

Т. М. Палюх, аспірант,
Київський національний економічний університет
Імені Вадима Гетьмана
І. П. Хомин, аспірант,
ННЦ «Інститут аграрної економіки УААН»

СУТНІСТЬ ЗНОСУ Й АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЯК ЕКОНОМІЧНИХ КАТЕГОРІЙ (аналіз трактувань П. П. Німчинова та інших вітчизняних і зарубіжних учених)

Постановка проблеми. За вітчизняною теорією категорії зносу й амортизації ототожнюються, що засвідчує зміст як нормативних документів, так і навчальних підручників чи посібників. Приміром, у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» їх визначення майже ідентичні, а за теперішнім Планом рахунків вони взагалі вважаються синонімами. Однак, як зазначають М. Метьюс та М. Перера, знос рахується основною проблемою в обліку активів [5, с. 282].

З огляду на викладене, дослідження сутності зносу і амортизації як економічних категорій є важливим науковим і практичним завданням.

Аналіз досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Опублікована наукова література засвідчує, що дослідження проблеми зносу й амортизації основних засобів здійснюється доволі активно [1; 2; 9; 10]. Однак слід погодитись із зарубіжними авторами, що ця тема взагалі дуже суперечлива [5, с. 282], що засвідчують, зокрема, діаметрально протилежні підходи до сутності цих категорій сучасних вітчизняних учених [2; 10], хоч практика бухгалтерського обліку зносу, можливо, сягає глибини історії далі, ніж навіть принцип подвійного запису [5, с. 282]. Проте й донині немає чіткого розмежування зносу й амортизації, а щодо останньої — остаточного визначення її змісту як фонду [9, с. 38] чи елемента витрат [2, с. 12; 10, с. 6].

Постановка завдання. Враховуючи складність висвітленої проблеми, завданням статті є аналіз економічного змісту згаданих дефініцій в контексті трактувань за підходами П.П. Німчинова, його сучасників та теперішніх учених.

Виклад основного матеріалу. Розглядаючи сутність економічних категорій зносу й амортизації П. П. Німчинов притримувався трактування в дусі К. Маркса: «В ході функціонування засобу праці та частинна його вартості, що існує в його натуральній формі, постійно зменшується, тоді як частина вартості, що перетворилася в грошову форму, постійно збільшується до того часу, поки він, нарешті, не відживе свій вік і вся його вартість, відокремившись від трупа даного засобу праці,

не перетвориться в гроші. У грошовій формі ця частина вартості основних засобів перебуватиме до використання її для відтворення і відновлення засобів праці. До настання цього моменту вартість зазначеної частини основних засобів буде поступово нагромаджуватись у формі резервного грошового фонду, який у бухгалтерському обліку називається амортизаційним фондом [6, с. 141].

Існуюча ж практика є такою, що знос основних засобів відображається як сальдо рахунка 13 «Знос (амортизація) основних засобів», хоч ще у 80-х роках минулого століття для їх обліку застосовувались два окремі синтетичні рахунки. Як вказував П. П. Німчинов: «Для обліку частини вартості, на яку зносились основні засоби, у бухгалтерському обліку є рахунок «Знос основних засобів», за кредитом якого облічується величина зносу, а частина вартості, яка відділилася від основних засобів і набуде грошової форми, облічується за кредитом рахунка «Амортизаційний фонд» [6, с. 141].

Аналогічним було розуміння сутності цих категорій його сучасником І. В. Малишевим, який вказував, що основна задача обліку амортизації зводиться до визначення розміру тієї частини вартості основних засобів, яка перемістилась у витрати виробництва, і створеного амортизаційного фонду; основна задача обліку зносу полягає у визначенні тієї частини вартості основних засобів, яка була ними втрачена в процесі експлуатації, і тієї частини, яка залишилася в них [4, с. 102].

За діючим же Планом рахунків це проігноровано, мабуть, з урахуванням міжнародних бухгалтерських стандартів, оскільки на думку М. Метьюса та М. Перери існує деяка плутанина і в результаті вираз «знос» (depreciation) і «амортизаційний фонд» (depreciation provision) спантелічують як тих, хто читає бухгалтерську звітність, так і самих бухгалтерів [5, с. 282].

Але внаслідок цього сьогодні системою обліку амортизації не передбачається її нагромадження в амортизаційному фонді, а за його відсутності на підприємствах амортизаційні відрахування надходять до господарського обороту і використовуються для розв'язання різноманітних господарських завдань, які не завжди пов'язані з цільовим призначенням амортизаційних відрахувань [9, с. 38]. І цієї проблеми не вирішує введення позабалансового рахунка 09 «Амортизаційні відрахування», бо за сучасною методикою їх визначення не може вважатися обґрунтованим, зважаючи на те, що на більшості підприємств застосовується податковий метод нарахування, який не узгоджується з реальними економічними умовами формування такого фінансового ресурсу відтворення основних засобів. Приміром, за існуючими фіскальними нормами її нарахування повна амортизація вантажного автотранспорту відбувається за чотири роки, хоч реальні терміни експлуатації таких об'єктів основних засобів у 2—3 рази триваліші.

