

УДК 338.242

Н.С. Приймак, асп.

Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

Амортизація та її функції у господарській діяльності підприємства

У статті розглянуто сутність амортизації на основі узагальнення її існуючих концепцій: податкової, бухгалтерської, законодавчої, інвестиційної та концепції зносу. Результатом дослідження сутності амортизації стало виокремлення її функцій на макро- та мікрорівнях господарювання. Автором визначено роль амортизації у діяльності підприємств та розроблено перспективні шляхи підвищення ефективності її використання в межах діючої амортизаційної політики.

амортизація, амортизаційна політика, знос, відтворення, функції амортизації

Постановка проблеми. Указом президента України від 7 березня 2001 року №169/2001 [4] схвалено концепцію амортизаційної політики, метою якої є перетворення амортизації у інструмент активізації інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання в державі. Однак сьогодні амортизація фактично перетворилася у інструмент отримання податкових пільг та додаткове джерело поповнення дефіциту оборотних коштів підприємства. Запропоновані механізми та методи розрахунку амортизації не задовольняють вимогам сьогодення щодо накопичення необхідної суми коштів для відтворення основного капіталу підприємств. За таких умов актуальною є проблема визначення дійсної сутності та ролі амортизації у господарському механізмі підприємств України.

Аналіз основних досліджень та публікацій. Виділення невирішених питань. Категорія «амортизація» підпадає під коло наукових інтересів великої кількості економістів. Так, питанням дослідження амортизації відносно аналізу методів її нарахування відповідно до П(С)БО та їх порівнянню із міжнародною практикою присвячено праці Горицької Н., Малишкіна А., Дрючина Д., Безуглого А.. Дослідженню ролі амортизації як джерела інвестиційних ресурсів присвячені праці Стадницького Ю., Саган Т., Косової Т., Фукса А. та інших. Питання ефективності державної амортизаційної політики розглядають такі економісти як Лях Л., Короткевич О., Орлов П., Орлов С., Ткаченко Л. та інші. Незважаючи на це, проблема визначення економічної сутності амортизації та її значення в діяльності підприємств не є дослідженою повністю та вимагає доопрацювання.

Загальна мета дослідження полягає у уточненні економічної ролі амортизації та визначенні функцій, які вона виконує на підприємстві. Для досягнення мети необхідно виконати наступні завдання: здійснити оцінку сучасних концепцій амортизації; визначити основні функції, які виконує амортизація; проаналізувати роль амортизації у діяльності підприємства; розробити пропозиції щодо підвищення ефективності використання амортизаційного ресурсу на підприємстві.

Викладення основного матеріалу. За сучасного періоду розвитку економіки та поширення ринкових засад господарювання, акценти у прийнятті рішень щодо ефективного відтворення основного капіталу все більше переміщуються із царини макrorівня на мікрорівень, рівень окремого підприємства, але в Україні зміна концепцій управління почалася із значним запізненням, що викликало безліч проблем у процесах відновлення капіталу, випуску конкурентоздатної продукції та формуванні

дієвої амортизаційної політики, як умови ефективного кругообігу власного капіталу підприємства. Термін «амортизаційна політика» для науковців пострадянського простору є відносно новим. Ключова позиція, яка аналізується при тлумаченні згаданого терміну – це амортизація.

Класична економічна теорія зазначає, що термін «амортизація» походить від сер. вічн. лат. *amortisatio*, що у дослівному перекладі означає «погашення».

Існує також інше тлумачення першоджерела даного терміну. Авторський колектив вітчизняних науковців Кузьменко С.Н., Васильєва Т.А., Ярошенко С.П. та інші зазначають, що наявною є думка, що поняття «амортизація» переводиться з латині як «безсмертя» («mort» - це смерть з латині, а частка «а» означає суперечення чого-небудь). Авторами наголошується, що відносно основних засобів «безсмертя» можна розуміти у тому смислі, що їх вартість у процесі зносу не зникає, а переноситься на вироблену з їх допомогою продукцію, тобто відбувається зміна як місця, так і форми вартості [5, С. 170-171]. Нами вважається таке трактування першоджерела терміну «амортизація» не доцільним, оскільки сам термін «безсмертя» не коректно застосовувати до неодушевлених предметів, таких як капітал чи основні засоби підприємства, а аспект зміни місця та форми вартості основних засобів в процесі амортизації є доволі спірним.

