

УДК 330.522.2:330.142.211.4

О. С. Климова,
аспірант, Дніпропетровський державний аграрний університет

АМОРТИЗАЦІЙНИЙ ФОНД ЯК ДЖЕРЕЛО САМОФІНАНСУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті автором розглядається створення амортизаційного фонду сільськогосподарських підприємств за допомогою методів нарахування амортизації, визначаються їх переваги та недоліки. Порівняння нормативно-правової бази щодо нарахування амортизації.

In article the author examined the creation of the depreciation fund of the agricultural enterprises by means of the methods of accrued amortization, definition of bad and good sides. Comparison of the law base accrued amortization has been done.

Ключові слова: фонд, амортизація, самофінансування, норма.

ВСТУП

Більшість сільськогосподарських підприємств України були створені на базі колгоспів та радгоспів, тому й частина основних виробничих фондів перейшла до них у спадок та у останні роки не оновлювалась, завдяки чому можна зробити висновок, що більшість основних виробничих фондів застаріла, саме тому для нормального функціонування сільськогосподарських підприємств необхідно, щоб відбувалося їх постійне відтворення.

Проблемами відтворення основних виробничих фондів займалися такі вчені-економісти, як В.Г. Андрійчук, С.Ф. Покропивний, П.А. Лайко, М.М. Кулаєць, З.О. Манів, А.І. Шваб, В.Я. Плаксієнко, В.П. Грузинов та інші [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7; 8; 12; 13; 21; 22]. Відтворення основних виробничих фондів може відбуватися різними шляхами, серед яких можна виділити такі: самофінансування за рахунок формування амортизаційного фонду або за рахунок прибутку, залучення активів за допомогою кредиту або лізингу.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою даної статті є дослідження напрямів відтворення основних виробничих фондів самофінансуванням сільськогосподарських підприємств за рахунок створення амортизаційно-

го фонду. У статті вивчається нормативно-правова база щодо амортизаційної політики держави, проводиться аналіз методів нарахування амортизації, визначаються їх переваги та недоліки.

РЕЗУЛЬТАТИ

Відтворення виробничих фондів сільськогосподарських підприємств за рахунок формування власного амортизаційного фонду для їх розширеного відтворення повинно відбуватися тільки з урахуванням нормативно-правової бази України, а саме: за Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [10; 17].

Амортизація основних виробничих фондів повинна нараховуватись на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", впровадження якого у 2000 році було викликано необхідністю наближення українського бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. Введення Положення зменшило розрив між технічним строком експлуатації основних виробничих фондів та економічним (нормативним) строком амортизації. Однак це не вирішувало проблеми щодо формування амортизаційного фонду основних виробничих фондів, адже згідно до Закону "Про опо-

Таблиця 1. Норми амортизації з 2004 року

Група основних фондів	Об'єкти, придбані після 01.01.2004 року	Об'єкти, що були в експлуатації
	Норми амортизації, %	
1	2	1,25
2	10	6,25
3	6	3,75
4	15	15

даткування прибутку підприємств" розмір амортизаційних відрахувань повинен постійно зменшуватися на суму попередньої амортизації [10]. А це, у свою чергу, суперечить не тільки економічній теорії, а й логіці.

В.Г. Андрійчук зазначає, що економічна амортизація нараховується з метою визначення сум амортизаційних відрахувань, що включаються у собівартість продукції як елемент операційних витрат, а отже, вона дає змогу відобразити реальне знецінення основного капіталу в процесі виробництва та розрахувати реальний прибуток підприємства. Метою нарахування податкової амортизації є створення додаткового фінансового джерела для відшкодування основних засобів за рахунок зменшення оподаткованого прибутку. При цьому мається на увазі, що застосування фіскальної (або податкової) амортизації забезпечує в перші роки експлуатації основних засобів нарахування більших сум амортизації порівняно з економічною амортизацією, завдяки чому зменшується сума прибутку для оподаткування, а отже, зменшується і податок на прибуток. Підприємства, таким чином, мають змогу швидше нагромадити фінансові ресурси і направити їх на відтворення основних засобів [2, с. 252]. Але на практиці маємо ситуацію, коли сільськогосподарському підприємству не вистачає коштів на відтворення основних виробничих фондів на початку їх використання, а при подальшому постійному використанні вони зношуються все більше та більше, а сума амортизаційних відрахувань з кожним періодом стає все менше та менше.

