

УДК 658.152

Паскар К.С.
*аспірант кафедри підприємництва,
торгівлі та біржової діяльності
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича*

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ АМОРТИЗАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ

ECONOMIC ESSENCE OF DEPRECIATION IS IN MANAGEMENT ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто теоретичні аспекти амортизаційної політики підприємства. Досліджено теоретичні питання формування амортизаційної політики підприємств. Охарактеризовано історико-економічний досвід амортизаційної політики. Досліджено підходи щодо визначення поняття «амортизація». Удосконалено визначення понять «знос» і «зношення».

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, знос, зношення, мікро– та макроекономічні рівні.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены теоретические аспекты амортизационной политики предприятия. Исследованы теоретические вопросы формирования амортизационной политики предприятий. Охарактеризован историко-экономический опыт амортизационной политики. Исследованы подходы к определению понятия «амортизация». Усовершенствованы определения понятий «износ» и «изнашивание».

Ключевые слова: амортизация, амортизационная политика, износ, изнашивание, микро– и макроэкономические уровни.

ANNOTATION

In the article the theoretical aspects depreciation policy of the company. Theoretical depreciation policy the formation of enterprises. Characterized historical-economic depreciation policy experience. Researched approaches to the definition of “depreciation”. Improved definition of “wear” and “wear and tear”.

Key words: amortization, depreciation policy, depreciation, wear, micro and macro levels.

Постановка проблеми. В умовах гострої фінансово-платіжної кризи, в якій опинилася вся економіка України незалежно від сфери власності, велике значення мають щонайменше дві групи процесів, які постійно перебувають у взаємному протиріччі: збільшення надходження до державного бюджету та внутрішніх джерел коштів підприємства, які необхідні для оновлення матеріально-технічної бази або інвестування виробничо-господарської діяльності.

Зазначені процеси здійснює амортизаційна політика, яка проводиться як на рівні держави, так і на рівні окремих підприємств як складова облікової політики підприємства. Але амортизаційна політика, яка існує сьогодні в Україні, є досить недосконалою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемним питанням амортизаційної політики присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як, зокрема З. Борисенко, Ф. Бутинець, Н. Виговська, С. Голов, Я. Крупка, В. Орлова, Ю. Осадчий, М. Пушкар, П. Саблук, А. Фукс, П. Хомин, М. Чумаченко, В. Швець.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Однак, незважаючи на наявні дослідження, питання, які пов'язані з формуванням амортизаційної політики, досі не вирішені. Крім того, сьогодні відсутні глибокі теоретичні дослідження, які б узагальнили різні погляди вчених та економістів на визначення сутності понять «амортизація» та «амортизаційна політика», а також відсутнє однозначне трактування понять зносу і зношення.

Мета статті полягає у дослідженні суперечності щодо визначення понять «амортизація», «амортизаційна політика» та «знос», розкритті основних елементів амортизаційної політики на мікро- та макрорівнях.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний стан національної економіки України знаходиться в умовах її активного та постійного реформування. Економічна реформа потребує поживлення господарського життя з метою забезпечення економічного зростання держави. Цю мету можна досягти на основі фінансової стабілізації, структурної перебудови, приватизації тощо. Незалежно від сфери власності, велике значення мають щонайменше дві групи процесів, які постійно перебувають у взаємному протиріччі: збільшення внутрішніх джерел коштів підприємства, які необхідні для оновлення матеріально-технічної бази або інвестування виробничо-господарської діяльності, а також збільшення надходжень до державного бюджету.

Зазначені процеси здійснює амортизаційна політика, яка проводиться як на рівні окремих підприємств як складова облікової політики, так і на рівні держави як складова економічної політики. Але амортизаційна політика досі є досить недосконалою.

Амортизаційна політика, як і будь-яка інша, має свої певні стратегії та тактику. Щодо стратегії амортизаційної політики, то вона сполучає в собі цілі і методи довгострокового характеру і направлена на ліквідацію причин, що породили недоліки в процесі відшкодування і відтворення основного капіталу. Мета амортизаційної стратегії полягає в тому, щоб змінити темпи і спрямування інвестиційного процесу в економіці і вивести її на траєкторію довгострокового економічного зростання, причому досягнення цього можливо тільки шляхом структурно-техно-

гічної перебудови промислового виробництва, за рахунок селективного підходу до галузей і напрямом в них засобів, накопичених за допомогою амортизації [15, с. 34–42].