Протилежне попередньому тлумаченню терміна «амортизація» пропонується Савельєвим Н. [12, С. 1], який зазначає, що буквально, «амортизація» - походить від «mort» - мертвий, та означає дію, подібну до умиртвлення.

Отже, нами виявлено два протилежних трактування терміну «амортизація» - надання безсмертя, та навпаки, умиртвлення об'єкту. Саме наявність таких двох концептуально різних підходів може вважатися причиною наукової полеміки щодо трактування природи і ролі амортизації у економічній концепції функціонування підприємства.

Всі існуючі визначення амортизації у сучасній економіці найбільш повно уособлені у п'яти концепціях амортизації (рис. 1).

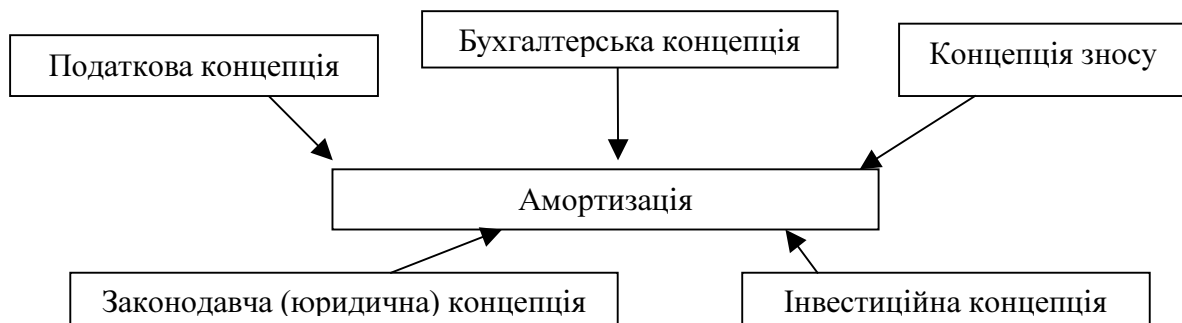


Рисунок 1 - Основні концепції амортизації

Згідно законодавчої концепції, визначення сутності амортизації надається відповідно ряду нормативно-правових актів [1, 2, 3, 4].

Законодавчий підхід можна ідентифікувати ще із юридичним підходом, оскільки він визначає правові засади та можливості здійснення амортизаційних розрахунків, регулюючи при цьому правові аспекти використання амортизації. Але в той же час, на нашу думку, не доцільно використовувати трактування юридичної концепції амортизації, запропонованої Косовою Т.Д. [15, С. 158], оскільки вона її визначає лише як «констатацію знецінення об'єктів». Таке визначення не розкриває всіх можливостей,

які надаються в українському законодавстві стосовно обліку, нарахування та розподілу амортизації.

Основне призначення законодавчої концепції – формування методології та правової бази для визнання амортизації та обліку амортизаційних відрахувань.

Концепція зносу наголошує, що амортизація є вимірником зносу основних засобів підприємства. Саме таке значення зносу надається згідно П(с) БО 7 «Основні засоби»: «Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання» Існує навіть таке визначення: «амортизація – спрацювання, знос основного капіталу» [8, С. 99; 8, С. 157]. Зведення амортизації до зносу є надто поверхневим її трактуванням, хоч і не слід відкидати зв'язку між цими категоріями, оскільки знос є першопричиною існування амортизації. В той же час, як вартісна категорія, амортизація просто використовує знос основного капіталу як регулятив його вартості. Отже, можна визначити, що існування амортизації нерозривно пов'язане із зносом основного капіталу у процесі його використання, але ці категорії не є тотожними.

Основна сутність податкової концепції амортизації зводиться до встановлення зв'язку між доходами підприємства від продажу продукції, виготовленої з використанням певної кількості основних засобів та між податком з прибутку, сплаченим підприємствами до державного бюджету.

