

Mys'kiv G.V., Shevchenko N.V. The special features of non-state pension maintenance in Ukraine

This article is about the development of non-state pension maintenance in Ukraine. The author analyzed activity of pension non-state fund and determined necessity to introduction such kind of pension maintenance. Also author proposed different ways to improve them in Ukraine.

Keywords: pension maintenance, pension non-state fund, pension age.

УДК 330.142.211.4

**Доц. О.В. Мукан, канд. екон. наук;
студ. О.І. Дума – НУ "Львівська політехніка"**

**ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО РЕФОРМУВАННЯ
АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ**

Охарактеризовано законодавчі аспекти амортизаційної політики підприємства. Проаналізовано сутність категорії "амортизація" за чинним Податковим кодексом України. Розглянуто особливості визначення та нарахування амортизації відповідно до чинного Податкового кодексу України. Встановлено взаємозв'язки нормативно-правових актів та норм окремих законів в аспекті правового регулювання амортизації. Окреслено можливі наслідки впровадження новітніх норм Податкового кодексу України щодо амортизації. Визначено переваги та недоліки нововведень.

Ключові слова: амортизація, Податковий кодекс України, методи амортизації, норми амортизації.

Постановка проблеми. Економічні умови функціонування суб'єктів господарювання, державні нормативні та законодавчі акти формують засади амортизаційної політики кожного окремого підприємства. Складниками амортизаційної політики є: визначення, групування та оцінювання основних засобів, вартість яких амортизується; методи, норми і порядок нарахування амортизації; порядок акумулювання амортизаційних нарахувань та сфери їх використання. Дослідження та аналізування законодавчих змін щодо елементів амортизаційної політики підприємств є важливим і актуальним питанням. Зміни законодавчого податкового регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності спричинили потужний шквал критичних зауважень. Здебільшого незадоволення суб'єктів підприємництва стосуються податків і податкового навантаження для малого та середнього бізнесу, проте варто зазначити, що чимало змін відбулося і в правовому регулюванні амортизаційної політики підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Амортизація завжди була дискусійною категорією і її дослідження ніколи не втрачало актуальності. Проблематику сутності та реформування амортизаційної політики підприємств відображено в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, серед них: А. Армуцці, Л. Бабич, Н. Бабяк, В. Баранов, П. Безруких, В. Бойко, М. Борисенко, В. Будавей, Ф. Бутинець, М. Ван-Бред, В. Козак, О. Кузьмін, М. Крупка, Л. Лозовський, П. Павлов, Д. Палтерович, М. Пушкар, Ю. Стадницький, А. Чухно, С. Шульман, І. Яремко та інші [1-5]. Не зважаючи на значну кількість праць щодо амортизаційної політики підприємств, прийняття в 2010 р. Податкового кодексу України зумовило необхідність ґрунтовно опрацювати новаторства, що стосуються амортизації.

Мета роботи – дослідити та виокремити прогресивні напрямки та дискусійні аспекти правового регулювання амортизаційної політики підприємств чинним Податковим кодексом України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Верховна Рада України 2 грудня 2010 р. прийняла Податковий кодекс України (надалі – Кодекс) [6]. Положення Кодексу, які регламентують порядок визначення та нарахування амортизації ґрунтуються на нормах Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (надалі – Закон), який все ще є чинним до 01.01.2013 р. [7], та П (С) БО 7 "Основні засоби" у тій його частині, яка регламентує амортизацію основних засобів [8].

Варто зазначити, що правове регулювання амортизації в Кодексі є недостатньо систематизованим. Окрім основних статей 144-148 Розділу III "Податок на прибуток підприємств", потрібно застосовувати положення п. 6 та п. 14 підрозділу 4 "Особливості справляння податку на прибуток підприємств" Розділу XX "Перехідні положення" у комплексі з визначенням понять, які зазначені в Розділі I "Загальні положення".

Для того, щоб детально розглянути особливості визначення та нарахування амортизації, потрібно насамперед зазначити, що Кодекс дає відмінне від положення Закону трактування цього поняття. Відповідно до пп. 14.1.3 п. 14.1 ст. 14 Розділу I Кодексу, амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необігових та нематеріальних активів, що амортизується, протягом терміну їх корисного використання (експлуатації). Співзвучне визначення фігурує і в П (С) БО 7, тоді як в положеннях пп. 8.1.1 п. 8.1 ст. 8 Закону амортизація основних фондів і нематеріальних активів – це поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань. Визначення амортизації, що міститься у Кодексі, не є вичерпним, через це залишається незрозумілим який економічний зміст вкладено в поняття амортизації відповідно до Кодексу, з якою метою розподіляється вартість основних засобів і як це впливає на фінансові результати діяльності підприємства. Такі неточності створюють проблеми в розумінні змістового наповнення амортизації і не відображають її реальної сутності. Також варто наголосити на тому, що з визначення категорії амортизації зникло таке поняття як "зменшення скоригованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань".

