

## СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ

*Доведено, що сучасна амортизаційна політика сприяє не оновленню основного капіталу, а виступає інструментом за допомогою якого викривлюється фінансова звітність та приховуються процеси знищення вітчизняного виробництва*

**Постановка проблеми.** В умовах сучасної ринкової економіки відтворювальну функцію амортизація втратила. Україна, яка перейшла на міжнародні принципи господарювання, відмовилася від регулювання процесів оновлення основного капіталу підприємствами. В результаті, в умовах прагнення країни до світового господарства, через інвестиційну непривабливість (в першу чергу визначається географічним розташуванням та кліматичними умовами), інвестиції у виробничу сферу надходити перестали. Так, через 3-5 років вичерпається безпечний технологічний ресурс всієї теплоенергетики. В металургії зношеність основних фондів сягає 80 % [49]. Середній знос основних фондів діючих цементних заводів України – 70-80 % відсотків, при рентабельності підприємств 5-6 % [3].

Якщо найближчим часом інвестиційні процеси підприємств виробничої сфери не відновити, то це призведе до зупинення виробництва і як наслідок до втрати значної кількості робочих місць.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням стосовно проведення амортизаційної політики присвячено багато праць вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: Г.Г. Кірейцева, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, В.І. Рошило, Н.Г. Виговської, С.Ф. Голова, Л.В. Овода, В.В. Жука, І.А. Білик, О.О. Лук'янченка, Д.О. Панкова, І.І. Веретеннікової, В.Д. Белкіна та інших. Однак, питання щодо призначення сучасної амортизаційної політики залишилися дискусійними.

**Метою статті** є розробка рекомендацій щодо формування амортизаційної політики держави та

господарюючих суб'єктів відповідно до інвестиційної привабливості країни.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** У більшості країн світу основним джерелом формування інвестиційних ресурсів, які направляються на оновлення та технічне переобладнання виробничої бази, а також розробку і впровадження інновацій виступають насамперед, амортизаційні відрахування. Так, у Франції за рахунок амортизаційних відрахувань фінансується понад 60 % всього продуктивного інвестування підприємств (валові інвестиції в основний капітал) [22, с.92], у Японії – 50 %, у Німеччині – 64 %, у США – 70 % [35, с.64]. Вважається, що це досягається завдяки налагодженій амортизаційній політиці.

В прямому значенні політика – це мистецтво управління будь-яким процесом [15, с.58]. Відповідно, амортизаційну політику можна визначити як сукупність дій та заходів, спрямованих на координацію процесів нарахування та використання амортизаційних відрахувань.

Отже, постає питання, а чи насправді амортизаційні відрахування в ринковій економіці виступають джерелом оновлення основного капіталу? Для відповіді, розглянемо концепції щодо призначення амортизації, які існують у світі. За словами С.Ф. Голова [17] у зарубіжній теорії бухгалтерського обліку існує принаймні п'ять концепцій амортизації.

1. Операційна концепція амортизації, яку часто називають причинною, або каузальною, передбачає, що причиною амортизації є спрацювання, старіння тощо, тобто відповідні фізичні та функціональні чинники.

2. Концепція оцінки розглядає амортизацію як зміну оцінки активів виходячи з теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, ринкової ціни тощо. Як окрема система оціночна амортизація не використовується в умовах застосування принципу безперервності діяльності. Тому ця концепція не набула практичного застосування, хоча була досить популярною у XIX ст.

3. Концепція збереження капіталу передбачає коригування амортизації для визначення прибутку в умовах зміни цін та інфляції. Одним із варіантів практичного застосування цієї концепції є визначення амортизації як різниці між переоціненою вартістю основних засобів на кінець періоду та їх сумою на початок періоду з урахуванням надходження впродовж періоду. Ця концепція отримала практичне втілення в системах інфляційного обліку та іноді застосовується для спрощення нарахування амортизації інструментів.

4. Концепція витрат передбачає, що метою амортизації є визначення чистого прибутку через розподіл вартості активів між відповідними звітними періодами. Такий погляд на амортизацію ґрунтується на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку, зокрема періодичності та відповідності витрат і доходів, які покладено в основу Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Виходячи з цього в сучасному бухгалтерському обліку амортизацію розглядають як систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації. Отже, амортизація жодним чином не пов'язана із спрацюванням активу або зміною його вартості.

5. Концепція відновлення концентрує увагу на економічній меті амортизації, якою вважається забезпечення відновлення капітальних активів, спожитих у процесі діяльності.

Однак, якщо звернутися до історії, то термін “амортизація” має два значення: 1) “а” – заперечення, “mort” – смерть

(заперечення смерті) [13], [2], тобто є прийомом, який дозволяє постійно зберігати основний капітал на однаковому рівні; 2) “amortisatio” – погашення [48], [20], таке трактування є основою сучасної витратної концепції, тобто підприємство повинно повернути гроші, які були витрачені на створення основного капіталу. Це дозволяє сказати, що концепції амортизації, які спрямовані на відтворення основного капіталу та відображення витрат тільки в сукупності відповідають її економічній природі, а всі інші концепції їх доповнюють.

В сучасний період, в світовій практиці прийнято їх відокремлювати і розглядати окремо, а відтворювальна концепція амортизації, як на Заході [12], [47], [41, с.216] так і в Україні [33], [17] актуальність втратила.

За словами західних науковців амортизація у бухгалтерському обліку це списання вартості виробничих активів на витрати, протягом часу їх корисного функціонування [34, с.201], у відповідності з очікуваним доходом в кожному звітному періоді [47] (згідно з принципом відповідності, який вимагає щоб всі витрати обліковувалися у звіті про фінансові результати в той же період, коли обліковуються пов'язані з ними доходи [45, с.181]) і як бухгалтерський запис призначена для надання точнішого звіту про дохід у вигляді прибутку [27, с.140] через приведення у відповідність витрат по капвкладенням та прибутку від їх здійснення [47]. Тобто її економічний зміст зводиться тільки до поступового відшкодування великих витрат, що дозволяє не включати їх в собівартість відразу ж після здійснення.

В податкових цілях амортизаційні відрахування, які є елементом витрат, впливають на розмір прибутку фірми, а розмір прибутку, в свою чергу, – на рівень податку на прибуток [24, с.405]. Отже, підприємство, яке буде відраховувати на амортизацію більше коштів, зменшить свої доходи і як наслідок зменшаться його податкові виплати [22, с.88]. А оскільки

менеджери підприємств прагнуть знизити базу оподаткування [12], то звідси виникла потреба регламентувати практику амортизації. В результаті норми та порядок нарахування амортизації не можуть визначатися довільно, вони ґрунтуються на федеральному законі та правилах служби внутрішніх зборів [24, с.405]. Таким чином, амортизація в податковому обліку ґрунтується на податковому законодавстві і немає ніякого відношення до фактичного терміну служби активу.

