

УДК 330.14

Т.Б. Ігнашкіна,

к.е.н., доцент

Н.О. Шура,

ст. викл., аспірант, Національна металургійна академія України

ОБҐРУНТУВАННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ АСПЕКТІВ ДЕФІНІЦІЙ «ЗНОС» І «АМОРТИЗАЦІЯ» В СУЧАСНІЙ ЕКОНОМІЧНІЙ НАУЦІ

В статті на основі аналізу наукових праць і публікацій обґрунтовано основні відмінності дефініцій «знос» і «амортизація» та сформульовано власні точки зору на ці поняття, подано їх визначення з урахуванням виявлених відмінностей. Зроблено висновок про неприпустимість ототожнення зазначених понять та запропоновано коефіцієнт зносу переіменувати в коефіцієнт амортизації у зв'язку з природою його розрахунку.

In the article on the basis of analysis of scientific labours and publications grounded basic differences of terms «wear» and «depreciation» and the own points of view are formulated on these concepts, their determination is given taking into account found out differences. A conclusion is done about impermissibility of equation of the noted concepts and the coefficient of wear of переіменувати is offered in the coefficient of depreciation in connection with nature of his calculation.

Ключові слова. Знос, амортизація, основні фонди, відтворення, інвестиції, джерела відтворення, методи амортизації.

Вступ.

Сьогодні в Україні серед багатьох найактуальніших та найважливіших проблем одним з недостатньо розроблених питань залишається проблема амортизації основних фондів як джерела простого відтворення та її місця серед інших фінансових джерел такого відтворення. Безперервний процес виробництва на підприємстві вимагає постійного відтворення фізично спрацьованих і морально застарілих основних фондів. Необхідною умовою такого відтворення у натуральній формі є їх відшкодування у вартісній формі, яке і здійснюється через амортизацію. В практиці вітчизняних підприємств ще й досі ототожнюють поняття «знос» і «амортизація» основних фондів, відображаючи в звітності (форма №1, рядок 031) величину зносу основних фондів, розраховану на основі обраного із загальноприйнятих методів амортизації. На думку авторів, у наслідках такого ототожнення криється одна з проблем оцінки реального стану зношеності та необхідності відтворення основних фондів на підприємстві.

Постановка задачі.

За допомогою критичного аналізу наукових праць в галузі відтворення основних фондів сформулювати власну позицію щодо дефініцій «знос» і «амортизація» та обґрунтувати їх визначення з точки зору механізму відтворення основних фондів підприємств.

Дослідити понятійний апарат механізму відтворення основних фондів, зокрема, поняття «знос» і «амортизація» основних фондів.

Питання понятійного апарату в галузі відтворення основних фондів так чи інакше досліджували багато вчених-економістів, що займаються зазначеними питаннями. Проте окремо слід наголосити на тих науковцях, які робили особливий акцент на відмінності понять «знос» і «амортизація» при їх практичному застосуванні на вітчизняних підприємствах. Зокрема, заслуговують уваги праці таких авторів, як Бень Т.Г., Бачевський Б.С., Гінзбург А.І., Дутчак Л., Кантор С.Л., Клименко О.В., Круш В.П., Ловінська Л., Пиріг І.М., Подвігіна В.І., Решетняк О.О., Хомин П.Я., Чумаченко Н., Шудра В.Ф.

Результати.

Ефективне просте відтворення основних фондів потребує великих зусиль з боку підприємства. Необхідно не тільки ефективно вкласти інвестиційні ресурси в основні фонди на початку реалізації певного проекту, а й зуміти повернути їх таким чином, щоб мати можливість відновити втрачені внаслідок спрацьовання активи та продовжити ефективно працювати з метою отримання та максимізації прибутку та суспільної користі. Цю роль на підприємстві за своєю природою покликана виконувати амортизація.

Отже, амортизаційні відрахування повинні залишатися одним з вагомих джерел здійснення відтворення. За допомогою амортизації регулюється швидкість кругообігу основних фондів, а також інтенсифікується процес їх відтворення, регулюється техніко-технологічна та виробнича політика підприємства.

При з'ясуванні економічної природи амортизації та її трактуванні в нормативних актах виникає немало суперечностей, оскільки досить часто вона ототожнюється і вживається з таким поняттям, як знос основних фондів.

За своєю економічною суттю амортизація – це грошове вираження зношеної частини вартості основних фондів, що перенесена на вартість готової продукції

[3]. Таке вираження зношеності основних фондів є необхідним для процесів їх відтворення. Тобто в зазначеному визначенні амортизації вже можна прослідкувати двоїстість її трактування: з одного боку, амортизація трактується як процес перенесення вартості, а з іншого – сама перенесена вартість. До того ж, як видно з визначення, накопичена амортизація може виражати лише той знос, який був понесений основними фондами в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, адже коли продукція не виробляється, то на що переноситься знос? Як бачимо, має місце суперечність у визначенні загальновідомих термінів. При цьому в діючому законодавстві тлумачення амортизації набуває дещо інших відтінків.