Доцільно також описати відмінності щодо розуміння поняття "основні засоби", яке було введено в Кодекс замість категорії "основні фонди". Відповідно до пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Розділу I Кодексу, основними засобами визнають матеріальні активи, зокрема запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначає платник податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується внаслідок фізичного або морального зношення, та очікуваний термін корисного вико-

ристання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Водночас, на підставі п. 14 підрозділу 4 "Особливості справляння податку на прибуток підприємств" Розділу XX Кодексу в 2011 р. норматив для основних засобів, визначений у підпункті 14.1.138 пункту 14.1 ст. 14 цього Кодексу, встановлюється в сумі 1000 грн, як це передбачено у пп. 8.2.1. п. 8.2. ст. 8 Закону.

Що ж до позитивних сторін, то варто підкреслити, що в Кодексі введено поняття "первісна вартість об'єкта основних засобів". Відповідно до пункту 146.5 ст. 146 Кодексу, первісна вартість основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються через придбання/отримання прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику);
- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- фінансові витрати, залучення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Цей перелік повністю дублює пункт 8 П (С) БО 7 "Основні засоби".

Позитивним та економічно доречним, на нашу думку, є також уточнення та доповнення переліку витрат, які підлягають амортизації у п. 144.1 ст. 144 Розділу III Кодексу порівняно з положеннями Закону (а саме п. 8.1.2 п. 8.1 ст. 8). Перелік доповнено такими видами витрат, як:

- витрати на придбання довготермінових біологічних активів для використання у господарській діяльності;
- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації за таким об'єктом відповідно до положень підпункту 137.2.1 пункту 137.2 ст. 137 цього Кодексу;
- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до ст. 146 цього Кодексу;
- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Розширення переліку більш точно відображає структуру та складові частини витрат, що формують вартість необігових активів, яку доцільно амортизувати для компенсації витрат на придбання необігових активів, відтворення структури активів та їх ефективного використання, для фінансування інвестиційної і поточної діяльності тощо. Нововведенням є також і те, що згідно з п. 144.2 ст. 144 Розділу III Кодексу чітко визначено, що не підляга-

ють амортизації та повністю належать до складу витрат за звітний період витрати платника податку на ліквідацію основних засобів.

Важливо зазначити той факт, що класифікацію груп основних засобів та інших необігових матеріальних активів у п. 145.1 ст. 145 Кодексу істотно розширено порівняно з класифікацією наведеною в пп. 8.2.2. п. 8.2. ст. 8 Закону. Замість традиційних чотирьох, визначено 16 груп основних засобів. Класифікаційний перелік груп основних засобів та інших необігових активів у Кодексі майже повністю дублює відповідні положення П (С) БО 7 "Основні засоби" (пп. 5.1. та 5.2. п. 5 П (С) БО 7). Проте, основні засоби та інші необігові матеріальні активи не розподілені, а тому віднесення певної групи до складу основних засобів чи інших необігових матеріальних активів чітко не визначено.

Важливе значення має регламентування мінімально можливого терміну корисного використання основних засобів з прив'язкою до поданої класифікації. Необхідно віддати належне і відзначити, що визначені терміни враховують особливості фізичного та морального зносу основних засобів, а також специфіку їх використання. Так, мінімальні терміни експлуатації основних засобів, віднесених до групи 4 (машини та обладнання, а також електронно-обчислювальна техніка і засоби телекомунікацій), 2 роки, що, на наш розсуд, є об'єктивним та економічно доцільним. Науково-технічний прогрес зумовлює появу на ринку нових та ефективніших основних засобів групи 4, а встановлені терміни їх корисного використання дадуть змогу за рахунок амортизації сформувати ресурси, які необхідні для оновлення основних засобів, які морально дуже швидко зношуються.

Серед шістнадцяти груп основних засобів земельні ділянки та природні ресурси не мають визначених мінімально допустимих термінів корисного використання, що зазначено в п. 145.1 ст. 145 Кодексу. В пп. 145.1.7 п. 145.1 ст. 145 вказано, що "на основні засоби груп 1 (земельні ділянки) та 13 (природні ресурси) амортизація не нараховується". На нашу думку, доцільним є встановлення мінімального терміну корисного використання та нарахування амортизації на ці групи основних засобів, оскільки амортизаційні відрахування, за своєю економічною сутністю, є джерелом формування амортизаційного фонду, який дає можливість підприємству відтворювати основні фонди (в цьому випадку – відновлювати родючість ґрунтів, підвищувати ефективність використання природних ресурсів).

