УДК 168.1:65.06

О. В. Сирота,
аспірант, Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", м. Київ
Г. М. Підлісецький,
д. е. н., професор, Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", м. Київ

ПРОБЛЕМАТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ КАТЕГОРІЇ "ОСНОВНІ ЗАСОБИ"

PROBLEMS OF DEFINITION OF THE ECONOMIC NATURE OF THE FIXED ASSETS

У статті розглядаються головні аспекти визначення складу та структури основних засобів підприємства. Уточнюється класифікація та оцінка основних засобів. Аналізуються методичні підходи відображення зносу та амортизації основних засобів.

The main aspects determining the composition and the structure of fixed assets of the company are considered in the article. The classification and valuation of assets are clarified. Methodological approaches reflected depreciation and amortization of fixed assets are analysed.

Ключові слова: основні фонди, основні засоби, знос, амортизація основних засобів, строк корисного використання основних засобів.

ВСТУП

Основним завданням функціонування підприємства є виготовлення продукції (надання послуг) у результаті поєднання і взаємодії в процесі виробництва трьох його основних елементів: засобів праці (основних засобів), предметів праці (оборотних засобів), праці людини.

Основні засоби обслуговують виробництво протягом тривалого періоду, беручи участь у декількох виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносять свою вартість на готову продукцію по частинах, по мірі свого зносу шляхом амортизації. Оборотні засоби повністю споживаються в одному виробничому циклі і всю свою вартість одноразово передають на новостворенний продукт.

Економічна сутність і матеріально-речовий зміст основних засобів слугують визначальними характеристиками в окресленні їх значення для здійснення відтворювальних процесів, функціонування та розвитку будь-якого виробництва. Вся сукупність наявних виробничих засобів складає найбільшу за питомою вагою частину національного багатства країни. Основні засоби визначають характер матеріально-технічної бази виробничої сфери на різних етапах її розвитку. Зростання і вдосконалення засобів праці забезпечують безперервне підвищення технічної оснащеності та продуктивності праці виробничого персоналу, також забезпечують належні матеріальні умови для здійснення господарської діяльності підприємства, зберігання необхідного обсягу товарних запасів, проведення транспортних, розвантажувально-навантажувальних, фасувальних та інших підготовчих операцій, пов'язаних з отриманням та реалізацією товарів, виконанням виробничих функцій, наданням послуг, праці та відпочинку робітникам підприємства.

Визначенню поняття і сутності основних засобів присвятили свої праці багато відомих вчених, серед яких К. Білоусько, О.І. Дацій, П.А. Денисенко, Г. Лобановський, І.І. Лукінов, Л.Ю. Мельник, В.Я. Месель-Веселяк, О.В. Олійник, Г.М. Підлісецький, В.П. Ситник, П.Т. Саблук, С.О. Сафронов, О. Юхимець, серед зарубіжних вчених-економістів — Ф. Енгельс, Ф. Кене, А. Маршалл, К. Маркс, Д. Рікардо, Ж. Сей, А. Сміт, Й. Шумпетер та ін. Дослідженням сутності категорій "основні засоби" і "основні фонди" займалися: Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, В.Г. Лінник, С.А. Ніколаєв, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, В.Г. Швець.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Необхідність дослідження викликана недостатньою ясністю сутності та змісту поняття "основні засоби", невизначеним і одночасно взаємозамінним вживанням у науковій та спеціальній літературі термінів "основні фонди" та "основні засоби". На сьогодні серед вітчизняних та зарубіжних вчених також не існує узгодженості щодо визначення термінів "знос" та "амортизація" основних засобів.

РЕЗУЛЬТАТИ

Сьогодні в економічній літературі часто зустрічаються ототожнення понять "основні засоби" та "основні фонди", заміна одного поняття іншим, а серед економістів немає єдиної думки щодо визначення змісту даних термінів, що в результаті призводить до значних ускладнень і плутанини.

Так, ряд вчених вважають, що ці категорії мають різне значення. Л.К. Сук і Н.Г. Виговська стверджують, що ці поняття неможливо не відрізняти насамперед тому, що основні засоби — це сукупність матеріально-речових цінностей, а основні фонди — це джерела формування основних і оборотних засобів, а також підкреслюють, що їх значення відображаються у різних частинах балансу: основні засоби — в активі, основні фонди — у пасиві [14; 4]. В.Г. Андрійчук також наголошує на тому, що "фонди — це грошове вираження засобів праці (основних засобів)", у той час, як основні засоби є матеріально-речовими елементами [1]. Існує також думка зарубіжних вчених, згідно з якою основні фонди — це, без сумніву, економічний ресурс, якому притаманні наступні якості: вони рідкісні або наявні в обмеженій кількості.

