

СУЧАСНИЙ ЗМІСТ ЗНОСУ ТА АМОРТИЗАЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Лесняк Володимир Олександрович старший викладач кафедри
аудиту ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

У статті розглянуто економічну сутність категорій «амортизація» та «знос» як об'єктів бухгалтерського обліку.

В статье рассмотрена экономическая сущность категорий «амортизация» и «износ» как объектов бухгалтерского учета.

In the article economic essence of categories of depreciation is considered as objects of accounting

Ефективність та нормальний плин процесів відшкодування та відтворення основних засобів на промислових підприємствах пов'язані з постійним обліком рівня їх зносу та відповідним нарахуванням амортизації і застосуванням обґрунтованої амортизаційної політики. Амортизаційна політика передбачає вибір і реалізацію ефективних управлінських рішень щодо забезпечення такого перебігу відтворювальних процесів, який дозволить отримати найкращий економічний ефект від використання основних засобів.

Для можливості формування обґрунтованої амортизаційної політики підприємства, необхідно розкрити теоретичні підходи до визначення її центральних категорій, таких як «знос» і «амортизація».

Категорії «знос» та «амортизація» досліджувались у працях вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема, І. В. Малишева, П. П. Німчинова, М.Г. Чумаченка, С. Ф. Голова, В.М. Пархоменка, Б. Нідлза, Е. Хендриксена, М. Ван Бреди та інших.

Погляди вітчизняних і зарубіжних вчених з цього приводу

доводять наявність різних підходів до розуміння економічного змісту зносу і амортизації основних засобів.

Метою статті є уточнення теоретичних підходів до визначення центральних категорій процесу амортизації.

На думку одних авторів, зокрема Дж. Блэка [1, с. 192], Глена А. Велша [2, с. 113], Сука Л.К. [10, с. 237] ці поняття є тотожними. Інші фахівці, такі як В.А. Коноплицький [5 с. 128-129] та Свідерський Є.І. [9, с. 215] дані поняття розділяють.

При цьому донині не існує остаточного визначення змісту амортизації. Радянські вчені такі як І. В. Малишев [6], П. П. Німчинов [7], а також сучасники –Л. В. Городянська, М. Чумаченко та ін. під амортизацією розуміють процес створення амортизаційного фонду підприємства, тобто підтримують концепцію відновлення основних засобів через нарахування амортизації. На противагу їм, зарубіжні економісти –Б. Нідлз та його співавтори, Е. Хендриксен, М. Ван Бреда та вітчизняні відомі автори – С. Ф. Голов, В.М. Пархоменко, відносять амортизацію до елементу витрат, тобто дотримуються ресурсної (витратної) концепції нарахування амортизації.

Так, радянські вчені, розкриваючи сутність економічних категорій зносу й амортизації, керувалися позицією К. Маркса, який стверджував, що у ході функціонування засобу праці та частина його вартості, що існує в натуральній формі, постійно зменшується, тобто нараховується знос основних засобів. А частина вартості, що перетворилася в грошову форму, постійно збільшується допоки він не відживе свій вік. У грошовій формі – формі резервного грошового фонду – ця частина вартості основних засобів перебуватиме до використання її для відтворення і відновлення засобів праці. Тобто, мова йшла про формування амортизаційного фонду. Аналогічним є розуміння сутності цієї категорії і вище названими сучасниками.

Витратний підхід до трактування амортизації (точніше, бухгалтерської амортизації) означає, що процес амортизації передбачає лише відшкодування первісної вартості основних засобів, які експлуатуються (утримуються) підприємством протягом терміну їх корисного використання, у вигляді амортизаційних відрахувань з метою визначення бухгалтерського прибутку. Тобто, мова йде про співвідношення амортизаційних відрахувань, відображених у складі витрат підприємства і доходу,

отриманого за допомогою використання основних засобів.

