

О.В. Щирська (Національна академія статистики,
обліку та аудиту, м. Київ, Україна)

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ І БУХГАЛТЕРСЬКЕ ВИЗНАЧЕННЯ АМОРТИЗАЦІЇ

У статті досліджено особливості формування господарських рішень як інструменту впливу на ресурсні потоки. Показано, як основні засоби формують матеріально-технічну базу підприємства. Розвиток цього напрямку економіки залежить від своєчасного отримання необхідної і достатньо повної обліково-економічної інформації.

Ключові слова: амортизація, зовнішні і внутрішні чинники, капітал, матеріально-технічна база, метод аналітичного визначення, основні засоби, підприємство.

Рис. 2. Літ. 20.

О.В. Щирская (Национальная академия статистики,
учета и аудита, г. Киев, Украина)

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И БУХГАЛТЕРСКОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ

В статье исследованы особенности формирования хозяйственных решений как инструмента влияния на ресурсные потоки. Показано, каким образом основные средства формируют материально-техническую базу предприятия. Развитие этого направления экономики зависит от своевременного получения необходимой и достаточно полной информации.

Ключевые слова: амортизация, внешние и внутренние факторы, капитал, материально-техническая база, метод аналитического определения, основные средства, предприятие.

O.V. Shchyrska (National Academy of Statistics,
Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine)

ECONOMIC ESSENCE AND ACCOUNTING DETERMINATION OF DEPRECIATION

The article studies the peculiarities of economic decision-making as a tool of influencing the resource flows. It demonstrates how fixed assets are forming material and technical basis of an enterprise. The development of this economic direction depends upon timely acquisition of the necessary and sufficient enough information.

Keywords: depreciation; external and internal factors; capital; material & technical facilities; method of analytical determination; fixed assets; an enterprise.

Постановка проблеми. Аби зрозуміти сутність понять «амортизація» та «знос» і визначити основні відмінності між ними, необхідно розглянути етимологію поняття «амортизація» та його історичний розвиток.

Поняття «амортизація» є запозиченням, утвореним від грецького і латинського слів. Ймовірно, прихильники амортизації як фонду реновації виходять з грецького тлумачення слова, а їхні опоненти – з латинського [10].

Різноманітність у трактуванні поняття «амортизація» складалася в ході історичного розвитку. Його еволюція пов'язана передусім з різними цілями, що приписували амортизації.

Дослідження та чітке розуміння сутності амортизації здатне сформувати низку її конкурентних переваг для суб'єкта господарювання. Наявність

великої кількості конкурентів і складної економічної й політичної ситуації в Україні та у світі в цілому актуалізує дослідження даної категорії.

Аналіз останніх досліджень. Сутності капіталу та його зносу (амортизації) присвячено праці багатьох економістів. Особливий внесок у вивчення цієї проблеми зробили меркантилісти (представники: Т. Ман, А. Мокретьєн, Г. Скаруффі), фізіократи (представники: Ф. Кене, А. Тюрго, В. Мірабо, Д. Норе), класики (представники: А. Сміт, Д. Рікардо), марксистки (представники: К. Маркс і його прибічники та послідовники), представники неокласичної школи (представник: А. Маршалл), кейнсіанці (представники: Дж.М. Кейнс та його послідовники).

Слід зазначити, що проблеми трактування сутності поняття «амортизація» ніколи не втрачали своєї актуальності і досить глибоко досліджуються вітчизняними та зарубіжними вченими. Ґрунтовне висвітлення вони знайшли в наукових працях В.Й. Бакая [1], Ф.Ф. Бутинця [3; 4], Н.Г. Виговської [6], О.П. Войналович [3], О.П. Гаценко [7], Л.В. Городянської [8], М.Я. Дем'яненка [9], С.М. Євтушенка [9], І.Л. Томашевської [3], С.В. Хоми [20] та інших.

Невирішені частини проблеми. Вартість основного засобу не може вважатися витратами підприємства в той момент часу, коли він був придбаний, адже це призвело б до порушення принципу відповідності нарахування доходів і витрат. Протягом усього строку корисного використання вартість необоротних активів повинна коригуватися та поступово формувати фонд на покриття витрат та відновлення обладнання. Тобто до завершення терміну експлуатації основного засобу його вартість має бути списана на витрати підприємства шляхом періодичного нарахування зносу.