Наступна з виділених нами концепцій амортизації – бухгалтерська. Вона розглядає амортизацію як частину бухгалтерських операцій, метою яких є забезпечення систематичного списання, згідно вимог бухгалтерського обліку, вартості основних засобів на готову продукцію і акумулювання за рахунок цього коштів амортизаційного фонду на бухгалтерських рахунках.

Такий підхід до амортизації нами вважається суто методологічним та він може бути названий як облікова концепція амортизації, головною метою якої є повне відображення на бухгалтерських рахунках процесу нарахування і обліку амортизації.

І остання, із запропонованих нами концепцій амортизації – інвестиційна. Вона розглядає амортизацію як джерело фінансування капітальних інвестицій. Необхідність виділення інвестиційної концепції амортизації виникає із того, що амортизація є частиною грошового потоку (чистий прибуток + амортизація), а в умовах нерентабельного функціонування українських підприємств амортизація виступає головним джерелом коштів для інвестування у основний капітал.

Питання використання амортизаційних відрахувань на розширене відтворення – одне із найбільш складних та дискусійних. Висвітлюється думка, що амортизація не може служити джерелом накопичення для розширеного відтворення основних фондів [6, 8]. Водночас більшість економістів [5, 10, 13, 14] наголошують, що амортизація у сучасних умовах, пов'язаних із переоцінкою вартості основного капіталу, та швидкими темпами інноваційного розвитку, є джерелом накопичення коштів для відтворення основного капіталу на принципово-новому рівні.

Отже, проаналізувавши наявні концепції трактування амортизації, нами вважається за доцільне прийняти таке визначення: «амортизація – комплексна економічна категорія, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу». У наданому визначення не деталізується форма відновлення засобів праці, оскільки відшкодування морального зносу засобів праці саме по собі, на нашу думку, в умовах швидких темпів інноваційного розвитку галузей промислового виробництва, не може передбачати лише

простого відтворення засобів праці; також автором вважається не доцільним виділяти тип продукції, на яку переноситься вартість засобів праці (готова чи реалізована), оскільки амортизація, як стаття постійних витрат, не може включатися лише до якоїсь певної групи створюваної вартості.

Повне розкриття сутності амортизації та її ролі у функціонуванні господарського механізму підприємства не можливе без окреслення функцій, які виконує амортизація.

На наш погляд, амортизація за сучасних умов господарювання повинна виконувати такі функції:

а) відшкодування коштів, вкладених у засоби праці. Дана функція амортизації має походження від того, що одним із її призначень є повернення капіталу, вкладеного у засоби праці через перенесення їх вартості на вартість готової продукції.

Функція відшкодування витікає із головної концепції здійснення підприємницької діяльності – повернення вкладеного капіталу та отримання додаткової вигоди від його використання – прибутку. Проте, спираючись на інвестиційну концепцію амортизації, варто зазначити, що на нашу думку, амортизація повинна забезпечити повернення капітальних вкладень з урахуванням фактору часу, оскільки вартість капіталу сьогодні та вартість капіталу через певний проміжок часу не є однаковою (концепція зміни вартості грошей в часі.). Інакше кажучи, амортизаційний фонд повинен відповідати вартості капіталу, яку йому необхідно відшкодувати, з урахуванням зміни цієї вартості у часі. Це дозволить запобігти недоамортизації навіть у тих випадках, коли засоби праці використовуються понад нормативні строки їх служби (що характерно для більшості засобів праці промислових підприємств України);

б) відтворювальна функція – забезпечення відтворення фізичного та морального зносу засобів праці за рахунок акумулювання у амортизаційному фонді необхідної кількості грошових коштів. Дана функція тісно пов'язана із попередньою, але передбачає, що амортизація призначена для здійснення як простого, так і розширеного відтворення основних засобів.