Розрахункові (відкладені) витрати у вигляді амортизаційних відрахувань, які повертаються підприємству з отриманням доходу від реалізації, навіть за умови остаточного завершення розрахунків з покупцями, як це стверджує Г. Г. Кірейцев [4, с.22], і наявності беззбиткової діяльності, самі по собі, не можуть бути призначені для акумулювання грошових коштів на відновлення основних засобів. Таку позицію підтверджують й окремі зарубіжні автори, які відмічають, що факт заміни активів у будь-якій формі в певний момент часу в майбутньому, що є операцією фінансування, ніяким чином не пов'язаний з процедурою нарахування зносу у бухгалтерському обліку.

Для заміни зношених об'єктів основних засобів підприємство може формувати реальний фінансовий ресурс спеціального призначення (спеціальний грошовий фонд) – амортизаційний фонд. Формування амортизаційного фонду підприємства як джерела фінансування відтворення основних засобів відбувається тільки у тому випадку, якщо одночасно з нарахуванням амортизаційних відрахувань здійснюється рівноцінне депонування коштів на окремому рахунку або їх вкладення в цінні папери. Але, на практиці можуть бути ситуації, які перешкоджають систематичному відкладенню грошових коштів спеціального призначення у повному розмірі амортизаційних відрахувань. Значить, не може йти мова про амортизаційний фонд. Тоді, доречніше, говорити про створення не амортизаційного фонду, а, наприклад, фонду відновлення основних засобів.

Отже, знос основних засобів – це поступова втрата основними засобами своєї споживчої вартості і вартості внаслідок експлуатації або утримання, інтенсивність якого залежить від характеру і умов експлуатації та інших факторів. Відповідно, основним завданням його обліку було і залишається визначення тієї частини первісної вартості основних засобів, яка втрачена ними у ході експлуатації та тієї, яка залишилася у натуральній формі.

Натомість, амортизація – це процес поступового віднесення вартості основних засобів протягом терміну їх корисної експлуатації на витрати з метою визначення прибутку (збитку) підприємства. Основним завданням її обліку є визначення тієї частини вартості основних засобів, яка знайшла своє відображення у витратах діяльності підприємства і повернулася до нього у складі

оплаченого доходу від реалізації. Процес амортизації сам по собі не призначений для того, щоб надавати грошові кошти для відтворення основних засобів. Ця мета може бути досягнута тільки за відповідної фінансової політики підприємства, спрямованої на акумулювання грошового фонду з особливою метою – фонду відновлення основних засобів.

Відшкодування (відтворення) зношених основних засобів може здійснюватися або шляхом повного відновлення – заміна новими об'єктами, або часткового – їх поліпшенням. При цьому, повне відновлення основних засобів може бути простим і розширеним. У першому випадку придбаваються засоби праці, які є ідентичними вибувшим за обсягом та якістю. У другому ж випадку відбувається кількісне і якісне зростання основних засобів. Причиною тому є дія науково-технічного прогресу, внаслідок якого з'являються основні засоби, подібні тим, що повністю зношені, але більш продуктивні, економічні та дешевші.

В економічній літературі виділяють декілька видів зносу: фізичний моральний та функціональний.

Що стосується питання виділення зносу функціонального, то ближчими до істини є окремі вітчизняні науковці, які ототожнюють моральний і функціональний знос. Виходячи з визначення останнього обумовленого частковою або повною втратою первісних функціональних характеристик об'єкта основних засобів або пов'язаного з невідповідністю функціональних характеристик засобів праці ринковим вимогам, то вважаємо наслідки цих подій ближчими до знецінення засобів праці внаслідок невідповідності сучасним вимогам. Тобто, можна зробити висновок, що функціональний знос є однією із форм морального зносу основних засобів.

Узагальнивши думки науковців, надамо уточнене визначення фізичного зносу як процесу поступової втрати основними засобами своєї споживчої вартості (первісних технічних і технологічних якостей) у результаті фізичного зношування під час їх експлуатації і фізичного руйнування під дією сил природи внаслідок їх бездіяльності та надзвичайних подій. Фізичний знос може бути повним (передбачає повну заміну зношених основних засобів через нове будівництво, придбання, створення власними силами) і частковим (компенсується через здійснення капітального і поточного ремонту та технічного обслуговування).