Мета дослідження. Для розгляду сутності амортизації необхідно провести розмежування бухгалтерських категорій і понять.

Основні результати дослідження. Сучасні дослідники у сфері філософії науки застосовують два основні підходи до розмежування категорій і понять (рис. 1).

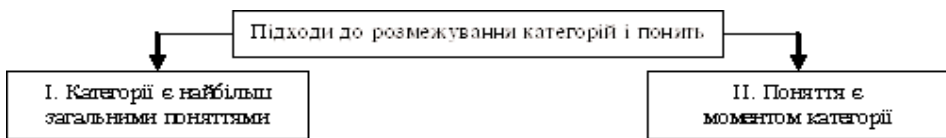


Рис. 1. Існуючі підходи до розмежування категорій і понять у філософії науки [13]

За першим підходом категорії є синонімами або ототожнюються з поняттями, перші з яких є більш загальними щодо других. За таким підходом заміна категорії поняттям істотно не змінює сутність ідеї, представлені в тексті, а обидва терміни виступають як синоніми.

За другим підходом бухгалтерські поняття є лише окремим моментом бухгалтерських категорій, оскільки поняття не виступають засобом розчленування, групування і синтезування дійсності, а лише надають знання про певний об'єкт (об'єкт чи метод обліку), його властивості, й можуть знаходити втілення в бухгалтерських термінах.

Представники першої наукової школи – фізіократи (від грец. «фізіс» – природа, «кратос» – влада) ототожнювали капітал з «первісними» і «щорічними» авансами, прототипами сучасного оборотного й необоротного капіталу [11]. Ф. Кене у своїх дослідженнях доводив існування оборотного й основного капіталу [12]. Таким чином, капітал, на думку фізіократів, має матеріальну форму.

Представники класичної політичної економії ввели в науковий обіг терміни «оборотний» капітал (змінює форму в процесі виробництва) і «основний» (не стосується процесу обороту). До основного капіталу А. Сміт відносив знаряддя праці та машини, будівлі та споруди торговельно-виробничого призначення, а до оборотного – матеріали, готові вироби та гроші, потрібні для обігу товарів, що підкреслює матеріальну форму прояву капіталу [19]. Відмінність між даними частинами капіталу полягала в тому, що основний капітал приносить прибуток, не переходячи від власників, в той же час оборотний капітал змінює власника та перебуває у постійному русі.

На відміну від попередників, класики визнавали продуктивним капітал зайнятий не тільки в сільському господарстві, а й в усій сфері матеріального виробництва. Крім того, А. Сміт визначив капітал як чинник виробництва, який бере участь у створенні вартості [19].

Співзвучною з поглядами інших представників класичної політичної економії були погляди Д. Рікардо, який характеризував капітал як «частину багатства країни, які використовуються у виробництві» [16]. Принципово новим у дослідженні Д. Рікардо було відокремлення основного й оборотного капіталу з точки зору зношуваності та часу обороту, що стало суттєвим доповненням поглядів А. Сміта [19].

У процесі виробництва та під впливом сил природи необоротні активи поступово зношуються (як фізично, так і морально). Тобто в процесі використання вони втрачають свою корисність. Тому існує необхідність покриття витрат та відновлення обладнання, а також необхідність коригування його вартості.

Знос як складову частину витрат підприємства в перенесення частини активів, що втрачається, протягом терміну служби, визначали ще римські автори М.П. Катон (234–149 рр. до н.е.), М.Т. Варрон (116–27 рр. до н.е.), Л.Ю.М. Колумела (ок. 0–70 рр.), які займалися питаннями планування й організації в сільському господарстві.

Широке визнання амортизація як економічна категорія отримала, коли в середині ХІХ ст. почалося масове залізничне будівництво, яке потребувало величезних капіталів. З цієї миті амортизацію почали трактувати як резерв, що створюється з метою придбання нових основних засобів замість зношених.

