

DEPRESIJACIJA I AMORTIZACIJA OSNOVNIH SREDSTAVA

Problematika trošenja i troškova osnovnih sredstava je jedan od aspekata celine ekonomске problematike osnovnih sredstava u reprodukciji u smislu sagledavanja ostvarenog kvaliteta ekonomije, gledano kroz stepen uspešnosti u ostvarivanju ciljeva posmatrane ekonomije.

Proces trošenja, specifičnost trošenju kao i uslovjenost i razmere trošenja osnovnih sredstava u reprodukciji tretiraju se zajednički kao problem amortizacije osnovnih sredstava. Međutim, jedinstvo celine ekonomске problematike ostvarenog kvaliteta ekonomije uslovjenog angažovanjem, trošenjem i reprodukovanjem osnovnih sredstava dovodi do toga da se u obradi problematike amortizacije osnovnih sredstava tretira — manje ili više, pored problematike trošenja i troškova i problematika angažovanja i njihovog reprodukovanja.

Problem trošenja i troškova osnovnih sredstava u reprodukciji je kompleksne prirode a njegova svestrano rasvetljavanje zahteva sagledavanje i razmatranje celine problematike amortizacije osnovnih sredstava sa više aspekata. Jedan od bitnih aspekata te problematike je, ekonomski aspekt amortizacije osnovnih sredstava kao ekonomске kategorije.

U tom svetlu, dakle u aspektu problematike amortizacije osnovnih sredstava kao ekonomске kategorije, koja ekonomski gledano čini suštinu problema amortizacije pored niza drugih, jedno od ključnih pitanja — jedan od problema, je sagledavanje i razjašnjenje odnosa između depresijacije i amortizacije osnovnih sredstava.

a) DEPRESIJACIJA VREDNOSTI OSNOVNIH SREDSTAVA

I. Pojam depresijacije vrednosti osnovnih sredstava

Rezultat proizvodnje je proizvod sa svojom upotrebnom vrednošću namenjen podmirenju određenih društvenih potreba. Uslov prihvatanja, odnosno neprihvatanja od strane društva preko tržišta — u uslovima postojeće robno-novčane privrede, je postojanje traženih upotrebnih kvaliteta. Ovim se, istovremeno, konkretnom proizvodu priznaje i određena vrednost.

Formiranje određenih upotrebnih kvaliteta proizvoda zahteva odnosno pretpostavlja određena ulaganja i trošenja elemenata proizvodnje. Samo trošenje elemenata proizvodnje, koje ima funkcionalni ka-

rakter može se posmatrati tehnološki i ekonomski. Tehnološki posmatrano, trošenje elemenata proizvodnje predstavlja trošenje određenih količina tih elemenata u procesu proizvodnje. Ekonomski posmatrano, ta ista trošenja elemenata proizvodnje, istovremeno znače i trošenje ekonomskih vrednosti.

Iako u procesu stvaranja vrednosti proizvoda nema razlike između sredstava za rad i predmeta rada, sa aspekta funkcije u procesu rada između ova dva elementa proizvodnje postoji bitna razlika. Naime, dok se materijal reproduciono troši u punom iznosu u posmatranom procesu proizvodnje, dotle se osnovna sredstva¹ ne utroše u ukupnom iznosu u reprodukcionom ciklusu proizvoda, već služe za više procesa proizvodnje — obzirom da je ciklus reprodukcije sredstava za rad višestruko duži od ciklusa reprodukcije proizvoda koji se proizvodi tim sredstvima.

Proces trošenja vrednosti osnovnih sredstava u reprodukciji, shvaćen kao proces depresijacije odnosno obezvređivanja vrednosti osnovnih sredstava u reprodukciji, ima svoju specifičnu ekonomsku problematiku. Pun uvid u celinu te problematike dobija se uz istovremeno razmatranje i u reprodukcionom i u finansijskom aspektu.

Vrednost proizvoda je društveno priznata potrebna vrednost za njegovu proizvodnju izražena društveno priznatim trošenjima vrednosti u reprodukciji i društveno priznatom reprodukcionom vrednošću utrošaka radne snage. Ona je istovremeno izraz društvenog priznanja celishodnosti obavljene reprodukcije, odnosno izraz priznanja utrošenih vrednosti i novostvorene.

Između vrednosti proizvedenog i utrošenih vrednosti u reprodukciji postoji kvantitativna razlika. Međutim, ova razlika postoji i između preneta i utrošenih vrednosti sredstava za proizvodnju. Sledstveno ovome, postoji razlika i između preneta vrednosti sredstava za rad i utrošene vrednosti tih sredstava. Naime, kvantitativno posmatrano $V - TV$, ne samo zbog razlike ($V_1 - T_{10}$), već i zbog toga što postoji kavantitativna razlika: $V = T$; pri čemu je V = vrednost proizvoda; T = društveno priznate utrošene vrednosti elemenata proizvodnje; V_1 = nova vrednost; T_{10} = društveno priznata reprodukciona vrednost utrošaka radne snage; V — preneta vrednost sredstava za proizvodnju. Ova ostupanja postoje zbog toga što su stvarno utrošene vrednosti elemenata proizvodnje veće ili manje od društveno priznatih, odnosno pri čemu je U — stvarna trošenja; V — vrednost po jedinici utrošaka. Utrošene vrednosti su jednakе društveno priznatim samo ako je $U = U_0$. Obzirom da to najčešće nije slučaj, to stvarna trošenja zahvataju pored društveno priznatih i nepriznate odnosno $U = (U_0 \pm U + u)$.

Za prosečnog proizvođača utrošci $\pm U$ se nivelišu, obzirom da su ovi funkcija različitih objektivno uslovljenih tehničkih faktora. Za konkretnog proizvođača oni mogu biti iznad ili ispod društveno priznatih i ako su funkcija objektivno uslovljenih faktora. Međutim, pored ovih

¹ Obzirom da se pod pojmom osnovnih sredstava podrazumevaju i tzv. materijalne vrednosti, to napominjemo da je u ovom radu pojam osnovnih sredstava vezan samo za sredstva za rad, te i problematiku koju tretiramo vezuje za ovu kategoriju osnovnih sredstava. U istom smislu ova napomena važi i za sitan alat i inventar.

postoji organizaciono uslovljena povećanja trošenja vrednosti (u Vu), koja nemaju priznanje na nivou prosečnog proizvođača, odnosno ne ulaze u društveno priznatu vrednost proizvoda, te zbog toga znače gubitak vrednosti i za ukupnu ekonomiju i za ekonomiju konkretnog proizvođača.

