

УДК 336.22 (477)

Думанська І. Ю.

Хмельницький національний університет

ВПЛИВ ПОДАТКОВОЇ АМОРТИЗАЦІЇ НА ІННОВАЦІЙНУ АКТИВНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ РИНКУ: МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ

Розглянуто проблеми податкової амортизації в інноваційній діяльності та пропозиції їх вирішення з урахуванням світового досвіду. Проаналізовано доцільність застосування прискореної амортизації для рентабельних підприємств з апробованою інновацією та для підприємств, що мають збитки. Внесено пропозиції відносно змін в методиці розрахунку амортизації нематеріальних активів по строкам.

Ключові слова: податкова амортизація, інноваційна активність, інвестиції, прибуток.

Постановка проблеми. Особливе місце серед важелів державної підтримки розвитку інноваційної діяльності займає застосування політики прискореної амортизації. Вона має важливе значення для динамічних, прибуткових інноваційних підприємств. Методи прискореної амортизації самі не стимулюють або мало стимулюють суб'єктів ринку до інвестицій, однак вони можуть заохочувати вже діючі підприємства і таким чином прискорювати розвиток економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми амортизаційної політики, її роль у процесі відтворення капіталу в інноваційній діяльності активно досліджують провідні економісти: В. В. Александров, Н. Д. Баб'як, В. Ю. Будавей, А. А. Безуглий, О. Ю. Болховітінова, З. М. Борисенко, М. С. Герасимчук, Л. В. Городянська, П. Є. Житний, Л. М. Кантор, Ю. В. Куренков, О. Н. Короткевич, І. Д. Косова, І. І. Лукинов, О. О. Лук'янченко, Л. В. Лях, П. А. Орлов, С. П. Орлов, В. М. Пархоменко, Т. Л. Саган, Ю. І. Стадницький, А. Е. Фукс, М. Г. Чумаченко, А. А. Чухно та інші науковці.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте не всі сторони цієї проблеми отримали належне висвітлення в літературі, існує потреба дослідження впливу податкової амортизації на інноваційну активність суб'єктів ринку з урахуванням реальних потреб практики, залишається невирішеним питання адаптації закордонного досвіду податкового стимулювання інновацій до сучасних умов економічного розвитку України.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є визначення особливостей застосування прискореної амортизації у стимулюванні інноваційної діяльності підприємств за кордоном і можливостей адаптації досвіду інших країн у ринковій економіці України.

Виклад основного матеріалу. З прийняттям Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-IV (далі – ПКУ) [4] відбувається посилення податкової амортизаційної політики, що жодним чином не стимулює інноваційну діяльність. На сьогодні питання оновлення та модернізації основних засобів та нематеріальних активів є одним із найбільш важливих для економіки сучасної України. Проблема полягає в тому, що підприємства не обтяжують себе пошуком резервів технологічної модернізації виробництва і в більшості випадків перевищують прибутковість виробництва за рахунок зростання цін на продукцію [1, с. 20].

Нарахування амортизації саме по собі не призводить до формування фонду грошових коштів, оскільки сума нарахованої амортизації характеризує грошовий потік минулого періоду, частина якого відноситься на витрати звітного періоду відповідно до принципу нарахування. Амортизаційні

відрахування та амортизація не можуть бути ресурсним джерелом інвестицій.

Навіть якщо припустити, що всю суму податкової економії буде депоновано на спеціальний рахунок, називати цей фонд амортизаційним не можливо, оскільки: по-перше, сума грошових коштів у цьому фонді не тотожна сумі нарахованої амортизації, а по-друге, існування цього фонду пов'язане з процесом амортизації штучно, оскільки податкова амортизація є законодавчо імперативною розрахунковою величиною. Надання підприємствам «пільги» у вигляді виведення з-під оподаткування суми амортизації не є дієвим засобом стимулювання інвестицій в оновлення основних засобів та нематеріальних активів, оскільки податкова амортизація не враховує можливостей і потреб підприємства в тому чи іншому конкретному випадку. Більш доцільним засобом стимулювання економічної активності є звільнення від оподаткування тієї частини прибутку, яка реінвестується [2, с. 11].