Також цікавими є моменти, щодо застосування сучасними підприємцями прискореної амортизації. Прискореною, вважається амортизація, при якій більша частина вартості об'єктів списується на собівартість продукції у перші роки їх експлуатації.

Деякі автори вважають, що прискорена амортизація стимулює оновлення основного капіталу, розвиток бізнесу [12] або загальний інвестиційний підйом [14] та з її допомогою надаються переваги підприємствам, які вкладають кошти в нові потужності, шляхом надання дозволу списувати обладнання скоріше [34, с.213]. Однак таке твердження суперечливе, протиріччя полягає у тому, що в ринковій економіці амортизація призначена для відшкодування витрат (амортизація – ні що інше, як розподіл витрат і/або вартості активу на весь термін його служби і не більше того [47]) і регулювання відносин між підприємствами та бюджетом (амортизація в податкових цілях ґрунтується на податковому законі і ніякого відношення до фактичного корисного терміну служби активу немає [12]).

Тоді навщо ведеться мова про те, що прискорена амортизація необхідна для більш скорішого оновлення основного капіталу? Ці слова, на нашу думку, є прикриттям дійсності, ніхто обладнання до закінчення строку корисного використання замінювати не буде. Хоча, чим коротше період, протягом якого переноситься на продукти вся вартість машини, тим менше втрат від її непродуктивного морального зносу, однак підприємці прагнуть зменшити його наслідки

за допомогою подовження робочого дня та невідстримового підвищення інтенсивності праці робітників [31, с.137]. Уряд, дозволяючи застосування прискореної амортизації, фактично дозволяє розподіляти частину доходів, які призначаються суспільству, на користь окремого підприємця.

Сенс проведення політики прискореної амортизації в бухгалтерських цілях полягає у можливості підприємств за допомогою амортизації маніпулювати фінансовим станом в корисних для себе цілях. “Той, хто не стане робити достатніх відрахувань на амортизацію, штучно завищить свої доходи та створить враження більш процвітаючого, ніж це є насправді”, – зазначають І. Бернар та Ж.-К. Коллі [22, с.88] і навпаки. Тобто амортизація в цьому випадку виконує свою історичну роль – сприяє розподілу благ на користь капіталістів. “Амортизація, – пише Я.В. Соколов, – як бухгалтерський прийом відома з XIV-XV ст., однак систематичне призначення вона отримує в Англії в середині XIX ст. Цьому сприяло поширення акціонерних товариств. Акціонери вимагали дивіденди, а виконавча дирекція прагнула обмежити їх виплати. У зв'язку з цим в статуті товариств були введені вимоги неодмінного нарахування амортизації, що в свою чергу обмежувало виплати по дивідендах” [7, с.196]. Все начебто вірно, підприємство повинно повернути гроші, які були витрачені на створення основного капіталу, але самовільне необґрунтоване визначення термінів експлуатації об'єктів основного капіталу та використання прискорених методів амортизації багато в чому робить зменшення дивідендів несправедливим.

Аналогічний ефект підприємства отримують від прискореної амортизації у податковому обліку, але іншими способами. Якщо амортизація в податкових цілях немає відношення до терміну експлуатації, тоді навщо в податковому обліку законодавчо дозволена прискорена амортизація? Вважається, що вона покращує фінансовий стан підприємства та дозволяє діяти

ініціативніше. Наприкінці амортизаційних періодів, – пишуть І. Бернар та Ж.-К. Коллі, – щорічні амортизаційні відрахування зменшуються, але у фірм з'являється зацікавленість у тому, щоб перейти від низьких норм до високих, які передбачені для перших років нових інвестицій [22, с.92]. Як відмічалось вище, ніхто до закінчення строку корисної експлуатації об'єкти замінювати на нові не буде, хоча б тільки тому, що амортизація в податкових цілях немає відношення до строку експлуатації, а заміна придатного майна коштуватиме набагато більше, ніж ті гроші, які підприємство отримає від економії на податкових платежах.

Отже, проведення політики прискореної амортизації в податковому обліку є найбільш легальним методом впливу на оподатковуваний прибуток. Сенсом її застосування є, по-перше, – отримання “стимулюючих” податкових пільг за рахунок надмірно високих норм та пільгових методів нарахування амортизації, по-друге, – відсутність цільового призначення зекономлених на податках грошей, а тому немає гарантій, що вони будуть використані на розвиток бізнесу та нові капвкладення і взагалі чи залишаться на підприємстві.

Чому в цілях оподаткування неможливо застосовувати амортизацію, яка нараховується у бухгалтерському обліку? На нашу думку, відповідь одна – довіра до бухгалтерського обліку в країнах з ринковою економікою відсутня зовсім. Буквально жестом розпачу можна вважати вимогу президента США до менеджерів великих компаній, щоб вони дали особисту клятву про істинність їх бухгалтерських даних [5]. За словами С.С. Сатубалдіна “... в промисловості США кожен підприємець визначає зміст, мету, методи та організацію обліку за власним розсудом” [39], адже “... капіталістичний облік, – пише Віллоч, – захищає інтереси окремих власників. Він ведеться з метою визначення доходів та витрат капіталіста, оскільки прибуток є сутністю промисловості” [39]. Так “... користуючись відсутністю державного

регулювання в галузі обліку, американські компанії винаходять різні, найбільш вигідні для них методи та прийоми нарахування зносу і амортизаційних фондів” [7]. Тому, створити систему тотального податкового контролю на основі даних бухгалтерського обліку просто неможливо, а існування податкового обліку необхідно лише для того, щоб хоч якось регламентувати надходження до бюджету.

Що стосується оновлення основного капіталу, то за словами Л.А. Бернстайна “... процес амортизації сам по собі не призначений для того, щоб надавати грошові фонди для заміни активів. Ця мета може бути досягнута тільки за допомогою фінансової політики, яка акумулює грошові фонди з особливою метою...” [11, с.260].

Вище наведене підтверджує міфічність твердження, що амортизація в ринковій економіці забезпечує оновлення основного капіталу (у Франції за рахунок амортизаційних відрахувань фінансується понад 60 % всього продуктивного інвестування підприємств, у Японії – 50 %, у Німеччині – 64 %, у США – 70 %), і наштовхує на питання: що обумовлює оновлення основного капіталу підприємствами, які діють в розвинутій ринковій економіці?