Kako je odnos između prenete i utrošene vrednosti sredstava za rad interpoliran u odnos: vrednost proizvoda — utrošene vrednosti za njegovu proizvodnju, to ovaj srazmerno svojoj veličini, ima uticaj na njegov kvantitativni izraz u kome je kvalitativno izražen stepen ekonomske uspešnosti u ostvarivanju osnovnog ekonomskega principa reprodukcije. Ovo otuda, što pomenuti odnos čini sadržinu kompleksa ekonomičnosti kao jednog od parcijalnih ekonomskih principa reprodukcije.

2. Uzročnici depresijacije vrednosti osnovnih sredstava

U procesu proizvodnje i izvan njega postoje brojni faktori odnosno uzročnici koji prouzrokuju smanjenje vrednosti osnovnih sredstva u veku njihovog trajanja. Između ovih postoji razlika kako u prirodi tako i u razmerama uticaja. Njihovo simultano dejstvo u reprodukcionom ciklusu sredstava je upravo takve prirode da praktično ne postoji mogućnost uvida u sam tok trošenja kao ni uvid u razmere tih trošenja, zbog čega se ova trošenja tretiraju kao pretpostavljena trošenja. Tako imamo, fizičko trošenje osnovnih sredstava koje je funkcija njegovih tehnoloških osobina, učestalosti upotrebe kao i funkcije koju ima u upotrebi. Ova trošenja su najneposrednije vezana za proizvodnju proizvoda, otuda ono ima reprodukcioni karakter.

Pored fizičkog trošenja odnosno rabaćenja, poseban oblik trošenja osnovnih sredstava je prirodno rabaćenje koje nastaje pod dejstvom raznih prirodnih faktora. Isto tako, i lom i kvar sredstava za rad su oblici fizičkog trošenja čije su posledice u uništavanju odnosno umanjivanju njihove sposobnosti i vrednosti. Međutim, pojava loma i kvara nije uslov proizvodnje proizvoda. To je posledica organizacionih nedostataka.

Kao poseban uzročnik koji dovodi do smanjenja vrednosti osnovnih sredstava je ekonomska zastarelost ili moralno obezvređivanje. Naime, vek trajanja osnovnih sredstava izjednačuje se sa vekom trajanja najosetljivijeg dela — čijim istekom prestaje mogućnost dalje upotrebe. Međutim, zamenom istrošenog dela produžava se mogući vek upotrebe istog osnovnog sredstva. Stalnim i urednim procesom zamene istrošenih delova, fizički vek posmatranog sredstva, se može praktično u nedogled produživati. Međutim, primena ovakvog postupka ima svoju ekonomsku problematiku, odnosno ekonomsku opravdanost i celishodnost i to upravo zbog pojave ekonomske zastarelosti. Posledica stalnog razvoja naučnog i tehničkog progresa i metoda organizacije rada je u stalnoj izmeni proizvodne snage rada i tehničke opremljenosti rada, što dovodi do pojave tkavih sredstava čija je vrednost različita od fungirajućih.

Istovremeno, novo osnovno sredstvo može imati veći proizvodni potencijal što smanjuje potrebna trošenje po jedinici proizvoda. A

jedna od osnovnih postavki delovanja zakona vrednosti u uslovima robne proizvodnje, je, da se vrednost sredstava za proizvodnju određuje društveno potrebnim radnim vremenom za njegovu ponovnu proizvodnju.

»Pored materijalnog mašina podleže i jednom tako reći moralnom trošenju. Ona gubi od svoje prometne vrednosti ukoliko postoji mogućnost da se jeftinije reprodukuju mašine iste konstrukcije ili joj se, kao konkurenti jave bolje mašine. U oba slučaja njenu vrednost više ne određuje radno vreme koje je u njoj samoj stvarno opredmećeno, pa ma koliko ona bila mrlada i puna životne snage, nego radno vreme potrebno da se ona sama reprodukuje ili da se reprodukuje bolja mašina. Stoga je njena vrednost više ili manje pala.«²

Međutim, pored ovih postoje i drugi uzročnici koji mogu dovesti do smanjivanja ili gubljenja vrednosti osnovnog sredstva) na primer: prestanak prava obavljanja neke delatnosti; uplitanje države u privredni život; nepredviđene prirodne pojave i dr.).

3. Proces prenošenja vrednosti utrošenih osnovnih sredstava u reprodukciji

Depresijacija vrednosti osnovnih sredstava nije samo sebi cilj. Ona je samo jedna faza u celini procesa njihovog reprodukcionog trošenja. Drugi aspekt jedinstva ovog procesa je prenošenje utrošenih vrednosti na proizvod u nastalom reprodukcionem procesu. Zbog toga se u vezi sa ovim, postavlja pitanje, da li svaki vid depresijacije, da li svako smanjenje vrednosti osnovnih sredstava ima za posledicu i prenošenje utrošenih vrednosti na novi proizvod.

Značaj ovog pitanja je u toliko veći, obzirom da se nekada delovanje zakona vrednosti u vezi sa analizom i tumačenjem amortizacije različito interpretira. Vrednost koju osnovno sredstvo prenosi na proizvedeni proizvod ravna je smanjenju vrednosti prouzrokovanoj proizvodnjom dobijenog proizvoda. Pri ovome kvantum prenete vrednosti ne može biti veći od kvantuma utrošene vrednosti za proizvodnju posmatranog proizvoda. Ova postavka važi i u slučaju ekonomske zastarlosti. Naime, ako jedno osnovno sredstvo — čija je vrednost smanjena zbog nastale ekonomske zastarlosti i dalje u upotrebi, na novi proizvod ono prenosi alikvotni deo društveno priznate vrednosti u srazmeri nastalog trošenja.

»Ako usled kakvog novog izuma bude na primer potreban manji utrošak rada za reprodukciju mašinerije iste vrste, stara će mašinerija izgubiti više ili manje u vrednosti pa će stoga i proizvodu ustupiti srazmerno manje vrednosti, ali i ovde promena vrednosti potiče izvan procesa u kome mašina funkcioniše kao sredstvo za proizvodnju. U ovom procesu ona ne ustupa proizvodu više vrednosti nego što je ima nezavisno od toga procesa.«³

² K. Marx — »Kapital« I str. 348.