У прямому сенсі «політика» розглядається як мистецтво управління процесом. Щодо терміна «амортизаційна політика», то його визначають як процес розробки норм і правил нарахування амортизації [2, с. 4]. Це означає, що під час розробки амортизаційної політики держава повинна спиратися на об'єктивні економічні закони відтворення. Тоді процес амортизації буде сприяти оптимальному розвитку підприємства та держави. Якщо з боку держави некоректно вивчені теоретичні питання або свідомо здійснена помилкова амортизаційна політика, то з'явиться загроза для підприємства.

Амортизаційну політику можна визначити не тільки як комплекс мір і ліній дії держави у сфері відтворення основного капіталу, але й як відносини між господарюючими суб'єктами в процесі формування умов здійснення відтворювального процесу шляхом визначення норм амортизації, способу перенесення вартості основного капіталу на виробничий продукт, формування, розподіл і використання засобів амортизації з метою задоволення потреб економіки в основному капіталі.

Для того щоб виявити особливості сучасної амортизаційної політики, механізм системи амортизації, звернемося до історико-економічного досвіду формування амортизаційної політики в Україні.

Амортизаційна політика колишнього СРСР (відповідно, і України) була закладена в 20–30 роках минулого століття. Протягом майже 70 років вона кілька разів зазнавала незначних змін, а саме в 1963, 1975 і 1991 роках. Ці зміни, як правило, стосувалися перегляду норм амортизаційних відрахувань і переоцінки основного капіталу [9, с. 6].

Амортизаційна система, яка діяла до 1991 року, мала низку таких характерних рис:

- 1) єдині норми амортизаційних відрахувань для всіх господарюючих суб'єктів;
- 2) диференціація норм амортизаційних відрахувань за видами основних фондів (близько 1 800 видів) і частково за галузями економіки;
- 3) використання рівномірного методу нарахування амортизації;
- 4) поділ амортизаційного фонду на амортизаційний фонд на часткове відшкодування основних засобів (фондів) – капітальний ремонт – і амортизаційний фонд на повне відшкодування основних засобів (фондів) – реновація;

5) державне регулювання перерозподілу амортизаційних відрахувань на реновацію і перетворення їх на централізовані капітальні вкладення [16, с. 24–30].

Зміст амортизаційної політики підприємства та держави складає взаємодія економічних категорій та важелів, які виявляють свою дію через сутність і функції амортизації. Це досягається в процесі оптимізації розподілу та пере-

розподілу національного доходу як на мікроекономічному, так і на макроекономічному рівнях, тобто на рівні підприємств та на загальнодержавному рівні [3, с. 45].

На макроекономічному рівні фінанси підприємств забезпечують формування фінансових ресурсів країни через бюджет та позабюджетні фонди. Тобто основними елементами амортизаційної політики на макроекономічному рівні є:

- розробка економічно доцільних термінів корисного використання основного капіталу (термін корисної служби основного капіталу повинен враховувати передбачуваний фізичний і моральний знос, очікуваний об'єм використання основного капіталу, юридичні та інші обмеження на його використання);

- реалізація ефективних механізмів нарахування амортизації (використання найбільш сприятливого і оптимального варіанту нарахування амортизації, виходячи з цілей і завдань розвитку національної економіки);

- створення умов, що забезпечують цільове використання амортизаційних відрахувань (використання постійного джерела фінансування відтворення у вигляді амортизаційних відрахувань з найвищою віддачею і створення на державному рівні сприятливих умов для реалізації цього завдання (поліпшення інвестиційного клімату, захист основного капіталу від дії негативних економічних явищ тощо));

- податкове стимулювання, прискорення оновлення основного капіталу (можливість варіювання методами нарахування амортизації і регулювання величини прибутку і податків на прибуток і майно залежно від фінансового стану господарського суб'єкта);

- методичне керівництво розробкою і реалізацією амортизаційної політики (підготовка пакета нормативно-правової документації, керівництво процесами впровадження нових методів нарахування амортизації, обліку і складання звітності на державному, регіональному і місцевому рівнях управління).

