

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ “АМОРТИЗАЦІЯ” ТА “ЗНОС”: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

*Уточнено сутність понять “амортизація”, “знос”, а також
“амортизаційний фонд”*

Постановка проблеми. Протягом всієї історії розвитку бухгалтерського обліку вчені сперечалися між собою про те, що таке амортизація та знос, які існують відмінності між ними. Перше визначення амортизації та її пояснення, за свідченнями М. Четфілда, належать давньоримському архітектору Вітровію, який вважав амортизацію “ціною року, що минув”. Оцінюючи цегляну будівлю, Вітровій планував щоденно зменшувати її вартість на одну вісімдесяту частину первісної вартості.

Вартість основного засобу не може вважатися витратами підприємства в той момент часу, коли він був придбаний, адже це сприяло би порушенню принципу відповідності нарахування доходів і витрат. Протягом усього строку корисного використання вартість об'єкта основного засобу поступово переноситься невеликими частинами на вартість продукції, що виготовляється. Тобто, до завершення терміну експлуатації основного засобу, його вартість має бути списана на витрати підприємства, шляхом періодичного нарахування амортизації.

Таким чином, ми переконалися, що основні засоби, беручи участь у виробничому процесі, поступово переносять частинами свою вартість на готовий продукт у вигляді амортизаційних відрахувань. Завдання бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб визначити суму цих відрахувань. Тому потрібно знати величину зносу кожного об'єкта у вартісному виразі.

Мета дослідження. Уточнення сутності понять “амортизація”, “знос”, а також “амортизаційний фонд” и в довідковій та науковій літературі

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Слід зазначити, що проблеми нарахування та обліку амортизації ніколи не втрачали своєї актуальності і досить глибоко досліджуються вітчизняними та зарубіжними вченими. Ґрунтовне висвітлення вони знайшли в наукових працях В.Й. Бакая, Ф.Ф. Бутинця, О.П. Гаценко, Л.В. Городянської, М.Я. Дем'яненка, С.М. Євтушенка, Н.Г. Виговської С.В. Хоми та ін.

Викладення основного матеріалу дослідження. Амортизація, як економічна категорія, виникла ще у XVI столітті, набула особливого значення у період становлення акціонерних відносин і залишається актуальною сьогодні. Погляди вчених на амортизацію узагальнено на рис. 1.

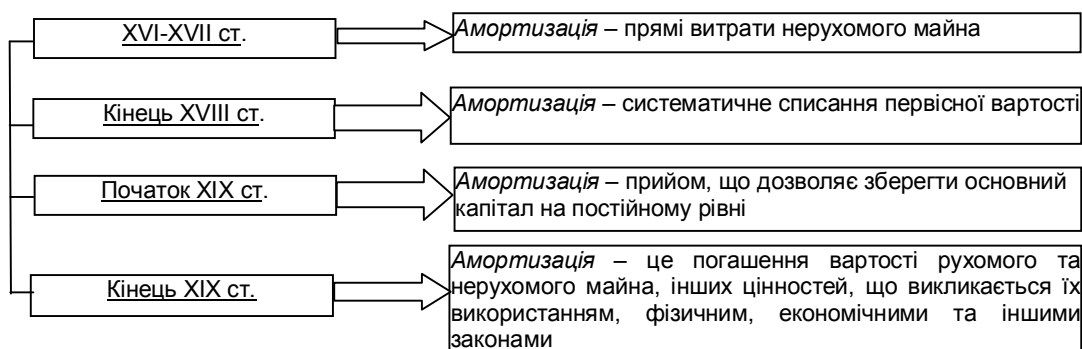


Рис. 1. Погляди на амортизацію: історичний аспект

У Стародавньому Римі з'являються перші згадки щодо врахування зносу основних засобів при визначенні ціни продажу нерухомості, зокрема: “при залученні третейських оцінювачів нерухомість загального користування оцінювалася не в суму, в яку здійснилась будівля, а в суму, яка розраховувалася шляхом зменшення первісної вартості на 1/80 частину за кожний минулий рік, виходячи з того, що нерухомість не зможе проіснувати більше 80 років”. При продажу нерухомість переоцінювалася виходячи з терміну її експлуатації через рівномірне зменшення споживчої вартості будівель. Таким чином враховувався фізичний знос будівель і споруд [9, с. 9].

У 1558 році Д. Меллис визначав амортизацію як прямі витрати нерухомого майна (див. рис. 1). У нього ж зустрічаємо проводку: дебет рахунка Прибутки та збитки – кредит рахунка Інвентар, тобто вартість придбаного інвентарю списувалась рівними частинами на збитки. Побудована нерухомість з кожним роком зношується, тобто втрачає свої фізичні якості. Це враховується при визначенні залишкової вартості будівель, які знаходяться в експлуатації, через її рівномірне зменшення. Недолік цього визначення амортизації полягав в тому, що втрачена вартість основних засобів не переноситься на витрати виробництва, а відноситься одразу до збитків [9, с. 9].