³ K. Marx — »Kapital« I str. 165.

Kao uzročnike depresijacije Marks navodi materijalno rabaćenje i moralno trošenje. Međutim, moralno trošenje Marx ne navodi kao osnov prenošenja vrednosti na novi proizvod. On kaže:

»Rabaćenje je (*osim moralnog*) onaj deo vrednosti koji stalni kapital ustupa proizvodu svojim trošenjem.«⁴

Dolazimo do zaključka da svaki vid smanjenja vrednosti osnovnih sredstava nema za posledicu i prenošenje nastalog obezbeđivanja na nove proizvode. Postoje naime i takvi uzročnici koji prouzrokuju trošenja vrednosti osnovnih sredstava a koja znače njihovo ispadanje iz reprodukcije. Zauzimanje određenog stava u vezi sa ovim je od presudnog značaja za određivanje predmeta amortizacije, kao i elemenata za njeno kvantificiranje. Ovde, u odnosu na uzročnike trošenja odnosno materijalnog rabaćenja, nema krupnih razlika u smislu kako je napred izneto. Ova konstatacija važi uglavnom i za trošenja vrednosti zbog loma i kvara.

Međutim, ovo nije slučaj i sa ekonomskom zastarelošću, iako se ova problematika najčešće tretira kroz pojam i problem osnovice za obračun amortizacije. Smanjenje vrednosti nastalo zbog moralnog obezvredjivanja nema, naime, za posledicu povećanje vrednosti proizvoda buduće proizvodnje već samo izmenu vrednosti već fundirajućeg osnovnog sredstva.

b) POJAM I PREDMET AMORTIZACIJE OSNOVNIH SREDSTAVA

1. Pojam amortizacije osnovnih sredstava

Pojavni oblik simbioze procesa trošenja i prenošenja utrošene vrednosti osnovnih sredstava na novi proizvod u uslovima robnonovčane privrede su troškovi tj. amortizacija osnovnih sredstava.

U vezi sa pojmom amortizacije potrebno je praviti razliku između amortizacije u ekonomskom smislu i amortizacije kao finansijske i kalkulativne kategorije. Pored toga, potrebno je praviti razliku i između amortizacije i njoj srodnih ili bliskih pojmove (na primer otpisivanje, ispravke vrednosti, amortizacioni fondovi, rezerve i sl.).

Dok je amortizovanje ekonomski proces a amortizacija, kao ekonomski kategorija, izraz toga procesa dotle je otpisivanje samo obračunsko tehnički postupak koji knjigovodstveno registruje nastalu ekonomsku promenu izraženu u smanjenju vrednosti osnovnih sredstava. Pored toga u odnosu na otpisivanje razlike postoji i uzročno posledičnom odnosu (u kome je amortizovanje uzrok a otpisivanje posledica). Isto tako, postoji razlika između amortizacije i amortizacionog fonda. Naime, amortizacione sume sadržane u ceni koštanja proizvedenog proizvoda njegovom realizacijom, ritmom komercijalne reprodukcije prelaze u novčani oblik. U nizu reprodukcionih ciklusa proizvoda u reprodukcionom ciklusu posmatranog osnovnog sredstva, ovako oslobođena sredstva napuštaju svoj prvobitni oblik i prelaze u novčani oblik zadržavajući ga do isteka reprodukcionog ciklusa, odnosno osnovnog sredstva. U novčanom obliku ova sredstva procesom transformacije

⁴ K. Marx — »Kapital« II str. 134.

dobijaju zajednički izraz u takozvanom amortizacionom fondu. Međutim, komercijalnom reprodukcijom suma amortizacije napušta ciklus reprodukcije posmatranog proizvoda ali ne i ciklus reprodukcije odnosnog osnovnog sredstva. Otuda amortizovanje i amortizacija nemaju ničeg suštinskog sa amortizacionom fondom, te ni osnova za poistovećivanje.

U teoriji i praksi u vezi sa pojavom, predmetom i funkcijom amortizacije postoje različite koncepcije. Zajednička karakteristika gotovo svih koncepcija u kapitalizmu svodi se na to, da su ove mahom nepotpune, bez dovoljnog ulaženja u ekonomsku suštinu procesa i problema amortizacije, tretirajući ovu pretežno kao knjigovodstveno tehničku kategoriju i operativnog instrumenta za vođenje poslovne politike kao i investicione politike.

U sovjetskoj literaturi, nemamo jedinstvene koncepcije o amortizaciji. Ovo proističe dobrom delom i zbog različitosti u tumačenju delovanja zakona vrednosti u uslovima sovjetske privrede. Interesantno je napomenuti da postoji neke posebne i originalne koncepcije. Takva je na primer koncepcija J. Kvaše koji amortizaciju izjednačuje sa sumom godišnjih kapitalnih ulaganja u osnovne fondove.⁵ Zatim koncepcija D. Stefanova, koji izjednačuje amortizaciju sa vrednošću osnovnih sredstava koja se u toku godine izbace iz proizvodnje.⁶

Ekonomski posmatrano celina pojma amortizacije zahvata:

- problematiku trošenja i prenošenja vrednosti osnovnih sredstava u reprodukciji;
- amortizacija kao proizvodni trošak i
- reprodukcioni aspekt osnovnih sredstava.

Činjenica da jedno osnovno sredstvo služi za proizvodnju većeg broja proizvoda u dužem vremenskom periodu uz različit intenzitet trošenja otvara problem tečnosti kvantificiranja apsorbovanog dela utrošene vrednosti. Kvantitativni izraz utrošenih ekonomskih vrednosti u uslovima robnonovčane privrede izražava se u novčanim jedinicama. Otuda se troškovi osnovnih sredstava u svom kvantitativnom izrazu pojavljuju kao umnožak utrošaka sredstava za rad i cena pojedinih utrošaka. Iako je amortizacija proizvoda — umnožak utrošaka osnovnih sredstava i cena po jedinici utroška, metodološki, ona se izračunava obrnutim postupkom. Ustvari, polazi se od ukupnih troškova osnovnog sredstva pa se oni raspoređuju na pojedine proizvode izabranom metodom amortizovanja.