Приватна власність охопила всі сфери діяльності Заходу, є стимулом людського життя. Основна маса людей все своє життя проводить в атмосфері одержимості власністю, прагнення мати її за будь-яку ціну, накопичувати та зберігати [21, с.342-343]. І це зрозуміло, адже до приватної власності не відносяться дім або автомобіль. Приватна власність – це засоби виробництва [37]. Той хто їх не має, повинен йти на роботу до того, в кого вони є, і своєю працею приносити дохід останньому. Отже, єдиним сенсом приватної власності є отримання доходу власником за рахунок експлуатації інших.

Прагнення до володіння та зберігання власності і обумовлює якісне оновлення виробничих потужностей, що, в свою чергу, забезпечує безперервність їх роботи тривалий

час. Через це, нарахування амортизації в бухгалтерському обліку хоча і має за мету тільки адекватне відображення витрат (відповідно до МСБО 16 амортизація – це систематичний розподіл вартості об’єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації [38, с.160]), але оновлення та реконструкція виробництва все таки здійснюються (хоча й за рахунок інших джерел).

Капіталістична економіка існує у формі єдиної, нерозривно пов’язаної системи “перший світ – третій світ” [36] основними інститутами якої виступають транснаціональні корпорації. Розвинені країни (власники засобів виробництва) є лише невеликою частиною цієї системи, основна її частина – країни “третього світу” (виробники) (як висловився К. Леві-Стросс: “Захід створив себе з матеріалу колоній” [36]).

Прагнення країн Заходу володіти світом не є бажанням окремих імперіалістів. “Володіння іншими країнами та народами є необхідною умовою виживання країн та народів Заходу”, – пише О.О. Зінов’єв [21,

с.629]. Ринкова економіка передбачає принцип забезпечення високих прибутків, а не соціальну орієнтацію. На відміну від методів регулювання Кейнса, випробуваних в країнах Заходу, або системи планування в СРСР, які спрямовані на підйом економіки в цілому, глобальне регулювання підвищує економічний рівень США за рахунок інших країн та народів [26]. Розподіл доходу здійснюється в інтересах експлуататорів (розвинутих країн), а не працюючих. В наслідок цього основним джерелом, як оновлення основного капіталу, так і всього багатства Заходу виступають надприбутки, які отримуються від експлуатації “третього світу”. До завдань капіталістичного обліку, – каже А.М. Галаган, – входить розробка таких прийомів, за допомогою яких дійсне джерело капіталістичного прибутку, тобто експлуатація трудового класу, було б затушоване [16, с.26].

Отже, при капіталістичному способі виробництва модель оновлення основного капіталу в країнах з ринковою економікою має наступний вигляд (див. рис. 1):

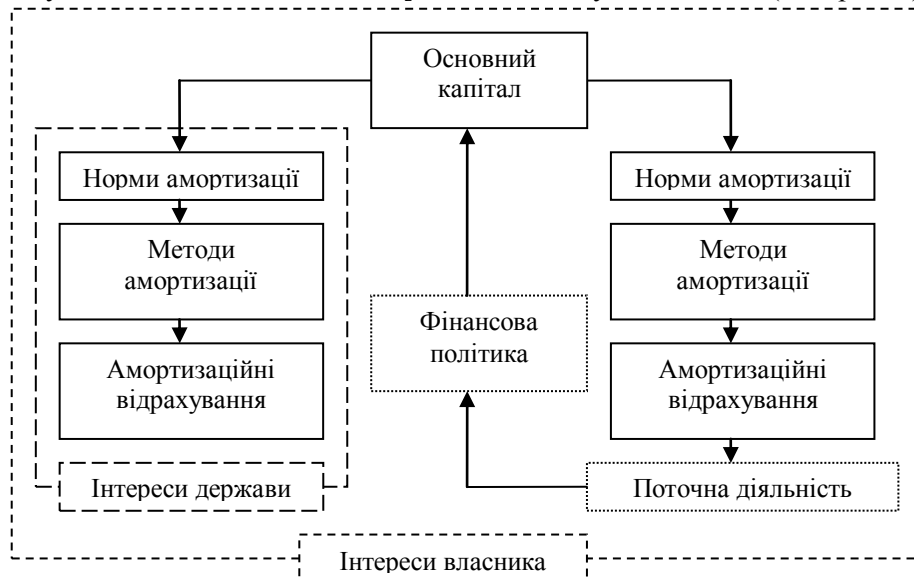


Рис.1. Модель оновлення основного капіталу в країнах з ринковою економікою

З рисунку видно, що інтереси власників займають пріоритетне місце у державі та поглинають інтереси останньої. Поглинання здійснюється через вплив на уряд при регулюванні норм та методів амортизації. Ось що з цього приводу каже С.Г. Кара-Мурза: “... зрілий монополістичний капіталізм

настільки зріс з державною бюрократією, що в ньому вже не було і сліду “духу свободи”, який був у юній буржуазії, яка йшла до влади, в період “вільної конкуренції”” [37]. Це пояснюється вертикальною структурою ринкової економіки, яка має відповідні границі. Нижня

границя – фіксується законодавством, яке встановлює статус господарюючих суб'єктів з точки зору плати податків, їх права та обов'язки по відношенню до держави, та один до одного. Верхня границя – характеризує такий стан, який вичерпує можливості правових відносин учасників економічної сфери та відкриває можливості рішення важливих економічних проблем специфічними заходами [21, с.573-574].

З вище наведеного, можемо сказати, що західна ліберальна амортизаційна політика це специфічний механізм маніпулювання фінансовим станом та податковими платежами. Його основною метою є приховування надприбутків від експлуатації “третього світу”. А класичне розуміння амортизації (процес поступового перенесення вартості засобів праці по мірі зносу на продукцію, що виготовляється, перетворення її в грошову форму та накопичення грошових ресурсів з метою наступного відтворення основного капіталу [32, с. 290]) пішло у небуття.

На принципах приватної власності, конкурентної боротьби та прибутковості трансформувалася специфічна радянська планова економіка в ринкову – світового зразка. Будується вона з метою інтеграції України в світову економіку, яка вважається основним “джерелом” економічного зростання, прогресу та збільшення рівня споживання товарів і послуг до рівня розвинених країн. На перший план вийшли питання приватизації та лібералізації економіки, без яких інтеграція в світові ринки неможлива.