Довгостроковий і позитивний вплив податкова амортизація справляє при застосуванні в комплексі з різноманітними податковими пільгами. Найпоширенішими податковими пільгами, які пропонують застосовувати в комплексі з амортизацією, є інвестиційний податковий кредит (зменшення податкового зобов'язання підприємства за податком на прибуток у розмірах, що еквівалентні частці інвестиційних витрат поточного податкового періоду) та інвестиційна податкова знижка (пряме зменшення оподаткованого прибутку на повний чи частковий обсяг указаних витрат підприємства). Що стосується заходів податкового стимулювання, то до них слід віднести такі пропозиції, як податкові канікули для новостворених підприємств, право списувати на витрати значну частину вартості основних фондів відразу після їх придбання, причому основні фонди вітчизняного виробництва повинні мати більший відсоток амортизації, знижки на реінвестований прибуток. Нажаль, у прийнятому ПКУ зазначені податкові пільги відсутні і це за умови, що в економіці України прийнята стратегія переходу на інноваційну модель розвитку.

В ПКУ зазначено, які витрати амортизуються, а які не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період платника податку (п. 144.2 ст. 144). У п. 145.1 статті 145 розділу III ПКУ наведена класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів, методи нарахування амортизації [4].

Для цілей оподаткування основні засоби та інші необоротні активи об'єднані в 16 груп, порівняно з попереднім Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» кількість груп значно збільшена. Зазначимо, що податковою

амортизаційною політикою зафіксовані мінімально допустимі терміни корисного використання основних засобів та інших необоротних активів без врахування їх фактичного зносу, зокрема пп. 145.1.4 ПКУ передбачено, що строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначеним в п. 145.1 цієї статті) [1, с. 22].

При цьому п. 146.1 ст. 146 передбачено, що облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартість ремонту, поліпшення таких засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду), як окремих об'єктів амортизації та п. 146.2 передбачено, що амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, установленого платником податку, але не менше мінімально допустимого строку, помісячно і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення та консервації [4].

Таким чином, не враховується фактичний стан зносу основних засобів та інших необоротних активів, що буде свідчити про зупинення нарахування амортизації на застарілі, зношені засоби, які будуть частіше знаходитись в ремонті, а це призведе до збільшення податкової суми, якщо враховувати, що до вартості кваліфікаційного активу включається не вся сума фінансових витрат підприємства. Одночасно п. 146.11 ПКУ передбачено, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітнього податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Аналогічно, п. 146.12 ПКУ передбачено, що сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього року, відноситься до витрат того звітнього податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

Строки дії права користування при нарахуванні амортизації нематеріальних активів, які визначені в п. 145.1.1 ПКУ та становлять не менше 5 років для об'єктів промислової власності і не менше 2 років для авторського права та суміжних прав, не враховують інноваційний фактор розвитку підприємства в умовах швидкої оновленості і корисної дії нематеріальних активів, про що більш відомо самому підприємству. А термін «відповідно до правовстановлюючого документа» не дає можливості самим підприємствам встановлювати строк корисної дії права користування, до того ж, правовстановлюючі документи (патенти, свідоцтва) передбачають строки, як правило, більші від строку доцільної корисної дії права користування, а на окремі об'єкти навіть не передбачена видача охоронних документів (наприклад, комерційне найменування, комерційна таємниця, в тому числі ноу-хау, тощо) [1, с. 23].

Зазначене підкреслює посилення податкової амортизаційної політики не на користь розвитку інноваційної діяльності, завдяки чому підприємство буде мати незначні амортизаційні фонди як реальне джерело інвестування.

Нарахування прискореної амортизації на основні засоби, які задіяні в інноваційній діяльності, практикується багатьма економічно розвиненими країнами. При цьому на обладнання амортизація нараховується переважно методом зменшення залишку, а на приміщення – прямолінійним [3, с. 330]. Найвищі норми амортизації застосовуються у таких країнах, як Японія, Канада, Швеція, найменші – у Австрії та Франції.

У високо розвинених країнах широко застосовується прискорена амортизація устаткування як стимул для оновлення виробничих фондів. Так, у США встановлено термін амортизації в 5 років для устаткування і приладів, використовуваних для НДДКР, з терміном служби більше 4 і менше 10 років. Крім того, при терміні списання устаткування в 5 років у перших 2 роки амортизувати дозволяється до 64% його вартості [6, с. 240].