Međutim, i ovde je potrebno imati u vidu razliku između procesa amortizovanja i sume amortizacije analogno razlici između procesa trošenja i prenošenja vrednosti. A upravo zajednički nedostatak skoro svih koncepcija u amortizaciji je u poimenovanju — izjednačavanju procesa amortizovanja sa amortizacionom sumom.

Proces prenošenja troškova sredstava za rad na proizvode izrađenih pomoću tih sredstava — koji inače odgovara procesu prenošenja vrednosti tih sredstava na novi proizvod u toku veka trajanja sredstava

⁵ J. Kvaša — »Amortizacija i sroki službi osnovnih fondova«, izd. AN SSSR, 1959. god.

⁶ D. Stefanov — »Opredeljenije norm amortizacionih otčisjenih pri socijalizme« Voprosi ekonomiki Nr. 3/61.

— naziva se proces amortizovanja sredstava za rad. Suma koja se kao posledica amortizovanja unosi u cenu, koštanja novog proizvoda u svojstvu reprodukcione vrednosti alikvotnog dela utrošaka sredstava za rad naziva se amortizacija.⁷

Prema tome, proces amortizovanja je ekonomski proces koji je ustvari isto što i proces trošenja i prenošenja vrednosti osnovnih sredstava na novi proizvod, dok je amortizaciona suma samo kvantitativni izraz toga procesa. U tom smislu se pojma amortizacije, kao ekonomskog fenomena, koristi kao sinonim procesa amortizovanja. Istovremeno u amortizovanju kao dvostranom ekonomskom procesu se vidi put postepenog izvlačenja — trošenja dela vrednosti osnovnih sredstava u reprodukciji i njenog prenošenja — ubrizgavanja u novostvoreni proizvod uz svrshodnu delatnost ljudskog rada. To je upravo simbioza dvaju istovremenih procesa; na jednoj strani, procesa gubljenja vrednosti uslovljenog određenim depresivnim uzročnicima i na drugoj strani, procesa prenošenja ekvivalenta ovog obezvređenja na novi proizvod.

Kao ekonomski fenomen, amortizacija je uvek tačna. Međutim, amortizacija nije apstraktna već konkretna ekomska kategorija imanentna svakom proizvodnom procesu čiji je pojarni izraz u postepenoj transformaciji oblika vrednosti osnovnih sredstava. Otuda, amortizaciju osnovnih sredstava kao ekonomsku pojavu možemo shvatiti i kao preobraženje oblika sredstava u pojavnom smislu.

Amortizacija osnovnih sredstava je istovremeno i proizvodni trošak. Naime, rabaćenjem — kao depriaktivnim uzrokom, osnovno sredstvo prenosi — ustupa novom proizvodu utrošeni deo vrednosti. U strogo ekonomskom smislu amortizacija kao ekonomski fenomen bi trebalo da zahvati upravo taj deo prenute vrednosti. To bi bila i idealna amortizacija. Međutim, u svom kvantitativnom izrazu — kao amortizaciona suma (ili amortizaciona kvota) ona prestavlja troškove osnovnih sredstava koji se ukalkulisavaju u cenu koštanja proizvoda. Suština poente ovoga aspekta svodi se na realnost amortizacije kao troška, kao izraza amortizacionog procesa u smislu potrebe i značaja realnosti troškova u reprodukciji. Ovaj značaj je još veći posmatran u dinamici, reprodukcije a u vezi sa stalnim povećanjem tehničke opremljenosti rada odnosno u smislu supstitucije elemenata proizvodnje.

Ekomska suština reprodukcionog aspekta amortizacije osnovnih sredstava iscrpljuje se u reprodukcionom trošenju osnovnih sredstava u reprodukciji; kroz specifičnost reprodukovanja osnovnih sredstava i korišćenje sredstava amortizacije. U ovom smislu, postavlja se zahtev za:

- a) obezbeđenjem integriteta vrednosti osnovnih sredstava i
 - b) obezbeđenjem integriteta kapaciteta odnosno mogućeg obima proizvodnje.
- a) Funkcija amortizacije u vezi sa obezbeđenjem integriteta vrednosti svodi se na to da amortizacija izrazi i obezbedi prenošenje na novi proizvod utrošene vrednosti. Osnov zahteva leži u reprodukcionom aspektu trošenja sredstava, a to bi bila tačna ili idealna amortizacija.

⁷ Dr S. Kukoleča — »Ekonomika preduzeća«, III izdanje str. 293/4.

Ona bi naime, na jednoj strani tačno izražavala nastalo obezvredjenje vrednosti a na drugoj vršila takvu raspodelu tog obezbeđenja kako su proizvedeni proizvodi apsorbovali upravo nastalo obezvredjenje.

Međutim, ovo istovremeno znači i zahvatanje dinamike vrednosti u vremenskom aspektu, odnosno potpuno prilagođavanje toj dinamici. Ako bi stvarna amortizacija izražavala upravo ovaj kvantum prenete vrednosti, tj. ako bi se obračunavala na bazi vrednosti utrošenih sredstava, to bi onda značilo, istovremeno, smanjivanje amortizacije u obrnutoj proporciji sa povećanjem proizvodne snage rada u proizvodnji sredstava za proizvodnju tog proizvoda.

Sa stanovišta društva, ovakav obračun i ovakva dinamika amortizacije je najpovoljnije, jer on na jednoj strani obezbeđuje reprodukciono trošenje osnovnih sredstava a na drugoj, posmatrano u društvenoj ekonomiji njime se može postići maksimalan efekat u smislu primene naučnog i tehničkog progresu. Međutim, u uslovima postojeće robno novčane privrede, nabavka osnovnih sredstava se ne vrši po vrednosti već po cenama, koje najčešće odstupaju od vrednosti. Zbog toga je obezbeđenje integriteta vrednosti, moguće jedino ako bi cene bile jednakе sa vrednošću, kao i, ako bi se dinamika cena poklapala sa dinamikom vrednosti.