Прихильники динамічної концепції балансу вважали, що метою амортизації є не відновлення капіталу, а відображення його знецінення, демонстрація зниження вартості основного засобу або розподілу витрат, пов'язаних з придбанням основного засобу за роками його терміну служби, правильним вважали нарахування амортизації від історичної вартості [10].

Прихильники статичної концепції балансу розглядали амортизацію як засіб реновації і вважали, що її завданням є акумуляція засобів, достатніх для по-

криття нової відновної вартості. Оскільки ця вартість змінюється, то слід змінювати і величину амортизації, нараховувати її відповідно до відновної вартості [10].

Згідно зі статичною концепцією балансу амортизація є декапіталізацією балансової вартості об'єкта і сприяє утворенню фонду реновації, а згідно з динамічною – декапіталізацією первинної вартості. В цьому випадку мова йде про знос, регулятив, перенесення вартості. В результаті з'ясовується, що знос і амортизація не збігаються за величиною, до того ж їх цілі різні. Знос – це уточнення вартості активу в балансі, списання вартості, а амортизація – це частина собівартості, накопичення, фонд реновації. Знос нараховується від первинної вартості, а амортизація з метою реновації – від майбутньої відновної вартості, необхідної для заміни старого активу новим [11].

На початку ХХ ст., з розвитком вчення про калькуляцію, амортизація розглядалася як частина собівартості, а тому вона почала враховуватися вже у виробничих рахунках. Перенесення амортизаційних відрахувань, що нараховуються, з рахунків фінансових результатів на рахунки обліку витрат і виділення амортизації як особливого пасиву загострило суперечки про її економічну природу: чи є вона капіталом, фондом, резервом або регулюючою статтею бухгалтерського балансу, контрактивом.

Е.Е. Сіверс, який очолював петербурзьку школу бухгалтерського обліку, розумів під амортизацією джерело фінансування, певний фонд реновації, що створюється з прибутку, слугує для відновлення майна і якому в активі відповідають грошові кошти або інші цінності [18].

Р.Я. Вейцман (представник московської школи) трактував дану пасивну статтю як контрактив, як погашену частину вартості майна залишену на балансі [5].

І.Р. Ніколаєв (1877–1942) також визначав знос основних засобів і амортизацію як дві несумісні категорії: «Знос – це фізичний і моральний процес зношення, втрата основними засобами їх вартості; амортизація – процес накопичення фінансових коштів, що залежить від цілей фінансової політики. І тому сума зносу не може бути тотожна сумі амортизації» [15].

А.П. Рудановський (1863–1934), намагаючись об'єднати різні точки зору на амортизацію, розрізняв амортизацію-знецінення й амортизацію-оновлення: «Предмети устаткування, що прийшли в непридатність, до заміни їх новими за рахунок амортизаційного фонду, можуть бути списані по активу на особливий рахунок устаткування, які підлягають відновленню; будь-яке зниження первинної оцінки, унаслідок зносу предметів, повинне зазначатися підрозділом основного капіталу в пасиві – на рахунок основного капіталу і амортизації основного капіталу. Рахунок амортизації основного капіталу – це контрактив рахунку нерухомого майна, тоді як рахунок майна, що підлягає оновленню, це контрпасив рахунку амортизаційного фонду» [17].

Згідно з концепцією А.П. Рудановського [17], з одного боку, в пасиві балансу формується амортизаційний фонд, джерело відтворення необоротних активів, забезпечене в активі оборотними засобами. З іншого – в тій же сумі відображається показник, що демонструє величину зносу. Саме ця концепція призвела до створення в балансі двох окремих рахунків: «Амортизаційний

фонд» і «Знос основних засобів». Дана концепція була офіційно визнана в Радянському Союзі.

За часів СРСР амортизаційні відрахування слугували засобом забезпечення планового відтворення основних засобів шляхом часткового їх відновлення в процесі експлуатації чи заміни їх новими після повного зносу. Ще однією особливістю обліку амортизаційних відрахувань в цей час було те, що основні засоби під час зношування переносили свою вартість на виробництво. Це було зумовлено тим, що на всіх підприємствах були різні види виробництв: основне, допоміжне, обслуговуюче. Амортизаційні відрахування основних засобів культурно-обслуговуючого призначення акумулювались у вигляді фондів на їх відновлення та ремонт. Розміри амортизаційних відрахувань встановлювались державою.

