

податковий кредит на суму ПДВ, що приходить на недоамортизовану вартість таких основних фондів. Цей порядок зводить практично до нуля податкову пільгу для інвесторів, що є, безумовно, недоцільним, з точки зору залучення інвестицій від українських підприємств.

5. Зберегти в Податковому кодексі діючі альтернативні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва з одночасним коригуванням механізму їх застосування.

Проект відповідної глави Податкового кодексу вихолощує сутність альтернативних систем оподаткування, тому збереження всіх цих систем (фіксованого сільськогосподарського податку, спрощеної системи оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва, спеціального торгового патенту та фіксованого прибуткового податку) являється необхідним для стимулювання розвитку відповідних суб'єктів господарювання та створення в Україні середнього класу. Разом з тим слід внести зміни в порядок справляння цих податків, передбачивши:

необхідність врегулювання операцій перехідних періодів, які починаються за звичайною системою оподаткування та завершуються при альтернативній;

введення спеціальної відповідальності платників за порушення вимог до застосування альтернативних систем оподаткування з метою недопущення зловживань і ухилення від оподаткування;

уніфікацію показників, що застосовуються для визначення обмежень застосування тієї чи іншої системи оподаткування (так, зараз для визначення обмежень щодо обсягів діяльності використовується валовий дохід, виручка від реалізації та обсяг реалізованої продукції, причому методи визначення цих показників суттєво різняться);

обґрунтування кількісного рівня обмежень щодо обсягів діяльності платників альтернативних податків.

Вирішення цих проблем сприятиме підвищенню ефективності реалізації стимулюючої функції оподаткування.

Література: 1. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. №2181-III //Урядовий кур'єр. — 2001. — 21 лютого. 2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" (в редакції Закону України від 22 травня 1997 р. №283/97-ВР зі змінами і доповненнями) /В кн. Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань. — К.: Парламентське видавництво. — 1998. — С. 50 – 111. 3. Закон України "Про податок на додану вартість" (зі змінами і доповненнями) від 3 квітня 1997 р. №168/97 /В кн. Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань. — К.: Парламентське видавництво. — 1998. — С. 112 – 134. 5. Буряковский В.В., Кармазин В.Я., Каламбет С.В., Водолазская О.А. Налоги: Учебное пособие. — Днепропетровск: Пороги, 1998. — 644 с. 6. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций. — М.: ИНФРА-М, 2001. — 304 с.

СТИМУЛИРОВАНИЕ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ

УДК 658.14/17

**Орлов П.А.,
Орлов С.П.**

Многочисленными исследованиями установлена прямая зависимость между темпами роста ВВП и инвестициями. Поэтому в промышленно развитых странах уделяется повышенное внимание инвестиционной деятельности как на уровне правительства, так и на уровне отдельных предприятий. Органы государственного управления в числе важнейших инструментов активизации инвестиционной деятельности широко используют реформирование системы амортизации. Так, во время серьезного экономического кризиса, переживаемого США в 1970 – 1975 гг., большую стабилизирующую роль сыграла новая система амортизации, основанная на расширении масштабов ускоренной амортизации.

Ускоренная амортизация обеспечивает быстрый возврат реальных инвестиций, повышает инвестиционные возможности, делает инвестиционные проекты более эффективными и менее рискованными для инвесторов, приводит к снижению налога на прибыль в первые годы после ввода средств труда в эксплуатацию. Примечательно, что льготы от ускоренной амортизации предприятие получает только после осуществления реальных инвестиций.

