фізичного зносу і морального старіння об'єктів основних засобів.

Фінансова концепція припускає, що амортизація є доходом, який залишається у розпорядженні підприємства для забезпечення наступного відтворення об'єктів, що амортизуються, тобто для подальшого інвестування. В цьому випадку важливим, як справедливо зазначає Є. Помилуйко, є отримання амортизаційного резерву з єдиною метою – відновити актив у майбутньому [13, с. 159]. Таким чином, фінансова концепція передбачає розгляд амортизації як процесу створення особливого резервного капіталу для відновлення основних засобів, а амортизаційних відрахувань – як інвестиційних ресурсів. Правильне обчислення амортизації необхідне для отримання повної та об'єктивної інформації про відтворювальний процес на підприємстві, для виміру вкладу основних засобів у корпоративні інвестиційні процеси, в результаті чого ця концепція в економічній літературі називається ще “відтворювальною”, “відновлювальною”, “реноваційною”, “інвестиційною”, “ресурсною”, “резервною”, “фондовою”, “міновою”. На думку М. Могилової, “формування оптимальної амортизаційної політики підприємства ... здійснюється у такий спосіб, щоб забезпечити необхідний режим відтворення основних засобів” [6, с. 60].

У літературі можна зустріти також вказівки на бухгалтерську та податкову [2] концепції амортизації, проте вони, на наш погляд, є, відповідно, обліковим і податковим способами практичної реалізації однієї з двох уже розглянутих фундаментальних теоретичних концепцій амортизації. В Україні в бухгалтерських і податкових нормативних документах на законодавчому рівні закріплено економічну концепцію амортизації. Про це свідчить визначення амортизації у П(С)БО 7 “Основні засоби”, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України. Згідно з п. 4 зазначеного документа, амортизація – це систематичний розподіл вартості, що амортизується, та необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) *. Відповідно до п. 6 МСБО 16 “Основні засоби”, амортизація основних засобів визначається як систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації, а сума, що амортизується, визначається як собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості **.

Податковим кодексом України передбачено здійснення розрахунку амортизації основних засобів за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та визначено мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів ***. Податкова амортизація має на увазі звільнення від оподаткування частини прибутку на суму розрахованої амортизації. О. Радева з цього приводу зазначає, що нарахована сума амортизаційних відрахувань впливає на прибуток підприємства: чим вищими є амортизаційні відрахування, тим меншим є прибуток, і навпаки. Зменшуючи прибуток, зростання амортизаційних відрахувань спричиняє зниження податку на прибуток. Отриману економію з податку на прибуток називають “податковим щитом підприємства”. Чим більшою є сума амортизаційних відрахувань, тим вищою є така податкова економія [3].

* Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

*** Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Отже, в Україні унормовано витратну (або економічну) концепцію амортизації, а її нарахування є не джерелом подальшого оновлення основних засобів, а компенсацією раніше здійснених вкладень в об'єкти, що амортизуються. Як наслідок, на сучасному етапі амортизаційні відрахування не відіграють істотної ролі не тільки в технічному переозброєнні та модернізації вітчизняних підприємств, але й у простому відтворенні основних засобів, оскільки за 2011–2017 рр. питома вага цих відрахувань у джерелах фінансування капітальних інвестицій в Україні становить у середньому 10,5% (табл. 2).

І хоча поняття “капітальні інвестиції” є ширшим від поняття “інвестиції в основні засоби” (оскільки, крім інвестицій в основні засоби, включає також інвестиції в необоротні матеріальні активи, які не належать до основних засобів, та інвестиції у нематеріальні активи), все ж за 2011–2016 рр. сумарна питома вага останніх у капітальних інвестиціях становила у середньому близько 6%. Це підтверджує висновок про тенденцію до збереження в Україні протягом досліджуваного періоду неістотної ролі амортизаційних відрахувань у фінансуванні оновлення основних засобів.