Postojanje razlike između cena i vrednosti kao i različite dinamike je još složeniji problem posmatrano sa stanovišta ekonomije preduzeća. Tako, ako bi preduzeće tržišnu, odnosno nabavnu cenu — za nabavljeno osnovno sredstvo i tretiralo kao njegovu vrednost (obzirom da je vrednost sredstava za konkretnog proizvođača apstraktna kategorija), te i vršilo njegovu amortizaciju u veku reprodukovanja analogno dinamici vrednosti — nabavka novog osnovnog sredstva u momentu zamene se ne vrši po vrednosti već po tržišnoj ceni koja je veća ili manja od vrednosti.⁸

Pojava nesklada između društvenih potreba i rasporeda sredstava, smanjenje kupovne snage novca a u vezi sa tim i razne inflatorne pojave; razni privredni poremećaji — naročito kod zemalja u razvoju i dr., dovode do toga da cene na tržištu najčešće pokazuju dinamiku porasta za razliku od dinamike vrednosti. Složenost problematike očuvanja integriteta vrednosti osnovnih sredstava, postaje znatno veća ako se ovome doda i pojava većeg broja uzročnika depresijacije vrednosti osnovnih sredstava, koji nemaju karakter reprodukcionog trošenja vrednosti.

b) Praktični izraz reprodukcionog sapekta funkcije amortizacije je u očuvanju integriteta kapaciteta, odnosno mogućeg obima proizvodnje. Ovo i stoga što se pri zameni istrošenog osnovnog sredstva i ne može nabaviti novo osnovno sredstvo apsolutno iste vrste i modela — što najčešće i nije potrebno. Radi se naime o nabavci takvog sredstva iz sredstava izvršene amortizacije koje će dati odnosno omogućiti produkciju istog nivoa. Zbog toga, i kad se govori o funkciji amortizacije u smislu obezbeđenja pune proste reprodukcije osnovnih sredstava, misli se upravo na integritet kapaciteta.

⁸ Ing. Kraljić — »Ekonomist«, br. 1/51.

2. Predmet amortizacije

U smislu sagledavanja celine pojma i procesa depresijacije i amortizacije osnovnih sredstava potrebno je odrediti predmet amortizacije kao i uzajamnu uslovjenost depresijacije i amortizacije.

O predmetu amortizacije postoje različite koncepcije, slično kao i sa pojmom amortizacije, i to kako u stranoj tako i u domaćoj literaturi. Kod sovjetskih autora predmet amortizacije kao i pojam najčešće se definišu u svetlu zahteva što bržeg tempa privrednog razvoja čime se ne daje dovoljno uvida u suštinu predmeta amortizacije. A upravo potpuno poznavanje suštine amortizacije kao pojave i pravilno definisanje njenog predmeta je uslov uspešnog korišćenja amortizacije za bilo koje svrhe. Ovo tim više, što je amortizacija nekada tretirana samo u svetlu metoda obračuna ili kao faktor finansiranja.⁹

Predmet amortizacije proizilazi iz osnovne grupe troškova osnovnih sredstava. Te grupe su:

- a) grupa troškova fizičkog trošenja (troškovi rabaćenja),
- b) grupa troškova ekonomske zastarelosti,
- c) grupa troškova produžavanja veka trajanja osnovnih sredstava i
- d) grupa režijskih troškova osnovnih sredstava.

U vezi sa ovim postavlja se pitanje da li sve ove grupe troškova sačinjavaju odnosno treba da sačinjavaju predmet amortizacije.

Uvodnim razmatranjem procesa depresijacije i datom analizom prvo u destruktivnom smislu — preko uzročnika depresijacije, a zatim u konstruktivnom — ekonomskom svojstvu (u svetlu sadržine procesa amortizovanja) vidimo da svako trošenje vrednosti osnovnih sredstava nema i reprodukciono svojstvo odnosno karakter te i postoji razlika između prenete i utrošenih vrednosti.

a) U vezi sa prvom grupom troškova (troškovi rabaćenja), prihvaćeno je uglavnom stanovište da ovo trošenje ima proizvodni tj. reprodukcioni karakter, i da je njegov izraz u prenetoj vrednosti. Razumljivo, da reprodukcioni karakter ovog oblika trošenja ne znači u isto vreme i kvantitativnu jednakost u razmerama trošenja i prenošenja vrednosti. (Ustvari, ovakom interpretacijom misli se samo na objektivno uslovljena trošenja a ne i na organizaciono uslovljena povećana trošenja koja predstavljaju gubitak i za društvenu ekonomiju i za ekonomiju konkretnog proizvođača.).

b) Troškovi ekonomske zastarelosti prestavljaju drugu grupu troškova osnovnih sredstava. Nasuprot grupi troškova vezanih za rabaćenje kod ove grupe postoje različita stanovišta u vezi sa njihovom suštinom i tretiranjem u domenu predmeta amortizacije. U svetlu uzročnika depresijacije to su troškovi moralnog obezvređivanja (u kvantitativnom izrazu) i oni se kod većine autora analiziraju u okviru troškova zastarevanja kao elementa predmeta amortizacije.

U sovjetskoj literaturi se neko vreme isticalo da u socijalističkoj privredi nema pojave kategorije troškova ekonomske zastarelosti obzirom na karakter privrede, ističući pri tome da se iz većeg preduzeća

⁹ Vidi o tome: E. Kosil — Anlagrechnung — Visbaden, 1955. Ruchti H. — Die Bedeutung Der Abschreibung für den Betrieb — Berlin 1942.

zastarela sredstva daju manjem na dalju upotrebu; da se sredstva mogu u uslovima organizovane privrede bolje koristiti, kao i to, da ne postoji prinuda zamene.

Međutim, imajući u vidu objektivnost delovanja ekonomskih zatona, nezavisno od karaktera odnosa proizvodnje, poslednjih godina shvatilo se da je ovo netačno. Ipak, problematika amortizacije se i dalje pretežno odnosi na metode amortizovanja i način korišćenja sredstava amortizacije, a manje na ekonomsku suštinu amortizacije pa prema tome i sam predmet amortizacije.

Troškovi ekonomске zastarelosti se ne reprodukuju u reprodukcionom ciklusu proizvoda posmatranog osnovnog sredstva na kome je došlo do pojave troškova ekonomске zastarelosti i to u istom onom smislu u kome uzročnici depresijacije vrednosti osnovnih sredstava prouzrokuju moralno obezvređivanje a nemaju svoj reprodukcioni izraz u prenetoj vrednosti novog proizvoda.