До поняття амортизація, як систематичного списання первісної вартості, прийшли дещо пізніше – кінець XVIII ст. (див. рис. 1). Одним з перших прикладів застосування прямолінійної амортизації була організація обліку на заводі “Керрон Айронвекс” в 1769 р. та на заводах Бултона і Уолта в 1790 р. Саме там вартість основних засобів (в тому числі парових машин) списували, виходячи з норм амортизації для всіх видів основних засобів 8% і для будівель – 5% [4, с. 779].

Протягом XIX ст. під час значного розвитку залізничного транспорту сформувався та одержав розповсюдження інший підхід до трактування амортизації. Його сутність полягала в тому, що амортизацію вважали прийомом, який дозволяв зберігати основний капітал на постійному рівні (див. рис. 1) [6, с. 248].

Бабенко І.П. вважав, що амортизація (буквально - умертвіння) – погашення (зменшення) вартості рухомого та нерухомого майна, інших цінностей, що викликається їх використанням (роботою та ін.), фізичним (часом та ін.), економічними (знецінення) та іншими законами (див. рис. 1) [4, с. 781].

Досить глибоко досліджували проблеми амортизації і французькі вчені. Майже всі вони згодні, що технічний прогрес та інфляція лишають амортизацію як економічного поняття всякого сенсу. Вирішуючи це важливе питання, вони зачіпили одну із проблемних тем сучасності, а саме тему амортизації та інфляції. Французькі вчені Ф. Лутц та В. Лутц прийшли до важливого висновку: амортизація – це інструмент фіскальної (податкової) політики держави, і саме ця політика, а не умови експлуатації основних засобів впливають на строки їх служби. Дещо обережнішим є французький економіст Ж. Маррісс. Він розрізняє фіскальну і економічну амортизацію. З цих принципово нових, на нашу думку, визначень можна зробити висновок, що амортизацію почали розглядати на макрорівні. Це напевно і стало історичною передумовою виникнення і подальшого розвитку терміну “амортизаційна політика” [6, с. 249].

Таким чином, вже з середини XIX ст. амортизація зайняла належне місце в обліку. З цього приводу проф. Я. Соколов пише: “З'явилися такі бухгалтерські рахунки, як Амортизація, Делькредере, Резервування – все це і об'єкти, і методологічні облікові прийоми, створені людиною, але які не лежать поза нею” [6, с. 250]

Багато вчених пов'язували облік амортизації та її нарахування із знеціненням майна. Наприклад, Г. Гроссман виділяв три причини знецінення, що викликали необхідність створення амортизаційного фонду:

- вичерпання джерел видобутку вугілля, глини, колчедану, вирубки лісів (кількісна втрата цінностей);

- зменшення цінності (якісна втрата) внаслідок:

- нормального зносу в результаті участі у виробництві, псування матеріалів поза виробництвом, а також під впливом дії атмосферних явищ;

- випадкового знищення або псування майна;

- виникнення нових винаходів;

- закінчення строку прав, пов'язаних з патентами, концесіями, орендою тощо.

Інший вчений, П. Герстнер, рекомендував проводити нарахування амортизації за рахунок зменшення прибутку підприємства при необхідності створення спеціальних резервів на несподіване знецінення основних засобів.

Його підтримував І. Крайбіг, який стверджував, що амортизація повинна нараховуватися з прибутку [4, с. 783-784]

Наприкінці XIX та початку XX століття зменшення вартості засобів праці починають включатися до собівартості виробленої продукції. У зв'язку з цим Б. Пендоф запропонував два способи відображення на рахунках нарахування амортизації: прямий – дебет рахунка “Збитки та прибутки”, кредит рахунка “Основні засоби”; та непрямий – дебет рахунка “Витрати”, кредит рахунка “Амортизація”. Запропонований непрямий спосіб відображення нарахування амортизації був безумовним кроком вперед, адже крім зменшення вартості основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку амортизаційні відрахування починають включатися до собівартості продукції. Основні засоби, які беруть участь у процесі виробництва, мають перенести втрачену вартість на нову продукцію, що є об'єктивним, виходячи з процесу відтворення основного капіталу [9, с. 9-10].

Два варіанти обліку амортизації, запропоновані Б. Пендофом, лягли в основу інституалістів та персоналістів. Інституалісти пропонували прямий спосіб відображення, за яким не здійснювалося збільшення собівартості продукції, внаслідок чого вона була більш конкурентоспроможною. За це їх критикував А. Літлтон – він розглядав амортизацію як складову витрат підприємства. Персоналісти дотримувалися непрямого способу нарахування амортизації, що в бухгалтерському обліку відображалось відповідними записами [9, с. 10].

