

УДК - 330.101.8

Дучинська Н.І.

## ДОСЛІДЖЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ПРИРОДИ АМОРТИЗАЦІЇ

Досліджується амортизація як економічна категорія і реальний процес господарської діяльності підприємств. Виділено основні проблеми, що виникають під час її обліку та стоять на заваді використання амортизації як джерела нагромадження основного капіталу. Запропоновано напрямки перетворення амортизації у власне інвестиційне джерело підприємств.

Depreciation as an economic category and real process of enterprises' activity are investigated. Main problems, which occur in depreciation's calculating and prevent usage of depreciation as source of the fixed capital accumulation, are defined. Ways of transformation of depreciation into own investment source of the enterprises are proposed.

Стабільний розвиток економіки в значній мірі залежить від її технологічного рівня та продуктивності національної промисловості. Враховуючи те, що українські підприємства характеризуються значним ступенем зносу основних засобів, проблеми активізації оновлення виробничих потужностей в Україні стають все актуальнішими. Головною передумовою оновлення є наявність дешевих і довгострокових інвестиційних ресурсів безпосередньо у підприємств. Джерелом таких ресурсів виступає амортизація.

Можливості використання амортизаційних відрахувань як внутрішнього джерела фінансування інвестицій в основні засоби залежить як від системи державного регулювання амортизації, що визначає загальні засади процесів амортизації в країні, так і від внутрішньої амортизаційної політики підприємств, яка формується з урахуванням їх специфіки.

Глибокий аналіз амортизації здійснив А.Е. Фукс [1]. Амортизаційні відрахування як джерело фінансування інвестицій до основного капіталу розглядалися І.А.Бланком, О.Ю.Болховітіною, А.А.Пересадою [2]. Дослідження проблем формування амортизаційної політики підприємств здійснено В.І. Рошило [3]. Разом з тим, потребує подальшого аналізу проблема формування нової мотивації у підприємців з використання амортизаційних відрахувань для відтворення основного капіталу, що і спонукало до її розв'язання.

Метою статті є дослідження економічної природи амортизації, механізму використання її як джерела нагромадження капіталу.

Амортизація (від лат. *amortisatio* – погашення) являє собою процес поступового перенесення вартості засобів праці по мірі їх зношування на виготовлені з їх допомогою товари. Амортизаційні відрахування – це розрахований в грошовій формі знос основних засобів у процесі їх застосування, виробничого використання. Вони входять до складу собівартості продукції по основним засобам, які використовуються для її виробництва та переходять у ціну. Після реалізації товарів виробничі підприємства отримують можливість відшкодувати знос основних засобів у вигляді їх ремонту, будівництва, купівлі чи виготовлення нових.

За своєю економічною природою амортизація покликана відшкодувати вартість спожитих засобів праці, тому сума амортизаційних нарахувань повинна відповідати вартості основного капіталу, яку їм належить відшкодувати.

Амортизаційні відрахування повертаються на підприємство з виручкою від реалізації та можуть слугувати для розширення виробництва або вдосконалення машин, верстатів, приладів. У сучасних умовах амортизаційні відрахування накопичуються на рахунках підприємств протягом тривалого періоду (залежно від групи засобів праці), проте не формують, як у плановій економіці, амортизаційного фонду. Вони функціонують в якості оборотних засобів, тому не завжди використовуються за призначенням.

Динаміку амортизаційних відрахувань простежимо за даними табл. 1.

Таблиця 1.