Що ж до нарахування амортизації нематеріальних активів, то воно здійснюється із застосуванням методів, визначених у пп. 145.1.5 п. 145.1 ст. 145 Розділу III Податкового кодексу, протягом термінів, визначених пп. 145.1.1. п.145. ст.145 Кодексу. Логічним буде сконцентрувати увагу на встановлених Кодексом методах амортизації основних засобів. Підпунктом 145.1.5 п. 145.1 ст. 145 Розділу III Податкового кодексу встановлено, що амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

- прямолінійного;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості (причому цей метод застосовується лише під час нарахування амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби));
- кумулятивного;
- виробничого.

Цей пункт повністю перенесений у Кодекс із п. 26 П (С) БО 7. Податковим кодексом передбачено особливості щодо можливості застосування того чи іншого методу амортизації для окремих груп основних засобів та інших необігових активів. Тут варто відзначити те, що немає так званого податкового методу нарахування амортизації, який широко використовується на підприємствах України. Перехід на нові методи призведе до значних труднощів унаслідок зміни методу амортизації.

Згідно з пп. 145.1.6 п. 145.1 ст. 145 амортизація об'єктів груп 9 (інші основні засоби), 12 (тимчасові (нетитульні) споруди), 14 (інвентарна тара) та 15 (предмети прокату), визначених в пункті 145.1, може нараховуватися лише прямолінійним або виробничим методом. Виникає запитання щодо застосування до цих груп виробничого методу нарахування амортизації. Адже за об'єктами основних засобів, які входять до цих груп, складно, а то й неможливо встановити як фактичний місячний, так і загальний (за весь термін корисного використання) обсяг (робіт, послуг), який буде вироблено за участі цих основних засобів.

Податковим кодексом передбачено пооб'єктне ведення обліку вартості, яка амортизується. Це істотно додасть роти бухгалтерам та ускладнить ведення обліку основних засобів через збільшення рутинних операцій та структуризацію об'єктів амортизації. Згідно з пп. 145.1.2 п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству під час визнання цього об'єкта активом (у разі зарахування на баланс), але не менше, ніж визначено в пункті 145.1, і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації). На відміну від порядку, передбаченого Законом, коли нарахування амортизації груп 2,3,4 можна проводити розширеним методом без розподілу на об'єкти, у Кодексі правило пооб'єктного обліку розповсюджується на всі групи основних засобів та інших необігових активів. Але пооб'єктний облік основних засобів є обов'язковою умовою управлінського обліку, тому це положення має й позитивні наслідки.

Варто звернути увагу також на інші нові положення Кодексу стосовно нарахування амортизації. Детальнішого вивчення, зокрема, потребують норми п. 6 підрозділу 4 "Особливості справляння податку на прибуток підприємств" Розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу, які містять перелік підготовчих заходів, необхідних для перебудови податкового обліку амортизації:

- для визначення переліку об'єктів основних засобів, інших необігових та нематеріальних активів за групами відповідно до пункту 145.1 ст. 145 Податкового кодексу з метою нарахування амортизації з дати набуття чинності Розділом III цього Кодексу потрібно застосовувати дані інвентаризації, проведеної станом на 1 квітня 2011 р.;
- вартість, яка амортизується, за кожним об'єктом основних засобів, інших необігових та нематеріальних активів необхідно визначати як первісну (переоцінену) з урахуванням капіталізованих витрат на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкції тощо, а також суми нагромаджен-

ної амортизації за даними бухгалтерського обліку на дату набуття чинності Розділом III Податкового кодексу. При цьому до переоціненої вартості основних засобів не належить сума дооцінки основних засобів, що проведена після 1 січня 2010 р.;

- якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку менша, ніж загальна вартість усіх груп основних фондів за даними податкового обліку на дату набуття чинності розділом III Податкового кодексу, то тимчасову податкову різницю, яка виникає внаслідок такого порівняння, треба амортизувати як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років;
- термін корисного використання об'єктів основних засобів, інших необігових та нематеріальних активів для нарахування амортизації з дати набуття чинності Розділом III Податкового кодексу платнику податку необхідно визначати самостійно з урахуванням дати введення їх в експлуатацію, але не менше встановлених мінімально допустимих термінів корисного використання, визначених п. 145.1 ст. 145 Кодексу;
- первісна вартість основних засобів не збільшується на вартість придбання або поліпшення після дати набуття чинності Розділом III Податкового кодексу в частині витрат, віднесених на збільшення балансової вартості об'єктів до такої дати.