В период с 1991 по 1997 г. в Украине были допущены серьезные упущения в государственной амортизационной политике, выразившиеся в несвоевременной и неполной индексации стоимости основных производственных фондов в условиях высоких темпов инфляции. Более всего от этого пострадали производственные предприятия фондоемких отраслей народного хозяйства. Это явилось одной из причин резкого падения объема инвестиций, продолжавшегося до 1999 г. Пристальное внимание к совершенствованию государственной амортизационной политики стало уделяться с 1997 г. Так, с 1 июля 1997 г. в соответствии с законом Украины "О внесении изменений в Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" [1] был осуществлен резкий, но недостаточно обоснованный переход к общеобязательному использованию ускоренных методов начисления амортизации, хотя они выгодны только для рентабельных предприятий. При этом не были даны определения категорий "система ускоренной амортизации", "система неускоренной амортизации". Кроме того, не было учтено то обстоятельство, что в условиях использования для фискальных целей ускоренной амортизации необходимо параллельное использование неускоренной амортизации для определения действительных издержек предприятий, связанных с износом основных производственных фондов. Иными словами, не был введен отдельный учет фискальной (налоговой) и экономической (действительной) амортизации. Отсутствие отдельного учета

не позволяет оценить преимущества ускоренной амортизации для рентабельных предприятий. Не был также введен механизм объективной и своевременной переоценки основных фондов. Анализируемая система амортизации подвергалась критике как со стороны ученых, так и со стороны работников предприятий [4].

Фискальную амортизацию можно производить в соответствии с ускоренными и неускоренными системами. Для отнесения системы амортизации к ускоренной или неускоренной необходимо комплексно рассмотреть метод начисления, порядок переоценки амортизируемых средств труда, соотношения амортизационного периода и экономически рационального срока службы.

Под системой ускоренной амортизации следует понимать такие методы ее начисления и порядок переоценки средств труда, при которых в течение первых лет или всего амортизационного периода, не превышающего экономически рациональный срок службы, обеспечивается опережающий рост накопленной суммы амортизационных отчислений по сравнению с действительными темпами утраты средствами труда потребительских свойств и стоимости.

Неускоренной системой амортизации следует считать такую систему ее начисления, которая в течение всего экономически рационального срока службы средства труда обеспечит совпадение накопленной суммы амортизационных отчислений с действительными темпами утраты средствами труда потребительских свойств и стоимости. Отсюда можно сделать вывод, что продолжительность амортизационного периода при использовании неускоренной амортизации должна быть равна экономически рациональному сроку службы средства труда. Величины же амортизационных отчислений за единицу времени (месяц, год) для средств труда чаще всего должны быть различными в течение амортизационного периода,

чтобы соответствовать действительным темпам утраты средствами труда потребительских свойств и стоимости. Однако из-за большой сложности решения подобной задачи неускоренной системой амортизации в первом приближении можно считать систему амортизации, основанную на прямолинейном методе начисления при совпадении амортизационного периода с экономически рациональным сроком службы.

Изложенное позволяет сделать вывод, что для отнесения амортизации к ускоренной или неускоренной недостаточно знать только метод ее начисления, а следует проанализировать весь комплекс сопутствующих условий: продолжительность амортизационного периода, экономически рациональный срок службы средства труда, порядок переоценки стоимости в условиях инфляции.

Ввод в действие в 2000 г. стандарта (положения) бухгалтерского учета 7 "Основные средства", который может и должен служить методической основой для начисления экономической амортизации, был произведен без разъяснения необходимости ведения раздельного налогового и бухгалтерского учета, а также пояснения сущности и целей фискальной и экономической амортизации. Нет этого и в других нормативных актах. Предприятиям предоставлено право выбирать любой метод начисления амортизации из пяти предлагаемых в стандарте. Среди них — прямолинейный метод уменьшения остаточной стоимости (уменьшающегося остатка), метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости (уменьшающегося остатка по двойной норме), кумулятивный (суммы чисел), производственный (амортизация начисляется пропорционально объему произведенной продукции или работы). Первый и последний из перечисленных методов при условии, что амортизационный период равен экономически рациональному сроку службы средств труда, можно отнести к неускоренным методам амортизации, а остальные —

к ускоренным. В случае же установления предприятием заниженных сроков полезного использования средств труда все рассматриваемые методы амортизации становятся ускоренными. Система амортизации, основанная на любом из методов, содержащихся в стандарте, при определенных условиях может оказаться ускоренной, неускоренной или замедленной.