**Структура амортизаційних нарахувань (зносу) основних засобів за видами економічної діяльності у 2000-2004 роках [4, с.18].**

(у відсотках до підсумку)

	2000	2001	2002	2003	2004
Усього	100	100	100	100	100
Сільське господарство, мисливство та лісове господарство	11,8	10,9	9,7	9,9	10,1
Рибне господарство	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1
Промисловість - усього	27,4	28,5	29,0	30,5	29,9
з них: добувна	5,1	6,0	6,5	7,0	6,7
обробна	15,8	16,1	15,8	16,6	16,5
виробництво електроенергії	6,5	6,4	6,7	6,9	6,3
виробництво газу та води	2,1	2,0	1,9	2,2	2,4
Оптова та роздрібна торгівля, транспортними засобами, послуги з ремонту	2,6	2,7	2,9	3,6	4,2
Готелі та ресторани	0,6	0,6	0,6	0,7	0,8
Транспорт та зв'язок	15,4	15,2	13,8	14,5	17,1
Фінансова діяльність	1,3	1,0	1,3	1,5	1,7
Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам	18,4	25,0	24,0	21,6	19,6
Державне управління	9,0	3,6	5,0	4,2	4,1
Охорона здоров'я та соціальна допомога	3,1	3,5	3,5	3,6	3,2
Колективні, громадські та особисті послуги	1,8	1,7	1,9	1,7	2,0

Як видно з табл. 1, позитивна динаміка за 2000–2004 роки з нарахування амортизації спостерігалась практично в усіх видах економічної діяльності, крім сільського господарства, мисливства, лісового господарства та пов'язаних з ними послуг; державного управління. Це пояснюється високим ступенем зносу основних фондів, необхідністю їх оновлення, посиленням уваги держави і підприємств до амортизації як джерела нагромадження капіталу.

Найбільша питома вага амортизаційних відрахувань у 2004 році припадала на промисловість в цілому (29,5%), виробництво електроенергії (16,5%), сферу здійснення операцій з нерухомістю, здавання під найм та послуг юридичним особам (19,6%); транспорт і зв'язок (17,1%).

Амортизаційні відрахування можуть використовуватися на придбання додаткових засобів праці. Крім того, слід відмітити, що придбані за їх рахунок засоби праці можуть відзначатися кращими техніко-економічними показниками і забезпечувати підприємствам більшу віддачу. Це забезпечує навіть розширене відтворення основного капіталу.

Якщо ж проаналізувати структуру вартості введених у дію нових основних засобів за видами економічної діяльності у 2004 році, то слід відмітити, що амортизація стала джерелом оновлення основних засобів в більшості з них. Так, у структурі вартості

введених в дію основних засобів найбільшу питому вагу становить промисловість (38,4%), у тому числі – обробна (19,7%), добувна (10,3), транспорт та зв'язок (17,0%) [4].

Нажаль, в сільському господарстві, мисливстві та лісовому господарстві; сфері операцій з нерухомістю, здаванні під найм та послугах юридичним особам введення в дію основних засобів по вартості значно відставало від амортизаційних нарахувань. Це свідчить про те, що єдиним джерелом нагромадження основного капіталу в цих сферах є амортизація, хоча вона не використовується достатньо для відтворення основного капіталу.

Слід акцентувати увагу на тому, що амортизаційні відрахування слід використовувати для заміни устаткування, що фізично зносилось, і того, яке морально застаріло та не відповідає вимогам науково-технічного прогресу. Це, в свою чергу, надасть можливості отримати додаткові кошти для подальшого нагромадження капіталу.

В сучасних умовах на підприємствах використовують дві концепції розрахунку та обліку амортизації: бухгалтерська та податкова. Згідно з бухгалтерською концепцією відбувається списання вартості основних активів за економічно обґрунтованими нормами, що відповідають реальному характеру споживання (зношування) активів у фактичних умовах відтворення. Норми амортизації доведені до підприємств Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств”, ст. 8. Амортизація [5]. Нарахування амортизації здійснюється для обліку витрат основного капіталу в поточному виробництві та відповідно визначення його прибутковості. Таку амортизацію називають економічною; вона служить важливою інформацією як для власників засобів виробництва, так і для кредиторів, інвесторів, держави.

Податкова амортизація являє собою списання вартості основних активів за податковими нормами, які перевищують норми економічної амортизації, що забезпечує підприємствам швидке повернення авансованих сум. Податкова амортизація нараховується у тісному зв'язку з нормами економічної амортизації, за нормами і в порядку, передбаченому податковим законодавством [5]. Сума податкової амортизації покладається на зменшення оподаткованої частини прибутку. Її нарахування в податкових цілях регулює відносини підприємств з бюджетом.