Сутність відтворювальної функції полягає у тому, що кошти амортизаційного фонду не є «замороженими», а здійснюють постійний рух на цілі відновлення та відтворення засобів праці;

в) накопичувальна функція – забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді. Дана функція цілком пов'язана із попередньою, оскільки саме накопичені кошти є джерелом для розширеного відтворення засобів праці (прийнято згідно класичної теорії накопичення [7]). Саме із накопичувальною функцією амортизації і пов'язане питання можливості та доцільності нецільового використання амортизаційного фонду, оскільки в процесі накопичення коштів за умови браку оборотного капіталу, амортизаційний фонд може відігравати роль резерву коштів для поповнення обігового капіталу;

г) облікова функція. Виділення даної функції пов'язане із тим, що амортизація є засобом систематичного відбиття у бухгалтерських рахунках процесу перенесення вартості засобів праці на готову продукцію виготовлену з їх використанням;

д) фіскальна функція. Амортизація створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків (реалізується через використання прискореної та не прискореної амортизації), а для держави – створює можливості для реалізації податкової політики.

Виділені функції максимально відбивають сутність амортизації в ринкових умовах господарювання підприємств. Проте, ми вважаємо, що доцільно розмежувати дані функції на макрорівні (рівні держави) та на мікрорівні (рівні підприємства).

Оскільки амортизація є інструментом державного регулювання економіки, то додатково можна виділити такі її функції:

а) стимулююча функція. Нарахування амортизації та формування і використання амортизаційного фонду повинні стимулювати підприємства до відтворення зношених та оновлення діючих засобів праці. Впроваджуючи амортизаційну політику, держава окрім процесів оновлення, стимулює впровадження науково-технічного прогресу на підприємстві, що не можливо без здійснення розширеного відтворення засобів праці.

Виділення стимулюючої функції амортизації саме на макрорівні пов'язане із тим, що інструментами стимулювання у даному випадку стають методи нарахування амортизації та можливість застосування прискореної та не прискореної амортизації;

б) регулююча функція реалізується через встановлення та використання законодавчо-закріплених норм та нормативів для здійснення амортизаційних розрахунків, порядку формування та використання амортизаційного фонду. За допомогою амортизації держава регулює процеси відтворення основного капіталу у всіх сферах матеріального і нематеріального виробництва, а також процеси утворення джерел інвестування.

Порівняння функцій амортизації на різних рівнях, на нашу думку, доцільно дослідити за даними табл. 1.

Таблиця 1 - Функції амортизації на мікро- та макрорівнях

Функція	Макрорівень	Мікрорівень
Відшкодування коштів, вкладених у засоби праці	-	повернення капіталу, вкладеного у засоби праці через перенесення їх вартості на вартість готової продукції
Відтворювальна функція	-	забезпечення відтворення зносу засобів праці за рахунок акумулювання у амортизаційному фонді грошових коштів
Накопичувальна функція	концентрація інвестиційного капіталу у складі держбюджету	забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді
Облікова функція	-	засіб систематичного відбиття у бухгалтерських рахунках процесу перенесення вартості засобів праці на готову продукцію виготовлену з їх використанням
Фіскальна функція	створює можливості для реалізації податкової політики	створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків
Стимулююча функція	стимулювання підприємств до відтворення зношених, та оновлення діючих засобів праці, до здійснення капітальних інвестицій та до впровадження науково-технічного прогресу	-
Регулююча функція	регулює процеси відтворення основного капіталу, а також процеси утворення джерел інвестування	-

З табл. 1 видно, що накопичувальна та фіскальна функції амортизації мають прояв на макрорівні, так і на мікрорівні.

Так, фіскальна функція амортизації створює на макrorівні можливості для держави щодо регулювання рівня оподаткованого прибутку та надходжень даного прибутку у бюджет. На користь такої функції амортизації виступають і такі науковці як Орлов П. та Орлов С. [11, С. 34]. На мікрорівні фіскальна функція амортизації проявляється у можливості для підприємств через використання прискореної амортизації у короткостроковому періоді отримати податкові пільги.

Накопичувальна функція амортизації на макrorівні має прояв у концентрації коштів основного капіталу у сфері матеріального та нематеріального виробництва та у накопиченні значних обсягів виробничого потенціалу, а на мікрорівні - акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді підприємства, а у випадку переведення амортизації у сферу обігу - і створення доданої вартості.

Отже, амортизація, що має прояв у комплексі взаємопов'язаних функцій, є складною економічною категорією, інструментом регулювання діяльності підприємств як на мікро-, так і на макrorівні, а також центральним елементом амортизаційної політики. Комплексний вплив амортизації на діяльність підприємства та його амортизаційну політику можна дослідити за даними рис. 2.