Так, в п. 8.1.1 Закону [1] амортизація основних фондів і нематеріальних активів трактується як «... поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань». З цього визначення видно, що амортизація призначена для поступового повернення раніше авансованих в основні фонди коштів, при цьому вона не є складовою валових витрат підприємства, а лише коригує їх, не відносячись також і до оподаткованого прибутку. Отже, згідно з цим Законом, амортизаційні відрахування не вважаються складовим елементом ні собівартості продукції, ні всіх валових витрат підприємства. Тоді знову виникає розбіжність в бухгалтерському і податковому обліку, оскільки згідно П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» амортизація включається до елементів витрат підприємства і відображається в другому розділі Звіту про фінансові результати. До речі, у науковців теж немає єдиного підходу щодо відношення амортизації чи то до доходів, чи то до витрат, оскільки з одного боку – це раніше понесені витрати, які потрібно відшкодувати, а з іншого – кошти у вигляді частини виручки від реалізації (доходу), які можна знову інвестувати у підприємство. Так, Т.Г. Бень, П.Я. Хомин, І.М. Пиріг, Б.Є. Бачевський, О.О. Решетняк, Л. Дутчак піднімали це питання в своїх працях [3, 4, 10].

Охарактеризуємо зв'язок дефініцій «знос» та «амортизація» в законодавстві та економічній теорії. У традиційному тлумаченні цих термінів маємо:

- амортизація – процес поступового знецінення основних засобів під впливом їх зносу та перенесення (відшкодування) цього зносу на вартість готової продукції [7, 9];

- знос – це процес поступового знецінення вартості основних фондів внаслідок їх спрацювання, старіння, або це сума накопиченої амортизації [2, 9].

Отже, виходить, що амортизація є наслідком зносу, а знос – це накопичена амортизація, тобто у вартісному вираженні вони повинні бути рівними (що ми і спостерігаємо в практиці наших підприємств).

На думку авторів дослідження таке отождошення зносу і амортизації є помилковим, оскільки вони не завжди співпадають у часі та вартості. Так, наприклад, при використанні рівномірного методу нарахування амортизації на певний об'єкт (яке було в практиці наших підприємств досить тривалий час), зовсім не означає, що так само рівномірно відбувається зношення цього об'єкта. Адже загальновідомо, що на перших роках експлуатації обладнання є більш продуктивним, піддається більшій експлуатації та швидше зношується. Тому за інших рівних умов в перші роки експлуатації знос буде більше нарахованої амортизації, а в останні – менше.

Крім того, в економічній практиці існують інші способи нарахування амортизації (прискорені), які теж ніяк не враховують фактичного стану зношеності, а, отже, величина зносу і амортизації теж не співпадають.

Ще одним аргументом такого неспівпадіння може бути змінність використання обладнання (наприклад, нормативний строк служби розраховувався на припущенні, що обладнання буде працювати в одну зміну, а план виробництва було змінено введенням тримісного графіку роботи; обладнання стало використовуватись інтенсивніше, знос став зростати, а амортизація нараховується за старими методами). Маємо також приклади нарахування амортизації на об'єкти основних фондів, які тимчасово не використовуються підприємством (простої обладнання під час тривалих ремонтів), тобто можуть фізично не зношуватись. В результаті наявності таких фактів на підприємстві ще більшою стає ймовірність неспівпадіння величин зносу та амортизації основних фондів.

Загалом, можна сказати, що в більшості випадків «знос» і «амортизація» поняття нетотожні. Слід зазначити, що багато науковців також наголошують на недоцільності синонімізації цих термінів. Так, В.П. Круш, В.І. Подвігіна, О.В. Клименко отождожують знос (як фізичний, так і моральний) зі старінням основних фондів внаслідок експлуатації, економічного та техніко-економічного старіння, в результаті чого вони реально починають коштувати дешевше, ніж нові аналогічні об'єкти [8]. В той же час амортизація трактується вказаними авторами як процес знецінення вартості основних засобів під впливом фізичного та морального зношення і відшкодування сум такого зношення за рахунок собівартості продукції. Фактично це систематизований розподіл вартості основних фондів протягом корисного терміну використання. З думкою цих авторів можна повністю погодитись, враховуючи природу зносу та амортизації.

