

УДК 657.421.1

КОНЦЕПТУАЛЬНО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ ТА ЗНОСУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

DOI 10.30838/ P.ES.2224.050618.195.123

**Пилипенко Л.М., д.е.н.,
Демська Ю.В.,***Національний університет «Львівська політехніка»*

Амортизація і знос необоротних активів є важливими об'єктами бухгалтерського обліку. Їхня величина впливає як на фінансово-майновий стан, так і на фінансові результати діяльності підприємства. Однак, існування різних наукових підходів до трактування економічного змісту амортизації та зносу вимагає проведення додаткових досліджень їхньої сутності. На підставі аналізу останніх досліджень за визначеною проблематикою в статті розглянуто підходи до трактування сутності амортизації та зносу необоротних активів. Обґрунтовано, що за змістом ці поняття є різними, проте взаємопов'язаними. Знос є характеристикою активів, їх стану, а амортизація стосується капіталу підприємства, його збереження й відновлення якісних характеристик. За результатами аналізу змісту й еволюції концепцій амортизації встановлено, що сучасна методологія бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів побудована на комбінації декількох концепцій, серед яких провідну роль відіграють економічна концепція амортизації та концепція збереження капіталу.

Ключові слова: амортизація, концепції амортизації, знос необоротних активів, бухгалтерський облік амортизації, бухгалтерський облік зносу необоротних активів

UDC 657.421.1

CONCEPTUAL AND THEORETICAL BASIS OF ACCOUNTING OF THE DEPRECIATION AND WEAR OF NONCURRENT ASSETS OF THE ENTERPRISE

DOI 10.30838/ P.ES.2224.050618.195.123

**Pylypenko L., Dr. of Econ.Sc.
Dems'ka Ju.***National University «Lviv Polytechnic»*

Depreciation (amortization) and wear and tear of noncurrent assets are important objects of accounting. Their amount affects both the financial position and financial performance of the enterprise. However, the existence of various scientific approaches to the interpretation of economic essence of depreciation (amortization) and wear and

tear requires additional research of these concepts. In the article the approaches for the interpretation of noncurrent assets' depreciation (amortization) and wear and tear essence are considered on the basis of the analysis of relevant recent researches. It is proved that the content of these concepts are different, but interrelated. "Wear and tear" is a characteristic of assets, their condition, and depreciation (amortization) refers to the capital of the enterprise, its preservation and restoring of qualitative characteristics. The analysis of the content and evolution of depreciation (amortization) concepts has allowed to determine that a modern methodology of depreciation (amortization) of noncurrent assets accounting is based on a combination of several concepts, among which the economic concept of amortization and capital maintenance concept play the prominent role.

Keywords: depreciation, amortization, wear and tear, concepts of depreciation (amortization), accounting for depreciation (amortization), accounting for wear and tear

Актуальність проблеми. У структурі вартості активів більшості підприємств переважну частку займають засоби виробництва – основні, нематеріальні, інші. Зважаючи на довготерміновий період своєї експлуатації, цим засобам притаманне старіння, втрата фізичних і економічних якостей – зношення. Очевидно, що такі процеси впливають на економічну ефективність функціонування підприємств, а отже мають бути обліковані та враховані у результатах їхньої діяльності. Таким чином, амортизація та знос є важливими об'єктами бухгалтерського обліку, а їхні категорії вже понад століття є актуальними об'єктами досліджень як економічної науки загалом, так і бухгалтерської зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів неодноразово ставали предметом наукових досліджень в працях як чужоземних, так і українських науковців, серед яких В.В. Бабіч, Й. Бетге, М.І. Бондар, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.О. Гура, С.Ф. Голов, А.Г. Загородній, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, В. Лютц, Ф. Лютц, Д. Мелліс, В.М. Пархоменко, Г. Сімон, Я.В. Соколов, Д.М. Трачова, М.Г. Чумаченко, Е. Шмаленбах, І.Й. Яремко та багато інших.