На сьогодні, суттєвою проблемою, яка має важливе наукове й практичне значення, є обґрунтування сутності та розкриття економічного змісту амортизації основних засобів. Категорія амортизації є найбільш дискусійною та неоднозначною у категоріальному апараті, оскільки про це свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття.

Вивчення економічних публікацій з цього питання привело до висновку, що ряд авторів ототожнюють поняття “знос” та “амортизація”, однак більшість все ж схильна до думки, що ці два поняття не можна вважати однаковими, як за змістом, так і економічною сутністю. Ототожнюючи чи розділяючи ці поняття, автори також не надають єдиного їх трактування. Розглянувши погляди вчених на економічний зміст амортизації можна виділити такі основні критерії її трактування (табл. 1).

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ “АМОРТИЗАЦІЯ” ТА “ЗНОС”: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

*Уточнено сутність понять “амортизація”, “знос”, а також
“амортизаційний фонд”*

Постановка проблеми. Протягом всієї історії розвитку бухгалтерського обліку вчені сперечалися між собою про те, що таке амортизація та знос, які існують відмінності між ними. Перше визначення амортизації та її пояснення, за свідченнями М. Четфілда, належать давньоримському архітектору Вітровію, який вважав амортизацію “ціною року, що минув”. Оцінюючи цегляну будівлю, Вітровій планував щоденно зменшувати її вартість на одну вісімдесяту частину первісної вартості.

Вартість основного засобу не може вважатися витратами підприємства в той момент часу, коли він був придбаний, адже це сприяло би порушенню принципу відповідності нарахування доходів і витрат. Протягом усього строку корисного використання вартість об'єкта основного засобу поступово переноситься невеликими частинами на вартість продукції, що виготовляється. Тобто, до завершення терміну експлуатації основного засобу, його вартість має бути списана на витрати підприємства, шляхом періодичного нарахування амортизації.

Таким чином, ми переконалися, що основні засоби, беручи участь у виробничому процесі, поступово переносять частинами свою вартість на готовий продукт у вигляді амортизаційних відрахувань. Завдання бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб визначити суму цих відрахувань. Тому потрібно знати величину зносу кожного об'єкта у вартісному виразі.

Мета дослідження. Уточнення сутності понять “амортизація”, “знос”, а також “амортизаційний фонд” и в довідковій та науковій літературі

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Слід зазначити, що проблеми нарахування та обліку амортизації ніколи не втрачали своєї актуальності і досить глибоко досліджуються вітчизняними та зарубіжними вченими. Ґрунтовне висвітлення вони знайшли в наукових працях В.Й. Бакая, Ф.Ф. Бутинця, О.П. Гаценко, Л.В. Городянської, М.Я. Дем'яненка, С.М. Євтушенка, Н.Г. Виговської С.В. Хоми та ін.

Викладення основного матеріалу дослідження. Амортизація, як економічна категорія, виникла ще у XVI столітті, набула особливого значення у період становлення акціонерних відносин і залишається актуальною сьогодні. Погляди вчених на амортизацію узагальнено на рис. 1.

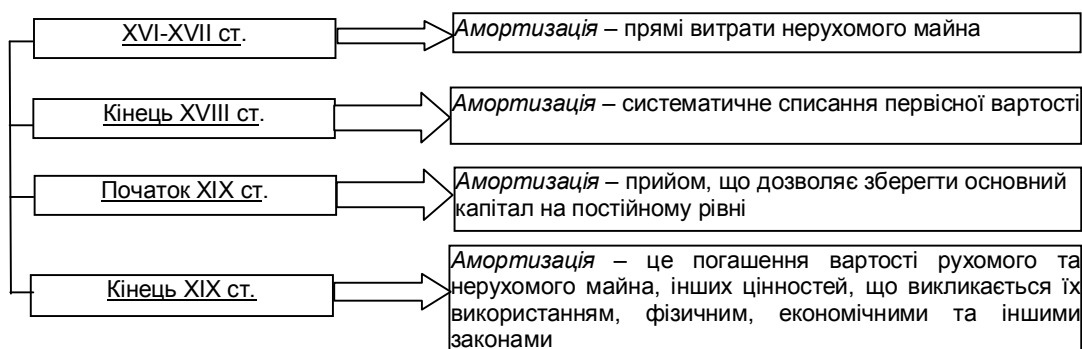


Рис. 1. Погляди на амортизацію: історичний аспект

У Стародавньому Римі з'являються перші згадки щодо врахування зносу основних засобів при визначенні ціни продажу нерухомості, зокрема: “при залученні третейських оцінювачів нерухомість загального користування оцінювалася не в суму, в яку здійснилась будівля, а в суму, яка розраховувалася шляхом зменшення первісної вартості на 1/80 частину за кожний минулий рік, виходячи з того, що нерухомість не зможе проіснувати більше 80 років”. При продажу нерухомість переоцінювалася виходячи з терміну її експлуатації через рівномірне зменшення споживчої вартості будівель. Таким чином враховувався фізичний знос будівель і споруд [9, с. 9].