Тим часом у теорії переважає позиція розгляду амортизаційних відрахувань як ресурсів суб'єктів господарської діяльності, які є достатнім джерелом фінансування інвестицій для відтворення основного капіталу [11, с. 43]. Відстоюється ідея про необхідність збільшити питому вагу амортизаційних відрахувань у структурі джерел фінансування інвестицій для оновлення основних засобів [9, с. 72]. Пропонується у процесі технологічного розвитку віддавати перевагу амортизаційним відрахуванням [14, с. 46].

Варто зазначити, що полеміка з приводу природи амортизації ведеться ще із середини ХІХ ст. Термін “амортизація” походить від латинського *amortization* і має декілька варіантів перекладу. Історик обліку Ф. Бутинець наводить такі: “погашення” від *amortization* і “безсмертя” від *a mort* (заперечення смерті) [17, с. 148]. Різний переклад означає і принципово різне трактування амортизації: у першому випадку – як списування вартості засобів праці на витрати, а у другому – як здатність основного капіталу відновлюватися шляхом формування власного фонду фінансових ресурсів.

У Радянському Союзі механізм використання амортизаційних відрахувань як джерела відтворення основних засобів було визначено відповідними законодавчо-нормативними актами, які в перші роки незалежності України припинили свою чинність*. Але у науковій та навчальній літературі амортизаційний фонд, який не формується з 1992 р., досі іноді розглядається як власне джерело фінансування інвестицій, а амортизаційні відрахування нерідко поділяються на реновацію і капітальний ремонт. Очевидно, уявлення в сучасній вітчизняній економічній літературі про амортизаційний фонд як про такий, що реально формується на підприємстві, а про амортизацію – як про грошові нагромадження є наслідком тривалої дії механізму цільового використання амортизаційних відрахувань на потреби відтворення в роки СРСР.

* Нормы амортизационных отчислений по основным фондам народного хозяйства СССР и Положение о порядке планирования, начисления и использования амортизационных отчислений в народном хозяйстве, утверждены постановлением Совета Министров СССР от 14 марта 1974 г. № 183 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_8285.htm.

Таблиця 2

**Основні джерела фінансування підприємствами і організаціями
капітальних інвестицій в Україні ***

Показники	Роки													
	2011		2012		2013		2014 **		2015 **		2016 **		січень – вересень 2017 **	
	у фактич- них цінах (млн. грн.)	у % до загально- ного обсягу	у фактич- них цінах (млн. грн.)	у % до загально- ного обсягу	у фактич- них цінах (млн. грн.)	у % до загально- ного обсягу	у фактич- них цінах (млн. грн.)	у % до загально- ного обсягу	у фактич- них цінах (млн. грн.)	у % до загально- ного обсягу	у фактич- них цінах (млн. грн.)	у % до загально- ного обсягу	у фактич- них цінах (млн. грн.)	у % до загально- ного обсягу
Усього.....	259932,3	100,0	293691,9	100,0	267728,0	100,0	219419,9	100,0	273116,4	100,0	359216,1	100,0	259545,0	100,0
у тому числі за рахунок:														
коштів держав- ного бюджету.....	18394,6	7,1	17141,2	5,8	6497,8	2,4	2738,7	1,2	6919,5	2,5	9264,1	2,6	5271,6	2,0
коштів місцевих бюджетів.....	8801,3	3,4	9149,2	3,1	7219,2	2,7	5918,2	2,7	14260,0	5,2	26817,1	7,5	17420,9	6,7
власних коштів підприємств і організацій.....	152279,1	58,6	175423,9	59,7	170675,6	63,8	154629,5	70,5	184351,3	67,5	248769,4	69,3	188572,6	72,2
з них аморти- заційних відра- хувань.....	26175,7	10,1	25799,9	8,7	27654,2	10,3	25851,8	11,8	33987,8	12,4	36055,8	10,0	26715,1	10,3
кредитів банків та інших позик....	42324,4	16,3	50104,9	17,1	40878,3	15,3	21739,3	9,9	20740,1	7,6	27106,0	7,5	14187,3	5,5
інших джерел фі- нансування.....	21272,6	13,7	41872,7	14,3	42457,1	13,9	34394,2	15,7	46845,5	17,2	47259,5	13,2	34092,0	13,1

* Дані статистичних бюлетенів Державної служби статистики України "Капітальні інвестиції в Україні" за відповідні роки / Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>.