Моральний же знос — це втрата вартості (знецінення) основних засобів, спричинена дією науково-технічного прогресу, внаслідок:

1) створення нових, якісно більш досконалих і продуктивних засобів праці, через що використання їх попередників (навіть у належному фізичному стані) стає економічно не вигідним;

2) появи аналогічних засобів праці, але більш дешевших;

3) зникнення попиту покупців на товари, які виробляються певним устаткуванням та машинами;

4) невідповідності устаткування і машин новим удосконаленим вимогам з охорони праці та навколишнього середовища;

5) невідповідності очікуваних функціональних характеристик певного типу засобів праці на конкретний момент часу сучасним ринковим вимогам.

В умовах прискореного науково-технічного прогресу підприємствам галузі машинобудування необхідно враховувати фактор морального зношування основних засобів. Несвоєчасна заміна морально застарілих засобів праці призводить, як це має місце нині, до зростання собівартості продукції та зниження її якості, порівняно із зарубіжною продукцією, виготовленою на більш досконалому устаткуванні.

У зв'язку з цим, доцільно, щоб основні виробничі засоби були заміщені ще до настання їх повного фізичного зношування. На вирішення проблеми своєчасного оновлення основних засобів мають суттєвий вплив ступінь зносу і величина амортизаційних відрахувань. Оптимізація амортизації, як стверджують Швиданенко Г. О. та Шевчук Н. В., дозволяє прискорити процес реновації засобів праці без надмірного їх впливу на рівень цін на продукцію [14]. Це має неабияке важливе значення і для цілей оподаткування прибутку підприємства.

Отже, промисловим підприємствам доречно працювати у напрямі розробки дієвої й ефективної амортизаційної політики, яка матиме на меті індивідуалізацію рівня реновації основних засобів залежно від специфіки їх експлуатації та різниці у економічній віддачі (отриманні економічних вигід).

Оптимізація амортизаційної політики полягає в обґрунтованому виборі методів нарахування амортизації і визначенні оптимальних термінів корисної експлуатації

(амортизаційних періодів) основних засобів, які приймають безпосередню участь у виробничому процесі (активна частина), обслуговують виробничий процес (пасивна частина), не беруть участі у виробництві продукції. Разом з тим, використання прискорених методів нарахування амортизації основних засобів, перш за все активної їх частини, сприяє зацікавленості підприємств у реновації.

Список використаних джерел:

1. Блэк Дж. Экономика: Толковый словарь: Англо-русский. – М. : ИНФРА-М, Изд-во «Весь Мир», 2000. – 840 с
2. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
3. Голов С. Дискусійні аспекти амортизації / Сергій Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – № 5. – 2005. – С. 3-8.
4. Кірейцев Г. Г. Формування нової системи амортизації в Україні // Облік і фінанси АПК. – № 1 (1). – 2004. – С. 23-30.
5. Коноплицкий В. А., Филина А. И. Экономический словарь. Толково-терминологический. – К. : КНТ, 2007. – 624 с
6. Малышев И. В. Теория бухгалтерського учета. Учеб. Пособие для с.-х. вузов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 263 с
7. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с.
8. Пархоменко В. Облік амортизації / Валерій Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 6. – 2003. – С. 21-22.
9. Свідерський Є. І., Свідерський Д. Є. Облік діяльності суб'єктів малого підприємництва: Навч. посіб. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.
10. Сук Л. К., Сук П. Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – К. : Знання, 2005. – 471 с.
11. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
12. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – № 8. – 2004. – С. 6-15.
13. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе

джерело інвестиційної діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – № 11. – 2004. – С. 3-7.

14. Швиданенко Г. О., Шевчук Н. В. Управління капіталом підприємства: Навч. посіб. – К. : КНЕУ, 2007. – 440 с.