У 1558 році Д. Меллис визначав амортизацію як прямі витрати нерухомого майна (див. рис. 1). У нього ж зустрічаємо проводку: дебет рахунка Прибутки та збитки – кредит рахунка Інвентар, тобто вартість придбаного інвентарю списувалась рівними частинами на збитки. Побудована нерухомість з кожним роком зношується, тобто втрачає свої фізичні якості. Це враховується при визначенні залишкової вартості будівель, які знаходяться в експлуатації, через її рівномірне зменшення. Недолік цього визначення амортизації полягав в тому, що втрачена вартість основних засобів не переноситься на витрати виробництва, а відноситься одразу до збитків [9, с. 9].

До поняття амортизація, як систематичного списання первісної вартості, прийшли дещо пізніше – кінець XVIII ст. (див. рис. 1). Одним з перших прикладів застосування прямолінійної амортизації була організація обліку на заводі “Керрон Айронвекс” в 1769 р. та на заводах Бултона і Уолта в 1790 р. Саме там вартість основних засобів (в тому числі парових машин) списували, виходячи з норм амортизації для всіх видів основних засобів 8% і для будівель – 5% [4, с. 779].

Протягом XIX ст. під час значного розвитку залізничного транспорту сформувався та одержав розповсюдження інший підхід до трактування амортизації. Його сутність полягала в тому, що амортизацію вважали прийомом, який дозволяв зберігати основний капітал на постійному рівні (див. рис. 1) [6, с. 248].

Бабенко І.П. вважав, що амортизація (буквально - умертвіння) – погашення (зменшення) вартості рухомого та нерухомого майна, інших цінностей, що викликається їх використанням (роботою та ін.), фізичним (часом та ін.), економічними (знецінення) та іншими законами (див. рис. 1) [4, с. 781].

Досить глибоко досліджували проблеми амортизації і французькі вчені. Майже всі вони згодні, що технічний прогрес та інфляція лишають амортизацію як економічного поняття всякого сенсу. Вирішуючи це важливе питання, вони зачіпили одну із проблемних тем сучасності, а саме тему амортизації та інфляції. Французькі вчені Ф. Лутц та В. Лутц прийшли до важливого висновку: амортизація – це інструмент фіскальної (податкової) політики держави, і саме ця політика, а не умови експлуатації основних засобів впливають на строки їх служби. Дещо обережнішим є французький економіст Ж. Маррісс. Він розрізняє фіскальну і економічну амортизацію. З цих принципово нових, на нашу думку, визначень можна зробити висновок, що амортизацію почали розглядати на макрорівні. Це напевно і стало історичною передумовою виникнення і подальшого розвитку терміну “амортизаційна політика” [6, с. 249].

Таким чином, вже з середини XIX ст. амортизація зайняла належне місце в обліку. З цього приводу проф. Я. Соколов пише: “З'явилися такі бухгалтерські рахунки, як Амортизація, Делькредере, Резервування – все це і об'єкти, і методологічні облікові прийоми, створені людиною, але які не лежать поза нею” [6, с. 250]

Багато вчених пов'язували облік амортизації та її нарахування із знеціненням майна. Наприклад, Г. Гроссман виділяв три причини знецінення, що викликали необхідність створення амортизаційного фонду:

- вичерпання джерел видобутку вугілля, глини, колчедану, вирубки лісів (кількісна втрата цінностей);

- зменшення цінності (якісна втрата) внаслідок:

- нормального зносу в результаті участі у виробництві, псування матеріалів поза виробництвом, а також під впливом дії атмосферних явищ;

- випадкового знищення або псування майна;

- виникнення нових винаходів;

- закінчення строку прав, пов'язаних з патентами, концесіями, орендою тощо.

Інший вчений, П. Герстнер, рекомендував проводити нарахування амортизації за рахунок зменшення прибутку підприємства при необхідності створення спеціальних резервів на несподіване знецінення основних засобів.

Його підтримував І. Крайбіг, який стверджував, що амортизація повинна нараховуватися з прибутку [4, с. 783-784]

Наприкінці XIX та початку XX століття зменшення вартості засобів праці починають включатися до собівартості виробленої продукції. У зв'язку з цим Б. Пендоф запропонував два способи відображення на рахунках нарахування амортизації: прямий – дебет рахунка “Збитки та прибутки”, кредит рахунка “Основні засоби”; та непрямий – дебет рахунка “Витрати”, кредит рахунка “Амортизація”. Запропонований непрямий спосіб відображення нарахування амортизації був безумовним кроком вперед, адже крім зменшення вартості основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку амортизаційні відрахування починають включатися до собівартості продукції. Основні засоби, які беруть участь у процесі виробництва, мають перенести втрачену вартість на нову продукцію, що є об'єктивним, виходячи з процесу відтворення основного капіталу [9, с. 9-10].