** Без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, Севастополя і частини зони проведення АТО.

За умов планової економіки в бухгалтерському обліку створювався амортизаційний фонд, кошти якого списувались як джерело фінансування капітальних вкладень в основні засоби та в їх капітальний ремонт. Для цього було розроблено методики кількісного обчислення фізичного зносу машин та устаткування, який слугував базою для встановлення єдиної норми амортизаційних відрахувань по кожному виду (групі) основних засобів (з поправочними коефіцієнтами для його (її) особливостей). Ця норма амортизаційних відрахувань складалася з норми на повне відновлення (реновацію) та норми на часткове відновлення (капітальний ремонт і модернізацію) цього виду (групи) основних засобів, а рахунок “Амортизаційний фонд” мав субрахунки. Наприклад, промислові підприємства відкривали до нього субрахунок 1 “Амортизаційний фонд на повне відновлення” і субрахунок 2 “Амортизаційний фонд на капітальний ремонт”. При цьому суми амортизаційних відрахувань підприємства зберігали в банку на спеціальному рахунку, який визначався відповідним міністерством за погодженням з Держбанком СРСР. Тим самим підприємства резервували кошти на капітальний ремонт і на повне відновлення основних засобів з виручки від продажу продукції. Вони мали право направляти частину амортизаційних відрахувань, призначених на повне відновлення основних засобів, у розмірі від 15 до 45% до фонду розвитку виробництва. По суті, кошти, наявні у підприємств на їх розрахункових рахунках, вилучались. У підсумку формувався Державний фонд капітальних вкладень, з якого фінансувалося будівництво об’єктів, затверджених Держпланом СРСР, внаслідок перерозподілу коштів як між підприємствами окремої галузі, так і між галузями. У такий спосіб за часів планової економіки держава контролювала цільове використання амортизаційних ресурсів підприємств.

У 1991–1994 рр. нарахування амортизації в Україні визначалось Єдиними нормами амортизаційних відрахувань на повне відновлення основних фондів народного господарства СРСР*, в яких передбачалися норми тільки на повне відновлення основних фондів. Відтоді перестали ділити амортизаційні відрахування на повне і часткове відновлення основних засобів, резервувати кошти на капітальний ремонт і перераховувати їх до банку. З 1995 р., з набранням чинності Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, у нашій державі було унормовано податкове регулювання амортизації, пізніше закріплене Податковим кодексом України.

Відповідно до положень Податкового кодексу України, визначено мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів у межах 16 груп. По чотирьох групах основних засобів (1 – земельні ділянки; 10 – бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України; 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи; 13 – природні ресурси) амортизація не нараховується. Крім строку використання, розрахунок амортизації основного засобу залежить також від методу її нарахування. У цьому питанні Податковий кодекс України (п. 138.3.1) посилається на національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку з єдиним обмеженням – крім виробничого методу. Отже, в Україні при розрахунку амортизації основних засобів для оподаткування підприємствам дозволяється використовувати на вибір прямолінійний метод, метод зменшення

* Постановление Совета Министров СССР № 1072 от 22 октября 1990 г. “О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1072400-90>.

залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод.

Прямолінійна амортизація передбачає рівномірне списання вартості основних засобів і у зв'язку з простотою і точністю розрахунку використовується як один з найпоширеніших у світі методів нарахування амортизації *. Проте цей метод не забезпечує швидкого повернення витрат на придбання обладнання, схильного до морального старіння. Стимулююча роль амортизації істотно зростає із застосуванням методів прискореної амортизації основних засобів (метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод). Такі методи дозволяють у перші роки роботи основних засобів списувати великі суми як амортизаційні відрахування, що зменшує базу оподаткування. Це, у свою чергу, дає підприємству можливість заощадити певну частину коштів, що є особливо важливим для підприємств, які тільки розпочали господарську діяльність.