Вважалося, що достатньо все державне майно приватизувати, зробити торгівлю ліберальною і економіка стане ефективною, в державу рікою “потече” іноземний капітал, а далі все як при капіталізмі – буде регулюватися “невидимою рукою” світового ринку. На практиці все вийшло навпаки. Академік НАН України П. Толочко пише: “За 15 років незалежності ми всі разом не тільки не змогли зробити економіку краще, але й розбазарили те, що було до незалежності” [30]. Нобелівський лауреат з економіки Дж. Стігліц констатує: “Росія представляє собою

найцікавіший об'єкт для вивчення спустошливої шкоди, яка була нанесена країні шляхом “проведення приватизації будь-якою ціною”...Приватизація, що супроводжується відкриттям ринку капіталу, вела не до створення багатств, а до обдирання активів. І це було цілком логічним” [18] (сказане Дж. Стігліцом цілком стосується інших країн пострадянського простору).

Чому розкрадання в країнах пострадянського простору вважається закордонними вченими логічним, адже всі реформи проводилися “за західним підручником” (у 1987 році на території СРСР американським фінансистом Джорджем Соросом створено Міжнародний науковий фонд розміром 100 млн. доларів, 20 з яких розподілили між 40 тисяч вчених (на 500 доларів тоді можна було прожити рік). Інші гроші пішли на забезпечення електронним зв'язком і літературою, а також на підтримку відпрацьованих іноземними колегами дослідницьких програм [42])? Чому вітчизняний капітал має тенденцію до знищення?

Планувалося увійти до рядів “першого світу” методом зламування планової системи та створення ідеалу споживання, але аналізу можливостей української економіки у світовій проведено не було. Але з точки зору економіки найважливішим є не результат, а обґрунтованість його досягнення [6]. Іншими словами, перш, ніж підвищувати рівень споживання, необхідно бути впевненим у власних доходах.

Світова економіка базується на основному принципі капіталізму – максимізації прибутку. Цей принцип реалізується через мінімізацію витрат та максимізацію доходів і складає основу сучасної конкуренції. Якщо підприємство при реалізації товару (будь-якої якості!) отримує грошей більше, ніж витрачено на його виробництво, то воно буде вважатися рентабельним та конкурентоспроможним. Чим вища різниця між виручкою та витратами, тим виробництво ефективніше, а підприємство конкурентоспроможніше. Причому виручка від реалізації конкретного товару на світових ринках приблизно однакова. Адже згідно з

теореми Самуельсона-Столлера (збільшення ціни будь-якого товару при незмінних інших факторах призводить до підвищення цін тих ресурсів, які використовуються більш інтенсивно у виробництві цього товару, і до зниження цін тих ресурсів, які в його виробництві використовуються менш інтенсивно) ціни на фактори виробництва, при відсутності економічних границь, закономірно вирівнюються.

При однакових світових цінах на конкретний товар єдиною можливістю впливу на прибуток (конкурентоспроможність) є маніпуляція собівартістю, яка в різних регіонах світу відрізняється. В таких умовах, при прийнятті рішень про розміщення виробництва на перший план виходять природні фактори (кліматичні умови, географічне розташування, населення), які безпосередньо впливають на собівартість виробництва. В масштабах всієї економіки країни коливання середньої температури зимового періоду лише на 1° С обертається економією або витрачанням зайвих 5-10 млн. т.у.п. (тонн умовного палива), а це додатковий тягар на собівартість [8].

Тому, в умовах вільного переміщення капіталів, надходження капіталу до того чи іншого регіону не залежить від централізовано прийнятих рішень. Воно визначається конкурентними можливостями регіону і перспективами їх нарощування. Підприємницький капітал спрямовується у ті регіони, де можна розмістити конкурентоспроможні виробництва та організувати прибутковий бізнес [43, с.279]. Тобто, будь-яке виробництво буде розташовано в такому регіоні світу, де собівартість товарів є мінімальною. Ось що з цього приводу каже Лестер Туроу: “Вперше в історії людства все може бути створено де завгодно та продано кому завгодно. В капіталістичній економіці це означає, що виготовлення будь якої компоненти та виконання будь-якої діяльності переноситься в те місце земного шару, де це коштуватиме дешевше всього, а продукти та послуги продаються там, де вище всього ціни та прибутки” [25].

Україна, через несприятливі кліматичні умови, ніколи не була і не буде конкурентоспроможним регіоном (при визначені конкурентоспроможності регіону ні політична, ні законодавча стабільність до уваги не береться, це пояснюється вертикальною структурою ринкової економіки [21, с.573-574]). Це достатньо переконливо обґрунтовано в роботах Паршева А.П. “Почему Россия не Америка” [9] і Аріна О.О. “Россия в стратегическом капкане” [28].

Отже, стати частиною “першого світу”, шляхом інтеграції у світове господарство, наша країна не може з двох основних причин. По-перше – Україна немає свого “третього світу”, в якому можливо було б розмістити конкурентоспроможне виробництво; по-друге – навіть при самостійному розвитку (без “третього світу”) будь-яке вітчизняне підприємство, через несприятливі для бізнесу природні умови, не в змозі забезпечити середньосвітову рентабельність.

При забезпеченні прибутковості на внутрішньому ринку за рахунок митних обмежень на імпорتنі товари, підприємство вважається інвестиційно непривабливим, а його прибутковість – тимчасовим явищем, адже при ліквідації митних кордонів воно стає банкрутом. До ліквідації економічних границь, таке підприємство працює, але також гине, хоча і не відразу. Підприємство експлуатується на знос, а прибуток йде не на оновлення витраченого капіталу, а на інвестиції в інші більш прибуткові виробництва. Вітчизняні підприємці, в умовах інвестиційної непривабливості на світовій арені, не впевнені в тривалості діяльності власних підприємств на території України, а тому схильні до вивезення капіталу закордон. Ці факти пояснюють логічність вивезення капіталів з пострадянських республік.

Присутність на внутрішньому ринку дешевих імпортних товарів змушує виробників знижувати собівартість. За сировину, матеріали та працю платити потрібно у будь-якому випадку, тому економлять на амортизаційних відрахуваннях. Якщо до складу виручки амортизаційні

відрахування включати, але при цьому не відшкодовувати знос основного капіталу, то виникає один з головних каналів його відтоку. Основний капітал при такій економії у процесі виробництва не оновлюється, а “проїдається”.