Необхідно зауважити, що США були першою країною, де було застосовано прискорену амортизацію у 1940 р. З даних таблиці видно, що для амортизаційної системи в США характерно використання двох методів: прямолінійного і методу зменшення залишку. За винятком нерухомості, резиденти і нерезиденти повинні нараховувати знос за рік придбання активів

У Японії система прискореної амортизації введена для компаній, що застосовують або енергозберігаюче устаткування, або устаткування, яке сприяє ефективному використанню ресурсів і не шкодить навколишньому середовищу. Застосовуються різні норми прискореної амортизації – від 10 до 50%. Проте найбільш поширена ставка становить у середньому 15-18% [5, с. 171].

Компаніям у Великобританії дозволено списання повної вартості технічного устаткування в перший рік його роботи. У Німеччині в перший рік може бути списано 40% витрат на придбання устаткування і приладів, використовуваних для проведення НДДКР. Система амортизаційних списань у Швеції дозволяє устаткування з терміном служби до 3 років і з незначною цінністю списувати у витрати в рік придбання, а в цілому машини й устаткування – протягом 4-5 років [6, с. 243].

У Франції прискорена амортизація застосовується із середини 50-х років ХХ століття. Спочатку прискорена амортизація використовувалася тільки в окремих галузях з метою підвищення їх конкурентоспроможності. На сьогодні у Франції існує можливість застосувати прискорену амортизацію до найважливіших видів устаткування: енергозберігаючому, екологічному, інформаційному. Наприклад, комп'ютер можна амортизувати за 1 рік. У цій країні практикується використання методу дегресивної амортизації, що припускає визначення суми амортизаційних відрахувань, виходячи із залишкової вартості об'єкта основних засобів і норм амортизації, скоригованих на поправочний коефіцієнт. При цьому величина поправочних коефіцієнтів у Франції залежить від нормативного терміну служби об'єкта основних засобів: від 3 до 4 років – 1,5; від 5 до 6 років – 2; понад 6 років – 2,5 [7, с. 121].

У нормативних актах Франції розрізняють амортизацію, що відображує знос (економічну), і фіскальну. Амортизація, що відображає знецінення, включається до експлуатаційних витрат.

Фіскальна амортизація по об'єкту не відповідає амортизації, що відбиває його знецінення, а практикується винятково з метою одержання податкових пільг [5, с. 172].

Як і в Україні, економічні методи амортизації суворо не регламентуються – можна використовувати будь-який. Кожне підприємство самостійно визначає норми амортизації й амортизаційний період.

Для Канади характерне використання методу системи, підприємствам надається можливість самостійно вибирати переважний термін служби устаткування з урахуванням максимально-мінімальних норм амортизаційних відрахувань. Об'єкти основних фондів у даній країні У Німеччині й інших країнах існує також чітке розмежування між фіскальною й економічною амортизацією. Прискорена амортизація поширюється не тільки на засоби праці, але й на матеріальні активи. Економічна амортизація найчастіше здійснюється лінійним методом й включається у витрати виробництва, а амортизація, дозволена податковим законодавством (фіскальна), використовується для розрахунку податків. У перерахованих країнах частка амортизаційних відрахувань у валовому самофінансуванні сягає 70-89% [6, с. 245].

Додаткову значущість амортизаційному стимулюванню інноваційної активності в країнах з розвинутою ринковою економікою додає той факт, що у вказаних державах амортизаційні відрахування займають домінуюче положення у фінансуванні інвестицій і становлять основу інвестиційного потенціалу підприємств. Так, частка амортизації в загальному обсязі капітальних вкладень коливається на Заході в межах 50-75% [3, с. 318].