Отже, в сучасних умовах амортизація є не просто процедурою списання вартості основних засобів, а інструментом фінансового планування, який дозволяє управляти витратами і регулювати вклад основних засобів у корпоративні операційні процеси. Визначення строку, протягом якого відбувається списання витрат на придбання об'єктів, які амортизуються, вибір методу амортизації, розрахунок норм і сум амортизації для їх порівняння з поточними доходами впливають на прибуток підприємств, а також на формування цін на продукцію, які повинні включати витрати, пов'язані із споживанням основних засобів, до поточних витрат. Питання визначення амортизації основних засобів виникає і у практиці розрахунку доходу від бізнесу, а тим самим – впливає на конкурентоспроможність підприємства не тільки на товарних ринках, але й на ринках капіталу.

Проте на даний час повна інформація про використання в Україні амортизаційних відрахувань в операційній та/або інвестиційній діяльності підприємств залишається невідомою. Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо капітальних інвестицій **, на підставі яких збирається інформація про освоєння підприємствами капітальних вкладень за рахунок різних джерел фінансування, передбачають включення даних про фактично освоєні (використані) обсяги капітальних інвестицій та суми амортизації тільки за звітний рік. Щорічні статистичні бюлетені Державної служби статистики України “Основні засоби України” містять інформацію про амортизацію (знос) основних засобів за рік у вартісному вимірі. При цьому в середньому за 2011–2016 рр. обсяг амортизації основних засобів у 6 разів (!) перевищив обсяг капітальних інвестицій, профінансованих за рахунок амортизації (табл. 3). А якщо порівняти щорічні суми нарахованої амортизації та капітальних інвестицій, профінансованих за рахунок усіх власних коштів підприємств і організацій (див. табл. 2), то зрозуміло, що з 2013 р. амортизація і ці показники теж стабільно перевершує. Не виключено, що підприємства через скрутне фінансове становище можуть направляти амортизаційні відрахування, на суму яких збільшено витрати, на поповнення оборотних коштів або взагалі вилучати з обігу.

* Worldwide Capital and Fixed Assets Guide. 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide/\\$File/ey-2017-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide/$File/ey-2017-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide.pdf).

** Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо капітальних інвестицій, затверджені Наказом Державної служби статистики України від 31.10.2013 р. № 335 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

Таблиця 3
Показники амортизації основних засобів і капітальних інвестицій, профінансованих за рахунок амортизаційних відрахувань, в Україні *

Показники	Роки											
	2011		2012		2013		2014 **		2015 **		2016 **	
	у фактичних цінах (млн. грн.)	у %	у фактичних цінах (млн. грн.)	у %	у фактичних цінах (млн. грн.)	у %	у фактичних цінах (млн. грн.)	у %	у фактичних цінах (млн. грн.)	у %	у фактичних цінах (млн. грн.)	у %
Амортизація основних засобів за рік.....	118994,1	100,0	146582,1	100,0	185718,6	100,0	165064,6	100,0	199760,9	100,0	271805,5	100,0
Капітальні інвестиції, профінансовані за рахунок амортизаційних відрахувань.....	26175,7	22,0	25799,9	17,6	27654,2	14,9	25851,8	15,7	33987,8	17,0	36055,8	13,3

* Дані статистичних бюлетенів Державної служби статистики України "Капітальні інвестиції в Україні" та "Основні засоби України" за відповідні роки / Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>.

** Без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, Севастополя і частини зони проведення АТО.

Тому важливий напрям удосконалення механізму амортизації пов'язаний з використанням амортизаційних відрахувань. Зокрема, багато авторів наукових публікацій порушують питання необхідності спрямування амортизації на потреби інвестиційної діяльності підприємств. Наприклад, Н. Швець пише про необхідність "керованої амортизації", що передбачає відновлення амортизаційного фонду [12, с. 201]. М. Могилова пропонує "запровадження в господарську практику так званої "агресивної" амортизаційної політики, основна мета якої – активізація інвестиційних процесів переважно через амортизаційні інструменти" [6, с. 62].

З цього приводу зауважимо, що запровадження механізму використання амортизації як потужного внутрішнього джерела інвестиційних ресурсів підприємств не можливе без відповідних законодавчих змін у бухгалтерських і податкових нормах у зв'язку з переходом концепції амортизації з економічної на фінансову. Зокрема, сьогодні в бухгалтерському обліку відсутня можливість відобразити інформацію про невикористані суми амортизаційних відрахувань на початок звітного періоду, про нараховану суму амортизації за звітний період і про її використання, а також про невикористані суми амортизації на кінець звітного періоду.