Два варіанти обліку амортизації, запропоновані Б. Пендофом, лягли в основу інституалістів та персоналістів. Інституалісти пропонували прямий спосіб відображення, за яким не здійснювалося збільшення собівартості продукції, внаслідок чого вона була більш конкурентоспроможною. За це їх критикував А. Літлтон – він розглядав амортизацію як складову витрат підприємства. Персоналісти дотримувалися непрямого способу нарахування амортизації, що в бухгалтерському обліку відображалось відповідними записами [9, с. 10].

На сьогодні, суттєвою проблемою, яка має важливе наукове й практичне значення, є обґрунтування сутності та розкриття економічного змісту амортизації основних засобів. Категорія амортизації є найбільш дискусійною та неоднозначною у категоріальному апараті, оскільки про це свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття.

Вивчення економічних публікацій з цього питання привело до висновку, що ряд авторів ототожнюють поняття “знос” та “амортизація”, однак більшість все ж схильна до думки, що ці два поняття не можна вважати однаковими, як за змістом, так і економічною сутністю. Ототожнюючи чи розділяючи ці поняття, автори також не надають єдиного їх трактування. Розглянувши погляди вчених на економічний зміст амортизації можна виділити такі основні критерії її трактування (табл. 1).

Shyrska mal..doc

Аналізуючи табл. 1, ми виявили, що переважна кількість науковців (9 осіб) визначає амортизацію як процес перенесення вартості об'єкту на вироблену продукцію. Значно менше вчених (3 осіб) трактують амортизацію як систематичний розподіл вартості основного засобу в процесі його експлуатації, Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. [12] вважаються, що амортизація – це списання вартості основного засобу для відшкодування витрат на їх придбання. Борисов А.Б. [3] трактує амортизацію, як елемент собівартості найменша кількість авторів стверджує, що амортизація – це накопичення грошових коштів.

Слід також зазначити, що не всі вчені ототожнювали поняття амортизації та амортизаційного фонду. Наприклад, про амортизацію активів вчений Г. Хетфілл писав: “Тільки хвора уява людей може визнати амортизацію фондом”. Навпаки, інституалісти вважали рахунок Амортизації фондом. Амортизація, на їх думку, була тільки частиною прибутку, що не оподатковувався, тому неоподатковуваний прибуток і складав амортизаційний фонд, або, що правильніше, резерв [4, с. 785-786].

Як бачимо, проблема амортизації та зносу завжди була в полі зору вчених та 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 ряд проблем, які ще не досліджені і не вирішені. 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 відноситись до наукових пошуків своїх попередників і використовувати набуті ними знання та навички.

В результаті дослідження поглядів вчених на економічний зміст зносу можна виділити такі основні критерії його трактування (табл. 2).

Таблиця 2. Критерії трактування поняття “знос”

№ з/п	Автор	Трактування поняття “знос”				
		поступове зниження вартості	процес втрати фізичних і моральних характеристик об'єкту	сума амортизації об'єкту з початку його використання	“якийний” вартісний показник зниження вартості	втрата споживчих властивостей або вартості
1	Бутинець Ф.Ф. [5]		+	+	+	
2	Гордієнко Д.Д. [8]			+		
3	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. [12]					+
4	Гаврилюк Л.І. [7]			+		
5	Золотогоров В.Г. [13]					+
6	Коноплицький В., Філіна Г. [14]					+
7	Борисов А.Б. [3]	+				
8	Азрилиян А.Н., Азрилиян О.М., Калашникова Е.В., Мещерякова О.В., Шашкіна Е.В. [2]					+
9	Мочерний С.В. [10]					+
Усього		1	1	3	1	5

Аналізуючи дані таблиці 2, слід зазначити, що більшість авторів (5 з 9) трактують знос, як втрату споживчих властивостей або вартості об'єкта, що амортизується. На наш погляд дане визначення є найбільш точним, так як за змістом краще відображає дане поняття, виражає саме його фізичне та моральне старіння та кількісний аспект зносу основних засобів. Крім того, даний фактор дає можливість чітко відрізнити знос від амортизації, а також відводить амортизації функцію грошового вираження зносу.

Троє з дев'яти знос тлумачать як суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Ми вважаємо, що дане формулювання викладено некоректно, оскільки насправді знос має етимологічне походження від дієслова “зношування”, що означає ставати непридатним внаслідок тривалого використання. Тому знос основних засобів треба розглядати власне як втрату тими чи іншими об'єктами своїх фізичних властивостей, отже й знецінення вартості.

Крім того, Борисов А.Б. [3] розуміють під зносом поступове зниження вартості основних засобів. Однак, на наш погляд, не доцільно розглядати знос лише у такому значенні, адже знос, хоч і впливає на вартість основних засобів та її зниження, але все ж таки він носить більш фізичний характер і повинен виражати скоріше фізичний і моральний аспект зношування основних засобів, ніж вартісний. Бутинець Ф.Ф. [5] говорить, що знос – це процес втрати фізичних і моральних характеристик об'єкту та “якійний” вартісний показник зниження вартості.

