

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ВИКОРИСТАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ "АМОРТИЗАЦІЯ" В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Розглянуто сучасне трактування економічної сутності категорії "амортизація" на державному рівні в Україні та погляди на це питання вчених-економістів. Визначено недоцільність у сучасних умовах господарювання визнання амортизаційних нарахувань як власних внутрішніх фінансових ресурсів підприємства.

Consider modern interpretation of economic essence of category "amortization" at the state level in Ukraine and looks on this question of scientific-economist. A pointlessness in the modern conditions of running things of confession of depreciation charges in quality of own inlying financial resources of enterprise is definite.

Економічна категорія "амортизація" завжди була об'єктом уваги вчених-економістів як на макро-, так і на мікрорівні. Не втратила вона актуальності і на даний час.

Протягом 2000–2002 рр. в економіці України має місце зростання вартості основних засобів на тлі збільшення питомої ваги амортизації у структурі витрат та ступеня зносу основних фондів (табл.).

Таблиця. Динаміка показників стану та ефективності використання основних засобів в економіці України у 2000–2002 роках [11]

Показник	Роки			Темпи приросту (%) за роки	
	2000	2001	2002	2001-2000	2002-2001
Ступінь зносу основних засобів (%)	43,7	45,0	45,1	2,97	0,22
Питома вага амортизації у структурі витрат (%)	6,5	7,1	7,8	9,23	9,86
Вартість основних засобів (млрд грн)	829,0	916,0	942,0	10,49	2,84

Наведені в таблиці дані дають змогу зробити такі висновки:

протягом періоду, що розглядається, відбулося суттєве оновлення основних засобів за рахунок надходження нових і ліквідації зношених активів. Про це свідчить те, що істотне зменшення темпів приросту вартості основних засобів у 2002 р. порівняно із 2001 р. супроводжується стабілізацією темпів приросту ступеня зносу;

за статистичними даними амортизація розглядається як елемент витрат. Одночасно, на рівні державної політики амортизація розглядається як внутрішнє джерело фінансових ресурсів. Про це свідчать дані про те, що "...близько 40 % амортизаційних відрахувань використовується не за призначенням. Це досить суттєва проблема, адже близько 70 % обсягу капітальних вкладень в основні засоби здійснюється за рахунок саме амортизаційних відрахувань" [11].

Реалізація державної амортизаційної політики в корпоративному секторі економіки має враховувати те, що на мікрорівні, тобто на рівні конкретного підприємства, амортизація є досить неоднозначним об'єктом перетину інтересів усіх зацікавлених суб'єктів (власників капіталу, менеджерів, працівників, податкових органів тощо).

Неоднозначність амортизації як процесу перенесення спрацьованої частини вартості основного капіталу (знос) на собівартість продукції [17] зумовлюється її впливом:

обернено пропорційним – на фінансові результати діяльності підприємства та на об'єкт оподаткування для податку на прибуток;

прямо пропорційним – на суму грошових коштів, вивільнену у звітному періоді, яка може бути використана в господарській діяльності підприємства, у тому числі на придбання нових або відновлення тих основних фондів, які вже експлуатуються.

Основним завданням амортизаційної політики держави, як зазначається в Концепції амортизаційної політики [8], є активізація заінтересованості підприємств в інвестиціях "...за рахунок власних амортизаційних коштів". Одночасно, згідно зі ст. 10 Господарського кодексу України [5], амортизаційна політика повинна спрямовуватися на створення суб'єктам господарювання сприятливих умов для процесу простого відтворення основних фондів.

З позицій джерела власних внутрішніх фінансових ресурсів амортизація розглядається й у ст. 10 Закону України "Про інвестиційну діяльність" [15].

На підставі викладеного можна зробити висновки про те, що на державному рівні амортизація розглядається як внутрішнє власне джерело фінансування простого відтворення основних фондів.

Як власне внутрішнє джерело фінансових ресурсів амортизаційні відрахування розглядаються й у більшості наукових праць.

До такої позиції пристали І.Бланк [1], А. Поддєрьогін [16] та інші вітчизняні вчені-економісти. Зарубіжні науковці також дотримуються цього погляду, наприклад Є.Брігхем [3].

З урахуванням вимог національних підзаконних нормативно-правових актів потребує особливої уваги аналіз реальних можливостей втілення в господарську практику мети та завдання державної амортизаційної політики.