У Великобританії компанії мають право на податкові пільги, що надаються підприємству у вигляді норм прискореної амортизації відносно окремих видів придбаних основних засобів (устаткування, автомобілі тощо), які розповсюджуються на інноваційну діяльність. У даний час діє ставка у розмірі 100% амортизаційних вирахувань відносно інвестицій в інноваційну діяльність, а також наступні схеми по пільгах відносно амортизаційних відрахувань за перший рік господарської діяльності організацій:

- 40% амортизаційних вирахувань для малих і середніх підприємств при інвестиціях у заводи і машинне обладнання (не підпадають під дію пільг: автомобілі, основні, а також заводи і машинне обладнання, що в лізингу);

- 100% амортизаційних вирахувань для малих підприємств відносно інвестицій в інформаційно-комунікаційні технології (комп'ютери, програмне забезпечення і мобільні телефони нового покоління з виходом в Інтернет);

- 100% амортизаційних вирахувань відносно інвестицій в енергозберігаюче устаткування і технології (відповідно до Списку енерготехнологій (Energy Technology List));

- 100% амортизаційних вирахувань відносно інвестицій в устаткування з економічного використання води (відповідно до Списку водних технологій (Water Technology List));

- 100% амортизаційних вирахувань відносно інвестицій в автомобілі із зниженим рівнем вироблення CO₂ (діяв у період з 17 квітня 2002 р. по 31 березня 2008 р. відносно автотранспортних засобів, що не перевищують по викидах 120 грама/км);

- 100% амортизаційних вирахувань відносно інвестицій малих і середніх компаній до Пів-

нічної Ірландії в частині машинного обладнання (DBERR) [7, с. 120].

Підсумовуючи результати вивчення зарубіжного досвіду застосування прискореної амортизації можна виділити такі її основні способи:

- скорочення терміну амортизації проти строку служби;

- використання підвищених норм амортизації;

- комбінований метод: одночасне скорочення амортизаційного терміну та використання підвищених ставок амортизації.

Доцільність застосування прискореної амортизації полягає у наступному.

По-перше, застосування методу прискореної амортизації можна порівняти з безпроцентною позикою на технічний розвиток підприємства. Це пояснюється тим, що в першій половині терміну експлуатації устаткування за рахунок збільшення амортизаційних відрахувань збільшується собівартість продукції, отже, зменшується прибуток оподаткування і відповідно податок на прибуток. Тому у розпорядженні підприємства залишається більше засобів для фінансування технічного розвитку і оновлення основних фондів. Таким чином, застосування методу прискореної амортизації дозволяє отримати пільги на податок на прибуток у перші роки використання нововведеного устаткування, а тим самим стимулює їх своєчасне оновлення і процес інноваційної діяльності.

По-друге, великі амортизаційні відрахування сприяють зростанню інвестицій і процесу оновлення парку устаткування підприємств.

По-третє, метод прискореної амортизації дозволяє швидше перенести на витрати підприємства знос устаткування. Це особливо важливо, оскільки устаткування може зноситися морально швидше, ніж фізично. У разі швидкого морального старіння цього устаткування швидше створюється резерв для його заміни.

Пільги від прискореної амортизації підприємство одержує тільки після здійснення реальних інвестицій. Тому використання прискореної амортизації краще стимулює інвестиції у відновлення виробництва порівняно з умовами, приводить до збільшення обсягів валового самофінансування, що включає в себе чистий прибуток і амортизаційні відрахування, а, отже, й інвестиційних можливостей. Річ у тім, що додатково отримані кошти від зниження ставки податку на прибуток ніяк не пов'язані з вартістю введених в експлуатацію засобів праці за звітний період. Додаткові ж амортизаційні відрахування в результаті застосування прискореної амортизації, а отже, і пільги з податку на прибуток, прямо й безпосередньо залежать від вартості введених в експлуатацію засобів праці [1, с. 23].

Висновки і пропозиції. Таким чином, прискорена амортизація повинна використовуватися тільки у податковому обліку з метою визначення суми податку на прибуток. Вважаємо, що використання прискореної амортизації доцільно для рентабельних підприємств з апробованою інновацією, ті ж підприємства, які мають збитки (інноваційний продукт потребує тривалої окупності), повинні використовувати не прискорену амортизацію, тому, підсумовуючи, пропонуємо:

1. Запровадити диференційовані амортизаційні відрахування, залежно від об'єктів основних засобів та нематеріальних активів з урахуванням терміну амортизації, які прийняті у провідних зарубіжних країнах, з метою накопичення грошових коштів, які акумулюватимуться на спеціальному

рахунку і утворюватимуть реальний грошовий фонд відновлення, який і буде фондом капітальних інвестицій, з метою використання його на інноваційне оновлення основних засобів та нематеріальних активів.

