

УДК 330.131.5:330.522

Г. Є. Павлова,
к. е. н., доцент, декан факультету обліку і фінансів,
Дніпропетровський державний аграрний університет
Т. І. Вініченко,
магістр спеціальності "Облік і аудит",
Дніпропетровський державний аграрний університет

АМОТИЗАЦІЙНІ ВІДРАХУВАННЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ФОРМУВАННЯ ОСНОВНИХ ВИРОБНИЧИХ ФОНДІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

DEPRECIATION AS A SOURCE FOR FIXED PRODUCTION ASSETS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

У статті досліджено погляди науковців щодо застосування внутрішніх джерел формування основних виробничих фондів сільськогосподарських підприємств. Встановлено, що одним із основних внутрішніх фінансових інструментів залучення капіталовкладення в оновлення основних фондів сільськогосподарських підприємств може бути амортизація.

The paper investigates the views of scientists on the fixed production assets of agricultural enterprises. It is found that one of the major domestic financial instruments to attract investments into the renewal of fixed assets of agricultural enterprises may be depreciation.

Ключові слова: амортизація, відтворення, основні фонди, прибуток, підприємство, функції амортизації, облік.

Keywords: depreciation, reproduce, fixed assets, profit, enterprise, functions of depreciation, accounting.

ВСТУП

Проблемам забезпеченості основними виробничими фондами сільськогосподарських підприємств та їх ефективного використання в економічній літературі завжди приділялась належна увага. Тривалий час вони вивчались під кутом зору безумовного забезпечення виконання директивно доведених обсягів реалізації продукції, посилення інтенсифікації сільськогосподарського виробництва, яка передбачала нарощування основних фондів і вважалась стратегічним напрямом розвитку аграрного сектора економіки. Показники ефективності використання фондів вважались не основними, похідними від рівня виконання доведених планових показників і окупності поточних виробничих затрат сільськогосподарських підприємств. Тому державними органами управління сільським господарством для оцінки результатів господарської діяльності вони до уваги переважно не брались. На початку 90-х років минулого століття вважалось, що приватизація майна взагалі, і насамперед основних фондів, автоматично вирішить всі проблеми. Виявлення передумов більш повного забезпечення реформованих на засадах приватної власності сільськогосподарських підприємств основними виробничими фондами та їх ефективного використання залишалось у тіні. Із переходом до ринкових методів господарювання в Україні змінилися умови функціонування сільськогосподарських підприємств, за яких найбільший вплив на них мають параметри ринку. Завдяки регулятивному впливу ринку відбувається перероз-

поділ усіх ресурсів взагалі, у тому числі й основних фондів, не тільки між галузями сільського господарства, але і галузями економіки з орієнтацією на більш повну віддачу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідники в наукових публікаціях зазначають, що саме ситуація на ринку визначає доцільний виробничий напрям підприємства і, відповідно, оптимальний склад та структуру основних виробничих фондів. З.В. Григорова навіть вводить поняття "маркетинг оновлення основного капіталу", яке трактується нею як діяльність підприємства, спрямована на визначення варіантів оновлення основного капіталу з метою найбільш повного задоволення запитів споживачів на основі вивчення потреб цільового ринку [6, с. 5—6]. Ми підтримуємо думку науковців, які вважають прибуток найважливішим джерелом формування основних виробничих фондів, розглядаючи цей процес як нагромадження капіталу. За умови більш ефективного його використання у сільському господарстві нагромадження капіталу може досягатись шляхом його переливання з інших галузей, а також залучення банківських кредитів, фінансового лізингу тощо. Проте через порівняно низьку окупність основних фондів у сільському господарстві цей напрям поки що не є визначальним у нарощуванні основних фондів.

З урахуванням дефіциту фінансових ресурсів та низької прибутковості виробництва у сільськогосподарських підприємствах більшість вчених до власних джерел формування основних фондів, крім прибутку, відносять амортизаційні відрахування, а ще кошти від реалізації основних фондів, страхові суми на відшкодування збитків, пов'язаних із втратою майна, кошти засновників суб'єктів господарювання і резерви підприємства.

Отже, пошук внутрішніх джерел формування основних фондів займає особливе місце в сучасних наукових публікаціях.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Дослідженнями визначено, що одним із основних внутрішніх джерел формування основних фондів є амортизаційні відрахування. При цьому, по-перше, амортизаційні відрахування можуть прямо використовуватись для відтворення основних фондів і, по-друге, амортизаційні відрахування призводять до підвищення собівартості продукції, зменшення загальної маси прибутку платника податку. У наукових публікаціях відмічається широкий спектр поглядів щодо функцій амортизації. Т.Д. Косова виділяє такі функції амортизації, як відтворювальна, розподільча, стимулююча, фіскальна [10, с. 158—159]. О.Г. Боброва визначає дві головні функції амортизації: відтворювальну і регулюючу [2, с. 54]. На думку А.Е. Фукса, амортизаційні відрахування повинні виконувати функції: відшкодування, відтворювання й стимулювання [14 с. 40—42]. С.М. Євтушенко називає такі функції амортизації: 1) відображення зменшення споживчої вартості основних фондів; 2) формування собівартості продукції; 3) збереження основних фондів [8, с. 6—7]. З.М. Борисенко вважає, що амортизація відображає реальні витрати на виробництво продукції і її призначення — тільки облік витрат [4, с. 10].