Не зважаючи на такий доволі високий рівень популярності тематики амортизації та зносу в наукових працях, означувана проблематика в багатьох своїх аспектах ще й досі залишається невирішеною і дискусійною. Це обумовлено низкою чинників, найважливішими серед яких є зміна типів економічних систем держав, структури їхніх економік,

а також існування різних (певною мірою навіть суперечливих) парадигм і концепцій формування й фінансування капіталу підприємств. При цьому бухгалтерська інтерпретація амортизація та зносу повинна враховувати як об'єктивні макроекономічні й глобальні чинники з їхнім різномісним трактуванням з погляду відмінних економічних концепцій, так і імперативні, пов'язані з регламентацією і стандартизацією бухгалтерського обліку як практичної діяльності. Таке різномісним трактування якнайбільш проявляється у визнанні чи запереченні притаманності амортизації функції фінансування відтворення необоротних активів, доцільності формування амортизаційного фонду, а також в ототожненні чи протиставленні змісту амортизації і зносу. Ці та багато інших дискусійних питань формують невирішену частину загальної проблематики бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємств в сучасних економічних умовах.

Мета статті полягає в критичному аналізі концепцій, що лежать в основі сучасної методології бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємств.

Виклад основного матеріалу. Дослідження концептуальних чи теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку амортизації і зносу насамперед потребує визначення змісту цих понять. Варто зауважити, що науковці не дійшли єдиної думки як щодо сутності амортизації і зносу, так і щодо їхнього розмежування. За результатами узагальнення позицій науковців можна виділити два підходи до визначення й розмежування категорій амортизації та зносу основних засобів (фондів):

1) ототожнення цих понять. Найбільше така позиція притаманна академічній (навчальній) літературі, з тією лиш відмінністю між категоріями, що амортизація розглядається як динамічне поняття, а знос – статичне (накопичена амортизація). Зважаючи на те, що академічна література зорієнтована передусім на бухгалтерський облік як практичну діяльність, а отже й на імперативи регулювання його техніки, методики й методології, то така позиція є цілком закономірною, оскільки Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» визначає знос як суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання, а амортизацію – як систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, упродовж терміну їх корисного використання (експлуатації) [13];

2) розмежування цих понять з одночасним обґрунтуванням тісного взаємозв'язку між ними.

Фінансово-економічний словник подає такі визначення понять:

«Амортизація основних засобів – списання протягом певного часу згідно з вимогами оподаткування та бухгалтерського обліку вартості основних засобів, що амортизуються, для відшкодування витрат на їх придбання» [6, с. 27];

«Зношення основних фондів – часткова чи повна втрата основними фондами споживчих властивостей і вартості в процесі експлуатації, а також під впливом навколишнього середовища, внаслідок технічного прогресу та зростання продуктивності суспільної праці» [6, с. 270].

І.Й Яремко вказує, що «виходячи із двох основних смислових визначень, термінологію поняття «амортизація» можна розглядати подібно дволикому Янусу: одним поглядом вона обернена до минулого ресурсного потенціалу – пониження його вартості, іншим – до майбутнього відтворення їх – «безсмертя» [17, с. 28]. М.Ю Медведєв стверджує, що «знос термін технічний (розрізняють фізичний і моральний знос...), тоді як амортизація – фінансовий, хоча обидва поняття безперечно взаємопов'язані» [10, с. 509].

Очевидно, що ці поняття все ж є різними. Природа зносу насамперед пов'язана з технічними чинниками, а сам знос передбачає повну чи часткову втрату технічної придатності (фізичний знос) або економічної доцільності (моральний знос) використання об'єкта необоротних активів. Тоді як амортизація призначена для відтворення активів, збереження економічного потенціалу (капіталу) підприємства. Таким чином, «знос стосується майна, амортизація – капіталу. Знос співвідноситься з амортизацією так само, як майно з капіталом. Втрата вартості майна спричиняє рівновелику втрату капіталу, тому вони і зумовлені в обліку методом рівноваги» [17, с. 15].