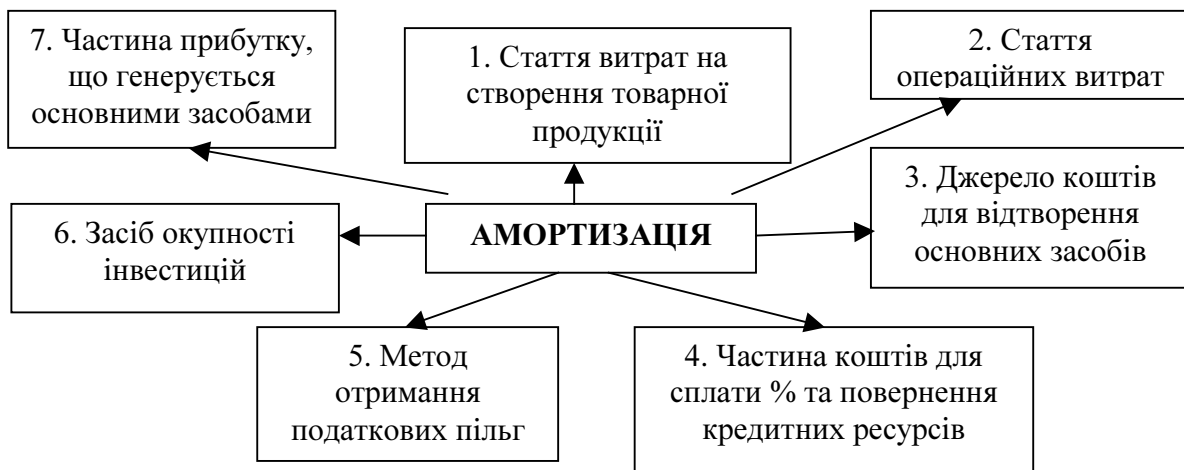


Рисунок 2 - Роль амортизації у діяльності підприємства

З рис. 2. видно, що роль амортизації у діяльності підприємства можна звести до наступного:

- як стаття умовно-змінних та умовно-постійних витрат амортизація входить до складу вартості готової та реалізованої продукції;
- відповідно до концепції зносу та інвестиційної концепції, амортизація є джерелом коштів для фінансування процесів оновлення основних засобів;
- у випадку, якщо основні засоби були придбані за кредитні ресурси, амортизація, відповідно до її відшкодувальної функції, є частиною коштів для сплати відсотків та повернення кредитів;
- відповідно до податкової концепції, амортизація є методом і інструментом для отримання пільг у сплаті податку на прибуток підприємства;
- як частина грошового потоку, що генерується у процесі операційної діяльності підприємства, амортизація є частиною грошового потоку, а значить, засобом окупності інвестицій у основні засоби;
- у складі грошового потоку, відповідно до регулюючої та накопичувальної функції, амортизація є частиною прибутку, що генерується основними засоби протягом терміну їх корисного використання.

Саме зазначені аспекти використання амортизації як інструменту амортизаційної політики у комплексі забезпечують нормальний перебіг відтворювальних процесів на підприємствах. Надання амортизації інших функцій спотворює її економічну сутність та автоматично позбавляє підприємство інвестиційних джерел фінансування кругообігу капіталу. Для уникнення негативних наслідків спотворення ролі амортизації у діяльності підприємств необхідно:

- на законодавчому рівні усунути різночитання терміну амортизація;
- сформувати єдину методологічну базу розрахунку амортизації у розрізі податкової та бухгалтерської її концепції;
- поширити розуміння амортизації виключно як управлінської категорії яка входить до складу амортизаційної політики не тільки держави, але й кожного окремого підприємства, незалежно від галузі чи масштабів його діяльності.

Висновки. Проведені дослідження дозволяють зробити наступні висновки:

1. Ефективне використання амортизації можливе тільки за умови формування її чіткого понятійного апарату.

2. Під амортизацією пропонується розуміти комплексну економічну категорію, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу.