Вважають, що одне з перших визначень терміну "основні фонди" належить А. Сміту: "Фондом є будь-яке накопичення продуктів землі і промислової праці. Фонд буде капіталом лише в тому випадку, якщо він приносить власнику дохід чи прибуток" [12]. Таким чином, А. Сміт визначає фонди як матеріальну основу для утворення капіталу.

Термін "фонди" походить від латинського "fundus" — грунт, підстава, що мають цільове призначення.

Сучасні зарубіжні економісти дотримуються наступної думки відносно того, що треба відносити до основних засобів. Зокрема, вони вважають, що основні засоби — це засоби, що мають значний термін експлуатації, використовуються підприємством і в основному придбані не з метою їх наступного перепродажу [16]. Тобто основна увага акцентується на довгому терміні використання, а також на тому, що основними засобами засоби стають лише тоді, коли підприємство починає їх використовувати. Отже, недіючих і запасних засобів у них не буває, або ж вони звуться поіншому. Крім того, цікавим, на наш погляд, є відсутність будь-яких посилань на те, що ці засоби зношуються і їх вартість втрачається поступово. Враховуючи вищесказане, ми вважаємо дані визначення дещо поверхневими і неповними.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика визначення понять "основні засоби" та "основні фонди" у різних авторів

Автор (джерело)	Основні засоби	Основні фонди
1. Большой экономический словарь. — М.: Институт новой экономики, 1997. — С. 651, 790.	Основні засоби — це сукупність матеріально-речових цінностей, що використовуються в якості засобів праці і що діють в натуральній формі протягом тривалого часу як в сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері. Засоби — це сукупність грошових коштів, кредитів, капіталу, предмети для здійснення якої-небудь діяльності.	Основні фонди — це частина національного майна, створена суспільною працею, що знаходиться в різних формах власності, яка тривалий час неодноразово або постійно в незмінній натурально-речовій формі використовується в економіці, постійно переносячи свою вартість на продукти, що виробляються, та послуги, що надаються.
2. Дем'яненко М.Я. Фінансовий словник-Довідник. — К.: ІАЕ УААН, 2003. — С. 173.	Основні засоби — це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття "необоротні матеріальні активи" (засоби виробництва, матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі діяльності або для здійснення адміністративних і соціальних функцій, що використовуються протягом тривалого періоду і поступово переносять свою вартість на продукцію у міру зношення); матеріальні цінності (виробниче майно), що споживається у виробничому процесі, тобто фізичний капітал. Засоби — це прийоми, дія, знаряддя, гроші, матеріальні цінності, речі, устаткування, будь-яке добро, яке використовується для досягнення певної мети.	Фонд — це запас, нагромадження, капітал у вартісній формі.
3.Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансовий словник — К.: Знання, 2002. — С. 169, 474	Основні засоби — це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття "основні фонди". До основних засобів відносять матеріальні активи, які підприємство формує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій і очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких перевищує рік (або операційний цикл), якщо він довший за рік.	Основні фонди — це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються у виробничому процесі.
4. Л.К. Сук, Н.Г. Виговська	Основні засоби - це сукупність матеріально-речових цінностей.	Основні фонди — це джерела формування основних і оборотних засобів.
5. Сухарський В.С. Економічний словник-довідник — Т.: Богдан, 2002	Основні засоби (фонди) — це засоби праці виробничого і невиробничого призначення (будівлі, споруди, машини, передавальні пристрої, інвентар і т.п.), що беруть участь у процесі виробництва впродовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово (у міру зношування) переносять свою вартість на вироблену продукцію.	

Іншим є енциклопедичне визначення основних фондів, сформульоване за радянських часів, як сукупності засобів соціального виробництва, що використовуються більше одного виробничого циклу і поступово переносять свою вартість на створюваний продукт [18]. Тобто ми бачимо, що мають місце дві основні тенденції щодо визначення цих понять: ототожнення термінів "основні засоби" і "основні фонди"; різка поляризація даних термінів.

З метою поглибленого вивчення економічних категорій "основні засоби" та "основні фонди" ми провели дослідження, результати якого представлені у таблиці 1.