Враховуючи, що фінанси за своєю сутністю є сукупністю грошових відносин [2], на думку автора, на даний час в Україні амортизація не виконує функції власного внутрішнього джерела фінансових ресурсів – вона лише вивільнює у звітному періоді грошові кошти без урахування їх спрямування. Більше того, вивільнювані гроші можуть бути не тільки власними, але й залученими, якщо основні засоби були придбані за позикові кошти.

Таким чином, амортизаційні відрахування перестали відрізнятися від авансування у, наприклад, товарні запаси, які під час їх подальшої реалізації також вивільнюватимуть грошові кошти.

Відмінність суми вивільнених грошових коштів від власного внутрішнього джерела фінансових ресурсів, на думку автора, полягає в тому, що кошти останнього повинні мати ознаку власності щодо підприємства. Тобто кошти в сумі амортизаційних відрахувань, які вивільнюються в процесі зносу основних засобів, не повинні спрямовуватися на погашення зобов'язання підприємства (як у випадку придбання основних засобів за позичені ресурси).

Окрім викладеного, амортизаційні відрахування, якщо їх розглядати як власне внутрішнє джерело фінансування, повинні мати чітко визначене цільове спрямування. Похідною вказаних ознак є відокремлення гро-

шових коштів, якими забезпечуються амортизаційні відрахування, від інших ресурсів підприємства.

Забезпеченість грошовими коштами як обов'язкова умова визнання амортизаційного фонду розглядалася К.Марксом [10]. Така позиція є найбільш ґрунтовною відносно оновлення основного капіталу підприємств. Однак, як свідчить практика, в умовах ринкових відносин досить ефективним може бути використання тимчасово вільних коштів амортизаційного фонду в періоді їх накопичення, тобто до виникнення необхідності реального оновлення основних засобів. Таке використання може передбачати придбання високоліквідних цінних паперів, формування депозиту тощо.

У випадку, якщо відносно амортизації на конкретному підприємстві не характерні цільові ознаки та / або ознаки власності (тобто не може бути отримана відповідна інформація), на думку автора, розглядати амортизацію як власне внутрішнє джерело фінансових ресурсів недостатньо підстав. Зазначимо, що амортизаційні відрахування в сучасному правовому полі не збільшують власний капітал корпоративного підприємства, що визнано В.Бочаровим та В.Леонт'євим [2].

Така позиція, на думку автора, базується на врахуванні значного ступеня невизначеності щодо можливих та оптимальних напрямів використання вивільнених у сумі нарахованого зносу грошових коштів.

Відносно корпоративних підприємств визнання без визначених підстав амортизаційних відрахувань власним внутрішнім джерелом фінансових ресурсів, з урахуванням вимог чинних нормативно-правових актів, навіть безпечно. Це може призвести до прийняття неадекватних фінансових рішень, коли сума нарахованої амортизації розглядатиметься як ресурс. Адже всі ресурси корпоративних підприємств є об'єктом, на якому зосереджені інтереси всіх суб'єктів функціонально-управлінської конфігурації підприємства, зовнішніх кредиторів і держави в особі контролюючих органів.

Неадекватна оцінка обсягів фінансових ресурсів корпоративних підприємств може привести до таких негативних наслідків:

витрачання грошових коштів за різними напрямками без застереження на необхідність оновлення основних засобів;

необережного ставлення до запозичених коштів, незабезпеченість яких може суттєво зменшити ліквідність підприємства.

Що доцільно зробити для того, щоб амортизація стала повноцінним джерелом власних внутрішніх фінансових ресурсів підприємства і забезпечувала б оновлення основних засобів, як це і передбачено в завданнях амортизаційної політики нашої держави?

Відповідь на зазначене запитання, на думку автора, має передбачати заходи, спрямовані на: забезпечення вибору методів відрахування амортизації, які б найбільшою мірою відповідали реальному рівню зносу основних засобів і передбачали акумуляцію частини грошових коштів для цільового використання; забезпечення підвищення достовірності інформації про формування та використання амортизаційних відрахувань.

Так, певного вдосконалення потребує система обліку амортизації (фінансового та податкового). У даній сфері проблема полягає в тому, що метод нарахування амортизації, який найчастіше застосовується на підприємствах, передбачає норми, що не забезпечують розширеного відтворення основних засобів. Указані норми передбачають формування бази оподаткування податком на прибуток. Враховуючи зазначені та інші обставини, на значній кількості підприємств для нарахування

амортизації обирається податковий метод нарахування. До вказаних інших обставин належать:

практична відсутність контролю з боку власника та держави щодо обґрунтованості обраного методу нарахування амортизації та відповідності його реальним темпам зносу об'єкта основних засобів залежно від характеру їх використання. Більше того, навіть незалежний аудитор практично не має можливості перевірити достовірність визначення справедливої вартості основних засобів.