Головна причина неясності з приводу даного аспекту облікової практики міститься у відсутності єдиної думки серед бухгалтерів відносно сутності поняття “знос”. [17, с. 283]

По-перше, існувала думка, що він характеризує фізичне зношування активу. Але той факт, що дія більшості факторів, що призводять до фізичного вибуття зі строю активу, можна виправити чи попередити відповідним обслуговуванням та доглядом, привів деяких до думки, що знос представляє собою відкладені експлуатаційні витрати, тобто витрати майбутніх періодів. З точки зору бухгалтерського обліку уявлення про знос як про фізичну подію чи послідовність фізичних подій може опинитись недоречними; бухгалтера оперують його фінансовим вираженням, яке може бути не пов'язано з фізичними факторами напряму. Як пише Уеллс (Wells): “Фізичні характеристики – питання інженерне, а не бухгалтерське, і знос в інженерній справі має свою власну сутність, що важко узгоджується з традиційно використовуваними в бухгалтерському обліку поняттями” [17, с. 284].

Ми також не можемо визначити ступінь фізичного зносу, адже матеріальні активи складаються з деталей, які в міру зношення можна замінювати. В такому випадку не можна достовірно визначити, що таке фізичний знос та не можна обчислити міру фізичного зносу.

По-друге, знос розглядають як зменшення корисності в результаті дії зовнішніх по відношенню до активу факторів, таких, як технічне старіння протягом часу і неадекватність, тобто нездатність виробляти те, на що пред'являється попит. Та знову ж, не існує довгострокових активів, для яких можна було б визначити міру технічного старіння чи неадекватності. Вона

залежить від таких факторів, як загальний розвиток технологій в промисловості та економічні умови, які не можуть бути оцінені на короткострокових інтервалах [17, с. 284-285].

По-третє, знос трактували як зниження вартості. Матесон (Matheson) пише, що термін “знос” (“depreciation”) спочатку ввійшов у практику як скорочений варіант “зниження вартості внаслідок зношування” (“diminution of value by reason of wear and tear”) [17, с. 285].

По-четверте, знос (амортизацію) характеризували як фонд, за рахунок якого здійснюється заміна довгострокових активів в міру їх виходу зі строю. Поняття фізичного заміщення активів підтримувалося і економічними роздумами Тауссіг (Taussig), наприклад, пише:

Виробник знає, що його обладнання зношується і що, якщо він збирається підтримувати величину капіталу на незмінному рівні, він повинен відкласти вати щорічно визначені суми на його заміщення... Якщо виробник прагне до постійного доходу, він повинен розглядати такі суми як частина витрат [17, с. 286].

Висновки та перспективи подальших досліджень. На підставі аналізу підходів до визначення поняття “амортизація” та “знос” в довідковій та науковій літературі сформульовано власне визначення амортизації – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Вона відображає процес поступового списання (погашення) вартості об’єктів протягом часу його корисного функціонування та забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат.

Знос, в свою чергу, вважаємо за доцільне трактувати, як ступінь фізичного зношення основного засобу, що у вартісному вираженні відображається у вигляді амортизаційних відрахувань

ЛИТЕРАТУРА:

1. *Благодатин А.А.* Финансовый словарь / Благодатин А.А., Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А. – М.: ИНФРА-М, 2006. – VI, 378 с.
2. Большой экономический словарь / [А.Н. Азрилиян, О.М. Азрилиян, Е.В. Калашникова и др.]. – 4-е изд. доп. и перераб. – М.: Институт навой економики, 1999. – 1248 с.
3. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.
4. *Бутинець Ф.Ф.* Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч.І. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.
5. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
6. *Виговська Н.Г.* Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житом. наук. бух. школи: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.
7. *Гаврилюк Л.І.* Словник нормативних економічних термінів: Навчально-методичний посібник / Л.І. Гаврилюк. – Житомир: ЖІТІ. – 2002. – 184 с.
8. *Гордієнко Д.Д.* Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки / Д.Д. Гордієнко. –К.: КНТ, 2006. – 308 с.