На мікроекономічному рівні під фінансовими ресурсами слід розуміти грошові кошти, що є у розпорядженні підприємств. Основними складовими елементами амортизаційної політики є:

- оцінка і переоцінка основного капіталу (проведення переоцінки індексним методом, методом прямого перерахунку (на основі експертних висновків, але в нашій країні, на жаль, це не створено));

- визначення термінів корисного використання основного капіталу (з 2011 року в Податковому кодексі України існують обмеження в термінах, представлення достовірних фактів господарської діяльності підприємств;

- вибір і обґрунтування методів нарахування амортизації (застосовуваний метод нарахування амортизації повинен відображати схему роботи підприємств в частині споживання економічних вигод, що отримують від активу);

– забезпечення цільового використання амортизаційних відрахувань (під час цільового використання амортизаційні відрахування вкладаються у виробництво і забезпечують дохід на рівні рентабельності власного капіталу, необхідний для відновлення зношеного майна);

– мінімізація морального і фізичного зносу основного капіталу (впровадження нової техніки і технологій, вдосконалення ремонтно-експлуатаційного обслуговування, диференціація термінів корисного використання залежно від зносу тощо);

– вибір найбільш ефективних форм відтворення основного капіталу (здійснення сучасного і якісного технічного переозброєння, реконструкції і модернізації виробництва).

Під час управління амортизаційною політикою будь-якого суб'єкта господарювання необхідно зосередити увагу на тому, що при швидких змінах у технології виробництва, у якій основу складають сучасні обладнання, розв'язати наявні проблеми амортизаційної політики можна, спираючись на термін «амортизація».

Різноманітність поглядів на економічну сутність амортизації є характерною не лише для початкового періоду розвитку, але й для сучасного періоду. Так, в дискусії про сутність амортизації виділяють три основні позиції:

– одна група вчених вважає, що амортизація – це просто грошовий вираз зносу основних засобів;

– друга група вважає амортизацією не чим іншим, як процесом перенесення вартості зносу основних засобів на собівартість продукції;

– третя група вчених стверджує, що амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку.

Наукові дослідження будь-якого питання неможливі без чіткого визначення термінології. Однак, незважаючи на неоднозначне трактування поняття амортизації, єдиної точки зору досі не існує, хоча принципи вирішення цього питання є досить важливими.

Одні вважають, що амортизація – це грошовий вираз зносу (К. Маттерн, Б. Райзберг, Л. Лозовський), інші впевнені, що амортизація – це не що інше, як процес перенесення вартості зносу на собівартість продукції (П. Безруких, Л. Соріна, М. Молдованов) [8]. Через неоднозначне трактування поняття амортизації, чіткого визначення не існує, проте вирішення цього питання є досить важливим і принциповим.

К. Маттерн і З. Танхойзер зазначають, що амортизація відображає процеси перенесення уречевленої в основних засобах суспільної праці на вироби, які виготовляються за їх допомогою. Вони вважають, що було б одностороннім визначати амортизацію як витрати [8, с. 33].

Окремі автори (П. Буніч, Я. Кваша) вважають, що амортизація – це перенесена в результаті конкретної праці вартість основних фондів на новий продукт. При такому визначенні амортизації остання нічим не відрізняється від вартості

оборотних засобів, яка теж в результаті конкретної праці переноситься на продукт. На відміну від вартості оборотних засобів, амортизація виражає вартість основних засобів, перенесену на продукт не повністю, а пропорційно зношуванню [7, с. 74].

Згідно з класичною економічною теорією амортизація – це поступове перенесення вартості основних засобів на продукт, який виробляється за їх допомогою, цільове накопичення грошових коштів та їх послідовне використання на відтворення зношених основних засобів [8, с. 65].

Наприклад, Е.Л. Кантор зазначає, що «процес переноса возмещения износа называется амортизацией» і вважає основним завданням амортизації «возмещение износа основных фондов» [6, с. 49]. Але З. Борисенко висловлює зовсім протилежну думку: «Неверно отождествляют амортизацию с возмещением износа основных производственных фондов. Возмещение износа происходит не в процессе формирования амортизационного фонда, а при последующем его использовании для замены устаревшего оборудования и в ходе капитального ремонта и модернизации» [2, с. 7].

А. Пелих дає таке визначення амортизації: «Механизм переноса части стоимости основных фондов на вновь созданный продукт носит название амортизации и позволяет ко времени полного износа накопить денежные средства для воспроизводства» [10, с. 214]. При цьому він вважає, що «амортизация в денежной форме выражает износ основных фондов и отчисляется на издержки производства на основе нормы» [10, с. 215]. Ці два визначення суперечать одне одному. Спочатку автор представляє амортизацію як певний механізм. Будь-який механізм складається з конкретних елементів, які мають свої специфічні особливості, призначення та виконують в його складі свої функції. До таких складових елементів слід віднести знос, зношення, амортизаційні відрахування, амортизаційний фонд. В другому ж визначенні ототожнюється поняття амортизації з поняттям амортизаційних відрахувань, а вони є зовсім різними, хоча і тісно пов'язаними між собою. Амортизаційні відрахування – це та частина вартості засобів праці, яка переноситься на вироблену продукцію, це складова амортизаційного механізму, яка показує ступінь зношення засобів праці. Не є економічно обґрунтованим і ототожнення амортизації з амортизаційним фондом [8, с. 24]. Амортизаційний фонд – це фінансовий результат накопичення послідовно здійснюваних амортизаційних відрахувань. Він утворюється лише після реалізації готової продукції, а амортизація є процесом перенесення частинами вартості основних засобів на виготовлену продукцію, тобто вона є передумовою утворення амортизаційного фонду. Отже утворення амортизаційного фонду та амортизація – це різні поняття.