За словами С. Кара-Мурзи та С. Батчікова: “Ми харчуємося тілом вбитої радянської системи. Воно величезне, але воно – ресурс, який не відновлюється. І він підходить до кінця” [36]. Аналогічну думку висловлює О.О. Зінов’єв: “Росія перестала бути виробничою державою. Вона живе за рахунок надр, залишків виробництва зброї, яке ще збереглося від радянського часу. Вона живе за рахунок цього, а не за рахунок виробництва, як це було в радянський період” [10]. Те ж стосується і України.

За роки реформ економіка країни, без війн та природних катаклізмів, доведена практично до колапсу. Реформи знищили найголовніше – стійкий розвиток (розвиток, який задовольняє потреби теперішнього часу, але не ставить під загрозу здатність майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби [40]).

Все зроблене в Україні є прямим результатом не стільки непрофесіоналізму вітчизняних економістів-реформаторів, скільки спеціального втручання Заходу в процеси реформування нашої економіки.

Отже, сучасне прагнення України до світової економіки викликає ряд наслідків:

– при виготовленні продукції, порівняної за якістю зі світовою, вітчизняна буде неконкурентоспроможною за ціною, яка не окупить собівартість (це призводить до банкрутств підприємств);

– підприємства виявляються непривабливими для інвестицій (як іноземних, так і вітчизняних);

– відбувається відтік капіталу із виробничої сфери в сферу обігу, спекулятивну сферу та за кордон (амортизаційні відрахування до складу собівартості включаються, але оновлення основного капіталу не здійснюється);

– після продажу товару за світовою ціною не залишається коштів на відшкодування

вартості основного капіталу, витраченого у процесі виробництва (це викликає його непоправимий знос).

І це в умовах інвестиційної непривабливості закономірно.

В такий ситуації справедливо твердження: *якщо сенсом західної політики амортизації є приховування надприбутків від експлуатації “третього світу”, то української – приховування прибутків та процесів розкрадання (проїдання) основного капіталу.*

Якщо сьогодні не оновлювати основний капітал, то він з часом витратиться, а виробництво припиниться, внаслідок чого почнуть зникати робочі місця. Однак, при цьому треба розуміти, що на добровільних засадах, через інвестиційну непривабливість, вітчизняні виробники основний капітал оновлювати не будуть. Тому, для збереження національно виробництва, державі, на першому етапі, необхідно:

– створити відповідні умови, які б гарантували діяльність підприємств тривалий час (жорсткий протекціонізм);

– на законодавчому рівні заборонити використання амортизаційних відрахувань не на оновлення основного капіталу, це зруйнує канал його “проїдання” (думка, про те, що амортизаційні відрахування можливо використовувати більш ефективно на інші цілі, в умовах нашої економіки – міф);

– пряме втручання, через інструменти контролю, в облік амортизаційних відрахувань підприємств (зникнуть необґрунтовані маніпуляції фінансовим станом та податковими платежами).

На сьогодні в Україні існують бар’єри, подолання яких традиційними ринковими методами не дає необхідного ефекту. Не треба забувати, що бездіяльність влади призводить до анархії. Держава може, держава зобов’язана, коли вона перебуває у небезпеці, приймати най суворіші, най винятковіші закони, щоб відгородити себе від розпаду [1]. Єдина установа, яка здатна поєднати і свободу, і порядок, є держава. [44]. В сучасній економіці проблеми необхідно вирішувати нетрадиційними ринковими



заходами, які адекватно врахують складну економічну ситуацію, а тому недооцінювати роль та можливості держави помилково. Адже саме за допомогою державного впливу, як через прямі механізми, так і різні опосередковані форми, можливо активізувати інвестиційну сферу та знизити рівень зносу основного капіталу.

Для досягнення цієї мети необхідно зрозуміти, що уподібнення Заходу не може стати перетворенням в його частину. На це впливають дві основні причини. По-перше – реальний соціально-політичний устрій, економіка, ідеологія та інші основи суспільств західного типу мають мало спільного з ідеологічно-пропагандистським їх зображенням, яке нав'язується іншим народам. По-друге – місце та роль Заходу на планеті вже зайняті, а тому все, на що можуть розраховувати інші народи, опинитися у сфері його власті та впливу [21, с.625-626]. Це підтверджується і західними вченими: “Справа в тому, що західні радники, – пише Джульєтто Ке’за, – пропонують країнам пострадянського простору не ринкові цінності, а певну неоліберальну їх інтерпретацію...” [19].

Саме тому прозахідна модель оновлення основного капіталу (див. рис. 1), яка в Україні працювати не може, повинна бути переглянута та пристосована до реалій української, а не західної економіки.

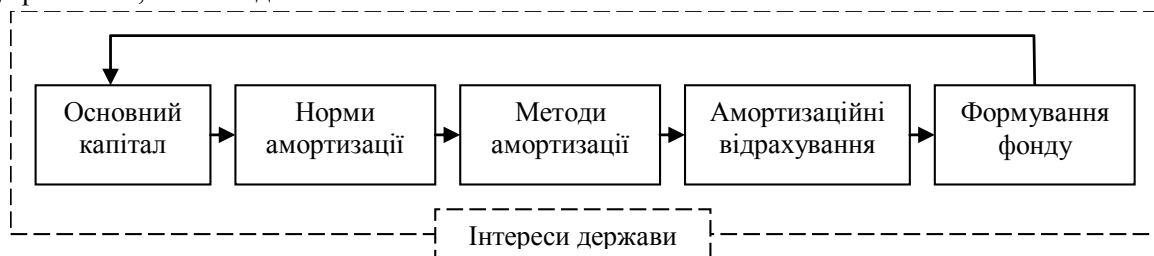


Рис 2. Модель оновлення основного капіталу за рахунок амортизаційних відрахувань, яка існувала в СРСР

Отже, держава фактично займалася всім, від встановлення норм амортизації і здійснення контролю до розпорядження амортизаційними відрахуваннями. В ринковій економіці, через те що підприємство є

Якщо розглянути досвід Радянського союзу, то амортизаційна політика була важливим інструментом економічної політики держави в області відтворення основного капіталу. За допомогою амортизаційних відрахувань здійснювалося формування амортизаційних фондів, які використовувалися на оновлення та розширення об'єктів основного капіталу на новій технічній основі. В системі соціалістичного господарського механізму амортизація виконувала функції вимірника суспільно необхідних витрат на відтворення основного капіталу та економічного стимулу підвищення ефективності їх використання. Вимірвальна функція амортизації відображає витрати на відтворення засобів праці та проявляється через об'єкт її нарахування, рівень норм амортизаційних відрахувань, порядок списання не повністю амортизованої вартості [46]. Однією з особливостей радянської політики амортизації було те, що більшість амортизаційних відрахувань направлялися в міністерства, які використовували їх в інтересах не тільки окремого підприємства, але й всієї галузі. При такій організації суспільства модель оновлення основного капіталу за рахунок амортизаційних відрахувань мала наступний вигляд (див. рис. 2):

самостійним економічним організмом, така модель оновлення основного капіталу працювати не може. А тому сучасна модель повинна враховувати як інтереси держави, так і інтереси власників (див. рис. 3).