Указана безпорадність зумовлена тим, що згідно з вимогами чинного законодавства підставою для проведення переоцінки є висновок професійного оцінника. Отже, без такого висновку аудитор не має підстав для складання думки про достовірність бази нарахування амортизації;

нерівнозначна відповідальність посадових осіб за порушення вимог фінансового та податкового обліку.

До негативних наслідків застосування податкового методу нарахування амортизації можна віднести:

суттєво завищену балансову вартість основних засобів, яка практично не враховує їх морального зносу;

відсутність реальної можливості використання права підприємства розраховувати амортизаційний період і, відповідно, норми амортизації, виходячи не з того періоду, протягом якого основний засіб буде повністю зношений, а з того, протягом якого використання основного засобу буде приносити економічні вигоди. Про це свідчить можливість застосування такого показника, як "ліквідаційна вартість". Проте, як показує практика, хороші наміри поки що так і лишилися лише намірами, оскільки механізму обґрунтування ліквідаційної вартості основного засобу на даний час чинними нормативно-правовими документами не передбачено. Також відсутній такий механізм і у фінансово-бухгалтерських традиціях;

перерозподіл ресурсів підприємства, який не завжди враховує необхідність оновлення основних фондів. Цей перерозподіл полягає в тому, що на суму заниження амортизаційних відрахувань збільшується чистий прибуток підприємства звітного періоду. Потрапивши в поле зору зацікавлених осіб чистий прибуток розподіляється за чітко визначеними напрямками. Якщо підприємство створено у формі господарського товариства, то згідно зі ст. 15 Закону України "Про господарські товариства" [13] воно самостійно визначає напрями використання чистого прибутку після оподаткування.

Навіть якщо підприємство і спрямує частину чистого прибутку на оновлення основних засобів, то амортизаційні відрахування губляться в сумі спрямованих коштів. Причина цього явища полягає в тому, що на даний час за вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку створення амортизаційного фонду не передбачено.

Незважаючи на відсутність у чинному правовому полі категорії "амортизаційний фонд" у складі власних внутрішніх джерел фінансування, Міністерство фінансів України виклало в новій редакції Примітки до річної фінансової звітності [12]. У цій редакції передбачено розділ "Використання амортизаційних відрахувань", у якому за роз'ясненнями, наведеними в листі [9], необхідно наводити інформацію щодо витрат на придбання необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, капітальне будівництво) у межах нарахованої за рік амортизації.

Для відповідного збору інформації Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [6] передбачений позабалан-

совий рахунок 09 "Амортизація", за яким передбачено відображення нарахованої та використаної амортизації.

У вказаній інструкції зазначено, що на даному рахунку не відображаються як використання амортизаційних відрахувань здійснення капітальних інвестицій за рахунок бюджетних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайового) капіталу "...тощо". На думку автора, зміст слова "тощо" стосується інших капітальних інвестицій, здійснених не за рахунок власних коштів підприємств (наприклад, кредитних). Таким чином, головний "розробник методології" країни – Міністерство фінансів України – намагається забезпечити збір інформації щодо амортизаційних відрахувань як власного внутрішнього джерела фінансових ресурсів.

Однак для досягнення мети "амортизаційно-фондової" рахунок доцільно визнавати не позабалансовим, а відображати в першому розділі пасиву Балансу [14]. Без інтеграції "амортизаційно-фондової" рахунку до системи рахунків бухгалтерського обліку підприємству буде досить складно визначити напрями використання амортизаційних відрахувань.

Досить красномовно про "ефективність" використання підприємствами амортизаційних відрахувань свідчать дані аналізу форм річної фінансової звітності за 2002 р. деяких підприємств – емітентів цінних паперів Київської області (за даними сайту www.istock.com.ua). Так, чистий приріст нарахованої за рік амортизації майже в 10 разів менший, ніж приріст залишкової вартості основних засобів.

Розглядаючи облік як систему відображення сутності господарської операції, доцільно звернутися до міжнародного досвіду та повернутися до забутого старого – порядку ведення бухгалтерського (фінансового) обліку, що був передбачений до введення в дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Так, на даний час у міжнародній практиці підприємство може самостійно обрати, як саме має розглядатися амортизація: тільки як елемент витрат, що передбачає вивільнення грошових коштів, або як власне внутрішнє джерело фінансових ресурсів.