На сьогодні проблема трактування сутності та розкриття економічного змісту амортизації основних засобів є достатньо актуальною, адже й досі немає єдиного підходу до визначення даних понять. Поняття амортизації є найбільш дискусійною та неоднозначною категорією у категоріальному апараті, про що свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття.

Щоб зрозуміти різницю між поняттями «знос» та «амортизація», необхідно визначити, яке місце в системі бухгалтерського обліку займає об'єкт нашого дослідження (рис. 2).

Як видно з рис. 2, необоротні активи та їхній знос є об'єктами бухгалтерського обліку, які підлягають впливу всіх елементів методу бухгалтерського обліку, амортизація ж являє собою інструмент, за допомогою якого здійснюється перенесення вартості необоротного активу на новостворений продукт та не може підлягати документуванню чи інвентаризації, а застосовується при оцінці необоротного активу.

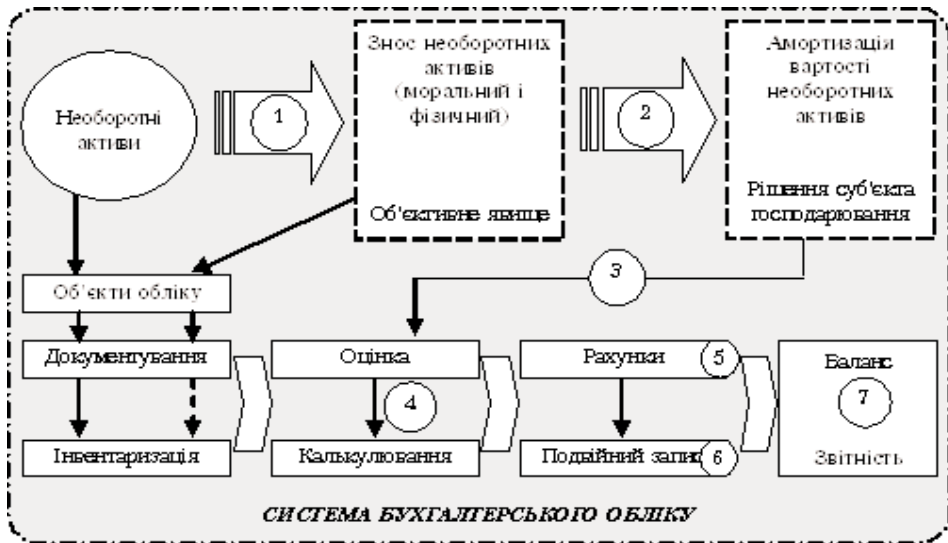
Крім того, окремі науковці розуміють під зносом поступове зниження вартості основних засобів. Однак недоцільно розглядати знос лише у такому значенні, адже знос, хоч і впливає на вартість основних засобів та її зниження, але все ж таки має більш фізичний характер і повинен виражати скоріше фізичний і моральний аспект зношування основних засобів, ніж вартісний. Ф.Ф. Бутинець [4] вважає, що знос — це процес втрати фізичних і моральних характеристик об'єкта та «якісний» вартісний показник зниження вартості.

На підставі вивчення історичної сутності понять «амортизація», «знос» та аналізу підходів до їх трактування можна запропонувати визначення цих понять.

Знос — це частина вартості майна, яка відображає ступінь його зношення.

Зношення — об'єктивний процес зменшення корисності об'єкта (його фізичне та моральне старіння).

Амортизація — це процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту. Амортизація є інструментом бухгалтерського обліку, що забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Амортизація є суб'єктивним явищем, адже суб'єкт господарювання вирішує, яким чином буде здійснюватися даний процес, які методи використовувати, яким чином формувати амортизаційний фонд тощо.



- СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
- 1) можливість оцінки зносу при інвентаризації шляхом застосування експертних оцінок;
 - 2) процес зменшення корисності необоротних активів;
 - 3) необхідність коригування вартості необоротного активу та покриття витрат на їх придбання;
 - 4) за допомогою амортизації вартості необоротного активу можливим є коригування їхньої вартості на дату балансу;
 - 5) відношення витрат, понесених на придбання, здійснюється через розподіл вартості необоротного активу шляхом амортизації;
 - 6) на рахунках відображаються: у сальдо та дебетовому обороті – величина первісної вартості об'єкта і сума накопиченого зносу, у кредитовому обороті – величина зносу необоротного активу, визначена шляхом його амортизації;
 - 7) кореспонденція рахунків відображає як формування первісної вартості необоротного активу, так і амортизацію цього активу;
 - 8) статична звітність показує первісну вартість необоротного активу та суму накопиченого зносу, динамічна звітність показує амортизацію, тобто процес нарахування зносу.

Рис. 2. Об'єкт дослідження в системі бухгалтерського обліку, авторська розробка

Висновки. Проблема амортизації та зносу завжди була в полі зору вчених і залишається актуальною на сучасному етапі розвитку бухгалтерської науки. В різні часи науковці займалися розробкою питань теорії амортизації, аналізували фактичні тенденції її нарахування і досліджували закономірності відтворення. Однак існує низка проблем, які потребують дослідження і вирішення. Дані аспекти відкривають поле діяльності для тих, хто буде в майбутньому досліджувати проблеми обліку та формувати його історію.

Водночас потрібно зазначити, що на сучасному етапі, з метою вдосконалення обліку операцій з нарахування амортизації основних засобів, необхідно враховувати досвід і досягнення минулих поколінь, з повагою ставитися до наукових пошуків попередників і використовувати набуті ними знання та навички.

1. Бакай В.Й. Амортизаційна політика та оновлення основних фондів на промислових підприємствах 2006 года: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 / Хмельниц. нац. ун-т. – Хмельницький, 2006. – 20 с.

2. *Блауг М.* Економічна теорія в ретроспективі / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2001. – 670 с.
3. *Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л.* Організація бухгалтерського обліку: Підручник / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутиця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с.
4. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: Рута, 2001. – 224 с.
5. *Вейцман Р.Я.* Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия и ее применение к различным видам хозяйств. – 17-е изд. – М.; Л.: ОГИЗ, 1931. – 232 с.
6. *Виговська Н.Г.* Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 340 с.
7. *Гаценко О.П., Стрибуль О.В.* Бухгалтерський облік. – К.: Ун-т «Україна», 2005. – 198 с.
8. *Городянська Л.В.* Облік і аналіз нарахування та використання амортизації 2005 года: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – К., 2005. – 19 с.
9. *Дем'яненко М.Я., Свтушенко С.М.* Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект): Монографія. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 178 с.
10. *Еременко Т.В.* Формирование категории «амортизация» в методологии бухгалтерского учета // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее»: Доклады международной научной конференции 10–11 февраля 2010 року. – Т. 1. – СПб.: Нестор-История, 2011. – С. 168–188.
11. *Кейнс Дж.М.* Общая теория занятости процента и денег // ualib.com.ua.
12. *Кенз Ф.* Избранные экономические произведения. – М.: Соцэкгиз, 1960. – 340 с.
13. *Легенчук С.Ф.* Теоретичні передумови систематизації бухгалтерських категорій // Вісник ЖДТУ.– Серія: Економічні науки.– 2012.– №1. – С. 74–86.
14. *Мазурок П.П.* Історія економічних вчень у запитаннях і відповідях: Навч. посібник. – 2-ге вид., стер. – К.: Знання, 2006. – 477 с.
15. *Николаев И.Р.* Проблема реальности баланса. – Ленинград: Экономическое образование, 1926. – 123 с.
16. *Рикардо Д.* Начала политической экономии и налогового обложения // Антология экономической классики. – М.: Эконов, 1991. – С. 96–98.
17. *Рудановский А.П.* Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях. – М., 1924. – 245 с.
18. *Сиверс Е.Е.* Учебник счетоводства. – Пг., 1918. – 276 с.
19. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики. – М.: Эконов, 1991. – С. 180–182.
20. *Хома С.В.* Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу: Автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Тернопіль, 2008. – 20 с.

Стаття надійшла до редакції 10.05.2012.