Otuda, ako je bit procesa amortizovanja odnosno amortizacije shvaćene kao ekonomskog fenomena, u prenošenju utrošene vrednosti u procesu proizvodnje na novi proizvod, onda je predmet amortizacije ekonomski gledano, samo rabaćenje, obzirom da se samo rabaćenjem osnovnih sredstava u proizvodnji prenosi njihova vrednost na novi proizvod.

U analizi procesa i uzročnika depresijacije sredstava za rad, kao što smo istakli, Marks ne navodi kao osnov prenošenja vrednosti i moralno rabaćenje — dakle ne i kao predmet amortizacije, što se da jasno zaključiti iz napred navedenog citata. Ovaj zaključak proizlazi i iz pojmovnog objašnjenja amortizacije i kod drugih autora.¹⁰ Međutim, mnogi od njih, vezujući problem amortizacije za metode amortizovanja prelaze preko toga čime se istovremeno gubi osnov realnosti u kvantificiranju amortizacije.

Uvođenjem nove tehnike, koja praktično dovodi do promene proizvodne snage i tehničke opremljenosti rada, otvara se poseban aspekt ove široke i složene problematike, koja je neposredno vezana za izmenu kvaliteta ukupne ekonomije.

Istovremeno, i ovde je potrebno sagledati razliku uslovljenosti problematike na nivou ukupne ekonomije i na nivou ekonomije preduzeća. Ovo tim više što je pojava troškova ekonomске zastarelosti i društveno uslovljena a njene reperkusije nemaju isti značaj niti uticaj na ekonomiju preduzeća i na makroekonomiju.

Na nivou ukupne ekonomije, preko prosečnog proizvođača, pojava troškova ekonomске zastarelosti se može znatno uspešnije sagledati; postoji mogućnost određenog uticaja u smislu maksimalnog usklađivanja prema potrebama društvene reprodukcije. U ekonomiji preduzeća,

¹⁰ D. Perović: »Teorija troškova«, Sarajevo, 1964. god.

»Amortizacija osnovnih sredstava je ekonomski odraz postepenog trošenja, postepenog obezvređivanja osnovnih sredstava... Amortizacija je trošak koji je uslovjen trošenjem osnovnih sredstava u procesu proizvodnje. Izloženo o amortizaciji odnosi se na trošenje osnovnih sredstava koje je uslovljeno njihovim radom, učešćem u procesu proizvodnje tj. tehničkim trošenjem.

Postoje i drugi uzroci zbog kojih dolazi do postepenog smanjenja vrednosti osnovnih sredstava« (str. 33).

konkretni proizvođač nastalu pojavu ekonomske zastarelosti može samo konstatovati. Međutim, konstatacija posledice ne znači i njeno otklanjanje. Ovim se istovremeno otvara problem naknade troškova zastarelosti.

U momentu konstatacije troškova ekonomske zastarelosti konkretni proizvođač nema mogućnosti da izvrši njihovu naknadu preko ranije proizvedenih proizvoda, obzirom da su ovi već realizovani.

Druga varijanta je, u naknadi troškova ekonomske zastarelosti uvećavanjem sume amortizacije novog sredstva, koje je upravo dovelo do pojave ekonomske zastarelosti. Praksa najčešće koristi ovu mogućnost, zbog čega se opravdanost efektivnosti uvođenja nove tehnike projecira uz uključivanje neamortizovanog iznosa fungirajućeg osnovnog sredstva. Za sagledavanje ove pojave, kao i za optimalni izbor tehničkih faktora u svetu izmene kvaliteta ekonomije potrebno je izvršiti kvantificiranje efekata promena troškova svih elemenata proizvodnje i to, kako u momentu izmene samih faktora tako i u dinamici reprodukcije, te na osnovu toga uspešno projektovati budući kvalitet ekonomije.

Uključivanjem troškova ekonomske zastarelosti u amortizacione iznose proizvoda naredne proizvodnje, ovi troškovi, ovim, istovremeno ulaze u predmet amortizacije novih osnovnih sredstava.

Pored toga, pri izboru sistema amortizacije kao i pri samom određivanju predmeta amortizacije, praksa često nalazi rešenje u obračunu amortizacije na bazi kraćeg veka trajanja iznalaženjem a koji je delom i teorija prihvatile. Suštinski gledano to nema svog opravdanja. Međutim, stoje razlozi zbog kojih se u predmet amortizacije posmatranog proizvoda uključuju i troškovi zastarelosti.

Naime, ovim proizvođač sebe blagovremeno osigurava za naknadu troškova osnovnih sredstava ove vrste. Na drugoj strani, ako proizvođač nema rezervna sredstva, u momentu nastupanja ekonomske zastarelosti neće moći izvršiti punu prostu reprodukciju. Uz to, ovde stoje i argumenti kontrole i integriteta vrednosti, posebno sa stanovišta društva u našim uslovima.

Međutim, ovde se istovremeno postavlja pitanje mogućnosti tačnog predviđanja veka mogućeg korišćenja te i pojavu dužeg korišćenja osnovnih sredstava od predviđenog. Dalje, ovim se gubi realnost troškova a samim tim i ostalih kvaliteta sagledanih iz ugla odnosa ostalih elemenata u kojima je sadržana amortizacija. Pored toga, ovim je umanjena mogućnost realnog uvida u same troškove ekonomske zastarelosti kao i njihovog uticaja na razvoj tehničkog progresa i promene proizvodne snage rada, odnosno, ekonomskog i društvenog progresa.

Neizvesnost pojave, nemogućnost tačnog predviđanja, nepostojanje ekonomskog nosioca kao i navedena problematika reprodukovanja nastalih troškova ekonomske zastarelosti, navodi na zaključak da, ekonomsko starenje u odnosu na troškove ekonomske zastarelosti treba svesti na redovno izdvajanje rezervi iz dohotka u rezervni fond i njihovo korišćenje u momentu troškova ove vrste. Uostalom, zaračunavanje troškova ekonomske zastarelosti u amortizaciju na bazi prepostavljjenog veka korišćenja, je ustvari, anticipiranje dela dohotka preko cene koštanja.