Б.Є. Бачевський, О.О. Решетняк, І.В. Заблодська вважають, що накопичена амортизація може виражати лише той знос, що виник у результаті виробництва певної продукції, оскільки в іншому випадку немає бази (готової продукції), на яку треба переносити цей знос [3]. На нашу думку, це твердження також можна вважати вірним, оскільки нарахована амортизація повертається нам у виручці від реалізації, а, якщо продукція не реалізована, то немає коштів для відтворення основних фондів.

Є.Л. Кантор, А.І. Гінзбург, В.Є. Кантор визначають знос основних фондів як поступову втрату основними фондами своєї вартості внаслідок втрати споживної вартості, тобто знецінення певного об'єкта основних фондів порівняно з аналогічним об'єктом внаслідок різних причин [6]. Вказані автори також наголошують на помилковості розповсюдженого трактуванні амортизації як показника, що є вираженням зносу, адже втрата вартості (знецінення) об'єкта основних фондів і перенесення її на готовий продукт не завжди відбуваються одночасно. На практиці вартість об'єкта основних фондів може втрачатися і без нарахування амортизації, і навпаки, амортизація може нараховуватись і без настання зносу (приклади подібних ситуацій були розглянуті вище).

П.Я. Хомин, І.М. Пиріг наголошують, що економічна сутність зазначених термінів настільки різна, що нелогічно було б припускати їх вартісну рівність, оскільки «...знос основних засобів – це регулятив, контрактив, бо йому в активі вже нічого не протистоїть, адже об'єкти зношені власне на цю суму. Амортизація ж – це резерв, створюваний для заміни зношених активів». [10] До речі, саме обраний метод амортизації, а не фактична зношеність об'єкта основних фондів за певний період, визначає ту суму амортизації, яка буде нарахована за цей період і формуватиме резерв заміни даного об'єкта.

Н. Чумаченко визначає амортизацію як «...інвестиційний ресурс та засіб акумулювання грошових коштів» [11]. Тобто у зазначеного автора спостерігаємо акцент на трактуванні амортизації як накопичених фінансових ресурсів для відшкодування раніше авансованих у підприємство коштів. У нього амортизація представляє собою розрахункові (відкладені) витрати, що повертаються у виручці від реалізації для поповнення власних коштів підприємства на подальшу реалізацію інвестицій.

Т.Г. Бень дотримується схожої думки щодо амортизації, як важливого джерела власних інвестиційних ресурсів. Він наголошує, що в останні роки, порівняно з 80-ми роками минулого століття, амортизація «...перестала виконувати свою роль – відтворення основних виробничих фондів, - а амортизаційні відрахування стали використовуватись не за своїм економічним призначенням». [4] Погоджуючись з думкою зазначеного автора, слід додати, що сучасні ринкові умови диктують свої правила формування і відтворення інвестиційних ресурсів. Зокрема, негативну роль відіграють інфляційні процеси.

На відмінність між згаданими поняттями вказує також і той факт, що згідно з п. 4 П(С)БО 7, амортизація – це систематичний розподіл вартості, що амортизується – первісної або переоціненої – за винятком ліквідаційної вартості протягом строку корисного використання. При цьому в тому в П(С)БО закріплені методи нарахування амортизації, в яких вартість, що амортизується, не є різницею між первісною (переоціненою) та ліквідаційною вартістю. Це методи зменшення залишкової вартості (при якому ліквідаційна вартість використовується не в абсолютному значенні, а у відносному до первісної і знаходиться в залежності від терміну корисного використання, що саме по собі абсурд) та прискореного зменшення залишкової вартості (при якому вартість, що амортизується, набуває форми залишкової вартості. Теж саме можна сказати і про податковий метод нарахування амортизації, який визначає вартість, що амортизується, як балансову.

Заслугує уваги п. 24 П(С)БО 7, згідно з яким при визначенні строку корисного використання об'єкта основних засобів слід враховувати як фізичний, так і моральний знос. В той же час загальноприйнятим вважається, що нарахування амортизації втілює в собі відшкодування тільки фізичного зносу. Хоча вже починають з'являтися спроби включити до амортизації і моральний знос [8]. Тобто фактично маємо відшкодування не зовсім фізичного зносу на основі визначеного таким чином строку служби. Крім того, ремонт (який зменшує фізичний знос) та модернізація і реконструкція (які зменшують моральний знос) можуть збільшувати як первісну вартість основних фондів, так і строк їх корисного використання (при цьому, навіть, не завжди в рівних пропорціях). А така ситуація заздалегідь вказує на те, що знос, нарахований в попередні роки як сума накопиченої амортизації, після ремонту, реконструкції чи модернізації не відповідатиме реальному стану зношеності основних фондів на певну дату.

З огляду на проведений критичний аналіз трактувань зносу і амортизації основних фондів, вважається необхідним сформулювати авторську позицію на них.

Отже, автори дослідження також наголошують на недоцільності ототожнення дефініцій «знос» і «амортизація», оскільки вони мають різну природу походження та пропонують наступні їх визначення.