9. *Дем'яненко М.Я.* Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект). Моногр / М.Я. Дем'яненко, С.М. Євтушенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 178 с.
10. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
11. *Завадський Й.С.* Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво. Навч.-метод. посібник / Й.С. Завадський, Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 444 с.
12. *Загородній А.Г.* Інвестиційний словник: Навч. Посібник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: Видавництво “Бескид Біт”, 2005. – 512 с.
13. *Золотогоров В.Г.* Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Польша, 1997. – 571 с.
14. *Коноплицький В.* Це – бізнес: Тлумачний словник економічних термінів / В. Коноплицький, Г. Філіна. – К.: МСП “Альтерпрес”, 1996. – 448 с.
15. *Мороз А.М.* Банківська енциклопедія / А.М. Мороз. – 1993. – 328 с.
16. *Мочерний С.В.* Економічний словник-довідник / С.В. Мочерний. – Київ, 1995. – 368 с.
17. *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.
18. *Науменко В.І.* Словник термінів ринкової економіки / В.І. Науменко. – Київ, 1996. – 288 с.
19. *Справочник финансиста промышленного предприятия / Под ред. проф. Жевтяка П.Н. и др.* Изд. 2-е переработ. и доп. М.: “Финансы”, 1972. – 447 с.

Аналізуючи табл. 1, ми виявили, що переважна кількість науковців (9 осіб) визначає амортизацію як процес перенесення вартості об'єкту на вироблену продукцію. Значно менше вчених (3 осіб) трактують амортизацію як систематичний розподіл вартості основного засобу в процесі його експлуатації, Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. [12] вважаються, що амортизація – це списання вартості основного засобу для відшкодування витрат на їх придбання. Борисов А.Б. [3] трактує амортизацію, як елемент собівартості найменша кількість авторів стверджує, що амортизація – це накопичення грошових коштів.

Слід також зазначити, що не всі вчені ототожнювали поняття амортизації та амортизаційного фонду. Наприклад, про амортизацію активів вчений Г. Хетфілл писав: “Тільки хвора уява людей може визнати амортизацію фондом”. Навпаки, інституалісти вважали рахунок Амортизації фондом. Амортизація, на їх думку, була тільки частиною прибутку, що не оподатковувався, тому неоподатковуваний прибуток і складав амортизаційний фонд, або, що правильніше, резерв [4, с. 785-786].

Як бачимо, проблема амортизації та зносу завжди була в полі зору вчених та 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 ряд проблем, які ще не досліджені і не вирішені. 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 відноситись до наукових пошуків своїх попередників і використовувати набуті ними знання та навички.

В результаті дослідження поглядів вчених на економічний зміст зносу можна виділити такі основні критерії його трактування (табл. 2).

Таблиця 2. Критерії трактування поняття “знос”

№ з/п	Автор	Трактування поняття “знос”				
		поступове зниження вартості	процес втрати фізичних і моральних характеристик об'єкту	сума амортизації об'єкту з початку його використання	“якийний” вартісний показник зниження вартості	втрата споживчих властивостей або вартості
1	Бутинець Ф.Ф. [5]		+	+	+	
2	Гордієнко Д.Д. [8]			+		
3	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. [12]					+
4	Гаврилюк Л.І. [7]			+		
5	Золотогоров В.Г. [13]					+
6	Коноплицький В., Філіна Г. [14]					+
7	Борисов А.Б. [3]	+				
8	Азрилиян А.Н., Азрилиян О.М., Калашникова Е.В., Мещерякова О.В., Шашкіна Е.В. [2]					+
9	Мочерний С.В. [10]					+
Усього		1	1	3	1	5

Аналізуючи дані таблиці 2, слід зазначити, що більшість авторів (5 з 9) трактують знос, як втрату споживчих властивостей або вартості об'єкта, що амортизується. На наш погляд дане визначення є найбільш точним, так як за змістом краще відображає дане поняття, виражає саме його фізичне та моральне старіння та кількісний аспект зносу основних засобів. Крім того, даний фактор дає можливість чітко відрізнити знос від амортизації, а також відводить амортизації функцію грошового вираження зносу.

Троє з дев'яти знос тлумачать як суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Ми вважаємо, що дане формулювання викладено некоректно, оскільки насправді знос має етимологічне походження від дієслова “зношування”, що означає ставати непридатним внаслідок тривалого використання. Тому знос основних засобів треба розглядати власне як втрату тими чи іншими об'єктами своїх фізичних властивостей, отже й знецінення вартості.

Крім того, Борисов А.Б. [3] розуміють під зносом поступове зниження вартості основних засобів. Однак, на наш погляд, не доцільно розглядати знос лише у такому значенні, адже знос, хоч і впливає на вартість основних засобів та її зниження, але все ж таки він носить більш фізичний характер і повинен виражати скоріше фізичний і моральний аспект зношування основних засобів, ніж вартісний. Бутинець Ф.Ф. [5] говорить, що знос – це процес втрати фізичних і моральних характеристик об'єкту та “якійний” вартісний показник зниження вартості.