У наш час, як трактує Податковий кодекс, «амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та

нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [11].

Дослідивши економічні визначення, що були запропоновані різними вченими, науковцями та економічними течіями різного часу існування, можемо сказати, що фактично жоден з авторів не дає повного, розгорнутого та поширеного визначення цього терміна.

Основою амортизації є зношення основних засобів. Поняття зношення і зносу не є ідентичними. Знос – це втрата засобами праці своїх властивостей чи характеристик внаслідок певних обставин (експлуатації, впливу науково-технічного прогресу тощо), тобто це об'єктивно наявне явище. Зносу підлягають всі засоби праці, як діючі, так і недіючі, незалежно від їх участі в процесі виробництва (виробничі і невиробничі).

Є багато інших визначень терміна «знос», які розглядають вчені. Наприклад, Н. Виговська говорить, що знос – це втрата технічних (споживчих) властивостей в результаті фізичного впливу на засоби праці і в результаті науково-технічного прогресу – моральний знос [4, с. 56].

М. Пушкар вважає, що знос – втрата основними засобами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей і внаслідок цього вартості [14, с. 21].

Мета зносу – розподіл вартості матеріальних активів довгострокового використання на витрати протягом передбаченого строку експлуатації на основі застосування систематичних та раціональних записів.

Щодо поняття «зношення», то це економічний процес, відображення зносу в економічній дійсності. Зношення є процесом втрати засобами праці своєї вартості. Причиною зношення може бути як фізичний, так і моральний знос [5, с. 66].

Необхідно зазначити, що під час розгляду питання амортизації економісти здебільшого приділяють увагу тільки фізичному та моральному зносу. Зустрічаються роботи, в яких по-різному трактують назву того чи іншого виду зносу, але сутність їх однакова.

Так, С. Покропівний розглядає «техніко-економічне старіння основних фондів» і трактує його як процес знецінення діючих засобів праці до настання повного фізичного спрацювання під впливом науково-технічного прогресу. Воно характеризується поступовою втратою засобами праці своєї споживної вартості внаслідок удосконалення наявних та створення нових засобів виробництва, запровадження принципово нової технології, старіння продукції, що виробляється за допомогою цих засобів виробництва [13, с. 107]. Зазначене визначення повністю ідентичне змісту морального зносу.

На сучасному етапі суспільного і технічного розвитку особливої актуальності набуває соціальний знос засобів праці, який визначається ступенем розбіжності соціальних характеристик засобів праці з їх суспільно нормальним

рівнем. Такі розбіжності можуть виникати внаслідок двох причин:

1) якщо внаслідок кричного зносу об'єкта основних засобів змінилися його соціальні характеристики (знизилась безпечність, збільшились шкідливі викиди тощо);

2) якщо змінився сам рівень суспільно нормальних соціальних характеристик (підвищились вимоги дотримання умов техніки безпеки, зменшилися норми максимально допустимих концентрацій шкідливих речовин) [12].

В першому випадку соціальний знос є елементом фізичного зносу, а в другому – морального. Соціальна форма як фізичного, так і морального зносу разом складає єдине поняття соціального зносу. Таким чином, поняття «соціальний знос засобів праці» має відносну самостійність і відіграє суттєву роль під час аналізу соціально-економічних процесів, які відбуваються в процесі оновлення виробничого потенціалу.

Залежно від характеру впливу нової техніки і технології на людину (безпосередньо на робочому місці чи опосередковано, через навколишнє середовище) можна виділити два різновиди соціального зносу: соціальний і екологічний.

Соціальна форма морального зносу зумовлена появою нової техніки, яка покращує умови праці, а також змінами в рівні суспільно нормальних норм (перш за все за умовами праці).