Чітке визначення функцій амортизації необхідне для вирішення питання доцільності формування фонду амортизаційних відрахувань і його використання лише для відтворення основних фондів. У наукових публікаціях зустрічаються як аргументи за створення такого фонду, так і не менш вагомі контраргументи. Науковці першої групи пропонують формувати амортизаційний фонд, акумулюючи амортизаційні відрахування на рахунок в банку з відповідними відсотками по вкладеннях. Це сприятиме, на їх думку, використано амортизаційних відрахувань за цільовим призначенням, а саме на відтворення основних фондів.

У разі формування амортизаційного фонду необхідно враховувати кілька моментів. По-перше, збільшення амортизаційних відрахувань призводить до зростання витрат на виробництво продукції, а отже, при існуючому рівні цін зменшує прибуток. Однак, як стверджує Я.В. Грита, розміри збільшення амортизаційних відрахувань і зменшення прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, не збігаються, бо кошти, що спрямовуються на амортизацію основних фондів, на відміну від прибутку, не оподатковуються. Тому

для підприємства вигідніше збільшувати суму амортизаційних відрахувань, завдяки чому частина прибутку вивільняється від оподаткування, набуває вигляду амортизації і може бути спрямована на відтворення основних фондів [7, с. 42].

Для обґрунтування економічної доцільності створення на підприємствах амортизаційного фонду О. Хотомлянський, В. Колосок, [15, с. 38—39], С.М. Заволока [9, с. 38—39] пропонують інший варіант використання амортизаційного фонду, при якому амортизаційні відрахування надходять до господарського обороту для збільшення власних оборотних коштів підприємства. Використовуючи амортизаційні відрахування у господарському обороті, підприємство одержує приріст прибутку, який розраховується як добуток суми амортизаційних відрахувань у поточному періоді та ставки доходності оборотних засобів.

А.Е. Фукс стверджує, що амортизаційний фонд утворюється лише після реалізації готової продукції. Оскільки кошти нарахованої амортизації переважно функціонують як засоби обігу, то амортизаційний фонд не є нерухомим резервним фондом [14, с. 40—42]. На думку Ю.І. Стадницького та Т.Л. Сагана, використання амортизаційних відрахувань у якості обігових коштів є нормальним і позитивним явищем, якщо для підприємства це вигідніше, ніж їх негайне реінвестування [13].

Системою обліку амортизації не передбачається її обов'язкове нагромадження в амортизаційному фонді, а за його відсутності на підприємствах амортизаційні відрахування надходять до господарського обороту і використовуються для розв'язання різноманітних господарських завдань, які не завжди пов'язані з цільовим призначенням амортизаційних відрахувань. Для того, щоб забезпечити контроль за капіталізацією амортизаційних відрахувань і процесом формування основних фондів, окремі вчені пропонують підприємствам вести облік створення та використання амортизаційного фонду. Для цього вони вважають за необхідне ввести субрахунок "Амортизаційний фонд" до рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Учені-економісти, що не поділяють думку стосовно зосередження амортизаційного фонду на спеціальному інвестиційному рахунку з метою використання коштів за прямим призначенням, солідарні із підходами американських економістів Х. Фіннея та Х. Міллера, які вказують: "Часто неправильно розуміють природу бухгалтерського обліку амортизації. Нерозуміння виникає внаслідок уявлення, що бухгалтерські проводки амортизації якість створюють фонди для заміни основного капіталу... Створення амортизаційних фондів — дуже рідкісне явище, оскільки менеджери здебільшого вважають, що грошові засоби слід прибутково використовувати в регулярних ділових операціях" [13, с. 128].

З таким підходом солідарні А.В. Городянська, Т.С. Гайдучок, стверджуючи, що поняття "амортизаційного фонду" залишилось у тому періоді часу, коли діяла тільки державна форма власності [5, с. 44]. О.В. Бон-

дар вважає, що створення амортизаційного фонду не сприяє розвитку ринкових умов господарювання, адже створюючи даний фонд, підприємство консервує вільні кошти і не може використати їх на інші цілі. Рішення про створення будь-якого фонду, зокрема і амортизаційного, повинно прийматися виключно керівництвом підприємства, враховуючи конкретні умови господарювання даного суб'єкта господарювання, його фінансове становище, рівень забезпеченості основними засобами тощо [3, с. 41].