Це свідчить про те, що забезпечення нормального відтворення основних фондів потребує правильного нарахування амортизації по встановленим нормам. Річна сума амортизаційних відрахувань на реновацію основних засобів розраховується шляхом множення їх середньорічної вартості на відповідні норми амортизації і коефіцієнти до них, які враховують конкретні умови експлуатації окремих видів засобів праці [9, с. 126].

П.А. Лайко, М.М. Кулаєць вважають, що одним з основних показників формування

ефективної амортизаційної політики сільськогосподарського підприємства є термін окупності основних виробничих фондів, які мають бути постійним об'єктом моніторингу. Серед чинників, що впливають на його окупність, доцільно, насамперед, виділити ціну та обсяг продажу продукції (робіт, послуг). Для вибору оптимального варіанта нарахування амортизації доцільно за результатами кожного звітного місяця здійснювати розрахунок впливу зміни методу амортизації на ціну продукції та обсяг її реалізації, виходячи з кон'юнктури ринку [12, с. 211].

Обраний метод нарахування амортизації повинен бути економічно обгрунтований та спрямований на своєчасне відшкодування основних фондів.

Такі вчені-економісти, як М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксінко, П.А. Лайко, М.М. Кулаєць та багато інших займались вивченням основних методів нарахування амортизації та виділили серед них такі:

- метод прямолінійного списання;
- метод зменшення залишкової вартості;
- метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний метод (метод списання вартості за сумою чисел)
- виробничий метод [2; 4; 5; 9; 17].

У зв'язку з тим, що при виробництві сільськогосподарської продукції практично неможливо визначити її кількість, яка буде отримана у майбутньому, що пов'язано з об'єктивними факторами (погода, живі істоти тощо), отже, використання даного методу в сільськогосподарському виробництві недоцільно.

Всі вищезазначені методи нарахування амортизації зазначені в П(С)БО 7 "Основні засоби", але п. 26 даного документа говорить, що "підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством" [17].

При нарахуванні податкової амортизації керуються Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств". За цим законом норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал):

- група 1 — 2 відсотки;
- група 2 — 10 відсотків;
- група 3 — 6 відсотків;
- група 4 — 15 відсотків.

У 2004 році згідно з Законом України "Про

державний бюджет України на 2004 рік" підприємства застосовують сім норм амортизації залежно від часу здійснення витрат на придбання основних фондів (табл. 1).

Згідно Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" основні виробничі фонди поділяються на групи в залежності від темпів їх фізичного та морального зносу, а згідно з економічною теорією основні виробничі фонди поділяються за виробничо-технічним призначенням або за натурально-речовою ознакою. І як наслідок, необхідність групування основних виробничих фондів згідно закону призводить до суттєвого спрощення нарахування амортизації, що позитивно з одного боку, та до неповного врахування всього різноманіття засобів праці, умов їх використання, від яких більшою мірою і залежать темпи фізичного зносу, що негативно — з іншого боку. Пом'якшуючою обставиною у цьому випадку слугує лише підпункт 8.6.1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", де наголошено, що "платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених цим підпунктом". [10]. Необхідно враховувати те, що зміна законодавчо встановлених норм амортизаційних відрахувань може бути застосована лише для всієї групи в цілому, а не для якогось окремого об'єкта обліку.

Для того щоб дослідити всі переваги та недоліки кожного методу амортизаційних відрахувань на сільськогосподарських підприємствах на практиці, складемо узагальнюючу таблицю (табл. 2).

Прямолінійний метод амортизації відноситься до методу неприскореної амортизації, який полягає в поступовому зношенні первісної вартості засобів праці рівними частинами протягом всього строку експлуатації (табл. 2). При застосуванні даного методу необхідно, щоб аморти-

Таблиця 2. Розрахунок амортизаційних відрахувань групи 2 основних виробничих фондів з первісною вартістю 50 000 грн., ліквідаційною вартістю 2 500 грн. та терміном корисного використання 20 років*

Роки	Методи амортизаційних відрахувань (залишкова вартість, грн.)				
	прямо-лінійний	податковий	зменшення залишкової вартості	прискореного зменшення залишкової вартості	кумулятивний
0	50000	50000	50000	50000	50000
1	50000	50000	43045	45000	45476
2	47500	30000	37057	40500	41179
3	45000	18000	31902	36450	37107
4	42500	10800	27464	32805	33262
5	40000	6480	23644	29525	29643
6	37500	3888	20355	26572	26250
7	35000	2333	17523	23915	23083
8	32500	1400	15085	21523	20143
9	30000	840	12987	19371	17429
10	27500	504	11180	17434	14940
11	25000	302	9625	15691	12679
12	22500	181	8286	14121	10643
13	20000	109	7133	12709	8833
14	17500	65	6141	11438	7250
15	15000	39	5287	10295	5893
16	12500	24	4551	9265	4762
17	10000	14	3918	8339	3857
18	7500	8	3373	7505	3179
19	5000	5	2904	6754	2726
20	2500	3	2500	2500	2500