Крім того, формування амортизаційного фонду без вилучення частини грошових ресурсів із загального грошового обігу підприємств не розв'яже питання поживлення інвестиційного процесу. Можливо запропонувати направляти щомісячно нараховані суми амортизації основних засобів на спеціальні де-

позитні (амортизаційні) рахунки в банках із суворим контролем за цільовим використанням зарезервованих коштів на інвестиційні потреби. Проте це являтиме собою пряме адміністративне державне втручання у господарську діяльність підприємств, наслідком якого в умовах корумпованої країни складно дати однозначну оцінку.

Без відповідних змін у законодавстві неможливим, на нашу думку, є і спрямування амортизації на потреби відтворення основних засобів шляхом використання податкових підойм впливу. Оскільки сума розрахованої амортизації основних засобів зменшує фінансовий результат до оподаткування, то за неінвестиційне використання підприємствами амортизації можна запровадити їх відповідальність перед фіскальними органами. Якщо розрахована сума амортизації зменшує прибуток платника податків, то в разі направлення цієї суми не на формування ресурсної бази для відновлення основних засобів підприємство може бути позбавлене права зменшувати фінансовий результат до оподаткування на величину нецільового використання амортизації. Пропонований захід слід розцінювати як додатковий механізм контролю за спрямуванням амортизації на формування фінансового резерву для потреб відтворення.

Висновки

Оновлення основних засобів є цілеспрямованим процесом заміни фізично зношених і морально застарілих об'єктів на нові для підвищення технічного рівня виробництва та якості продукції, забезпечення конкурентоспроможності підприємств і економіки країни в цілому. На сьогодні законодавча і нормативно-правова бази, які регулюють систему амортизації основних засобів, не спираються на концепцію відтворення основного капіталу.

У бухгалтерському обліку та оподаткуванні унормовано витратну (або економічну) концепцію амортизації. Як наслідок, грошовий потік, який надходить підприємствам у вигляді розрахованої амортизації основних засобів, не набирає цільових інвестиційних ознак. При цьому за використанням розрахованих амортизаційних сум відсутній контроль, через що їх частина може не брати участі не тільки в інвестиційній діяльності підприємства, але й в операційній. На нашу думку, для спрямування амортизації на потреби оновлення основних засобів необхідні законодавчі зміни у бухгалтерських і податкових нормах у зв'язку з переходом концепції амортизації з економічної на фінансову.

Список використаної літератури

1. *Макмиллан Ч.* Японская промышленная система. — М. : Прогресс, 1988. — 400 с.
2. *Педченко Н.С., Лугівська Л.А.* Амортизаційна політика підприємства в контексті реформування податкової системи // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. — 2014. — № 6. — С. 74–84.
3. *Радева О.Г.* Оцінка формування амортизаційної політики підприємств машинобудування з урахуванням стратегії їх розвитку // Вісник Приазовського державного технічного університету. — Серія : Економічні науки. — 2016. — Т. 1. — Вип. 31. — С. 340–345.
4. *Вишневецький В., Вісцька О.* Шляхи вдосконалення системи податкової амортизації // Економіка України. — 2011. — № 2. — С. 49–59.
5. *Кафка С.М.* Зміст і призначення амортизації основних засобів : зб. наук. праць // Економічний аналіз. — 2017. — Т. 27. — № 1. — С. 270–279.