Вибір формування структури капіталу здійснюється шляхом вибору одного з методів прогресивної (уповільненої) амортизації [4] – методу амортизаційного фонду, який передбачає дисконтування майбутніх грошових надходжень від інвестицій в основні засоби.

Указаний метод забезпечує відображення у фінансовій звітності амортизаційного фонду в сумі нарахованого зносу і відсотків, отриманих від використання тимчасово вільних коштів фонду.

Таке використання передбачає депонування на окремому рахунку або придбання надійних цінних паперів.

Обрання цього методу забезпечує: цільову спрямованість використання грошових коштів у сумі амортизаційних відрахувань, ознаку їх власності (кошти, якими мають бути погашені зобов'язання підприємства, безумовно, не будуть спрямовуватися за іншими напрямами).

Крім цього, метод амортизаційного фонду передбачає й своєрідне бронювання грошових коштів.

Зазначимо, що національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку використання такого методу не передбачено.

Приблизно аналогічна ситуація стосовно обліку амортизаційних відрахувань мала місце і за часів адміністративно-командної економіки.

Так, згідно з Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств та організацій [7], на суму нарахованого зносу створювався амортизаційний

фонд. Підкреслимо, що такий фонд в останні роки його застосування вже не передбачав грошового забезпечення, досить часто вилучався, але тим не менш, уособлював право підприємства на витрачання коштів для оновлення основних засобів. Саме це право і відображалося в пасиві Балансу у складі власного капіталу підприємства. Фактично амортизаційний фонд уособлював частину чистого прибутку підприємства відносно якої можливим був лише один напрям використання – на оновлення основного капіталу.

В умовах розвитку ринкових відносин виникає досить справедливе запитання, а чи потрібно, як за часів адміністративно-командної економіки, диктувати корпоративному підприємству, як саме йому витрачати кошти? На думку автора, це порушило б основні ринкові засади підприємницької діяльності. Але право на створення амортизаційного фонду (з відповідною акумуляцією грошових коштів) за власним вибором підприємство все ж таки повинно мати.

На підставі викладеного можна зробити висновок про те, що для повної реалізації державної амортизаційної політики, яка передбачає використання амортизації як власного внутрішнього джерела фінансових ресурсів і для надання альтернативи господарюючим суб'єктам доцільно:

Створити умови для заохочення підприємств до використання фінансових методів нарахування амортизації. Досить дієвими заходами при цьому може бути уніфікація методів нарахування амортизації у фінансовому та податковому обліку; обмеження щодо використання податкового методу нарахування амортизації у цілях складання фінансової звітності тощо.

Удосконалити систему збору інформації з урахуванням визнання, за власним вибором підприємства, амортизаційних відрахувань власним внутрішнім джерелом фінансових ресурсів. До напрямів удосконалення можна віднести інтеграцію до системи бухгалтерських рахунків спеціального пасивного рахунку для обліку руху амортизаційного фонду. Указане забезпечить отримання інформації щодо цільового характеру коштів амортизаційного фонду, належності їх конкретному підприємству.

1. Бланк І.А. Управление активами и капиталом предприятия. – К., 2003. – С. 329. 2. Бочаров В.В., Леонтьев В.Е. Корпоративные финансы. – СПб., 2004. – С. 13, 240. 3. Брігхем Е.Ф. Основы финансового менеджмента. Пер. з англ. – К., 1997. – С. 375. 4. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади і коментарі. Практичний посібник. – К., 2001. 5. Господарський кодекс України від 16.01.03. № 436-IV. 6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99. № 291. 7. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів СРСР від 28.03.85. № 40. 8. Концепція амортизаційної політики, затверджена указом Президента України від 07.03.01. № 169/2001. 9. Лист Міністерства фінансів України від 17.11.03. № 31-04200-04-5/5570. 10. Маркс К., Енгельс Ф. Твори. 2-е вид. – Т. 24. – С. 178. 11. Послання Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2002 році. – К., 2003. – С. 42, 43, 258, 266, 269, 270, 272. 12. Про внесення змін до типової форми фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.03. № 602. 13. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.91. № 1576-XII. 14. Про затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99. № 87. 15. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.91. № 1560-XII. 16. Финансы предприятия: Підручник / Кер. авт. кол. і наук. ред. проф. А.М.Поддєрьогін. – 4-те вид., перероб. та доп. – К., 2002. – С. 321. 17. Фукс А.Е. Амортизация и оновлення основного капитала: теория и практика. – К., 1996. – С. 38.

Надійшла до редколегії 25.05.04