* складено та розраховано автором

заційні відрахування відповідали дійсним темпам втрати засобами праці своїх споживчих властивостей. А для цього необхідно визначити економічно раціональний термін служби засобів праці. Визначення строків функціонування конкретних засобів праці при нарахуванні амортизації для сільськогосподарських підприємств є досить складним, що пояснюється тим, що необхідно враховувати багато факторів.

З.О. Манів зазначає, що дуже важливо правильно визначити економічну доцільність терміну служби з урахуванням таких факторів:

- довговічності основних фондів;
- морального зносу;
- перспективного плану технічного переозброєння;
- балансу устаткування;
- можливості капітального ремонту і модернізації [13, с. 140].

У процесі дослідження нами були виявлені додаткові фактори, які впливають на термін корисного використання засобів праці:

- умови експлуатації основних виробничих фондів;
- строки настання техніко-економічного старіння;

- можливі темпи відновлення;
- економічність капітального ремонту тощо.

Враховуючи все вищезазначене, можна виділити такі недоліки даного методу:

- фіксована величина амортизаційного періоду, який підприємство обирає самостійно і свідомо, не може бути змінено протягом строку функціонування засобу праці;

- недоврахування морального зношення, у зв'язку з чим існує ризик недоамортизації основних виробничих фондів;

- не беруться до уваги умови внутрішнього використання основного засобу;

- при нарахуванні амортизації не враховуються високі темпи інфляції, що призводить до створення недостатнього фонду для відтворення основних виробничих фондів;

- відсутність стимулу для підвищення ефективності використання основних виробничих фондів тощо.

Перевагою прямолінійного методу нарахування можна зазначити легкість нарахування.

Податковий, кумулятивний метод амортизації, методи зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості є методами прискореної амортизації основних засобів, вони найбільш привабливі для підприємств, оскільки протягом перших років експлуатації об'єктів (коли вони практично нові) накопичується максимальна сума грошових коштів на придбання нових об'єктів за допомогою амортизації, що відноситься на собівартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг. При цьому в останні роки експлуатації тих же об'єктів, коли збільшуються витрати на їхнє утримання і ремонт, сума амортизації, яка нараховується, незначна, що балансує витрати виробництва протягом терміну використання таких засобів [21, с. 126].

При податковому методі балансова вартість основних виробничих фондів майже повністю амортизується протягом 8—9 років, у той час коли за бухгалтерськими методами нарахування амортизації, списання вартості основних виробничих фондів здійснюється поступово, рівними частинами по відношенню до залишкової вартості (табл. 2).

При нарахуванні амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості необхідно враховувати той факт, що у останній рік амортизується вся залишкова вартість засобу праці.

Недоліками прискореної амортизації можна вважати складність нарахування.

Перевагами прискорених методів нараху-

вання амортизації є:

- нарахування значних сум амортизаційних внесків на початку строку експлуатації засобів праці, що дає змогу враховувати споживчі властивості основних засобів як на початку, так і в кінці їх використання;

- можливість індексації основних виробничих фондів протягом всього строку корисного використання, за допомогою чого враховуються високі темпи інфляції;

- врахування морального зносу, що дає можливість уникнути коливань сум амортизації від оптимального її значення

- зниження податкового гніту для підприємства;

- наявність стимулу для підвищення ефективності використання основних виробничих фондів (наприклад, збільшення експорту продукції при заміні фізичної та морально застарілої техніки).

В.П. Грузинов наголошує, що прискорена амортизація застосовується за необхідності підвищення конкурентоспроможності підприємства, переходу на новий вид продукції тощо, для того, щоб створити умови для швидшого впровадження в практику прогресивного, високопродуктивного обладнання. Іншими словами, утворюється можливість заміни діючого обладнання на нове раніше нормативного строку служби [7, с. 160].

ВИСНОВКИ

Визначивши всі недоліки та переваги кожного методу, необхідно зазначити, що метод нарахування амортизації об'єктів основних засобів обирається самостійно підприємством з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Дана ситуація сприяє тому, що при встановленні норм амортизаційних відрахувань підприємству необхідно враховувати забезпечення повного відновлення вартості основних виробничих фондів, їх фізичний та моральний знос та строки функціонування засобів праці.