6. *Могилова М.М.* Оптимізація методів та норм амортизації основних засобів сільського господарства : зб. наук. праць // Економічний аналіз. – 2015. – Т. 19. – № 3. – С. 55–62.
7. *Орлов П., Орлов С.* Державна амортизаційна політика та її відбиття у стандартах бухгалтерського обліку // Економіка України. – 2001. – № 3. – С. 30–34.
8. *Островецький В.І.* Амортизаційна політика України в системі інструментів податкового стимулювання інвестиційно-інноваційної активності // Економічний вісник Донбасу. – 2017. – № 2. – С. 121–131.
9. *Радева О.Г.* Амортизаційна політика в контексті механізму ефективного управління підприємством: сутність, характеристика та проблеми // Молодий вчений. – 2014. – № 12. – С. 70–73.
10. *Трачова Д.М.* Амортизаційна політика інших держав: досвід та перспективи застосування // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Серія : Економічні науки. – 2016. – Вип. 18. – Ч. 2. – С. 182–185.
11. *Трачова Д.М.* Дослідження ролі прискореної амортизації в стимулюванні інноваційного розвитку підприємства // Технологический аудит и резервы производства. – 2016. – Т. 6. – № 4. – С. 42–46.
12. *Швец Н.В.* Амортизаційна політика підприємства: проблемні питання // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2016. – № 6. – С. 199–202.
13. *Помилуйко Є.* Амортизаційна політика в Україні: проблеми і перспективи вдосконалення : зб. наук. праць // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8. – Ч. 1. – С. 157–160.
14. *Дугієнко Н.О.* Амортизаційна політика як напрямок державного регулювання інвестиційної діяльності // Вісник Запорізького національного університету. – Серія : Економічні науки. – 2008. – № 1. – С. 45–51.
15. *Бень Т., Лоскутова Я.* Методологічні підходи до формування власних інвестиційних ресурсів підприємства // Економіка України. – 2003. – № 10. – С. 11–16.
16. *Гавриловський О.С., Лук'яненко Л.І.* Основні шляхи розвитку та вдосконалення амортизаційної політики в Україні : зб. наук. праць // Економічний аналіз. – 2015. – Т. 22. – № 1. – С. 164–168.
17. *Бутинець Ф.Ф.* Історія бухгалтерського обліку : у 2 ч. – Ч. 1. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 512 с.

References

1. McMillan Ch. *Yaponskaya Promyshlennaya Sistema* [The Japanese Industrial System]. Moscow, Progress, 1988 [in Russian].
2. Pedchenko N.S., Luhivs'ka L.A. *Amortyzatsiina polityka pidpryemstva v konteksti reformuvannya podatkovoi systemy* [Depreciation policy of enterprise in the context of reform tax system]. *Naukovyi visnyk Poltav's'koho universytetu ekonomiky i torhivli – Scientific herald of Poltava University of Economics and Trade*, 2014, No. 6, pp. 74–84 [in Ukrainian].
3. Radyeva O. *Otsinka formuvannya amortyzatsiinoi polityky pidpryemstv mashynobuduvannya z urakhuvannyam stratehii ikh rozvytku* [Evaluation form of an amortization policy of the enterprises of mechanical engineering in view of their development strategy]. *Visnyk Pryazov's'koho derzhavnoho tekhnichnoho universytetu*.

Ser. Ekonomichni nauky – Reporter of the Priazovskyi State Technical University. Ser. Economic sciences, 2016, Vol. 1, Iss. 31, pp. 340–345 [in Ukrainian].

4. Vyshnevs'kyi V., Viets'ka O. *Shlyakhy vdoskonalennya systemy podatkovoi amortyzatsii* [Ways to improve the system of tax amortization]. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 2011, No. 2, pp. 49–59 [in Ukrainian].

5. Kafka S.M. *Zmist i pryznachennya amortyzatsii osnovnykh zasobiv* [The content and purpose of non-current assets depreciation]. *Ekonomichniy analiz. Zb. nauk. Prats' – Economic analysis. Collection of scientific works*, 2017, Vol. 27, No. 1, pp. 270–279 [in Ukrainian].

6. Mohylova M.M. *Optyimizatsiya metodiv ta norm amortyzatsii osnovnykh zasobiv sil's'koho hospodarstva* [Optimization of methods and standards of depreciation of fixed assets in agriculture]. *Ekonomichniy analiz. Zb. nauk. Prats' – Economic analysis. Collection of scientific works*, 2015, Vol. 19, No. 3, pp. 55–62 [in Ukrainian].

7. Orlov P., Orlov S. *Derzhavna amortyzatsiina polityka ta ii vidbyttya u standartakh bukhgalters'koho obliku* [The state depreciation policy and its reflection in accounting standards]. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 2001, No. 3, pp. 30–34 [in Ukrainian].