Поскольку стандартом предусмотрено 9 групп основных средств и предприятиям предоставлена полная свобода в выборе срока полезного использования (эксплуатации) средств труда, а следовательно, и норм амортизации, то их количество может быть большим. Кроме того, указано, что "предприятие может применять нормы и методы начисления амортизации основных средств, предусмотренные налоговым законодательством". Эта оговорка вызывает недоумение. Известно, что во всех промышленно развитых странах мира фискальная амортизация строго регламентируется и контролируется государством, а наш стандарт предлагает полную ее либерализацию.

На наш взгляд, в стандарте следовало дать определения как фискальной, так и экономической (действительной) амортизации, указать их области применения и цели. Область применения фискальной амортизации устанавливается действующим законом о налогообложении прибыли предприятий. Через фискальную амортизацию осуществляется государственное регулирование инвестиционной деятельности и уровня налогообложения прибыли предприятий. Она должна строго регламентироваться и начисляться в строгом соответствии с нормами и правилами, содержащимися в законе о налогообложении прибыли. Она должна определять максимально возможную сумму амортизационных отчислений предприятия за определенный период, от которой зависит сумма налога на прибыль.

Определением фискальной амортизации можно считать определение, которое содержится в Законе Украины "О налогообложении

прибыли предприятий" и в проекте Налогового кодекса Украины (далее — "Налоговый кодекс").

Фискальная амортизация может быть как ускоренной, так и неускоренной. Причем предприятия при наличии разрешения на ускоренную амортизацию должны иметь право выбора между ускоренной и неускоренной амортизацией.

Под экономической амортизацией основных производственных фондов (ОПФ) следует понимать постепенное перенесение их стоимости на себестоимость производимой с их помощью продукции в размерах, отражающих фактическое снижение их потребительских свойств и стоимости.

Целью экономической амортизации является определение фактических издержек предприятия, связанных с воспроизводством ОПФ, а следовательно, и фактической себестоимости продукции. В отличие от фискальной экономической амортизация может быть только неускоренной. В этой связи в стандарте бухгалтерского учета 7 следует четко указать цель экономической амортизации и подчеркнуть необходимость использования только неускоренных методов.

Конкретные меры по совершенствованию государственной амортизационной политики предусмотрены в Указе Президента Украины №169 "О концепции амортизационной политики" от 07.03.2001 г., в котором поставлена задача усовершенствования государственной амортизационной политики с целью повышения заинтересованности предприятий в инвестициях за счет амортизационных отчислений, а также выделения фискальной и экономической амортизации.

В условиях отсутствия научно обоснованной концепции государственной амортизационной политики процесс ее совершенствования протекает противоречиво, непоследовательно, без внесения кардинальных изменений.

В настоящее время происходит обсуждение проекта Налогового кодекса в Верховной Раде Украины [3]. Система фискальной амортизации,

содержащаяся в проекте Налогового кодекса в редакции, принятой во втором чтении, в значительной мере повторяет действующую систему амортизации, введенную в 1997 г., вместе с ее большими недостатками и даже вносит новые, хотя имеются и некоторые положительные изменения. К положительным изменениям можно отнести: исключение из перечня амортизируемых объектов запасных частей автомобилей; предложение повысить годовые нормы амортизации для всех трех групп ОПФ в 1,6 раза. Они составят 8,4 и 24%. И при этом нигде не отмечено, что для большинства объектов ОПФ используется ускоренная амортизация; предоставление предприятиям права выбирать более низкие нормы амортизации, чем это предусмотрено в Налоговом кодексе; но заявить об этом они должны только до начала нового отчетного года.

О необходимости устранения первых двух недостатков и ряда других авторы указывают в своих публикациях с апреля 1997 г. в журналах "Бизнес-информ", "Экономика Украины".