Знос – це втрата вартості та корисності об'єкта основних фондів, його знецінення внаслідок спрацювання, техніко-економічного старіння та інших внутрішніх і зовнішніх умов, що впливають на втрату об'єктом своєї відновної вартості.

Амортизація – це процес повернення і нагромадження коштів для простого відтворення основних фондів підприємств одним із загальноприйнятих методів її нарахування. Вона залежить не від реального зносу, а саме від конкретного методу амортизації.

Виходячи з цього, постає питання: «Чому коефіцієнт зносу основних фондів, який розраховується відношенням нарахованої амортизації до первісної вартості основних фондів, називається саме «коефіцієнтом зносу»? Адже, як ми з'ясували, в чисельнику вказується саме сума нарахованої амортизації певним методом, а не фактичний стан зносу об'єктів основних фондів? Глибоке вивчення наукових праць багатьох науковців, які займаються дослідженням основних фондів, не дало авторам відповіді на це запитання. Отже, воно залишається відкритим і практично не дослідженим.

У зв'язку з цим, авторами дослідження з метою удосконалення понятійного апарату організаційно-економічного механізму відтворення основних фондів підприємств пропонується замінити назву загальновідомого коефіцієнта зносу новою назвою «коефіцієнт амортизації» зі збереженням алгоритму його розрахунку та змісту, який вкладався в зазначений показник, а саме: показувати ту частку первісної вартості основних фондів, яка вже перенесена на вартість готової продукції підприємства шляхом нарахування амортизації на діючі об'єкти основних фондів.

В ході такої заміни назви показник «коефіцієнт амортизації» починає реально відображати ті економічні процеси, які відбуваються на підприємстві в результаті його формування і розрахунку – саме величину нарахованої амортизації.

В той же час, на нашу думку, в понятійному апараті та методології відтворення основних фондів окреме місце повинно бути відведене показнику «коефіцієнт зносу», адже він теж за певних умов може бути розрахований і має право на існування. При цьому в чисельнику такого показника має стояти саме величина реального понесеного зносу об'єктами основних фондів, причому всіх його видів (фізичного, морального, інфляційного). Методику визначення величини цих видів зносу показано нами в [5].

Висновки.

На основі проведеного дослідження економічної природи та змісту понять «знос» і «амортизація», вивчення відповідних наукових праць та законодавства, автори дійшли висновку про недопустимість ототожнення цих понять взагалі та, зокрема, при розрахунку деяких економічних показників. Результатами дослідження стало:

- по-перше, формування власних визначень понять «знос» і «амортизація»;
- по-друге, пропонування змінити загальноприйнятну назву коефіцієнта зносу новою назвою «коефіцієнт амортизації» зі збереженням його реального змісту та методики розрахунку;
- по-третє, надання коефіцієнту зносу основних фондів іншої інтерпретації та методики розрахунку, виходячи з економічного змісту зносу.

Література.

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» №334/94 від 28.12.1994р. зі змінами і доповненнями. // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - №8. – с.4-50.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 №92. // Все про бухгалтерський облік. – 2005. - №13. – с.26-30.
3. Бачевський Б.Є., Решетняк О.О., Заблоська І.В. Відшкодування зносу основних виробничих фондів. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 176с.
4. Бень Т.Г. Методи визначення економічної ефективності інвестицій: порівняльний аналіз. // Економіка України. – 2006. - №6. – с. 41-47.
5. Ігнашкіна Т.Б., Шура Н.О. Формування зносу основних фондів промислових підприємств. // Економіка: проблеми теорії і практики. Збірник наукових праць. – 2008р. – Випуск 238 – с. 181-188.
6. Кантор Е.Л., Гинсбург А.И., Кантор В.Е. Основные фонды промышленных предприятий. Учебное пособие. – С.-Пб.: Питер. – 2002г. – 229с.
7. Коробейникова О.О. Формирование внутренних источников инвестиций для воспроизводства основных фондов предприятий. / Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук. Нижегородский государственный архитектурно-строительный университет. – Нижний Новгород – 2002г.
8. Круш П.В., Подвігіна В.І., Клименко О.В. Капітал та основні засоби підприємства. – К.: Центр навчальної літератури. – 2005р. – 168с.
9. Рыльков А.П. Экономические условия воспроизводства основных фондов машиностроения. / Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук. Ростовский государственный экономический университет. – Ростов-на-Дону – 2001г.
10. Хомин П.Я., Пиріг І.М. Амортизація: економічний зміст та методика відображення. // Фінанси України. – 2007р. - №6 – с.22-30.
11. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004р. - №8. – с. 6-9.

Стаття надійшла до редакції 14.12.2009 р.