Головна причина неясності з приводу даного аспекту облікової практики міститься у відсутності єдиної думки серед бухгалтерів відносно сутності поняття “знос”. [17, с. 283]

По-перше, існувала думка, що він характеризує фізичне зношування активу. Але той факт, що дія більшості факторів, що призводять до фізичного вибуття зі строю активу, можна виправити чи попередити відповідним обслуговуванням та доглядом, привів деяких до думки, що знос представляє собою відкладені експлуатаційні витрати, тобто витрати майбутніх періодів. З точки зору бухгалтерського обліку уявлення про знос як про фізичну подію чи послідовність фізичних подій може опинитись недоречними; бухгалтера оперують його фінансовим вираженням, яке може бути не пов'язано з фізичними факторами напряму. Як пише Уеллс (Wells): “Фізичні характеристики – питання інженерне, а не бухгалтерське, і знос в інженерній справі має свою власну сутність, що важко узгоджується з традиційно використовуваними в бухгалтерському обліку поняттями” [17, с. 284].

Ми також не можемо визначити ступінь фізичного зносу, адже матеріальні активи складаються з деталей, які в міру зношення можна замінювати. В такому випадку не можна достовірно визначити, що таке фізичний знос та не можна обчислити міру фізичного зносу.

По-друге, знос розглядають як зменшення корисності в результаті дії зовнішніх по відношенню до активу факторів, таких, як технічне старіння протягом часу і неадекватність, тобто нездатність виробляти те, на що пред'являється попит. Та знову ж, не існує довгострокових активів, для яких можна було б визначити міру технічного старіння чи неадекватності. Вона

залежить від таких факторів, як загальний розвиток технологій в промисловості та економічні умови, які не можуть бути оцінені на короткострокових інтервалах [17, с. 284-285].

По-третє, знос трактували як зниження вартості. Матесон (Matheson) пише, що термін “знос” (“depreciation”) спочатку ввійшов у практику як скорочений варіант “зниження вартості внаслідок зношування” (“diminution of value by reason of wear and tear”) [17, с. 285].

По-четверте, знос (амортизацію) характеризували як фонд, за рахунок якого здійснюється заміна довгострокових активів в міру їх виходу зі строю. Поняття фізичного заміщення активів підтримувалося і економічними роздумами Тауссіг (Taussig), наприклад, пише:

Виробник знає, що його обладнання зношується і що, якщо він збирається підтримувати величину капіталу на незмінному рівні, він повинен відкласти вати щорічно визначені суми на його заміщення... Якщо виробник прагне до постійного доходу, він повинен розглядати такі суми як частина витрат [17, с. 286].

Висновки та перспективи подальших досліджень. На підставі аналізу підходів до визначення поняття “амортизація” та “знос” в довідковій та науковій літературі сформульовано власне визначення амортизації – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Вона відображає процес поступового списання (погашення) вартості об’єктів протягом часу його корисного функціонування та забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат.

Знос, в свою чергу, вважаємо за доцільне трактувати, як ступінь фізичного зношення основного засобу, що у вартісному вираженні відображається у вигляді амортизаційних відрахувань

ЛИТЕРАТУРА:

1. *Благодатин А.А.* Финансовый словарь / Благодатин А.А., Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А. – М.: ИНФРА-М, 2006. – VI, 378 с.
2. Большой экономический словарь / [А.Н. Азрилиян, О.М. Азрилиян, Е.В. Калашникова и др.]. – 4-е изд. доп. и перераб. – М.: Институт навой економики, 1999. – 1248 с.
3. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.
4. *Бутинець Ф.Ф.* Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч.І. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.
5. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
6. *Виговська Н.Г.* Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житом. наук. бух. школи: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.
7. *Гаврилюк Л.І.* Словник нормативних економічних термінів: Навчально-методичний посібник / Л.І. Гаврилюк. – Житомир: ЖІТІ. – 2002. – 184 с.
8. *Гордієнко Д.Д.* Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки / Д.Д. Гордієнко. –К.: КНТ, 2006. – 308 с.

9. *Дем'яненко М.Я.* Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект). Моногр / М.Я. Дем'яненко, С.М. Євтушенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 178 с.
10. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
11. *Завадський Й.С.* Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво. Навч.-метод. посібник / Й.С. Завадський, Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 444 с.
12. *Загородній А.Г.* Інвестиційний словник: Навч. Посібник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: Видавництво “Бескид Біт”, 2005. – 512 с.
13. *Золотогоров В.Г.* Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Полымя, 1997. – 571 с.
14. *Коноплицький В.* Це – бізнес: Тлумачний словник економічних термінів / В. Коноплицький, Г. Філіна. – К.: МСП “Альтерпрес”, 1996. – 448 с.
15. *Мороз А.М.* Банківська енциклопедія / А.М. Мороз. – 1993. – 328 с.
16. *Мочерний С.В.* Економічний словник-довідник / С.В. Мочерний. – Київ, 1995. – 368 с.
17. *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.
18. *Науменко В.І.* Словник термінів ринкової економіки / В.І. Науменко. – Київ, 1996. – 288 с.
19. *Справочник финансиста промышленного предприятия / Под ред. проф. Жевтяка П.Н. и др.* Изд. 2-е переработ. и доп. М.: “Финансы”, 1972. – 447 с.