Зазначене рішення приймається платником податку до початку звітного податкового року та не може бути змінено протягом такого року [4, с. 426].

Податковий метод нарахування амортизації є обов'язковим, тому виникла необхідність ведення окремо бухгалтерського та податкового методів нарахування амортизаційних відрахувань, адже розбіжності у правилах ведення, встановлені П(С)БО 7 та Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" дуже суттєві. У зв'язку з тим що мож-

на використовувати лише податковий метод, більшість сільськогосподарських підприємств обирає при нарахуванні амортизації саме його.

За допомогою нормативно-правої бази, а саме Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", держава визначає універсальний та відносно спрощений механізм відшкодування вартості основних виробничих фондів, що має позитивний вплив на відновлення засобів праці сільськогосподарських підприємств. За допомогою цього закону держава має можливість впливати на амортизаційну політику підприємств, що у кінцевому результаті стає визначним для вибору напрямів та темпів науково-технічного прогресу, конкурентоздатності галузей народної економіки та сільського господарства. Тому за допомогою амортизаційної політики держава повинна забезпечити умови, необхідні для нормального функціонування сільськогосподарських підприємств, та створити механізм формування амортизаційного фонду в такому розмірі, щоб підприємства мали змогу відновлювати основні виробничі фонди.

Амортизаційна політика щодо основних фондів підприємств є важливою складовою фінансової політики держави.

Принципи амортизаційної політики України визначені в Концепції амортизаційної політики, прийнятої Указом Президента України від 7 березня 2001 року, але викладені у цьому документі концепції мають скоріше декларативний характер і це, на жаль, вносить ще більше невизначеності у порядок нарахування амортизації основних виробничих фондів сільськогосподарських підприємств [11].

Річ у тому, що амортизаційні відрахування входять до собівартості продукції, знижуючи прибуток, тобто оподатковувану частину виручки підприємства. Таким чином, підприємства, які успішно господарюють, зацікавлені в збільшенні норм амортизації. У цьому випадку знижується оподаткування тієї частини фінансових надходжень підприємства, що йде на технічне переозброєння підприємства. До того ж скорочується термін амортизації, тобто період, протягом якого підприємство може оновити свої засоби виробництва. Отже, норма амортизації є своєрідним компромісом між державою і підприємством з приводу податкових виплат.

При розгляді окремих аспектів амортизаційної політики України можна виділити недосконалість економічного механізму нарахування амортизації, а це, у свою чергу, унеможливає нормальний процес відтворення основних

виробничих фондів сільськогосподарських підприємств. Завдяки Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" амортизаційні відрахування на сільськогосподарських підприємствах використовуються не для простого відтворення основних виробничих фондів, а слугують формою податкового регулювання амортизаційної політики, що і пояснюється необхідністю використовувати податковий метод нарахування амортизації. Хоча при порівнянні бухгалтерського та податкового методу видно, що бухгалтерські методи більш лояльні, ніж податковий.

Встановлюючи норми амортизації, держава змушена знаходити доцільний оптимум з урахування двох протилежних тенденцій:

— зниження норм підвищує можливості податкових надходжень у даний момент часу і зменшує їх у майбутньому: адже це погіршує умови для відновлення технічного потенціалу (засобів виробництва) підприємств, що неминуче призведе в майбутньому до зниження доходів підприємств і відповідно податкових надходжень;

— збільшення норм амортизації погіршує можливість збирання податків у даний момент і створює передумови для їх збільшення у майбутньому: підприємствам створюються умови для прискореного відновлення основних фондів і посилення їх технічного потенціалу, модернізації засобів виробництва [8, с. 74].

Фактичні норми амортизаційних відрахувань, встановлені Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", не обґрунтовані, як і не обґрунтована доцільність використання податкового методу, що є не коректним оскільки іноді не відповідає реальному стану справ та фактичному зносу засобів праці на підприємстві. Так, наприклад, амортизаційні відрахування машинно-тракторного парку, який більшою частиною залишився ще з періоду кооперативів та колгоспів, необхідно брати у розмірі 6,25 % від загальної вартості об'єкта, тому що машинно-тракторний парк відноситься до 2 групи. Це, в свою чергу, призводить до збільшення строку використання засобів праці, унеможливує зміну або оновлення основних виробничих фондів за рахунок амортизаційного фонду, що, у цілому, впливає на стан розвитку підприємств галузі сільського господарства.

У зв'язку з тим, що податковий метод нарахування амортизації обов'язковий, то більшість підприємств використовує тільки його й саме його.