Pored ekonomskog osnova i opravdanosti za ovakvo tretiranje ovim se istovremeno postižu znatno veće koristi i prednosti u smislu mogućnosti ubrzanog i skladnijeg razvijanja proizvodnih snaga, realnosti troškova i rezultata reprodukcije a uz to i praktičnog rešavanja problematike reprodukovanja osnovnih sredstava.

c) Troškovi generalnog remonta-troškovi produžavanja veka trajanja sredstava za rad, ulaze u okvir problematike predmeta amortizacije. Radi se naime o troškovima zamene i troškovima produžavanja veka trajanja, odnosno, materijalu i troškovima rada u vezi sa generalnim remontom.

U ekonomskoj suštini, troškovi zamene jesu troškovi koji treba da uđu u predmet amortizacije kvantitativno posmatrano; obzirom da se zamjenom amortizovanih delova vrši samo promena pojavnog oblika angažovanosti osnovnog sredstva. Međutim, to ne stoji i za troškove materijala i rada u vezi sa generalnim remontom. Ipak, oni su vezani za pojavu troškova zamene. Otuda, praksa najčešće uključuje ovu kategoriju u predmet amortizacije — u smislu amortizacionih kvota. Pri ovome praksa koristi metod uključivanja u osnovicu amortizovanja ili metod objektiviranja, odnosno, povećavanja vrednosti osnovnog sredstva za iznos ovih troškova u momentu njihovog nastajanja. Ponekad se ovde uključuju i troškovi zamene.

d) Režiski troškovi osnovnih sredstava su troškovi održavanja tih sredstava. Naime, uslov održavanja radne kondicije i normalnog rada je redovno održavanje. Ovim se istovremeno umanjuju troškovi kvara i loma, kao suvišna trošenja koja mogu biti veoma krupnih razmera. Između troškova loma i kvara i troškova održavanja na drugoj strani postoji ravnoteža u smislu optimuma ekonomskih efekata. Posmatrano po elementima to su troškovi materijala i troškovi rada u vezi sa održavanjem. Dakle, po svojoj prirodi to nisu troškovi osnovnih sredstava te ekonomski gledano i ne predstavljaju predmet amortizacije. Međutim, oni su uslovljeni pojavom troškova odnosno trošenja osnovnih sredstava te i ulaze u kvantum amortizacije kao amortizacione sume.

C) KARAKTERISTIKE ODNOSA DEPRESIJACIJE I AMORTIZACIJE OSNOVNIH SREDSTAVA

Izneta problematika depresijacije i amortizacije osnovnih sredstava u svetu njihovog uzajamnog odnosa, ukazuje da između ova dva ekonomski procesa postoji povezanost i uslovljenost kako u ekonomskoj suštini samih procesa tako i u njihovoj kvantitativnoj uslovljenosti.

1) Ekonomска povezanost

Neki oblici obezvređivanja — zavisno od uzročnika depresijacije nemaju za posledicu i prenošenje utrošene vrednosti na novi proizvod. Karakter reprodukcionih trošenja imaju samo proizvodna-trošenja koja su funkcionalno vezana za proizvodnju novog proizvoda. I upravo ovaj proces depresijacije vrednosti osnovnih sredstava, uslovljen depresija-

tivnim uzročnicima, čija trošenja imaju reprodukcioni karakter, je ustvari suština procesa amortizovanja shvaćenog kao dvostranog ekonomskog procesa. Reprodukcionim trošenjem osnovnih sredstava izraženo je jedinstvo navedenih dvaju ekonomski fenomena.

Međutim, ipak, ovo ne znači da ova dva procesa treba poistovjećivati. Nije svaki oblik depresijacije istovremeno i amortizacioni proces. Pored oblika reprodukcionog trošenja postoje i drugi oblici koji ne samo da nemaju reprodukcionu karakter trošenja već su funkcijom uzročnika izvan procesa reprodukcije. Istovremeno, i trošenja vrednosti osnovnih sredstava koja mogu imati reprodukcionu karakter, ne stiču i samim procesom trošenja. Ovo zbog toga, što su prenete vrednosti sredstava za proizvodnju izraz društvenog priznanja obavljenje reprodukcije čime se istovremeno priznaju razmere potrebnih trošenja. Svaki oblik drugih trošenja prouzrokovani bilo kojim uzročnikom depresijacije je suvišno trošenje i to kako za ukupnu ekonomiju, odnosno za prosečnog proizvođača, tako i za konkretnu ekonomiju, odnosno konkretnog proizvođača — razumljivo u adekvatnim razmerama.

2) Kvantitativna uslovljenost

Celina odnosa depresijacije i amortizacije se dobija njenim sagleđavanjem i u kvantitativnom aspektu, obzirom da se radi o dvama ekonomski povezanim i uzajamno uslovljenim procesima. Iz analize predmeta amortizacije, proizilazi, da samo ona trošenja vrednosti koja imaju reprodukcionu karakter predstavljaju predmet amortizacije u ekonomskom smislu. Otuda, ako dođe do većih razmara trošenja vrednosti ovog oblika, to istovremeno ima za posledicu srazmerno povećanje prenute vrednosti, izraženo u amortizacionoj sumi. Delovanje zakona vrednosti je ovde jednako uslovljeno nezavisno od nivoa posmatranja. Međutim, stvarno utrošene vrednosti konkretnog proizvođača, odstupaju od društveno priznatih i to kako pod dejstvom objektivnih faktora tako i pod dejstvom organizacionih faktora.

Kvantitativno posmatrano postoji razlika između reprodukovane i utrošenih vrednosti. Međutim, postoji razlika i između amortizacione sume i sume amortizacije. Ove razlike se razlikuju kako po uslovljenosti tako i po razmerama. Ekonomski posmatrano, proces reprodukcije se može normalno odvijati i bez suvišnih trošenja. Ovo bi značilo istovremeno

$$Vi = Vs$$

odnosno, utrošene vrednosti (Vi) jednake prenetoj vrednosti (Vs) uz uslov da je $Vi - Vio$, dok je $Vio = (Uo \cdot Vu)$.