2. Кожному підприємству дозволити через облікову політику запровадити свою інноваційну амортизаційну політику з врахуванням реального зносу основних засобів та нематеріальних активів, при цьому зняв податкові обмеження стосовно зафіксованих мінімально допустимих термінів корисного використання основних засобів та інших необоротних активів з одночасним узгодженням відповідних індивідуальних шкал амортизаційних норм з податковими адміністраціями.

3. Відмовитись від строків дії права користування при нарахуванні амортизації нематеріальних активів, які визначені в п. 145.1.1 ПКУ та

становлять не менше 5 років для об'єктів промислової власності і не менше 2 років для авторського права та суміжних прав, і не враховують інноваційний фактор розвитку підприємства в умовах швидкої оновленості і корисної дії нематеріальних активів, про що більш відомо самому підприємству.

4. Замінити термін «відповідно до правостановлюючого документа», який не дає можливості самим підприємствам встановлювати строк корисної дії права користування, так як правостановлюючі документи (патенти, свідоцтва) передбачають строки, як правило, більші від строку доцільної корисної дії права користування, а на окремі об'єкти навіть не передбачена видача охоронних документів (наприклад, комерційне найменування, комерційна таємниця, в тому числі ноу-хау, тощо).

Список літератури:

1. Бутнік-Сіверський, О. Б. Проблеми податкової амортизації в інноваційній діяльності / О. Б. Бутнік-Сіверський // Інноваційна політика та законодавство в Європейському Союзі та Україні : формування, досвід, напрямки наближення : XXIV Київський міжнародний симпозіум з наукознавства та науково-технічного прогнозування, м. Київ, 2-3 червня 2011 р. – К. : Фенікс. – 2011. – С. 20-23.
2. Нестеренко М. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / М. Нестеренко // Бухгалтерських облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 11.
3. Орлов П. А. Амортизаційна політика як інструмент активізації інвестиційної та інноваційної діяльності підприємств // Інновації : проблеми науки і практики 2006 : монографія / П. А. Орлов, С. П. Орлов. – Х. : ВД «Інжек», 2006. – С. 317-335.
4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.
5. Рошило В. І. Джерела фінансування інноваційного розвитку : монографія / В. І. Рошило. – Чернівці : Книги – ХХІ, 2006. – 272 с.
6. Степаненко Д. М. Методы реализации государственной инновационной политики в зарубежной практике / Д. М. Степаненко // Вестник ДГТУ. – 2005. – Т. 5. – № 2(24). – С. 238-245.
7. Шмігелівська З. К. Зарубіжний досвід управління інноваційною діяльністю малих та середніх підприємств та можливості його адаптації в ринковій економіці України / З. К. Шмігелівська // Стратегічні пріоритети. – 2007. – № 2(3) – С. 119-128.

Думанская И. Ю.

Хмельницкий национальный университет

ВЛИЯНИЕ НАЛОГОВОЙ АМОТИЗАЦИИ НА ИННОВАЦИОННУЮ АКТИВНОСТЬ СУБЪЕКТОВ РЫНКА: МЕЖДУНАРОДНЫЙ АСПЕКТ

Резюме

Рассмотрены проблемы налоговой амортизации в инновационной деятельности и предложения их решения с учетом мирового опыта. Проанализирована целесообразность применения ускоренной амортизации для рентабельных предприятий с апробированной инновацией и для предприятий, имеющих убытки. Внесены предложения относительно изменений в методике расчета амортизации нематериальных активов по срокам.

Ключевые слова: налоговая амортизация, инновационная активность, инвестиции, прибыль.

Dumanska I.

Khmelnytsky National University

IMPACT OF TAX DEPRECIATION ON INNOVATION ACTIVITY OF MARKET: INTERNATIONAL ASPECT

Summary

The problems of tax depreciation in innovation and offer their solutions on the basis of international experience. Analyzed the feasibility of accelerated depreciation for profitable companies with proven innovation and for companies with losses. Proposals with respect to changes in the method of calculating the depreciation of intangible assets on terms.

Key words: Tax depreciation, innovative activity, investment, income.