Норми і методи економічної амортизації пропонують суб'єктам економічної діяльності центральні економічні органи країн, виходячи з проблем і перспектив відтворення основного капіталу. Це стосується не тільки України і тих країн, що формують ринкову економіку. Практично всі розвинені країни: США, Франція, Німеччина, Франція, Греція, Італія, Іспанія, Велика Британія та інші, ринкова адаптація яких вже давно завершилась і чие ліберальне ставлення до власної амортизаційної політики господарюючих суб'єктів з визначення строків і методів амортизації стало традицією, зберігають за собою функцію контролю у цій сфері. Ними затверджуються та контролюються граничні строки і фактичні списання амортизації підприємствами, і тільки ті з них отримують податкові пільги у вигляді прискореної амортизації, які активно інвестують у пріоритетні напрямки економічної діяльності [2].

Запропоновано для підприємств на вибір п'ять методів економічної амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

В сучасних умовах застосовується прискорена амортизація, яка приносить вигоду, надає пільги підприємствам після здійснення реальних інвестицій, так як зменшує податок на прибуток, збільшуючи інвестиційні можливості. Підприємства мають отримати можливість самостійно коригувати амортизаційні відрахування в залежності від отриманого прибутку, щоб використати пільги в оподаткуванні в ті періоди, коли прибуток високий. Держава повинна регулювати процеси амортизації, дозволяючи прискорену амортизацію у виробничій сфері, науці та інших пріоритетних напрямках

переважно на нововведені засоби праці, що стимулюватиме впровадження останніх. Проте необхідний контроль за цільовим використанням амортизаційних коштів.

На сьогодні економічна кон'юнктура в Україні така, що перехід до активної інвестиційно-орієнтованої амортизаційної політики реально може бути ініційований тільки державою на засадах гнучкого поєднання ліберальних підходів до організації амортизаційної практики підприємств з елементами централізованого регулювання та контролю [2].

Виробничі підприємства зацікавлені в нарахуванні амортизації в рамках бухгалтерської концепції. Це дає можливість збільшити витрати та скоротити прибуток, що підлягає оподаткуванню і, тим самим, створює мотивацію отримання додаткових оборотних коштів.

Інша ситуація спостерігається на комерційних, посередницьких фірмах. Вони не надають значної уваги бухгалтерській концепції нарахування амортизації, так як за правильністю її нарахування слідкують не податкові, а статистичні установи, яким легше заплатити незначний штраф (10 неоподаткованих мінімумів), ніж вести її підрахунки. Найчастіше нарахування амортизації здійснюється за податковою концепцією, яка дає можливість зменшити податок на прибуток, тому цікавить і підприємців, і податківців.

Якщо візьмемо податковий метод і використаємо його для обох концепцій підрахунку, то помітимо, що отримані результати суттєво відрізняються між собою і вносять хаос у підрахунки. Так, згідно з податковою концепцією амортизація нараховується щоквартально, а при введенні в дію нових основних засобів - з наступного кварталу. Якщо ж використати податкову концепцію, то нарахування амортизації здійснюються щомісячно. При впровадженні нового устаткування її обчислюють по залишковій вартості з наступного місяця.

Проконтролювати правильність нарахування амортизації практично неможливо, так як існує її різний облік. Складність виникає ще й тому, що по основних засобах, які придбані до 2004 р., існують старі ставки нарахування амортизації, а по основних засобах, куплених пізніше, - нові.

Нарахування амортизації здійснюється по чотирьох групах основних засобів, в які об'єднуються різні за призначенням об'єкти.

Слід звернути увагу на той момент, що проконтролювати правильність нарахування амортизації досить складно. В дію вступають не економічні закони, а закони містики. Можуть з'явитися „мертві душі” або „тіла без душі”.

