

Є. О. Помилуко,
викладач кафедри менеджменту і маркетингу,
Київський славістичний університет

ОСОБЛИВОСТІ АМОРТИЗАЦІЇ В РІЗНИХ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМАХ

Стаття присвячена особливості амортизації в різних економічних системах. Автор аналізує стан розвитку амортизації, процес кругообігу основного капіталу. Зроблено висновок про залежність інтенсивності відтворення основного капіталу від системи нарахування амортизації та механізму створення і використання амортизаційного фонду.

The article is devoted the feature of depreciation in the different economic systems. Author analyses development of depreciation status, process of rotation of the fixed assets. The conclusion about dependence of recreation intensity of the fixed assets on the system of charging and mechanism of creation and use of sinking fund amortization was done.

ВСТУП

Застосування управлінського обліку і розширення можливостей самостійно приймати рішення про вибір різних методів нарахування амортизації на підприємстві ставить перед економічною наукою і практикою нові завдання — як і коли треба застосовувати той чи інший метод розрахунку амортизаційних відрахувань, які переваги і вади мають різні методи. Ці питання є актуальними ще й тому, що в радянський період застосовували тільки один метод розрахунку — рівномірний, а інші розглядали тільки на абстрактних теоретичних прикладах. Важливою проблемою також є те, що в різних економічних системах до амортизації склалися різні підходи, що також позначилося на її призначенні й методах нарахуванні.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сьогоднішній день проблемам визначення сутності амортизації, її економічному значенню, методам нарахування та їх удосконаленню присвячена велика кількість праць як вітчизняних, так і зарубіжних вчених, зокрема Г. Овчинникова, Г. Васильєва, К. Абгаряна, М. Чумаченка та ін. Їх праці заклали міцний фундамент для практичного удосконалення функціонування амортизації, однак на сьогоднішній день існує необхідність поглиблення теоретичних напрацювань у сфері амортизації, особливо її функціонування в різних економічних системах. Тому метою нашої статті є пошук особливостей функціонування амортизації в різних економічних системах.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Процес кругообігу основного капіталу виступає в єдності трьох його форм — грошової, продуктивної, товарної — та формує матеріальну основу амортизації. При цьому відмітимо, що серед учених-економістів немає єдності думок з приводу того, яка із стадій є початковою. Одні економісти вважають початковою стадією виробничу, інші — грошову, треті взагалі не надають цьому особливого значення [3 с. 17; 2 с. 46]. Але при цьому всі автори визнають перевагу виробництва над розподілом і зумовленість другого першим, оскільки саме у сфері виробництва створюється новий продукт і формується його вартість, а у сфері обігу відбувається тільки зміна форм вартості. Інакше кажучи, амортизаційний фонд, його ембріональна форма існування, формується у сфері виробництва, а у сфері обігу відбувається зміна форм його уявлення.

На думку професора П. Павлова, "загальну схему кругообігу основних фондів можна відобразити таким чином: виробниче використання основних фондів — (матеріальний знос) — грошовий резерв (амортизація) — втілення вартості основних фондів у нових засобах праці (відшкодування)", тобто знос — амортизація — відшкодування [4].

Цей ланцюжок характеризує рух основного капіталу за вартістю і натурально-речовою формою. Перша фаза кругообігу (П-Т) починається у сфері виробництва і закінчується у сфері обігу, вона характеризується

перетворенням частини вартості основного капіталу з виробничої форми в товарну, причому частина перенесеної вартості основного капіталу еквівалентна величині зносу. Друга фаза (Т-Г) протікає тільки у сфері обігу, результатом чого є перетворення зносу на грошову форму амортизаційне відрахування шляхом продажу виготовленого продукту. Третя фаза (Г-П) — перетворення засобів амортизаційного фонду на основний капітал замість зношеного або спожитого в процесі виробництва, що є відшкодуванням його в натурально-речовій формі.