Відмінність між амортизацією і зносом також може бути підтверджена тим, що ці процеси можуть відбуватись відокремлено, тобто амортизація без зносу, наприклад, щодо нематеріальних активів, та знос без амортизації, зокрема, моральний знос чи зменшення корисності активів як його похідна.

Існує дві версії походження терміну «амортизація» від латинського «amortisatio»: 1) погашення, сплата боргу [6, с. 27]; «mortis (mors)» –

смерть, «а» – заперечна частка, тобто безсмертя [17, с. 21]. У процесі еволюції бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності погляди на сутність і призначення амортизації змінювались декілька разів. Ці погляди узагальнені у відповідних концепціях, які, проте, науковці класифікують по різному (табл. 1).

Таблиця 1. – Концепції амортизації в наукових працях з бухгалтерського обліку

№ з/п	Автори наукових праць, у яких викладено концепції амортизації	Види концепцій амортизації
1	Французька бухгалтерська наукова школа [9, с. 4]	юридична, економічна, фінансова
2	Голов С.Ф. [3]	концепція оцінки, казуальна (операційна), витратна, концепція збереження капіталу, концепція відновлення (відтворення)
3	Кутер М.І., Кузнецов А.В., Мамедов Р.І. [9, с. 10]	юридична, економічна, фінансова, фіскально-фінансова
4	Приймак Н.С. [14, с. 195]	законодавча (юридична), податкова, бухгалтерська, інвестиційна, концепція зносу
5	Бойко В., Руденко О. [2, с. 189]	класична, економічна (бухгалтерська), фіскальна
6	Дучинська Н.І. [4, с. 63]	бухгалтерська, податкова
7	Півняк Ю.В. [12, с. 135-136]	економічна, бухгалтерська, податкова, фінансова

Джерело: побудовано авторами

Юридична концепція амортизації трактує її як зниження вартості необоротних активів у зв'язку з їхнім старінням та зношенням. Ця концепція тісно корелює зі статичною балансовою теорією, методологічний апарат якої спрямований на об'єктивне представлення в бухгалтерському обліку та балансі вартості майна для визначення рівня покриття цією вартістю вартості зобов'язань суб'єкта господарювання. Юридична концепція найбільше серед інших зближує трактування сутностей понять «знос» і «амортизація», адже за такого підходу амортизація фактично виконує функцію регулятиву вартості необоротних активів. Відповідно до інших підходів (пронумерованих згідно з табл.) ця концепція за змістом відповідає: 2 – казуальній (операційній) концепції; 3 – юридичній концепції; 4 – концепції зносу; 7 – економічній концепції.

Економічна концепція трактує амортизацію як регулятив, який дає змогу врахувати вклад необоротних активів у формування фінансових результатів підприємства за певний період. Ця концепція тісно корелює з динамічною балансовою теорією Е. Шмаленбаха, що спрямована на

об'єктивне визначення та репрезентацію фінансових результатів діяльності підприємства. Застосування амортизації обумовлене необхідністю виконання принципів бухгалтерського обліку (зокрема, періодичності, нарахування і відповідності доходів і витрат тощо). Оскільки «більшість оборотних фондів (сировина, матеріали тощо) входять у виготовлений продукт як за вартістю, так і матеріально, а основні фонди лише за вартістю» [15], необхідний певний економічно обґрунтований механізм розподілу такої вартості між різними звітними періодами, продукцією тощо. Як стверджує П. Житний, саме «перенесення авансованої вартості» розкриває економічний зміст амортизації і наближує це поняття до джерел його історичного походження [5, с.47].

Відповідно до інших підходів економічна концепція за змістом відповідає: 2 – концепції витрат; 3 – економічній концепції; 4, 6, 7 – бухгалтерській концепції; 5 – економічній (бухгалтерській) концепції. Проте, доцільність найменування певної концепції (чи її виду) бухгалтерською викликає сумнів, адже за будь-якої з наведених у табл. концепцій амортизація є об'єктом бухгалтерського обліку, а отже всі концепції можуть називатись бухгалтерськими. Найдоцільнішою назвою цієї концепції, на нашу думку, все ж має бути економічна (як така, що відображає спрямування на об'єктивність визначення основної складової економічних результатів діяльності підприємства – фінансового результату) або витратна (що відображає економічну сутність амортизації за цієї концепції).