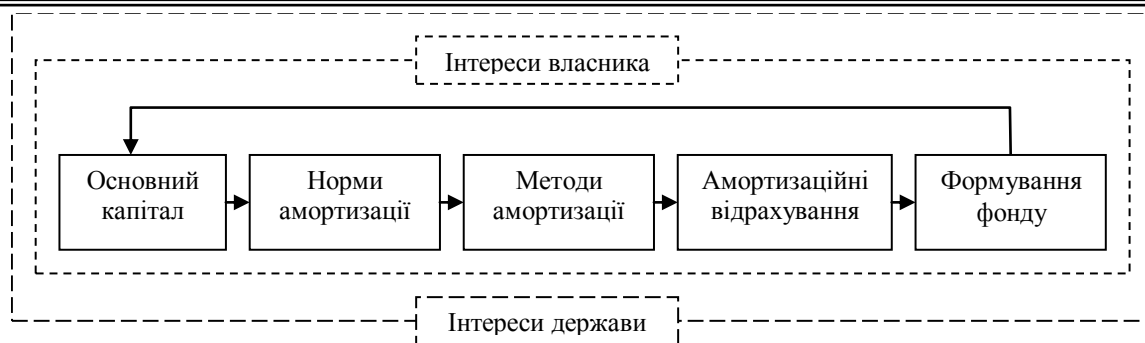


Рис. 3. Запропонована модель оновлення основного капіталу за рахунок амортизаційних відрахувань в сучасних умовах господарювання

Вважаємо, що саме така модель оновлення основного капіталу за рахунок амортизаційних відрахувань повинна лягти в основу побудови сучасної амортизаційної політики.

Нині при розгляді амортизаційної політики одним з найпроблемніших та дискусійних питань, на наш погляд, виступає питання щодо розмежування прав та обов'язків держави і підприємств в цій сфері. Тобто актуальним постає питання: "Чим повинна займатися держава, а чим – підприємство?"

Так відповідно до Концепції амортизаційної політики, схваленої Указом Президента України від 7 березня 2001 року № 169 /2001, державне регулювання в сфері амортизаційної політики повинно бути обмеженим [23]. Підприємствам повинна надаватися самостійність у виборі амортизаційної політики, визначені строку корисної експлуатації основних фондів і використанні амортизаційних відрахувань [29]. Аналогічної точки зору дотримується В.І. Рошило: "... створення ефективної економічної та правової бази для стимулювання інвестицій в основний капітал підприємств має полягати ... в обмеженні адміністративного втручання з боку держави у процеси формування та використання амортизаційних фондів" [35, с.45]. Однак, у питанні щодо регулювання норм амортизації автор говорить, що "... головним інструментом державної політики у сфері амортизації є встановлення норм амортизації для різних категорій активів" [35, с.23] та "... це вкрай необхідно для уніфікації методології нарахування амортизації для бухгалтерських і податкових потреб, упорядкування системи амортизаційних норм" [35, с.51].

Іншої точки зору дотримується С.Ю. Глазьев: "... чому виникають заперечення, якщо закон встановлює контроль над тим, щоб амортизаційні відрахування використовувалися за призначенням. Держава має право контролювати цей процес" [4]. Але поряд з цим автор заперечує державне нормування амортизаційних відрахувань: "... на сьогодні держава нормує нарахування амортизації. На наш погляд, таке нормування неприйнятне. Річ у тому, що за радянських часів ціни встановлювали міністерства, які враховували у складі витрат заробітну плату, матеріали та амортизацію за нормативами. Але зараз ціну встановлює ринок і його не хвилюють розміри внутрішніх витрат окремих підприємств, тому необхідно пристосувати не ціну до витрат, а витрати до ціни" [4]. Тобто автор пропонує економити на амортизаційних відрахуваннях.

На думку В.Д. Белкіна та В.П. Стороженко, особливої актуальності набувають інноваційні підходи в рішенні проблем нормативного регулювання строків корисної експлуатації та цільового використання амортизаційних відрахувань. Так за їх словами "... необхідно введення спеціального режиму акумулювання, зберігання та витрачання амортизаційних відрахувань" [14].

Отже, для відповіді на питання, чим повинна займатися держава, а чим підприємство, враховуючи запропоновану модель оновлення основного капіталу за рахунок амортизаційних відрахувань (див. рис. 3) та думки різних науковців, розмежуємо амортизаційну політику на два рівня – макро- і мікро-, та визначимо цілі, завдання, права і обов'язки на двох рівнях (див. рис. 4).