Для того, щоб відбулося відшкодування засобів праці в натуральній формі, необхідним є накопичення амортизаційного фонду до певного розміру, причому в міру свого накопичення амортизаційний фонд знаходиться в постійному русі, оскільки, з одного боку, до нього приєднуються нові суми в результаті зношення засобів праці, а з іншого боку — з нього фінансуються роботи з відтворення і відшкодування основного капіталу.

Ця особливість кругообігу і обороту вартості основного капіталу, в ході якого відбувається вивільнення частини коштів амортизаційного фонду, зумовлюється тим, що амортизаційний фонд може бути фондом розширеного відтворення, а, отже, і джерелом додаткового накопичення основного капіталу. До цього висновку прийшли К. Маркс і Ф. Енгельс, проводячи дослідження амортизаційного фонду, в ході якого піддані критиці погляди Мак-Куллоха і теорія накопичення Д. Рікардо.

У другому томі "Капіталу", характеризуючи розширене виробництво за рахунок амортизації, К. Маркс пише: "Виробництво в розгорнутому масштабі витікає не з накопичення, не з перетворення додаткової вартості на капітал, а із зворотного перетворення вартості, яка, відокремившись у грошовій формі від тіла основного капіталу, перетворилася на новий, — додатковий або ефективніший капітал того ж роду". Тут К. Маркс розглядає амортизаційний фонд як джерело, за рахунок якого здійснюється розширене відтворення, яке за його визначенням, є дійсним накопиченням. Далі підтвердження цього положення ми зустрічаємо в "Теоріях додаткової вартості", де "амортизаційний фонд, тобто фонд для відшкодування зносу основного капіталу, є разом з тим і фондом його накопичення" [5].

Причину використання амортизаційних засобів на розширення виробництва К. Маркс бачив у відмінності між вживаним і споживаним капіталом. Засоби праці застосовуються в натурально-речовій формі протягом всього терміну служби, незалежно від ступеня зносу. Тоді як

споживання засобів праці означає, що вартість їх по частинах переноситься на продукт відповідно до ступеня їх зносу. Грошові кошти — амортизаційні відрахування — в процесі кругообігу вартості основного капіталу накопичуються в амортизаційному фонді і можуть тимчасово використовуватися для розширеного відтворення. Амортизаційні відрахування виступають як додатковий грошовий капітал, який може бути засобом залучення до виробництва додаткових мас живої і уречевленої (минулої) праці. Отже, амортизаційний фонд виступає початком руху нового кругообігу основного капіталу, що поглиблює розрив у просторі та часі руху вартості і споживної вартості засобів праці. У свою чергу, рух нового кругообігу веде до збільшення амортизаційного фонду, оскільки в нього включаються амортизаційні відрахування від додаткового капіталу.

З погляду відтворення суспільного капіталу можливість додаткового залучення капіталу в натурально-речовій формі існує навіть в умовах простого відтворення. К. Маркс писав: "Навіть якщо б весь вкладений в машинобудування капітал був достатній тільки для відшкодування щорічного зносу машин, то і в тому разі вироблялося б значно більше машин, ніж щорічно потрібно, бо знос частково існує лише ідеально, а реально повинен бути відшкодований тільки після закінчення відомого ряду років. Отже, вживаний вказаним способом капітал поставляє щорічно масу машин, які можуть бути використані для нових капіталовкладень і передбачають ці капіталовкладення" [5].

У подальшому це було аргументовано доведено А. Цигичко при дослідженні показників введення, вибуття, терміну служби основного капіталу і амортизації. А. Хорунжієм — в ході розробки методики потоку в процесі моделювання освіти і використання амортизаційного фонду. Під методикою потоку маються на увазі кількісні методи аналізу процесів розвитку сукупності подій в часі, тобто що виникають через взаємодію цих подій, їх внутрішні і зовнішні знання. Відповідно до цієї методики, за розрахунками А. Хорунжія, частка амортизації, яка може служити меті розширеного відтворення, відповідно до структури і ступеня зносу, складає від 10% до 80% нарахованої амортизації, а по підприємствах — від 5% до 95%. При цьому він приходив до висновку, що за рахунок цього джерела можливе накопичення засобів праці не тільки в умовах розширеного відтворення, але і простого.