Фінансова концепція трактує амортизацію як механізм забезпечення відновлення (відтворення) основних засобів (основного капіталу). За іншими підходами подібні концепції називають: 2 – концепцією відновлення (відтворення); 3, 7 – також фінансовою; 4 – інвестиційною; 5 – класичною. Ця концепція передбачає створення на балансах підприємств амортизаційних фондів, призначених для фінансування оновлення основних фондів. Незважаючи на те, що формування амортизаційних фондів вже декілька десятиліть не є обов'язковим з погляду імперативів більшості держав чи наддержавних утворень (і не передбачене в методології бухгалтерського обліку згідно із сучасними системами його стандартизації), у деяких наукових працях, наприклад [8], автори все ж наполягають на його доцільності. З цього приводу Ю.Г. Стадницький і Т.Л.

Саган пишуть: «...уявлення про амортизаційний фонд як про недоторкану (до здійснення «відтворювальних» інвестицій) «священну корову» є типовим соціалістичним атавізмом, який, проте, й досі часто видають за важливу складову відновлення виробничого потенціалу» [16, с. 36]. Дійсно, вилучення з обороту і зв'язування в амортизаційному фонді найліквідніших активів навряд чи можна вважати економічно обґрунтованим, особливо в реаліях української економіки з високими темпами інфляції (знецінення коштів у фонді) та дорогими позиковими фінансовими ресурсами. За теперішнього імперативного та методологічного забезпечення бухгалтерського обліку амортизації вона «виступає як реверсія майна капіталу, за рахунок якого воно було створене, а тому не формує джерел відтворення засобів (нового капіталу)» [17, с. 12].

У контексті фінансової концепції амортизації французькі науковці також розглядають можливість формування ресурсів для відновлення основних фондів за рахунок зниження оподаткування – амортизація як елемент витрат зменшує величину оподаткованого прибутку і, як наслідок, податку на прибуток. Відповідно до інших підходів цей контекст фінансової концепції за змістом відповідає: 3 – фіскально-фінансовій; 4, 6, 7 – податковій; 5 – фіскальній.

Недоцільним, на нашу думку, є виділення законодавчої концепції [14, с. 195], оскільки: по перше, сам лише факт законодавчого закріплення будь-яких положень не визначає їхнього змісту, імперативи можуть змінюватись, а концепція як змістове обґрунтоване бачення вирішення певної проблеми не може залежати від змін редакцій імперативних документів; а по друге, змістові моделі імперативів часто побудовані на основі змішування декількох концепцій (як, наприклад, сучасна система стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що побудована на компромісі фінансової і фізичної концепцій збереження капіталу).

Важливою з погляду сучасних умов функціонування суб'єктів господарювання, особливо суспільно-значущих, є концепція амортизації, що спрямована на збереження їхнього капіталу. У праці [3] автор розглядає цю концепцію лише у контексті оберігання основного капіталу від негативних впливів інфляції. Однак збереження капіталу пов'язане ще й з тим, що внаслідок списання амортизації на витрати підприємства

відбувається зменшення його прибутків, які могли б бути розподіленими між власниками (акціонерами) та виведені з підприємства. У цьому контексті «амортизація розглядається як обов'язок підприємства зберігати первинну вартість капіталу, захищати тим самим підприємство від можливих збитків» [1, с. 224]. Концепція збереження капіталу забезпечує дотримання принципу безперервності діяльності підприємства, а за своїм змістом подібна до економічної концепції. Саме ці дві концепції амортизації – економічна та збереження капіталу – лежать в основі побудови сучасного методологічного та методичного апарату бухгалтерського обліку необоротних активів, їхнього зносу й амортизації.