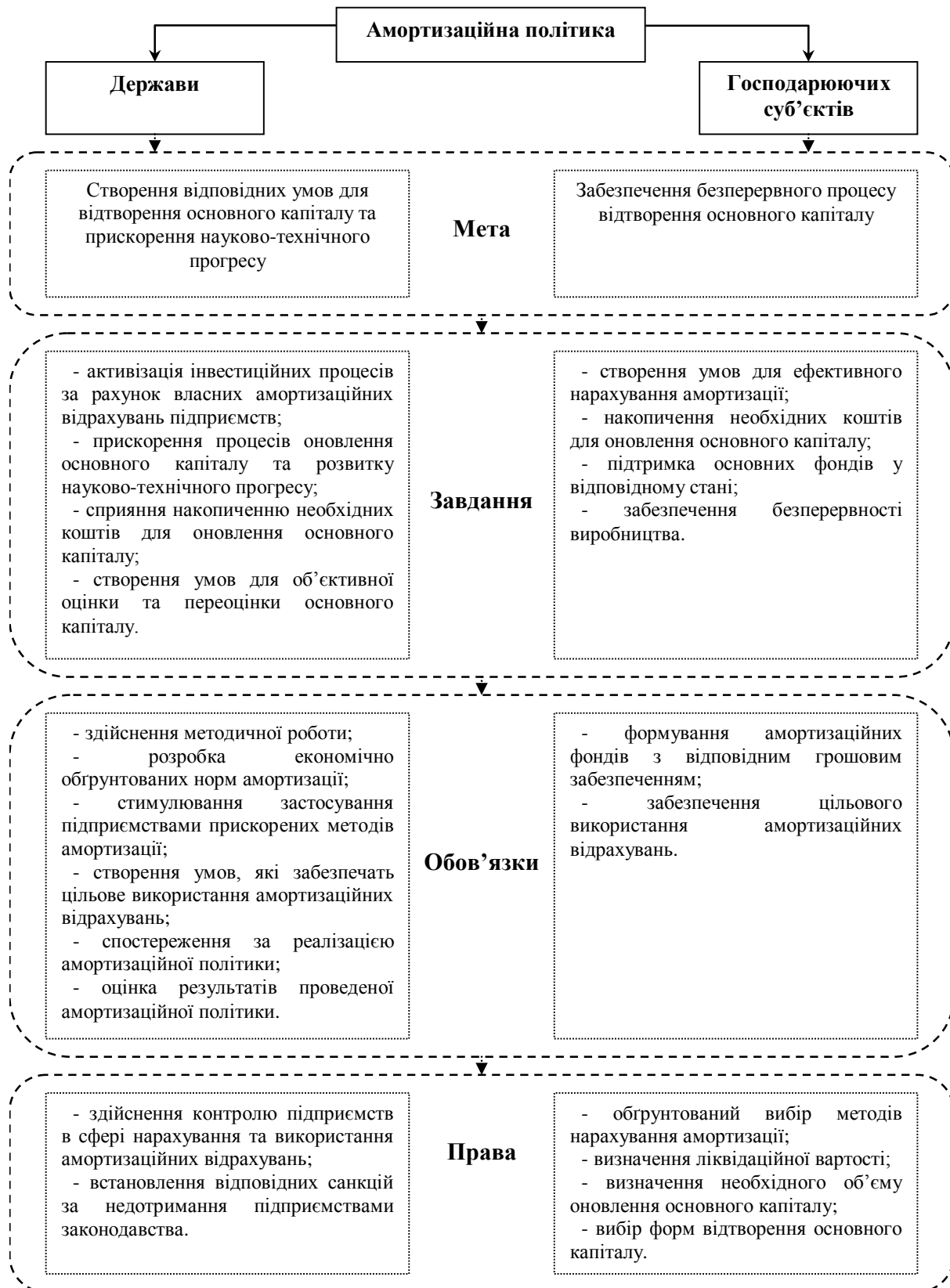


Рис. 4. Модель амортизаційної політики в сучасних умовах господарювання

Вважаємо, що наведене розмежування покращить інвестиційну активність прав та обов'язків держави і підприємств у підприємств, а в наслідок державного сфері політики амортизації в значній мірі регулювання нарахування та використання

амортизаційних відрахувань зникне необхідність окремого нарахування амортизації в фінансовому та податковому обліках. Однак очікуваний ефект може бути отриманий тільки тоді, коли вплив на уряд зі сторони власників буде мінімальним.

#### **Висновки та пропозиції подальших досліджень.**

1. Економічний зміст амортизаційної політики в сучасній ринковій економіці зводиться тільки до поступового відшкодування великих витрат, що дозволяє не включати їх в собівартість відразу після здійснення. Відтворювальна функція амортизації, як на Заході так і в Україні, актуальність втратила.

2. Ведення одночасного обліку амортизації в податковому та фінансовому обліках обумовлено недовірою до даних останнього зі сторони держави. Існування податкового обліку необхідно лише для того, щоб хоч якось регламентувати та контролювати надходження до бюджету.

3. Метою сучасної політики прискореної амортизації є не інвестиційний підйом або боротьба з моральним зносом, а можливості за допомогою амортизації маніпулювати фінансовим станом та розміром оподаткованого прибутку в корисних цілях (це породжує незаконний розподіл доходів на користь окремих підприємців). А ступінь впливу морального зносу на собівартість зменшується подовженням робочого дня та підвищення інтенсивності праці робітників.

4. Оновлення основного капіталу, у розвинутих країнах з ринковою економікою, здійснюється не за рахунок амортизаційних відрахувань, а за рахунок інших ресурсів, які отримуються від діяльності у “третьому світі”, за допомогою викривлення бухгалтерських даних. Цьому сприяє прагнення до володіння приватною власністю будь якою ціною.

5. Через інвестиційну непривабливість українських підприємств (обумовлюється високими витратами, які роблять вітчизняні товари неконкурентоспроможними у порівнянні з імпортними) капітал має

тенденцію до відтоку з країни. А тому амортизаційна політика виконуючи неокласичну ринкову функцію (поступове повернення витрат здійснених на створення та придбання основного капіталу і тільки), через викривлення податкової та фінансової звітності, сприяє як приховуванню прибутків, так і знищенню виробничого потенціалу, який Україна отримала при ліквідації СРСР.

6. Для збереження вітчизняного виробництва державі, на першому етапі, необхідно:

– створити відповідні умови, які б гарантували діяльність підприємств тривалий час (жорсткий протекціонізм);

– на законодавчому рівні заборонити використання амортизаційних відрахувань не на оновлення основного капіталу, це зруйнує канал його “проїдання” (думка, про те, що амортизаційні відрахування можливо використовувати більш ефективно на інші цілі, в умовах нашої економіки – міф). Для досягнення цієї мети необхідно відмовитись від ринкової моделі оновлення основного капіталу (див. рис. 1);

– пряме втручання, через інструменти контролю, в облік амортизаційних відрахувань підприємств (зникнуть необґрунтовані маніпуляції фінансовим станом та податковими платежами через перекручення фінансової та податкової звітності).

7. У сфері амортизаційної політики за державою та господарюючими суб'єктами необхідно закріпити відповідні обов'язки та права.

Обов'язки держави: активізація інвестиційних процесів за рахунок власних амортизаційних відрахувань підприємств; прискорення процесів оновлення основного капіталу та розвитку науково-технічного прогресу; сприяння накопиченню необхідних коштів для оновлення основного капіталу; створення умов для об'єктивної оцінки та переоцінки основного капіталу.

Обов'язки господарюючих суб'єктів: формування амортизаційних фондів з відповідним грошовим забезпеченням;

забезпечення цільового використання амортизаційних відрахувань.

Права держави: здійснення контролю підприємств в сфері нарахування та використання амортизаційних відрахувань; встановлення відповідних санкцій за недотримання підприємствами законодавства.