U svom kvantitativnom izrazu amortizacija bi trebalo da izrazi razmere procesa amortizovanja. To bi istovremeno značilo izjednačiti amortizacione sume (Ai) sa reprodukcionim utrošenim vrednostima odnosno:

$$Ai = Vi = Vs$$

Međutim, amortizacija posmatrana u smislu amortizacione kvote zahvata pored kvantuma prenute vrednosti procesom amortizovanja i

druge elemente često različitih razmera — zavisno od primenjene metode obračuna uključujući ovde i izbor osnovice amortizacije. Praktični smisao diferenciranja kvantitativne uslovljenosti amortizacione sume po elementima, proizilazi iz značaja amortizacije kao ekonomskih, kalkulativnih i finansijske kategorije, te u vezi sa tim i pri preduzimanju bilo koje mere poslovne ili ekonomskih politika. Posmatrano sa stanovišta faktora koji uslovljavaju trošenje vrednosti osnovnih sredstava u reprodukciji, odnosno visinu amortizacije, ovi faktori su:

- a) objektivni faktori — tehnički i prirodni faktori i
- b) organizacioni faktori.

Pod dejstvom tehničkih faktora, utrošena vrednost konkretnog proizvođača je veća ili manja od utrošene vrednosti prosečnog proizvođača kao društveno priznate utrošene vrednosti. Kod prosečnog proizvođača ovaj odnos je

$$V_{io} = U_{io} \times V_u$$

Kod konkretnog proizvođača, utrošene vrednosti osnovnih sredstava pod dejstvom objektivnih faktora su funkcija dejstva tih faktora. Njegove utrošene vrednosti su manje ili veće od društveno priznate (V_o), dok je,

$$V_i = (U_{io} \pm U_{\pm}) \cdot V_u$$

Komponenta trošenja vrednosti pod dejstvom razlike u tehničkim faktorima ($\pm U_{\pm} \times V_u$) može biti pozitivna ili negativna. Njena oznaka i kvantitativna dinamika je srazmerna i proporcionalna ekonomskoj efektivnosti odnosno zastarelosti osnovnog sredstva.

Uticaj društvenih faktora, ovde preko visine tržišne cene — odnosno nabavne, je izraz odstupanja cena od vrednosti osnovnih sredstava. Kod konkretnog proizvođača ovaj uticaj se izražava u pojavi komponente odstupanja cene od vrednosti i to kao objektivno uslovljeno odstupanje ($\pm C_{iu\varphi}$). U smislu komponente troškova, njen izraz je u veličini $\pm T_{i\varphi}$, (komponenta troškova sredstava za rad kao funkcija dejstva društvenih faktora), odnosno: $U_i \cdot \pm C_{iu\varphi}$.

b) Uticaj organizacionih faktora dovodi do povećanja trošenja vrednosti osnovnih sredstava u reprodukciji od reprodukovanih. Ova pojava je izražena u komponenti povećanih organizaciono uslovljenih trošenja (u), kao i pojave komponente — takođe organizaciono uslovljene, u smislu odstupanja konkretne nabavne cene osnovnih sredstava od prosečne tržišne ($\pm cu$).

Na osnovu ovoga, vidimo da vrednosno izražena trošenja osnovnih sredstava u reprodukciji — posmatrana po faktorima uslovljenosti, u smislu kvantitativnog izraza preko amortizacije kao pojavnog oblika, zahvataju

$$(U_{io} \pm U_{\pm} + u) \times (V_u \pm C_{iu\varphi} \pm ciu)$$

odnosno: trošenja ravna društveno priznatim trošenjima prosečnog proizvođača (U_{io}); povećanim trošenjima uslovljena tehničkim i društvenim faktorima — zbog razlike u tehničkoj opremljenosti, $\pm U_{\pm}$ odnosno zbog odstupanja tržišne cene od vrednosti usled nejednakog ra-

sporeda odnosno nesklada u rasporedu društvenih potreba i sredstava društvene reprodukcije (\pm Ci φ), kao i organizaciono uslovljena trošenja u samom procesu reprodukcije, uključujući ovde i razliku između prosečne tržišne i konkretne nabavne cene (+ u, kao i \pm ciu).

Dragiša Grozdanović, asistent
Pravno-ekonomskog fakulteta
u Nišu

RÉSUMÉ

Les moyens fondamentaux, en tant qu'élément du processus de la production, perdent de valeur progressivement au cours de leur durée. Le processus de dépréciation, conçu comme processus de perte de valeur des moyens fondamentaux, est fonction de l'action de différents facteurs. Certains de ces facteurs conditionnent le caractère reproductif des dépenses. D'autres, en agissant dans le processus même de la reproduction ou en dehors de celui-ci, conditionnent les dépenses de la valeur des moyens fondamentaux qui n'ont pas d'expression manifeste dans le sens reproductif.

Le processus d'amortissement — en tant que processus économique, est l'expression de la dépense reproductive des moyens fondamentaux dans la reproduction. L'amortissement en tant qu'expression quantitative de ce processus, économiquement considéré, a justement pour objet une telle dépense. Vu qu'il y a plusieurs groupes de dépenses des moyens fondamentaux, alors la question se pose s'ils font tous l'objet de l'amortissement. Ici s'impose tout spécialement le problème qui a trait aux dépenses de la vétusté économique, en tant que catégorie spéciale des dépenses des moyens fondamentaux. Le fait de la vétusté économique des moyens fondamentaux (la perte de valeur morale), en tant qu'agent qui a causé la dépréciation de la valeur des moyens fondamentaux n'a pas le caractère de dépense reproductive de la valeur. C'est pourquoi ces dépenses ne sont pas l'objet de l'amortissement.

La compréhension exacte du processus de la dépréciation et du processus de l'amortissement des moyens fondamentaux une très grande importance pour la quantification de l'amortissement du point de vue du caractère conditionnel par facteurs, d'où il s'en suit qu'on en fait usage comme instrument économique. En même temps, c'est la condition de sécurité de sa fonction économique fondamentale — dans le sens de la sécurité de l'intégrité des moyens fondamentaux.

Tout ceci est conditionné par la complexité de l'aspect économique du rapport entre le processus de dépréciation et le processus d'amortissement, ainsi que du rapport entre la masse de dépréciation et la somme d'amortissement. Ici, parmi ces processus, existent, d'une part, l'enchaînement économique et le caractère conditionnel quantitatif et, d'autre part, les différences déterminées tout aussi bien dans l'essence même que dans les expressions quantitatives. L'explication plus complète de ces processus dans le sens de leur contenu économique est la condition nécessaire pour se rendre compte de leur enchaînement mutuel. L'expression quantitative et la comparaison donne un aperçu de son caractère conditionnel.