Висновки. Підсумовуючи наведені вище результати дослідження, варто відзначити основні переваги Податкового Кодексу України в аспекті правового регулювання амортизаційної політики підприємств:

- частково враховано реальні економічні тенденції;
- податкове законодавство певною мірою узгоджено з П (С) БО;
- структуровано об'єкти амортизації відповідно до економічного змісту;
- визначено мінімальні терміни корисного використання об'єктів основних засобів;
- спрощено податковий облік.

До недоліків, які притаманні чинному Податковому Кодексу України варто віднести:

- суперечність трактувань певних категорій та окремих положень;
- вузькість трактування категорії "амортизація";
- чітке визначення методів амортизації для певних груп основних засобів;
- відсутність регламентації процедури акумулювання амортизаційних нарахувань для створення амортизаційного фонду.

Література

1. **Бабич Л.М.** Актуальні проблеми амортизаційної політики в контексті податкового реформування / Л.М. Бабич // Теорії мікро-макроекономіки : зб. наук. праць проф.-викл. складу і аспірантів // Знання України, 2003. – С. 162-167.
2. **Баранов В.В.** Финансовый менеджмент: механизмы финансового управления предприятиями в традиционных и наукоемных отраслях / В.В. Баранов. – М. : Изд-во "Дело", 2002. – 272 с.
3. **Стадницький Ю.** Амортизаційна політика в Україні: історія розвитку, існуючий стан та шляхи удосконалення / Ю. Стадницький, Т.Саган // Економіст. – 2002. – № 12. – С. 34-38.
4. **Борисенко З.Н.** Амортизационная политика / З.Н. Борисенко. – К. : Вид-во "Наука думка", 1993. – 135 с.
5. **Яремко І.Й.** Про уточнення економічного змісту поняття амортизації / І.Й. Яремко // Інтереко. Формування ринкової економіки в Україні // Науковий збірник Львівського НУ ім. Івана Франка. – Сер.: Розвиток трансформаційної економіки України. – Львів : Вид-во Львівського НУ ім. Івана Франка. – 2003. – Вип. 12. – С. 112-116.

6. Податковий кодекс України від 02.12.10 р., № 2755-VI з змінами, внесеними згідно із Законом № 2856-VI (2856-17) від 23.12.2010.

7. Закон України від 28.12.94 р., № 334/94-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції Закону України від 22.05.97 р., № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями.

8. Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 р., № 92 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 18.05.00 р., № 288/4509 зі змінами та доповненнями.

Мукан О.В., Дума О.И. Особенности налогового реформирования амортизационной политики предприятия

Охарактеризованы законодательные аспекты амортизационной политики предприятия. Проанализирована суть категории "амортизация" по действующим Налоговым кодексом Украины. Рассмотрено особенности определения и начисления амортизации в соответствии с действующим Налоговым кодексом Украины. Установлена взаимосвязь между нормативно-правовыми актами и нормами отдельных законов в аспекте правового регулирования амортизации. Определены возможные последствия внедрения новых норм Налогового кодекса Украины по амортизации. Выделены отличия и недостатки нововведений.

Ключевые слова: амортизация, Налоговый кодекс Украины, методы амортизации, нормы амортизации.

Mukan O.V., Duma O.I. The tax reforming peculiarities of enterprise's amortization policy

The legislation aspects of enterprise's amortization policy have been characterized. The content of the category "amortization" according to the Tax code of Ukraine has been analyzed. The peculiarities of amortization determination and accounting according to the valid Tax code of Ukraine have been studied. The interdependence of normative and legislative acts and norms of special laws in the context of amortization legislative regulation has been determined. The possible outcomes of application of the latest norms of the Tax code of Ukraine for amortization have been described. The pros and cons of innovation have been defined.

Keywords: amortization, The Tax code of Ukraine, amortization methods, amortization norms.

УДК 339.97:332.146

Аспір. М.М. Олексієнко –

Національний інститут стратегічних досліджень, м. Київ

ПРІОРИТЕТИ РЕГІОНАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ ЗМІЦНЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

Розглянуто необхідність зміцнення зовнішньоекономічної безпеки держави шляхом розширення повноважень регіональних органів влади. Визначено можливість регулювання зовнішньоекономічної діяльності на регіональному рівні завдяки економічним методам на противагу адміністративним. Запропоновано пріоритети регіональної політики в контексті зміцнення зовнішньоекономічної безпеки держави.

Ключові слова: економічна безпека держави, зовнішньоекономічна діяльність, пріоритети регіональної політики.

Постановка проблеми. Стратегічним завданням українського суспільства і влади є становлення ефективної і сучасної держави, що визначає пріоритети і шляхи розвитку, формує засоби інтеграції у світове співтовариство. Розширення участі регіонів у зовнішньоекономічній діяльності зумовлює необхідність окреслення регіональних пріоритетів та визначення засобів забезпечення зовнішньоекономічної безпеки держави, які припускають такий