На основі проведеного дослідження можна зробити висновки, що більшість авторів дають визначення економічним категоріям "основні засоби" та "основні фонди", в яких не спостерігається чітка відмінність між змістом цих понять, а багато авторів взагалі їх ототожнюють. Зустрічаються також випадки, коли вчені не досить коректно розмежовують ці поняття.

Здавалося б, щоб уникнути всіх цих проблем і суперечностей, можна звернутись до діючого законодавства і керуватись єдиним законодавчо встановленим тлумаченням. Але, як з'ясувалося, у законі також немає єдиної думки щодо визначення і економічної суті цих понять.

Протягом останніх років відбувалася інтеграція вітчизняного бухгалтерського обліку до світових стандартів. Даний процес вимагає приведення національної методології обліку, а також економічної термінології у відповідність до діючих та загальноприйнятих у світі. У період реформування системи бухгалтерського обліку в Україні було введено в дію Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби." Попри те, що з його ухваленням та прийняттям всі категорії, пов'язані з обліком основних засобів, набули чіткого економічного змісту, досі залишаються невирішеними деякі питання. Зокрема, виникли суттєві розбіжності в методології фінансового і податкового обліку. Тому проблема вірного трактування економічних категорій "основні засоби" та "основні фонди" та чіткого визначення сфери застосування цих термінів є на сьогодні, як вже зазначалося, досить актуальною.

Згідно до п. 6 П(С)БО 7 [22], об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що:

— підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди від його використання;

— вартість його може бути достовірно визначена.

У цілому ці критерії відповідають критеріям, визначеним параграфом 83 Концептуальної основи Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [20]. На перший погляд, етап визнання не повинен викликати проблем, тому що критерії сформульовані досить чітко. Але згідно п. 4 П(С)БО 7: "основні засоби — це матеріальні активи", а згідно п. 6 стандарту: "об'єкт основних засобів визнається активом", тому не зрозуміло, у якій послідовності повинно відбуватися визнання: або спочатку об'єкт обліку визнається активом, а потім об'єктом основних засобів; або, навпаки, спочатку він визнається об'єктом основних засобів, а тільки потім відбувається визнання його активом.

Визнання активом припускає можливість отримання економічної вигоди, а визначення терміну "основні засоби" відноситься і до тих об'єктів, які призначаються для здійснення соціально-культурних функцій, тобто від використання яких не очікується одержання економічних вигод. Таким чином, не всі основні засоби є активами. Згодом, це питання зможуть вирішувати власники, але сьогодні українські бухгалтери вимушені визнавати активом об'єкт основних засобів, тому що окрім економічної сторони, є ще поняття зберігання, і контролю.

У той же час п. 13 МСБО 16 присвячено основним засобам, які підприємства придбають для забезпечення охорони або безпеки навколишнього середовища. Такі основні засоби не пов'язані напряму з отриманням економічної вигоди, для підприємства це вимушені витрати. Тобто і природоохоронні, і призначені для створення безпеки основні засоби можуть бути визнані активами, тому що їх використання дозволить більш ефективно експлуатувати інші основні засоби і отримувати в результаті більшу економічну вигоду. Отже, згідно до МСБО 16, підставою для визнання об'єкту активом може бути не тільки пряма, але й опосередкована економічна вигода. Але залишаються сумніви щодо об'єктів соціально-культурного призначення.

Порівняння норм вітчизняного бухгалтерського та податкового законодавства з міжнародним для наочності представимо у таблиці 2.

У результаті проведеного дослідження із таблиці 2 можна виділити декілька відмінностей. По-перше, аналізуючи визначення основних фондів, наведене в Законі України

"Про оподаткування прибутку підприємств" [23], можна помітити, що акцент робився на використанні матеріальних цінностей в господарській діяльності. Тобто для цілей оподаткування використовуються лише виробничі основні фонди. Натомість поняття основних засобів включає в себе цінності, що використовуються як у виробничих, так і в невиробничих цілях. Тобто визначення основних засобів, наведене в П(С)БО 7, є більш широким, ніж поняття "основні фонди", наведене в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств."

Друга відмінність полягає в тому що на об'єкти основних засобів, які фізично і морально не зношуються, поняття основних фондів не поширюється, як це є для земельних ділянок.