3. Амортизація за сучасних умов господарювання повинна виконувати такі функції: відшкодування коштів, вкладених у засоби праці, відтворювальна функція, накопичувальна, облікова, фіскальна, стимулююча, регулююча функції. Причому, зміст останніх двох функцій розкривається тільки на макrorівні господарювання, в той час як інші функції задовольняють і мікро- і макrorівням господарювання.

4. Складність виконуваних функцій визначає роль амортизації у господарській діяльності підприємства, яка зводиться до наступного: стаття умовно-змінних та умовно-постійних витрат, джерело коштів для фінансування процесів оновлення основних засобів, частина коштів для сплати відсотків та повернення кредитів, метод і інструмент для отримання пільг у сплаті податку на прибуток, як частина грошового потоку вона є засобом окупності інвестицій у основні засоби та частиною прибутку, що генерується основними засоби протягом терміну їх корисного використання.

Саме наведені аспекти визначення сутності амортизації дозволяють її трактувати як об'єкт цілеспрямованого впливу менеджменту підприємства у складі амортизаційної політики.

Список літератури

1. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997р. №283/97-ВР із змінами і доповненнями // Збірник систематизованого законодавства. – 2003. - №1. – С. 46-53. – (нормативні директивні правові документи).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, затверджене наказом МФУ від 27.04.2000р.// Бухгалтерія. - 18 липня 2005 року. - №29 (652). – С. 43-48. – (нормативні директивні правові документи).
3. Амортизация и оптимальные сроки службы техники. / Кузьменко С.Н., Васильева Т.А., Ярошенко С.П. и др. – Сумы: Деловые перспективы, 2005. – 223 с.
4. Борисенко З.Н. Амортизационная политика. / З.Н. Борисенко. – К.: «Наукова думка», 1993. – 135 с.
5. Борисов Е.Ф. Экономическая теория. [Курс лекций для студентов высших учебных заведений]. – М.: Центральный институт непрерывного образования общества «Знание» России, 2006. – 111 с.
6. Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність):

- терміни, поняття, персоналії. / За наук. ред. Г.І. Башнянина, В.С. Іфтемчука. – К.: «Магнолія плюс», 2004. – 688 с.
7. Косова Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т.Д. Косова //Актуальні проблеми економіки. – 2003. - №9(27). – С. 157-166.
 8. Кузьмін О.Є. Амортизаційна політика підприємств / О.Є. Кузьмін, С.В. Князь, Н.В. Тувакова // Фінанси України.- 2002. №12. - С. 20-25.
 9. Орлов П., Удосконалення державної амортизаційної політики / П. Орлов, С. Орлов // Економіка України. - 2003. - № 2. – С. 32-36.
 10. Савельев Н. Амортизационная политика для экономического роста и структурного развития (обзор зарубежного опыта) [Электронный ресурс] // Труды центра изучения истории глобализации СНГ Режим доступа до журн.: <http://www.tpprf.ru/img/uploaded/2004102210184793.doc>
 11. Хомін П.Я., Амортизація: економічний зміст та методика відображення / П.Я. Хомін, І.М. Пиріг // Фінанси України. – 2007. - № 6. – С. 22-30
 12. Чумаченко М.Г. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2004 .- №1. – С. 11.

Н. Приймак

Амортизация и ее функции в хозяйственной деятельности предприятия

В статье рассмотрена сущность амортизации на основе обобщения ее существующих концепций: налоговой, бухгалтерской, законодательной, инвестиционной и концепции износа. Результатом исследования сущности амортизации стало выделение ее функций на макро- и микроуровнях хозяйствования. Автором определена роль амортизации в деятельности предприятий и разработаны перспективные пути повышения эффективности ее использования в пределах действующей амортизационной политики.

N. Priymak

Depreciation and its functions in economic activity of enterprise

The article discusses the nature of depreciation based on a synthesis of existing concepts: tax, accounting, legal, investment, and the concept of depreciation. The result of the study the essence of depreciation has been the allocation of its functions on the macro-and micro-managing. The author defines the role of depreciation in the activities of enterprises and developed promising ways to improve the efficiency of its use within the existing depreciation policy.

Одержано 10.12.09