Екологічна форма морального зносу обумовлена появою нової техніки, яка меншою мірою, ніж попередня, справляє негативний вплив на навколишнє середовище, а також введенням більш жорстких норм та обмежень на ступінь (характер впливу виробництва на навколишнє середовище).

Як видно із вищезазначеного матеріалу, причиною зношення основних засобів може бути не тільки фізичний і моральний знос, але й соціальний у всіх його формах.

Правильне визначення ступеня зносу основних засобів має вкрай велике значення для економіки виробництва, для визначення відновлювальної вартості основних засобів і розміру амортизаційних відрахувань.

Висновки. Все вищезазначене свідчить про те, що досить актуальною так і залишається проблема амортизаційної політики, яка упродовж багатьох років є найслабкішою ланкою економічної політики усіх без винятку урядів незалежної України, оскільки сформована ними амортизаційна система не виконує своєї головної функції – не створює зацікавленості підприємців до оновлення основних засобів, впровадження наукових розробок та новітніх технологій у виробництво.

В Україні досі немає єдиного визначення поняття «амортизація». Тому воно є універсальним, оскільки його застосовують в обліку як основних засобів, так і нематеріальних активів. Поняття «амортизаційна політика підприємства» включає планування, нарахування та використання амортизації. Зміст амортизаційної

політики підприємства складає сукупність економічних категорій та важелів, які виявляють свою дію через сутність і функції амортизації.

Правильно обрана амортизаційна політика підприємства – це одна зі складових успішного функціонування підприємства в ринкових умовах, його конкурентоспроможності.

Основою амортизації також є зношення. Поняття зношення і зносу не є ідентичними. Необхідно також зазначити, що під час розгляду питання амортизації економісти здебільшого приділяють увагу тільки фізичному та моральному зносу. Але також виділяють й інші види зносу, які залежать від характеру впливу нової техніки і технології на людину. Можна виділити два різновиди соціального зносу: соціальний і екологічний.

Соціальна форма морального зносу обумовлена появою нової техніки, яка покращує умови праці, а також змінами в рівні суспільно нормальних норм (перш за все за умовами праці).

Екологічна форма морального зносу обумовлена появою нової техніки, яка меншою мірою, ніж попередня, справляє негативний вплив на навколишнє середовище, а також введенням більш жорстких норм та обмежень на ступінь (характер впливу виробництва на навколишнє середовище).

Отже, правильне визначення ступеня зносу основних засобів має вкрай велике значення для економіки виробництва, для визначення відновлювальної вартості основних засобів і розміру амортизаційних відрахувань.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Афанасьев М. Забытая амортизация / М. Афанасьев, П. Кузнецов // Экономист. – 2001. – № 8. – С. 105.
2. Борисенко З. Амортизаційна політика, російською мовою / З. Борисенко. – К. : Наукова думка, 1993.
3. Ватаманюк З. Економічна теорія: макро- і мікроекономіка / З. Ватаманюк, С. Панчишин. – К. : Альтернативи, 2003. – 610 с.
4. Виговська Н. Методи амортизації: проблема вибору оптимального варіанту / Н. Виговська // Вісник ЖІТІ. – 2006. – № 9. – С. 38–48.
5. Жариков В. Прогнозирование потребности объединений в оборудовании / В. Жариков. – М., 1986. – 172 с.
6. Кантор Е.Л. Экономика предприятия / Е.Л. Кантор. – СПб., 2002. – 352 с.
7. Кононенко Т. Про можливості інтеграції методики нарахування амортизації / Т. Кононенко, В. Замлинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003.
8. Косова Т. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т. Косова // Економіка підприємства. – 2003.
9. Николенко С. Современный капитализм: товарное производство и закон стоимости / С. Николенко. – К. : Вища шк., 1991. – 156 с.
10. Пелих А. Экономика предприятия и отрасли промышленности / А. Пелих. – Ростов-на-Дону, 1999. – 608 с.
11. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (за текстом – Податковий кодекс).
12. Примак Т. Економіка підприємства / Т. Примак. – К. : Вікар, 2001. – 178 с.
13. Прокопівний С. Економіка підприємства / С. Прокопівний. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.
14. Пушкар М. Фінансовий облік : [підручник] / М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 628 с.
15. Хмельовський Н. Шляхи і методи вдосконалення системи амортизації / Н. Хмельовський // Проблеми вдосконалення системи амортизації : матеріали наукової конференції. – М., 1970. – С. 34–42.
16. Хомин П. Відмінності фінансового і податкового обліку основних засобів як наслідок неузгодженості звітності / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 9. – С. 24–30.