При цьому висловлювалися думки про те, що амортизаційні відрахування виступають джерелом розширеного відтворення основного капі-

талу лише за умови їх нарахування з первинної, а не відновної вартості. На наш погляд, питання про використання амортизаційних відрахувань з метою накопичення не має ніякого відношення до порядку їх нарахування, оскільки він пов'язаний з об'єктивними закономірностями відтворення основного капіталу, які не залежать від способу нарахування амортизації. При нарахуванні амортизації з відновної вартості основного капіталу, навіть за їх щорічної переоцінки, сума накопиченої реновації також перевищує розмір засобів, необхідних для заміни вибулих основних фондів. Відмінності полягають лише у розмірі накопичення.

У дослідженнях інших учених-економістів можливість використання засобів амортизаційного фонду з метою накопичення в адміністративно-командній економіці обґрунтовувалося наступним: [1; 5; 9;]

1. Зміною умов відтворення під дією науково-технічного прогресу, відповідно до якого замість застарілих у виробництво впроваджуються елементи основного капіталу, що мають велику потужність і продуктивність при тій же вартості.

2. Зниженням вартості відтворення засобів праці у міру зростання продуктивності праці, що до моменту їх вибуття дозволяє в амортизаційному фонді акумулювати суму коштів більшу, ніж потрібно для відтворення в застарілому засобу праці.

3. Відособленням на певний період вартості засобів праці від їх натурально-речової форми. У міру зношення основного капіталу їх вартість у вигляді резервного фонду накопичується постійно, а відтворення їх в натурі здійснюється одноразово через значний період служби, тому накопичена амортизаційна сума може брати участь у господарському обороті засобів.

На наш погляд, дані положення не втрачають своєї актуальності і сьогодні. З позицій макроекономічного регулювання ринкової економіки виділяють окремі типи простого і розширеного відтворення основного капіталу. В рамках простого відтворення існують два типи — ресурсно-відшкодовуваний, заснований на технічному відновленні застарілих активів, і ресурсно-економічний тип, в рамках якого здійснюється не тільки проста реновація основного капіталу, але і комплекс організаційно-економічних заходів із залучення незадіяних потужностей у виробництво, ліквідації технічно застарілого основного капіталу.

У рамках розширеного відтворення виділяють інвестиційно-активний тип, що передбачає екстенсивне оновлення основного капіталу, прогресивні зрушення в його поелементній структурі, й інноваційний тип, що є кардинальним оновленням

основного капіталу на принципово новій технічній базі, а також комбінований тип відтворення, що поєднує елементи інвестиційно-активного й інноваційного типів у різних співвідношеннях, пропорціях у наслідок наявності структури основного капіталу і необхідності пріоритетного розвитку окремих галузей.

Найбільш ефективними є ресурсно-економічний, інноваційний і комбінований тип відтворення, за яких відбувається позитивна зміна умов відтворення, а в результаті освоєння технологічних інновацій можна значно підвищити продуктивність праці і якість продукції, що, у свою чергу, знизить вартість відтворення основного капіталу і у наслідок цього, мобілізувати накопичень засобів амортизаційного фонду для розширення виробництва.

В умовах ринкової економіки відкриваються додаткові можливості використання амортизаційних ресурсів з метою розширеного відтворення, зокрема економічний підйом на ринку готової продукції, відмічений німецькими вченими Лохманом і Рушті. Механізм, що забезпечує розширене відтворення на основі амортизації, у відмічених умовах, характеризується можливістю підвищення норми амортизації основного капіталу і скорочення терміну його корисного використання у зв'язку із збільшенням обсягу продажів і прибутку.

Таким чином, в умовах ринкової економіки використання амортизаційних відрахувань на просте і розширене відтворення стає можливим при зміні умов відтворення, вартості відтворення основного капіталу і економічного підйому на ринку продукції.