Ще одна відмінність є не такою помітною. З П(С)БО 7 випливає, що до основних засобів прирівнюються й інші необоротні активи, значна частина яких — це малоцінні і швидкозношувані предмети. У податковому обліку витрати на придбання таких малоцінних предметів не амортизуються, а відносяться до валових витрат з послідуючим коригуванням.

Зважаючи на проаналізоване вище, основні засоби — це сукупність матеріально-речових цінностей підприємства, які діють протягом тривалого часу (більше одного року або виробничого циклу) у натуральній формі і багаторазово беруть участь як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері, поступово (частинами) переносячи свою вартість на новостворений продукт, при цьому їх вартість має перевищувати 2500 грн.

Отже, категорія "основні фонди" лишається категорією лише податкового обліку, яка, на нашу думку, з часом взагалі втратить свою актуальність, у зв'язку з вилученням терміну з Податкового кодексу [21].

Таблиця 2. Порівняння норм Податкового кодексу України, Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (визнаний таким, що втратив свою чинність в 2011 р.) , П(С)БО №7 "Основні засоби" та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)

Поняття, що порівнюються	Закон України «Про оподаткування прибутків підприємств» п.п.8.2.1 ст. 8	Податковий кодекс України пп. 14.1.138 ст. 14	П(С)БО №7 «Основні засоби» п.4	Міжнародні стандарти фінансової звітності
Термін «основні засоби (фонди)»	Основні фонди — матеріальні цінності, що використовуються у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів із дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом	Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)	Основні засоби — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше за рік)	Матеріальні активи, які використовуються компанією для виробництва чи поставки товарів (послуг), для здачі в оренду, для адміністративних цілей; і які очікується використовувати більше одного періоду
Термін «амортизація»	Поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів на зменшення скоригованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань	Систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)	Систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання	Розподіл вартості, яка амортизується, активу на розрахований строк його корисної служби
Терміни нарахування амортизації	Щоквартально	Щомісячно	Щомісячно	Кожен звітний період

Що стосується економічної сутності основних засобів, то з нашої точки зору, необхідно уточнити наступне: основними засобами засоби праці стають не тільки внаслідок їх довговічності, а й тому, що у процесі праці вони (засоби праці) використовуються і зношуються поступово, протягом декількох виробничих циклів і частинами переносять свою вартість на готовий продукт.

Таким чином, для віднесення матеріального об'єкту до основних засобів у бухгалтерському обліку (згідно П(С)БО 7) він повинен відповідати таким критеріям:

1) бути активом;
2) використовуватись у діяльності підприємства;
3) мати термін експлуатації (використання) у натуральному вигляді впродовж тривалого часу (не менше року);
4) мати схильність до зносу, що виявляється у поступовій втраті можливої подальшої експлуатації у зв'язку з старінням, закінченням резерву потужності (матеріальний знос) або у зв'язку з виникненням основних засобів, що мають якісніші характеристики (моральний знос);
5) мати специфічний характер кругообігу та відшкодування вартості через механізм поступової амортизації з віднесенням амортизаційних відрахувань на поточні витрати підприємства, і відповідно, вартість продукції (робіт, послуг).

Отже, беручи до уваги вищесказане, ми вважаємо, що особливості основних засобів проявляються в наступному:

а) незмінності (постійності) натурально-речової форми засобів праці;
б) особливості участі у виробничому циклі;
в) наявності і єдності споживчої вартості;
г) особливостях перенесення вартості на вироблену продукцію;
д) специфіці економічної і соціальної функцій галузі.

Для віднесення того чи іншого об'єкта до основних засобів у податковому обліку (пп.14.1.138 Податкового кодексу зі змінами і доповненнями), необхідне виконання таких умов:

1) об'єкт має бути призначено для використання у господарській діяльності платника податку;
2) об'єкт призначено для використання понад 365 (більше одного року) календарних днів з дати введення в експлуатацію (або операційний цикл, якщо він довший за рік);
3) вартість об'єкта має перевищувати 2 500 грн. з 01.01.2012 р.

Їх особливості проявляються в наступному:

а) неодноразова участь при збереженні форми та речового змісту в послідовно змінюваних виробничих циклах;
б) економія живої праці певної спеціалізації за рахунок підвищення продуктивності;
в) обширна і різнорідна сукупність основних засобів, що

накопичується за рахунок безперервного введення і вибуття, визначає склад і структуру балансу основних засобів, дозволяє порівнювати і співвідносити його з іншими економічними категоріями відтворення, включаючи сфери виробництва та обігу;

г) амортизація, що дозволяє заповнювати за графіком їх первісну вартість.