С.М. Євтушенко вважає, що амортизація виконує свої функції тільки за умови не збиткової діяльності підприємства, тобто необхідне реальне надходження коштів на підприємство у розмірі не меншому від визначеної собівартості продукції [8, с. 6—7]. Сільськогосподарські підприємства, нараховавши амортизаційні відрахування і включивши їх у собівартість, стикаються з проблемою цінового паритету та збитковості підприємства. О.В. Пасько наголошує на тому, що здебільшого нарахована амортизація так і залишається нарахованою, не перетворюючись у джерело відтворення основних фондів [11, с. 25]. Цю думку підтримує І.Чалий, вказуючи: "Амортизація ж — це не фонд-джерело, а звичайнісінькі витрати. Вона просто показує в звітності, яку частину первинної вартості основних засобів вже віднесено на витрати" [16].

Л.О. Березовська вважає, що амортизація не може бути джерелом розширеного відтворення основних фондів, адже з кожним роком вартість грошей, акумульованих в амортизаційному фонді, зменшується у зв'язку з інфляцією (навіть якщо вона і незначна), що зменшує можливість відтворення основних фондів, навіть у початковій його вартості. Автор вказує, що амортизація може виконувати функцію простого відтворення лише в тому випадку, коли кошти, акумульовані в амортизаційному фонді, будуть вкладатися у високоліквідні цінні папери з метою одержання прибутку [1, с. 57].

ВИСНОВОК

Отже, основними внутрішнім джерелам формування основних фондів сільськогосподарських підприємств є власні, а саме амортизаційні відрахування.

Амортизаційні відрахування — це витрати, які зменшують масу прибутку, що оподатковується. Хоч більшість сільськогосподарських підприємств сплачують фіксований сільськогосподарський податок, для його розрахунку використовуються показники прибутку. Облік амортизаційних відрахувань і аналіз напрямів використання амортизації необхідний для оцінки інвестиційних можливостей підприємств, доцільності податкових пільг з метою стимулювання збільшення вартості основних фондів. Така інформація необхідна і власникам підприємств для прийняття обґрунтованого рішення щодо доцільності здійснення мобілізації або демобілізації. Не обмежуючи можливостей власників приватних підприємств щодо напрямів використання амортизаційних відрахувань, облік амортизації усе ж слід здійснювати на окремому рахунку. Рішення щодо напрямів використання цих

коштів доцільно відносити до компетенції вищих органів управління, наприклад, загальних зборів господарських товариств.

Література:

1. Березовська Л.О. Ефективність використання та відтворення основного капіталу сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук / Національний аграрний університет. — К., 2004. — 18 с.
2. Білоусько Я.К., Головка А.М., Товстопят В.А., Яковенко В.П. Досвід формування та використання машинно-тракторного парку розвинутих країн // Економіка АПК. — 2003. — № 5. — С. 127—133.
3. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання // Актуальні проблеми економіки. — 2005. — № 1 (43). — С. 38—42.
4. Борисенко З.Н. Амортизационная политика. — К.: Наукова думка, 1993. — 135 с.
5. Гайдучок Т.С. Формування та використання основних засобів в аграрних підприємствах Центрального Полісся: автореф. дис. ...канд. екон. наук / Державний агрологічний університет. — Житомир, 2005. — 20 с.
6. Григорова З.В. Формування та ефективність використання основного капіталу підприємств: автореф. дис. ...канд. екон. наук / Європейський університет. — К., 2005. — 19 с.
7. Грота Я.В. Виробничий апарат промислового підприємства: формування і оновлення. — Львів: Сімик, 2003. — 192 с.
8. Євтушенко С.М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку: автореф. дис. ...канд. екон. наук / ННЦ Інститут аграрної економіки УААН. — К.: 2004. — 20 с.
9. Заволока С.М. Обґрунтування ефективного варіанта використання амортизаційних відрахувань // Економіка та держава. — 2005. — № 7. — С. 38—39.
10. Косова Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства // Актуальні проблеми економіки. — 2003. — № 9 (27). — С. 157—165.
11. Пасько О.В. Відтворення основних засобів аграрних підприємств у сучасних умовах. — Суми: Козацький вал, 2004. — 102 с.
12. Поплавська Ж.В., Поплавський В.Г. Фінансовий лізинг в агросфері // Фінанси України. — 2005. — № 8. — С. 91—100.
13. Стадницький Ю.І., Саган Т.А. Амортизація?!: монографія. — Львів: Львівський інститут менеджменту, 2003. — 143 с.
14. Фукс А.Е. Амортизація і оновлення основного капіталу: теорія і практика. — К.: КДЕУ, 1996. — 160 с.
15. Хотомлянський О., Колосок В. Амортизаційний фонд як джерело відтворення основних засобів // Економіка України. — 2004. — № 3. — С. 38—42.
16. Чалий І. Джерела інвестицій по-кабмінські: як немає активів, пасиви не допоможуть [Електронний ресурс] // Дзеркало тижня — № 11 (486). — 20—26 березня 2004 р. — Режим доступу: <http://www.zn.kiev.ua/nn/show/486/45932/>
Стаття надійшла до редакції 11.02.2013 р.