Глобальні й необоротні зміни в продуктивних силах, що приймають характер парадигмального зрушення змінюють уявлення про шляхи розвитку людської цивілізації, закладають основи для становлення загальноцивілізаційної економічної системи. Це повною мірою відноситься і до теорії амортизації, яка в командно-адміністративній економіці розвивалася в руслі учення К. Маркса. Стосовно амортизації основного капіталу в ринковій економіці почали виділяти дві концепції: економічну і податкову [9]. Проте ці терміни не бездоганні, існують й інші позначення цих концепцій. Наприклад, "натуралістична" концепція амортизації, концепція "втрати вартості", концепція "розміщення витрат".

У першій — економічній (натуралістичній) концепції — амортизація характеризується як списання вартості основного капіталу за економічно обґрунтованими нормами, які виражають міру зносу основного капіталу, розмір перенесення його вартості на товар, а, отже, і міру повер-

нення інвестиційних витрат, признаних за цільовою спрямованістю амортизації на відшкодування і відтворення основного капіталу. У економічній концепції в понятті амортизації робиться акцент на оновлення, на відтворення основного капіталу в натурально-речовій формі.

Необхідним моментом є розмежування в економічній концепції економічного і бухгалтерського підходів до амортизації, які дозволяють виявити сутнісні процеси.

Згідно неокласичної теорії витрат, економічні витрати включають як явні, так і неявні, а бухгалтерські — тільки явні, і найчастіше величина економічних витрат виявляється більше бухгалтерських. У той же час з позиції теорії альтернативних витрат фізичний знос 2 року, що викликає втрату вартості основного капіталу без його продуктивного споживання повинен бути врахований у витратах в рамках економічного підходу, і підлягає включенню до складу витрат бухгалтерського підходу.

Альтернативні витрати на використання основного капіталу в процесі виробництва визначаються обсягом невикористаної продукції і недоотриманої виручки, елементом якої є амортизація. Простий устаткування супроводжується втратою споживчих властивостей, а економічного зношення не відбувається, що зумовлюється наявністю економічних витрат, які можна виміряти не нарахованою амортизацією (втрати "усередині себе").

У рамках планової економіки скорочення витрат здійснювалося використанням адміністративних методів. У ринковій економіці такого роду інструменти перестають працювати і в певних умовах масштаби витрат можуть стати достатньо великими. Якщо застосувати до даної ситуації бухгалтерський підхід (устаткування простоє і законсервовано), то внутрішніх витрат не буде. Це і робить, на наш погляд, необхідним виділити і розмежувати два підходи в економічній концепції амортизації.

У рамках податкової концепції амортизація — це списання вартості основного капіталу за економічно обґрунтованими нормами, яке супроводжується зменшенням (підвищенням) податкової бази для вирахування податку на прибуток. У даному контексті амортизація є лише методом розподілу вартості довгострокових матеріальних активів, де здійснюється свобода вибору варіантів розподілу для створення найбільш сприятливих умов при здійсненні процесу інвестування на рівні підприємства. Власники підприємства прагнуть адекватно відобразити витрати звітного періоду з метою обґрунтування обчислення прибутку до оподаткування, тобто частини валового доходу, за вирахуван-

ням витрат. У цьому реалізується концепція "розміщення витрат".

На думку В. Остапенко, дана концепція в сучасних умовах є основоположною, у зв'язку з тим, що дію економічної концепції відображає нерозвиненість і примітивність механізму амортизації, його орієнтація тільки на фізичний знос. На наш погляд, податкова концепція не дозволяє розглядати амортизацію як джерело відтворення основного капіталу, що, у свою чергу, вказує на необхідність інтегрального застосування даних концепцій.

У сучасній економічній літературі, зокрема О. Сабден, Р. Акбердін, Е. Васильєва, в рамках реалізації сучасних концепцій амортизації на практиці виділяють також фінансовий підхід, орієнтований на відшкодування капітальних витрат [3]. У сучасних умовах ринкового господарювання такий підхід, безумовно, правомірний і безпосередньо пов'язаний з реалізацією економічної концепції амортизації, що має вихід у фінансову сферу. У фінансовому аспекті економічної концепції амортизація є частиною доходу, яка залишається у розпорядженні підприємства для здійснення так званого валового самофінансування.