Висновки і перспективи подальших досліджень. За результатами аналізу різних підходів до визначення категорій зносу і амортизації необоротних активів обґрунтовано, що за змістом ці поняття є різними, проте взаємопов'язаними. Знос є характеристикою активів, їх стану, спроможності чи неспроможності приносити економічні вигоди, економічної доцільності чи недоцільності подальшого використання. Амортизація ж стосується капіталу підприємства, його збереження й відновлення якісних характеристик.

Дослідження існуючих концепцій амортизації засвідчило, що їхній зміст формулювався відповідно до домінуючої системи бухгалтерських знань на певних етапах еволюції бухгалтерської науки та практики. Кожна концепція набувала своєї найбільшої актуальності на певному етапі еволюції бухгалтерських знань, проте при подальшому їх розвитку частково або повністю втрачала свою актуальність і доцільність застосування. На теперішній час методологія бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів побудована на комбінації декількох концепцій, серед яких провідну роль відіграють економічна концепція амортизації та концепція збереження капіталу. Тоді як концепція відновлення (відтворення) основних фондів практично втратила свою актуальність, особливо щодо формування амортизаційного фонду. Актуальність податкової концепції амортизації значним чином залежить від змісту законодавчої бази; у разі заміни податку на прибуток податком на виведений капітал ця концепція також втратить свою актуальність.

Перспективою подальших досліджень є аналіз теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку зносу й амортизації необоротних активів, встановлення найдоцільніших методів нарахування

амортизації відповідно до потреб менеджменту підприємств, обґрунтування амортизаційної політики на мікро- та макрорівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Асмолова А.Б. Механізми та концепції амортизаційної політики в Україні та за кордоном / А.Б. Асмолова // Гуманітарний вісник ЗДІА. – 2007. – Вип. 28. – С. 217-228.
2. Бойко В. Особливості нарахування амортизації в податковому та бухгалтерському обліку / В. Бойко, О. Руденко // Вісник Львів. Ун-ту. Серія екон. – 2007. – Вип. 37. – С. 189—193.
3. Голов С.Ф. Концепції амортизації та їх вплив на облік та управління в сучасних умовах / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 9-15.
4. Дучинська Н.І. Дослідження економічної природи амортизації / Н.І. Дубинська // Економічний вісник НГУ. – 2005. – № 4. – С. 61-66.
5. Житний П. Обліково-аналітичні проблеми використання виробничого потенціалу і шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 1. – С. 41-50.
6. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – 3-тє вид., доп. та перероб. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
7. Кадацька А.М. Економічний зміст та функції амортизації основних засобів / А.М. Кадацька // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 13. – С. 572-575.
8. Кравчук Н.В. Удосконалення методики формування амортизаційного фонду на цілі відтворення засобів праці підприємствами цукрової промисловості: обліковий аспект / Н.В. Кравчук // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 3. – С. 889-894.
9. Кутер М.И. Современный взгляд на концепции амортизации / М.И. Кутер, А.В. Кузнецов, Р.И. Мамедов // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 24 (129). – С. 2-11.
10. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М.Ю. Медведев. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 752 с.
11. Ошмарін Я.В. Стан та перспективи розвитку амортизаційної політики в Україні / Я.В. Ошмарін // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 4 (38). – С. 164-177.

12. Півняк Ю.В. Дослідження основних концепцій та функцій амортизації / Ю.В. Півняк // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. – № 2. – С. 135-138.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.
14. Приймак Н.С. Амортизація та її функції у господарській діяльності підприємства / Н.С. Приймак // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – 2009. – Вип. 16. Частина 1. – С. 194-201.
15. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
16. Стадницький Ю.Г. Амортизаційна політика як потенційний чинник поліпшення інвестиційного клімату в Україні / Ю.Г. Стадницький, Т.Л. Саган // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – № 11. – С. 33-37.
17. Яремко І.Я. Знос і амортизація необоротних активів – інструмент оцінки капіталу підприємства: монографія. – Львів: Новий світ, 2003. – 148 с.