Розглянемо докладніше вищесказане на конкретних прикладах. Нехай на фірмі існує п'ять елементів основних засобів із залишковою вартістю 2 тис. грн. Так як в них не було потреби, то фірма вирішила їх продати. Припустимо, що ринкова вартість продажу становила 1600 грн. Різниця між балансовою та ринковою вартістю в сумі 400 грн. залишається на балансі підприємства і по ній продовжують нараховувати амортизацію. Основних засобів вже не існує, вони фіктивні, вони - „мертві душі”, по яких нараховується амортизація. Це в якійсь мірі вигідно для підприємства, проте вносить хаос в облік та контроль за використанням основних засобів.

Інший приклад. Якщо фірма має чотири елементи основних засобів із залишковою вартістю 1000 грн., і один із них продає за такою ж вартістю на ринку, то їх балансова вартість зменшується на суму продажу і дорівнює нулю, тобто на підприємстві фізично існує три елементи основних засобів, проте амортизація на них не нараховується. Чим не „тіла без душі”?

Слід звернути увагу і на те, що підприємствам вигідніше продати, ніж ліквідувати основні засоби. Справа у тому, що ліквідація їх за власною ініціативою означає, що вони вже не використовуються у господарській діяльності, на них не нараховується амортизація і вони не приймають участі в зменшенні податку на прибуток. Тому їх зручніше продати.

Разом з тим, по I групі основних засобів, до якої відносять споруди, приміщення, їх структурні компоненти та передавальні пристрої облік ведеться по кожному з об'єктів, і якщо його вартість менше 1700 грн, то вся залишкова вартість вважається амортизацією даного періоду (місяця або кварталу) і більше не нараховується. Вартість об'єктів 2–4 груп основних засобів ніколи не може прийняти нульове значення, вона нараховується навіть при їх мізерних значеннях.

Існує проблема, як зацікавити підприємців використовувати амортизацію за призначенням? Вона цікавила К.Маркса ще в середині XIX ст. Так, він консультувався у Ф. Енгельса, чи можна погодитись з думкою Дж. Мак-Куллоха про використання амортизації як фонду нагромадження [6]. В подальшому, спираючись на дані Енгельса-підприємця, Маркс переконується, що з практичної точки зору твердження Дж. Мак-Куллоха вірне. Ця проблема є актуальною і сьогодні, на що звертає увагу професор В.М. Тарасевич [7].

У плановій економіці виробник був зобов'язаний здійснювати нагромадження амортизаційних відрахувань, відкладаючи їх з виручки за продану продукцію. Накоплені амортизаційні відрахування утворювали амортизаційний фонд у вигляді грошових коштів, який використовували для відновлення зношених основних засобів. Це так звана класична концепція амортизації, суть якої полягає в тому, щоб нагромаджений фонд амортизації використовувати для компенсації зростаючого зносу наявних основних фондів. Вона спрямована на оновлення основних засобів підприємств.

Компенсаційна концепція амортизації передбачає оновлення інвестиційного потенціалу підприємства, що більше відповідає реаліям ринкової економіки. Вона реалізується у такій послідовності: здійснення початкових інвестицій в основні фонди, формування фонду амортизаційних відрахувань для компенсації вкладених коштів, відшкодування вкладених інвестицій [3].

Слід відмітити, що в сучасних умовах підприємець практично не має стимулів для використання амортизаційних відрахувань на впровадження нового устаткування. Він перетворює амортизаційні відрахування на „живі” гроші, що надходять у господарський обіг, так як на суму нарахованої амортизації зменшується податок на прибуток. Проте часто використовує їх на власний розсуд, не за цільовим призначенням.

Звичайно, конкуренція, попит та інші ринкові механізми спонукають до оновлення технічної та технологічної бази виробництва. Разом з тим, ринкових стимулів недостатньо для відтворення основних фондів у тій складній ситуації, що виникла в Україні з їх зношеністю практично в усіх галузях виробництва. На наш погляд, держава повинна створити механізми впливу для заохочення підприємців до інтенсивного відтворення основних фондів.