Відомо, що під час експлуатації основних засобів наступає період, коли їх необхідно ремонтувати, удосконалити або замінювати новими. Для ремонту старого або покупки нового устаткування потрібні кошти. Вони створюються і накопичуються при експлуатації основних засобів, тому що в процесі праці частина вартості їх переноситься на знову створений продукт. Зазначена частина вартості засобів включається у витрати на виробництво продукції у вигляді амортизації. На сьогодні ще однією не вирішиною проблемою залишається відсутність узгодженості в визначенні термінів "знос" та "амортизація".

Знос являє собою втрату основними засобами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей і внаслідок цього, вартості. Величина зносу залежить від виду основних засобів, їх функціональної ролі у виробничому процесі, строку й умов використання. В основному він визначається строком служби об'єктів і зростає з терміном експлуатації. На величину зносу діють такі фактори, як інтенсивність використання, агресивність середовища, кліматичні умови, правові або інші обмеження. Він є тією об'єктивною категорією, що знаходиться у тісному взаємозв'язку зі створенням споживних вартостей — необхідним вартісним процесом. Його реалізація є однією з умов суспільного відтворення.

Строк корисного використання (експлуатації) основних засобів — очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

П(С)БО 7 "Основні засоби" передбачено оцінювати і визначати термін корисної експлуатації активу, який амортизується, з урахуванням таких чинників: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; очікуваний фізичний знос; моральний знос; правові або інші обмеження щодо термінів використання активу.

К. Маркс у першому томі "Капіталу" писав: "Знос (залишаючи осторонь моральний знос) є та частина вартості, яку основний капітал, унаслідок його використання, поступово передає продукту, — передає у тій середній мірі, в які він втрачає свою споживчу вартість.

Цей знос частково такий, що основний капітал має відповідну середню тривалість життя; він повністю авансується на цей строк; після його закінчення він має бути повністю замінений" [12].

Зарубіжні вчені розглядають знос по-різному. Одні тлумачать його як фізичне зношування активу; другі — як зменшення корисності об'єктів у результаті зовнішніх чинників, наприклад, технічного старіння і неможливості виготовляти продукцію, на яку є попит; треті — як зменшення вартості об'єктів; четверті — як створення фінансового джерела, за рахунок якого здійснюватиметься відтворення довгострокових активів [17].

Німецькі вчені К. Маттерн і З. Танхойзер [10] стверджують, що знос виражає середній розмір перенесення вартості основних засобів на вироблені з їхньою допомогою вироби або надані послуги за час корисної служби.

Ототожнення понять зносу і амортизації не нове. Так, ще П.П. Німчинов писав: "Основні засоби у процесі їх використання переносять свою вартість у розмірі зносу, грошовий вираз якого називається амортизацією, на собівартість продукції, у виробництві якої вони брали участь, або виконаних робіт" [11]. Такий підхід до розуміння економічного змісту зносу та амортизації здається нам деякою мірою однобічним.

Підхід до зносу і амортизації як до різних економічних явищ, хоча й тісно пов'язаних між собою, має важливе значення ще й для обгрунтування амортизації як джерела фінансування відтворення необоротних активів. Очевидно, що ототожнення понять зносу й амортизації перекреслює таку можливість.

У сучасному бухгалтерському обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності тлумачення амортизації та зносу необоротних активів базується на таких концептуальних засадах.

1. Довгострокові матеріальні активи поділяють на три види залежно від того, чи є вони об'єктом амортизації: активи, вартість яких зменшується в результаті їхнього зношення і переноситься на продукцію шляхом амортизації (будівлі, споруди тощо); активи, вартість яких зменшується в результаті їхнього виснаження (природні ресурси, корисні копалини, ліс тощо); актив, вартість якого не змінюється в результаті використання (земля).

2. Амортизація тлумачиться як засіб розподілу (списання) вартості активу протягом строку його корисного використання.

3. Термін "амортизація" (amortization — "погашення") застосовується до нематеріальних активів, а термін "знос" (depreciation — "знецінення") — до матеріальних активів.