До того ж треба зауважити, що методика визначення амортизації не дозволяє забезпечити її реального обчислення, оскільки тут проявля-

ється дія так званого «лага запізнювання», оскільки вона нараховується за незмінними нормами від постійної первісної вартості об'єктів, у той час, коли внаслідок інфляційних процесів їхня реальна вартість не співпадає з номінальною. Тому в підсумку виявляється, що для простого відтворення в умовах інфляції її завжди буде недостатньо для простого відтворення основних засобів.

Отже, трактування на зразок: «Амортизація (знос) — систематичний розподіл амортизованої суми активу протягом терміну його корисної експлуатації» [11, с. 64], або: «Основні засоби обслуговують виробництво протягом тривалого періоду, беручи участь у кількох виробничих циклах, зберігають натуральну форму, переносять свою вартість на готову продукцію за частинами, в міру зносу» [8, с. 237] потребують уточнення, бо змішування зносу й амортизації основних засобів є паралогізмом і цілком резонним є висновок М. Метьюса та М. Перери про те, що більшість проблем, пов'язаних в усталеному бухгалтерському обліку зі зносом, зумовлені спробами оцінити активи за їх фізичним виразом. Тому, як правило, вважають, що вартість довгострокових активів звичай знижується. Але, оскільки бухгалтерський облік має справу перш за все з вартісними характеристиками активів, а не з їх фізичною формою, в деяких випадках таке міркування може виявитися невірним. Грошовий еквівалент активу за певний період часу може і збільшитися. В цьому випадку з точки зору бухгалтерського обліку має місце підвищення вартості (appreciation), а не її зниження (depreciation) [5, с. 282].

Окрім того, амортизаційні відрахування є не фактичними, а розрахунковими (відкладеними) витратами, вони повертаються підприємству, але тільки під час реалізації на стадії розподілу, коли капітал повертається у свою грошову форму у вигляді виручки. Тому шлях із моменту відображення амортизаційних відрахувань і перетворення їх в реальний фінансовий ресурс досить довгий і здійснюється він на інших стадіях кругообороту виробничих фондів. Тільки в ході продажу вартість товарів приймає грошову форму, як і трансформована в оборотні засоби частина вартості необоротних активів. Однак і на цьому етапі не можна вважати, що амортизація є джерелом фінансування відтворення основних засобів. Як зазначає Г. Кірейцев, лише за умови завершення розрахунків з покупцями трансформована із необоротних активів в оборотні частина вартості основних засобів як амортизаційний фонд перетворюється в реальне джерело інвестицій, в реальний фінансовий ресурс цільового призначення. Це означає, що лише тоді, коли акт продажу товарів відбувся, амортизація як економічна категорія завершує свій життєвий цикл, а нараховані суми амортизації становитимуть фінансове забезпечення нових реальних інвестицій в основні засоби [3, с. 25].

На практиці досить часто застосовують словосполучення «амортизаційний фонд», що може бути вірним лише стосовно розуміння амортизації як джерела формування фінансових ресурсів простого відтворення, але в жодному разі не коштів, які спрямовуються на цю мету, а

тому вираз, що «накопичені амортизаційні відрахування утворюють амортизаційний і грошовий фонд, призначений для зміни зношених і застарілих засобів праці та їх ремонту» [1, с. 7] уявляється некоректним. Як зазначав видатний французький економіст Ж. Б. Дюмарше, необхідно чітко розмежовувати поняття резерв і регулятив, оскільки першому завжди протистоїть реальна вартість, у той час як другому — тільки фіктивні цінності [7, с. 337—338]. Саме амортизаційний фонд якраз і є прикладом такого резерву, у той час, як знос — це власне регулятив оцінки основних засобів.

Висновки і перспективи подальших розв'язок у даному напрямку. Аналіз трактувань сутності зносу і амортизації основних засобів П. П. Німчинова, його сучасників і теперішніх авторів засвідчує різні підходи до розуміння економічного змісту цих дефініцій. Існуюча практика бухгалтерського обліку теж не забезпечує розмежування значень зносу й амортизації основних засобів і на підприємствах їх величина є нереальною.

Отже подальші дослідження в цьому напрямку є перспективним, бо, зважаючи на складність окресленої проблеми, у статті, присвяченій розгляду одного із її аспектів, вирішити повністю це неможливо.

ЛІТЕРАТУРА

1. Герасимчук М. та ін. Відтворення основних і оборотних засобів. — К.: Інститут економіки НАН України, 2001. — 205 с.
2. Голов С. Ф. Концепції амортизації та її вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 8. — С. 9—16.
3. Кірейцев Г. Г. Формування нової системи амортизації в Україні // Облік і фінанси АПК, № 1 (1), 2004. — С. 23—30.
4. Мальшев И. В. Теория бухгалтерского учета. Учеб. пособие для с.-х. вузов. — М.: Финансы и статистика, 1981. — 263 с.
5. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
6. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. — К.: Вища школа, 1977. — 240 с.
7. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. Пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
8. Сук Л. К., Сук П. Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — К.: Знання, 2005. — 471 с.
9. 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.
10. Хотомлянський О., Колосок В. Амортизаційний фонд як джерело відтворення основних засобів // Економіка України, 2004. — № 3. — С. 38—42.
11. Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. Бухгалтерський фінансовий облік. Посібник. — К.: ВЦ «Академія», 2002. — 672 с.
12. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування — суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 8. — С. 6—8.