З огляду на такі властиві для трансформаційної економіки фактори, як значний ступінь зносу основних засобів, низький рівень інвестицій в основний капітал, важке фінансове становище багатьох підприємств і масовий відтік капіталу за кордон, уряди цих країн при розробці державної політики щодо амортизації мають у значній мірі враховувати положення класичної концепції, оскільки активізація інвестицій в основні засоби в перехідних економіках є важливим фактором їх розвитку та підвищення конкурентоспроможності.

Деякі автори пропонують повернутись до утворення амортизаційного фонду, який слід резервувати на депозитних банківських рахунках під певний процент і використовувати для відтворення основних засобів [8]. Затрати на виконання всіх видів ремонтів, модернізацію та інші види поліпшень основних засобів за період їх служби слід відносити на собівартість продукції в межах сум, встановлених законодавством, або покривати за рахунок прибутку, резервних фондів і фондів цільового призначення.

Ми не погоджуємось з таким вирішенням проблеми з наступних причин. Перш за все, підприємства і так потребують кредитів, за якими звертаються до банків. Для чого ж їм самим виступати у ролі кредиторів, якщо гроші можна самостійно використати в господарському обігу, не ризикуючи їх неповерненням чи обезціненням в умовах інфляції.

Пропонуємо інший напрямок вирішення проблеми. Так, якщо підприємство на всю суму чи значну частину нарахованої амортизації придбало нове устаткування, то потрібно дозволити йому використати прискорену амортизацію для придбаного устаткування або зменшити податок на прибуток. Це формуватиме у підприємств нову мотивацію до нагромадження основного капіталу. Зауважимо також, що використання амортизаційних коштів за цільовим призначенням можна проконтролювати щоквартально по підготовленій декларації для сплати податку на прибуток.

Таким чином, амортизаційні відрахування можуть виконувати функції відшкодування, оновлення та нагромадження основного капіталу, що сприяє розширеному відтворенню ресурсної бази створення прибутку, тобто нагромадженню капіталу. Тому ефективне використання цих коштів набуває великого значення для прискорення темпів розвитку кожного підприємства і економіки, в цілому.

В сучасній господарській практиці підприємств амортизація втрачає свою функцію відтворення основних засобів. Її використання держава не може проконтролювати через розбіжність у бухгалтерській та податковій концепціях обчислення та нарахування.

Амортизація дає можливість підприємствам регулювати обсяги прибутку для сплати податків. Змінюючи методи нарахування амортизації, можна управляти фінансовими показниками діяльності підприємства, збільшувати або зменшувати прибуток. Це вигідно менеджерам, які несуть відповідальність перед власниками чи акціонерами, позичальниками, які хочуть отримати кредит.

Існуюча практика нарахування амортизації потребує реформування з метою створення мотивації у підприємств для її використання на просте і навіть розширене відтворення основних засобів, що може стати предметом подальших наукових пошуків.

### *Література*

1. Фукс А.Є. Амортизація і оновлення основного капіталу: теорія і практика. – К.: КНЕУ, 1996. – 160 с.
2. Роль держави у довгостроковому економічному зростанні / За ред Б.Є.Кваснюка. – К.: Ін-т економ. прогнозів. Х.: Форт, 2003. -424 с.
3. Рошило В.І. Формування амортизаційної політики підприємства. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – К.: НАНУ Ін-т економ. прогнозів., 2004. -14 с.
4. Основні засоби України. Статистичний збірник. – К.: Держкомстат України, 2005. – 193 с.
5. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12. 2004 р. №334/94-ВР // Бізнес. – 2005. - №41 (664).
6. Маркс К. и Энгельс Ф. Соч., т. 31.
7. Тарасевич В. О критике научной критики // Вопросы экономики. – 2005. - №6.
8. Хомотлянський О., Колосок В. Амортизаційний фонд як джерело відтворення основних засобів // Економіка України. – 2004. -№3.-с.38-42.

*Рекомендовано до публікації  
д.е.н., проф. Шевцовою О.Й. 30.11.05*

*Надійшла до редакції  
14.11.05*