Використання лише податкового методу нарахування амортизації можна пояснити та-

кими причинами як:

1) небажання підприємств вести бухгалтерський та податковий облік основних виробничих фондів;

2) складна організація роботи щодо визначення строків корисного використання засобів праці;

3) групування об'єктів основних виробничих фондів за різними групами;

4) неможливість визначити та розрахувати реальну ліквідаційну вартість кожного об'єкта основних виробничих фондів;

5) обов'язковість використання саме податкового методу нарахування амортизаційних відрахувань у порівнянні з бухгалтерським методом, бо з перерахованих вище документів Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" є визначальним.

Література:

1. Аграрна економіка: підручник / Семенда Д.К., Здоровцов О.І., Котик П.С., Школьнік О.О., Бурляй О.А., Коротєєв М.А., Бурик Л.Ф., Бурляй А.І., Кисіль А.І., Гайдай К.Г.: за ред. Семенди Д.К. та Здоровцова О.І. — Умань, 2005. — с. 101—119.

2. Андрійчук В.Г. Економіка аграгних підприємств: підручник. — 2-ге вид., доп. і переробл. / Андрійчук В.Г. — К.: КНЕУ, 2004. — С. 242—280.

3. Баншянин Г.І., Медведчук С.В., Шевчук Є.С. та інші. Політична економія: навчальний посібник / За ред. д.е.н., проф. Башнянина Г.І. та к.е.н., доц. Шевчук Є.С. — Львів: "Новий світ — 2000"; К.: Каравела, 2004. — С. 83.

4. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. — 3-тє вид., перероб. і допов. / Огічук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Панченко А.Г. та ін.; за ред. проф. Огічука М.Ф. — К.: Алеута, 2006. — С. 387—457.

5. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України: підручник для сільськогосподарських вузів / Плаксієнко В.Я., Письмаченко Л.М., Рябий Є.І.; під редакцією Плаксієнко В.Я. — Дніпропетровськ, 2005. — С. 162—205.

6. Гетьман О.О., Шаповал В.М. Економіка підприємства: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — С. 226—251.

7. Грузинов В.П. и др. Экономика предприятия: учебник для вузов / Под ред. проф. Грузинова В.П. — М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1999. — С. 150—166.

8. Економіка підприємства: підручник / За заг. ред. д.е.н., проф. Мельника Л.Г. — Суми: ВТД "Університетська книга", 2004. — С. 59—96.

9. Економіка підприємства: підручник / За заг. ред. д-ра економ. наук, проф. Покропивного С.Ф. — К.: КНЕУ, 2003. — С. 116—140.

10. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями: www.rada.gov.ua

11. Концепції амортизаційної політики, прийнятої Указом Президента України від 7 березня 2001 року № 169/2001: <http://zakon1.rada.gov.ua>

12. Лайко П.А., Кулаєць М.М. Амортизаційна політика агропромислового підприємства // Наук. вісн. НАУ. — К, 2003. — Вип. 66. — С. 209—214.

13. Манів З.О., Луцький І.М. Економіка підприємства: навчальний посібник. — К.: Знання, 2004. — С. 132—152.

14. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства: підручник. — К.: Вища школа, 1994. — С. 78—91.

15. Організація виробництва в аграрних формуваннях: навчальний посібник / За ред. Березівського П.С. — К.: Центр навчальної літератури, 2005. — С. 159—175.

16. Основні виробничі фонди сільського господарства: ефективність, оновлення, оцінка / Підлісецький Г.М., Герасим П.М., Герун М.І. та інші; за ред. Підлісецького Г.М. — К.: Урожай, 1995. — С. 192.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 р. № 288/4509, зі змінами та доповненнями: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

18. Статистичний щорічник України за 2007 рік. Державний комітет статистики України / За ред. О.Г. Осауленка. — К., 2008. — 571 с.

19. Фінанси підприємств: підручник / Кер. авт. кол. і наук. ред. проф. А.М. Поддєрьогін. — 2-ге вид., перероб. та доп. — К.: КНЕУ, 1999. — 384 с.

20. Хунгуреева И.П., Шалікова Н.Э., Унгареева И.Ю. Экономика предприятия: учебное пособие. — Улан-Удэ, Изд-во ВСГТУ, 2004. — С. 29—84.

21. Шваб Л.І. Економіка підприємства: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. — К.: Каравела, 2004. — С. 112—147.

22. Экономика предприятия: учебник для вузов / Под ред. Проф. Горфинкеля В.Я., проф. Швандара — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. — С. 226.

Стаття надійшла до редакції 19.04.2010 р.