Іншим джерелом самофінансування є амортизація, точніше конкретна форма її прояву — амортизаційний фонд. Амортизація, будучи грошовою формою перенесеної вартості спожитого основного капіталу, виступає як поточні витрати підприємств, витрати, які входять у величину доданої вартості, а тому і у ВВП. Ці поточні витрати, акумульовані в амортизаційному фонді, є заощадженнями підприємств у обліковому періоді, заощадження, які необхідні для подальшого будівництва або придбання нового основного капіталу з метою відшкодування старого. Тому вони не можуть стати доходами економічних агентів незалежно від того, чи відносяться останні до основного капіталу як до об'єкта власності або просто володіють ним. Як відомо, не нараховання амортизаційних відрахувань значило б автоматичне зменшення величини поточних витрат і відповідне збільшення розміру прибутку в межах однієї і тієї ж величини доходу облікового періоду. Таким чином, амортизація входить до складу витрат підприємства і є тим інструментом, за допомогою якого підприємство формує одне з внутрішніх (власних) інвестиційних джерел відтворення і оновлення основного капіталу.

У сьогоднішніх умовах відбувається конфлікт між сенсом економічної амортизації і тим, як це застосовується у нас в законодавстві. Це, дійсно, той приклад, коли економічне поняття амортизації як споживання в процесі виробництва товарів, переказане в адміністратив-

ному, юридичному плані і в більшій частині невірною спотворює саму суть.

Проте, в економічній літературі існує ще одна точка зору на економічну природу амортизації — як конкретну форму руху фонду відшкодування. Її прихильниками є А. Сидорович, Е. Аймагамбетов, О. Сабден, Я. Кваша, С. Белова, І. Веретенникова [9]. Так, А. Сидорович визначає амортизацію як "...перенесену на продукт протягом року вартість основних фондів" і розглядає її як "фонд відшкодування основних фондів".

Ми приєднуємося до прихильників даної точки зору, оскільки вони розглядають амортизацію як реальний процес руху споживних вартостей і перенесення їх вартості на товар, тобто процес втрати фактичної вартості в результаті фактичного використання засобів праці. Чинники, що роблять вплив на втрату основним капіталом споживної вартості й вартості зумовлюють динаміку величини амортизації і особливості її нараховання.

ВИСНОВКИ

Таким чином, підходи до визначення природи амортизації пройшли тривалу еволюцію, яка знайшла своє відображення у різних теоретичних підходах. Підсумовуючи, можна зазначити, що спільним для всіх підходів є визначення амортизації як джерела відтворення основного капіталу. Саме потреба інтенсивності відтворення і визначає підходи до нараховання амортизації та створення амортизаційного фонду у всіх економічних системах.

Література:

1. Воспроизводство основных фондов в СССР. — М.: Мысль, 1970. — 485 с.
2. Овчинников Г.П. Интенсификация воспроизводства основных фондов. — Л.: Ленииздат, 1976.
3. Васильев Б.В. Износ — амортизация — возмещение основных производственных фондов в социалистическом сельском хозяйстве: автореферат диссертации к.э.н. 08.00.01. — Ленинград, 1965. — 26 с.
4. Абгарян К.А. Эффективность воспроизводства основных производственных фондов. — Ереван: ЕГУ, 1983.
5. Маркс К. Собрание сочинений. — М.: Политиздат, 1978. — Том 26.
6. Маркс К. Капитал. — М.: Политиздат, 1978. — Том 2.
7. Маркс К. Капитал. — М.: Политиздат, 1978. — Том 3.
8. Маркс К. Капитал. — М.: Политиздат, 1978. — Том 1.
9. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування — істотне джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 8. — С. 6—8.

Стаття надійшла до редакції 12.04.2010 р.