8. Ostrovetsky V.I. *Amortyzatsiina polityka Ukrainy v systemi instrumentiv podatkovoho stymulyuvannya investytsiino-innovatsiinoi aktyvnosti* [Depreciation policy in Ukraine in the system of tax incentives for investment and innovation activity]. *Ekonomichniy visnyk Donbasu – Economic Herald of the Donbas*, 2017, No. 2, pp. 121–131 [in Ukrainian].

9. Radeva O.G. *Amortyzatsiina polityka v konteksti mekhanizmu efektyvnoho upravlinnya pidpryemstvom: sutnist', kharakterystyka ta problemy* [Depreciation policy in the context of the mechanism of effective enterprise management: the essence, characteristics and problems]. *Molodyi vchenyi – Young Scientist*, 2014, No. 12, pp. 70–73 [in Ukrainian].

10. Trachova D.M. *Amortyzatsiina polityka inshykh derzhav: dosvid ta perspektyvy zastosuvannya* [Depreciation policy of other countries: experience and prospects of application]. *Naukovyi visnyk Khersons'koho derzhavnoho universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky – Scientific Journal of Kherson State University. Ser.: Economic Sciences*, 2016, Iss. 18, Part 2, pp. 182–185 [in Ukrainian].

11. Trachova D.M. *Doslidzhennya roli pryskorenoi amortyzatsii v stymulyuvanni innovatsiinoho rozvytku pidpryemstva* [Research of accelerated depreciation role in the stimulation of innovative development of the enterprise]. *Tekhnologicheskii audit i rezervy proizvodstva – Technology audit and production reserves*, 2016, Vol. 6, No. 4, pp. 42–46 [in Ukrainian].

12. Shvets N.V. *Amortyzatsiina polityka pidpryemstva: problemni pytannya* [The depreciation policy of a company: critical questions]. *Visnyk Skhidnoukrains'koho natsional'noho universytetu imeni Volodymyra Dalya – Visnik of the Volodymyr Dahl East Ukrainian National University*, 2016, No. 6, pp. 199–202 [in Ukrainian].

13. Pomyliuko E. *Amortyzatsiina polityka v Ukraini: problemy i perspektyvy vdoskonalennya* [Depreciation policy in Ukraine: problems and prospects for improvement]. *Ekonomichniy analiz. Zb. nauk. Prats' – Economic analysis. Collection of scientific works*, 2011, Iss. 8, Part 1, pp. 157–160 [in Ukrainian].

14. Dugienko N.O. *Amortyzatsiina polityka yak napryamok derzhavnoho rehulyuvannya investytsiinoi diyal'nosti* [Depreciation policy as a direction of the state

regulation of investment activity]. *Visnyk Zaporiz'koho natsional'noho universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky – Visnyk of Zaporizhzhya National University. Ser.: Economical Sciences*, 2008, No. 1, pp. 45–51 [in Ukrainian].

15. Ben' T., Loskutova Ya. *Metodolohichni pidkhody do formuvannya vlasnykh investytsiinykh resursiv pidpryemstva* [The methodological approaches to the formation of own investment resources of enterprise]. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 2003, No. 10, pp. 11–16 [in Ukrainian].

16. Havrylovs'kyi O.S., Luk'yanenko L.I. *Osnovni shlyakhy rozvytku ta vdoskonalennya amortyzatsiinoi polityky v Ukraini* [The main ways of development and improvement of depreciation policy in Ukraine]. *Ekonomichniy analiz. Zb. nauk. Prats' – Economic analysis. Collection of scientific works*, 2015, Vol. 22, No. 1, pp. 164–168 [in Ukrainian].

17. Butynets' F.F. *Istoriya Bukhgalters'koho Obliku, u 2 ch. Ch. 1* [History of Accounting, in 2 parts. Part 1]. Zhytomyr, PE “Ruta”, 2001 [in Ukrainian].

*Стаття надійшла до редакції 6 червня 2018 р.
The article was received by the Editorial staff on June 6, 2018.*