Права господарюючих суб'єктів: обґрунтований вибір методів нарахування амортизації; визначення ліквідаційної вартості; визначення необхідного об'єму оновлення основного капіталу; вибір форм відтворення основного капіталу.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. «Последний витязь: Памяти П.А. Столыпина: Цитаты». – С.: СООТЕЧЕСТВЕННИК. 1997.
2. <http://buh.ru/document-769>
3. <http://www.mining.kz/index.shtml?f=show&type=1&id=19963930547>
4. <http://www.yur.ru/laws/amortization/glazev.htm>
5. <http://www.yur.ru/laws/Rynecon.htm>
6. А. Баскин. Парадокс глобализации // «Торговля» – 24.03.2003 – № 2 (13).
7. А. Мухин. Ускоренная амортизация основного капитала и её отражение в бухгалтерском учёте в США // Бухгалтерский учёт. – 1964. – № 1.
8. А.П. Паршев. Почему Америка наступает. – С.: «Самарский дом печати», 2002.
9. А.П. Паршев. Почему Россия не Америка: Серия “Великое противостояние” – Т.: Крымский мост-9Д, 1999.
10. Александр Зиновьев. Будем реалистами // [http://www.patriotica.ru/actual/zinov\\_real.html](http://www.patriotica.ru/actual/zinov_real.html)
11. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчётности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Научн. ред. перевода Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учёту и аудиту).
12. Бухгалтерский учёт и анализ в США. – М.: ВИНТИ, 1993. – 432 с.
13. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. Пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.: ил.
14. В.Д. Белкин, В.П. Стороженко. Индикативное планирование и наращивание инвестиций – необходимые предпосылки повышения темпов роста // Экономическая наука современной России № 4 (2002) (ЦЭМИ РАН).
15. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи. – Житомир. ЖІТІ, 1998. – 340 с.
16. Галаган А.М. Основы бухгалтерского учёта. – М.: Госпланиздат, 1939 г.
17. Голов Сергій. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит – 2004. – № 8.
18. Дж. Стиглиц. Глобализация: тревожные тенденции. М.: Мысль. 2003.
19. Джульетто Къеза. Прощай, Россия! // “Литературная газета” № 6 от 12 февраля 1997.
20. Енциклопедія сучасної України. Том 1
21. Зиновьев А.А. На пути к сверхобществу. М.: ЗАО Изд-во Центрполиграф, 2000.
22. И. Бернар и Ж.-К. Колли. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: В 2-х тт. – Т. I: Пер. с фр. – М.: Междунар. отношения, 1997. – 784 с.
23. Кірейцев Г.Г. Формування нової системи амортизації // Облік і фінанси АПК № 1 (1) 2004.
24. Курс для высшего управленческого персонала. М., «Экономика», 1971.
25. Лестер Туроу. Будущее капитализма. Как сегодняшние экономические силы формируют завтрашний мир. Пер. с англ. А.И. Федоров, 1996.
26. Лисичкин В.А., Шелепин Л.А. Глобальная империя Зла. Новая геополитическая расстановка сил. – М.: “Крымский мост-9Д”, 2001. – 445 с.
27. Макконнелл К., Брю С. Экономикс: принципы, проблемы и политика. Пер. с англ. 11-го изд. К.: Хагар-Демос, 1993. – 785 с.
28. О. Арин. Россия в стратегическом капкане. – М.: Флинта, 1997. – с. 288.
29. Овод Л.В. Сутність амортизаційної політики та її складові елементи // Вісник технологічного університету Поділля. – 2003. – № 5.

30. *П. Толочко*. 100 дней правительства антикризисной коалиции // Аргументы и факты в Украине – ноябрь 2006 року. – № 45 (535).
31. Политическая экономия. Капиталистический способ производства. Изд. 3-е, переработ. и доп. М., «Мысль», 1975. 406 с.
32. Политическая экономия. Учебник для экон. вузов и фак. Изд. 2-е, доп. Т. 2. Социализм – первая фаза коммунистического способа производства. М., Политиздат, 1977. – 574 с.
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 “Основні засоби”.
34. Принципы бухгалтерского учёта / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учёту и аудиту)
35. *Рошило В.І.* Джерела фінансування інноваційного розвитку: монографія. – Чернівці: Книги – ХХІ, 2006. – 272 с.
36. *С. Батчиков, С. Кара-Мурза.* Неолиберальная реформа в России // <http://karamurza.chat.ru>
37. *С.Г. Кара-Мурза.* Светлый миф о частной собственности // «Дуэль», № 41 (338), 14 октября 2003 г.
38. *С.Ф. Голов, В.М. Костюченко.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
39. *Сатубалдин С.С.* Учёт затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.
40. *Сергей Кара-Мурза.* Научная картина мира, экономика и экология. – М.: Аналитический центр по научной и промышленной политике, 1997 г.
41. Современный бизнес: Учеб. В 2 т. Т. 2: Пер. с англ. / Д.Дж. Речмен, М.Х. Мескон, К.Л. Боуви, Дж.В. Тилл. – М.: Республика, 1995. – 479 с.: ил.
42. *Сорос Дж.* Кризис мирового капитализма. Открытое общество в опасности. Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1999. – XXVI, 262 с.
43. *Стеченко Д.М.* Розміщення продуктивних сил і регіоналістика: Навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Вікар, 2002. – 374 с.
44. *Тихомиров Л.А.* Критика демократии / Вступ. статья и комментарии М.Б. Смолина. Оформление М.Ю. Зайцева. — М.: Москва, 1997. – 672 с. – (Пути русского имперского сознания)
45. *Феррис, Кеннет, Пешеро, Барбара, Пети.* Оценка стоимости компании: как избежать ошибок при приобретении.: Пер. с англ. – М. Издательский дом «Вильямс», 2003. – 256 с.: ил. – Парал. тит. англ.
46. Финансово-кредитный словарь. Т. I. А-Й / Гл. редактор В.Ф. Гарбузов. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 511 с.
47. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учёта: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учёту и аудиту)
48. *Цветкова Н.М.* Амортизаційна політика та облік (амортизаційна політика в умовах ринкової економіки) // Світ бухгалтерського обліку. Квітень 1997
49. *Янукович В.Ф.* Керуючись лише національними інтересами // Урядовий кур’єр – 6 вересня 2006 року. – № 165
- ОШМАРІН Ярослав Вікторович – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:  
– автоматизація бухгалтерського обліку;  
– проблеми амортизації