Г.І. Мікерін у передмові до Міжнародних стандартів оцінки аналізує ситуацію, яка склалася з перекладом і тлумаченням понять "знос" та "амортизація", зауважуючи, що термін "амортизація" увійшов до російської професійної лексики з його тлумаченням, властивим французькій мові. У вітчизняній практиці замість нього застосовується термін "знос" як у вузькому сенсі, відповідному саме "зносу" (deterioration) у фізичній формі, так і в широкому сенсі, вважаючи "знос" відповідним "знеціненню" (depreciation) при включенні в нього ще двох видів "старіння" (obsolescence), пов'язаних з моральним старінням. При цьому і українською, і російською обидва "старіння" іменуються теж "зносом".

Англійський термін "amortization" означає буквально "погашення" (наприклад, суми боргу), але ніяк не "зниження вартості майна", як це розуміють у традиційному вітчизняному тлумаченні. Але при використанні в англійських текстах саме терміна "amortization", а не "depreciation", зазначає Г.І. Мікерін, слід розуміти і, відповідно, перекладати цей термін як "погашення" [19].

Знос і амортизація не є тотожними поняттями. Це взаємообумовлені категорії обліку. Якщо знос показує, наскільки змінилась вартість основних засобів у результаті їх участі у виробничому процесі, то амортизація — яка вартість включена у витрати за певний звітний період.

Амортизація — це планове погашення вартості основних засобів (у міру їхнього зносу) шляхом її поступового перенесення на виготовлену продукцію з урахуванням витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення згідно з нормами амортизаційних відрахувань, установленими законодавчими актами. Вона є систематичним розподілом первинної чи переоціненої вартості необоротних активів за мінусом ліквідаційної вартості протягом строку корисного їх використання (амортизації), а знос є сумою, що нагромаджується з початку корисного використання необоротних активів.

Так, Л.В. Городянська зазначає: "Амортизація основних засобів як складова фінансових ресурсів підприємства виконує дві основні узагальнюючі функції: податкову (фіскальну), що передбачає виведення з оподаткування витрат на придбання основних засобів, та економічну, яка полягає у перетворенні необоротних активів в оборотні внаслідок нарахування амортизації" [5].

Економісти П. Бунич та Я. Б. Кваша амортизацією вважають перенесену в результаті конкретної праці вартість основних засобів на новий продукт [2; 8]. Однак за такого визначення вона нічим не відрізняється від вартості оборотних засобів, яка також внаслідок конкретної праці переноситься на створений продукт.

Відомий економіст Л. Кантор стверджував, що амортизація — це джерело накопичення [6]. Однак, на наш погляд, цей термін стосується "амортизаційного фонду" або ж будь-якого іншого, але тільки не самої амортизації. У даному разі відбувається її ототожнення з грошовим фондом для відшкодування спожитих засобів праці.

Так, С.Ф. Голов повністю заперечує ідею створення амортизаційного фонду як джерела фінансування капітальних інвестицій, спираючись на витратну концепцію розуміння цих процесів. Він вважає амортизаційний фонд "сумою грошових коштів, що є на підприємстві, для відтворення основних засобів" [3].

М.Г. Чумаченко, дискутуючи з С.Ф. Головим, доводить протилежне. Зокрема, він стверджує, що амортизаційні відрахування — важливе джерело інвестицій в оновлення основних засобів підприємства; витратна концепція амортизації є необгрунтованою і не випливає з економічної суті амортизаційних відрахувань; акумулювання коштів амортизаційних відрахувань на окремому рахунку в банку є нео-

бов'язковим [15]. Повністю погоджуючись з точкою зору М.Г. Чумаченка, додамо, що акумулювання грошових ресурсів амортизаційних відрахувань на окремому рахунку в банку вимагає відображення на пасивному рахунку формування відповідного джерела фінансових ресурсів на відтворення основних засобів.

Радянські вчені Ю. Гринвальд і А. Локшин називають амортизацію прийомом рахівництва, який дає можливість визначити вартість інвентаря в будь-який час. На практиці це відбувається не завжди, бо амортизація нараховується раз на місяць, квартал, а не щодня. Вважаємо, що за сучасних умов господарювання таке твердження себе не виправдовує. До того ж не зовсім зрозумілим у даному визначенні є вираз "інвентар".