Остановимся на наиболее существенных недостатках этого документа. Большим упущением Налогового кодекса является то, что он не обеспечивает преимущества ускоренной амортизации для производственных предприятий, которые оказались в самом сложном положении. В нем предусмотрен одинаковый подход ко всем видам предприятий. Возрождение производственной сферы в Украине является приоритетной задачей, так как без этого невозможно существенно снизить безработицу и повысить реальные доходы населения. Необходимо изменить ненормальное положение, сложившееся начиная с 1992 г., когда производство товаров в нашей стране оказалось самым невыгодным видом деятельности.

Продолжительность амортизационного периода при использовании метода уменьшающегося остатка растягивается до бесконечности, так как в соответствии с пунктом 8 части 1 статьи 2078 проекта Налогового кодекса амортизации,

тизации производится до достижения балансовой стоимости этих групп нулевого значения. Для устранения этого недостатка следует для каждой группы основных фондов ввести предельные значения амортизационных периодов. Например, для первой группы — 20 – 25 лет, для второй — 5 – 10 лет, для третьей — 10 – 15 лет. В конце амортизационного периода следует переходить на равномерный метод.

Затраты на все виды ремонтов основных фондов, включая капитальный, должны в полном объеме относиться на валовые затраты, а не прибавлять часть этих затрат к балансовой стоимости соответствующей группы основных фондов для последующей амортизации, как это делается сейчас и предлагается в соответствии с пунктом 2 части 1 статьи 2078. В США, СССР и многих других странах амортизационные отчисления осуществлялись для накопления средств на будущие капитальные ремонты, а не для погашения уже произведенных затрат. Практическая реализация этого предложения не только увеличит инвестиционные возможности предприятий, но и будет способствовать возрождению пообъектного учета основных фондов 2-ой и 3-ей групп в значительной мере разрушенного за период с 1.07.1997 г.

Индексация стоимости основных фондов должна осуществляться в полном объеме и независимо от того, применяется ускоренная или неускоренная амортизация. Поэтому формула пункта 4 части 1 статьи 2078 проекта Налогового кодекса должна иметь вид:

$$K_t = I_{(a-1)} : 100,$$

где $I_{(a-1)}$ — индекс инфляции года, по результатам которого проводится индексация.

Подпункты б), в), г) пункта 4 части 1-ой статьи 2078 необходимо исключить.

В проекте же Налогового кодекса запрещается индексация стоимости в случае применения ускоренного метода амортизации. Кроме того, если налогоплательщик применил

коэффициент индексации, то он должен признать "капитальный доход" на сумму дооценки основных фондов и включить его в состав валовых доходов текущего года. Это означает, что сумма дооценки основных фондов подлежит налогообложению без должных оснований. Эти недостатки перешли из Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий".

Представляется целесообразным ввести группу 4 основных фондов, включив в нее вновь приобретаемые приборы, оборудование и сооружения, предназначенные для проведения научно-исследовательских работ и работ, связанных с охраной окружающей среды, предусмотрев годовую норму амортизации 50% и 100%. Аналогичные нормы амортизации целесообразно ввести для вновь приобретаемых машин, оборудования, приборов, ЭВМ производственными предприятиями всех отраслей народного хозяйства.

Нужно официально признать, что для большинства основных фондов 1, 2 и 3 групп применяются ускоренные системы начисления амортизации со всеми вытекающими последствиями.

Таковы основные предложения по усилению роли государственной амортизационной политики как важного инструмента активизации инвестиционной деятельности и через механизм ускоренной амортизации возрождения производственной сферы в Украине. Разработка эффективной системы амортизации повысит привлекательность и свободных экономических зон, и специальных режимов инвестиционной деятельности.

Литература: 1. Закон Украины "О внесении изменений в Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 22.05.97. //Урядовий кур'єр. — 1997. — 12 июня. 2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета №7 "Основные средства". //Все о бухгалтерском учете. — 2000. — №47. — С. 11 – 14. 3. Податковий кодекс України (проект), прийнятий Верховною Радою України в другому читанні //www.olinai.com. 4. Плех Д., Короткевич О. Основні протиріччя державної амортизаційної політики і пути її подолання. ЕКОНОМІКА І ФІНАНСИ. 2000 — №3. — С. 104.