Досліджуючи методологічні засади відображення у бухгалтерському обліку зносу та амортизації основних засобів і нематеріальних активів, Л. Ловінська пропонує як варіант розв'язання цієї проблеми — повернення методики часів Радянського Союзу, за якою амортизація — це перенесення вартості основних засобів на продукт, який виробляється за їх допомогою, цільове накопичення грошових коштів та послідовне їх використання на відтворення зношених основних засобів. Дослідивши сутність даного питання, найбільш вдалим, вважаємо, є визначення, яке дає класична економічна теорія [7]. Але перш ніж повністю погодитися з цією точкою зору, необхідно дещо уточнити: 1) амортизація — це процесс поступового перенесення вартості; 2) таке визначення прийнятне лише для тих підприємств, де створюється амортизаційний фонд та здійснюється відповідне накопичення грошових коштів (за сучасних умов йдеться про державні підприємства); 3) розвиток ринкових відносин, поява нових технологій зумовили необхідність розгляду питання "амортизація нематеріальних активів".

Англійські вчені Д. Стоун, К. Хітчинг [13] стверджують, що амортизація — це не що інше, як витрати, які покриваються за рахунок прибутку. Тобто частина первісної вартості основних засобів, що використовуються, є витратами, які відносяться на рахунки прибутків та амортизації, і є такою: нараховані суми зносу входять до собівартості збитків у формі амортизаційних відрахувань. Логічна схема нарахування продукції, яка реалізується, на підставі чого визначається фінансовий результат. Дивно, що англійські вчені нічого не згадують про те, як саме покриваються витрати за рахунок прибутку. Вони стверджують, що амортизацією є періодичні відрахування з валового прибутку.

ВИСНОВКИ

З цього випливає наступне: бухгалтерська і податкова термінологія з обліку основних засобів мають суттєві відмінності; податкові терміни призначені для реалізації фіскальних цілей і не відповідають економічній сутності явищ; позитивним моментом є розмежування понять для цілей бухгалтерського і податкового обліку, що є підгрунтям для відокремлення підходу до бухгалтерського і податкового обліку основних засобів; негативним наслідком нечіткості термінології є підміна в практичному обліку бухгалтерських термінів податковими, що призводить до викривлення фінансових показників і ускладнює управління.

Незрозумілим лишається той факт, що законодавча база, яка має бути систематизованою і узгодженою, яка не повинна допускати подвійного чи спірного тлумачення окремо визначених норм законів, містить такі недоречні розбіжності і сприяє поширенню плутанини. Наведений приклад не є єдиною суперечністю між податковим і бухгалтерським обліком. На нашу думку, у будь-якому разі необхідно все ж таки досягти єдності в термінології. Так, ми вважаємо за доцільне вживати термін "основні засоби", коли мається на увазі саме майно, матеріальні цінності, термін "основні фонди" вживати по відношенню до джерел утворення господарських засобів виробництва, а згодом взагалі відмовитись від нього, замінивши його терміном "капітал" (від лат. capitalus — головний).

Разом з тим, у вищезазначених працях недостатньо висвітленим залишився зв'язок між змінами в амортизаційній політиці та процесами виробництва основних засобів, між нормами амортизації та попитом на основні засоби, між оновленням основних засобів та розміром амортизації. Розуміння зазначених змін є вкрай важливим для аналізу дієвості реалізованих заходів щодо удосконалення амортизаційної політики та вироблення нових підходів щодо її реформування.

Вивчення зарубіжного досвіду показало, що українська амортизаційна система суттєво відрізняється від амортизаційних систем розвинених країн, у яких досить часто для стимулювання впровадження найновіших засобів виробництва та технологій основні засоби прирівнюються до оборотних і витрати на їх придбання відносяться на витрати виробництва протягом одного року, тобто ми наголошуємо на тому, що теорія амортизації зарубіжних вчених не досить обгрунтована, але зазначимо, що теорія амортизації, яка розроблялася в колишньому СРСР і базувалася на теорії додаткової вартості К. Маркса та його послідовників, також потребує подальшого вдосконалення. Тобто у вітчизняних та зарубіжних вчених вже сформовані свої підходи до вивчення амортизації, і ми вважаємо, що не варто Заходу копіювати досвід колишнього СРСР, а Україні — досвід Заходу.

Література:

1. Андрійчук В.Г. Фонди не зношуються, зношуються засоби праці // Голос України. —1999. — №6. — С. 3.
2. Бунич П. Амортизация основных фондов в промышленности. — М.: Госфиниздат 1977. — 156 с. — С. 53.
3. Голов С. Концепции амортизації та її вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — №8. — С. 10—11.
4. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, перспективи, проблеми. — Житомир: ЖІТІ, 1998. — 340 с.
5. Городянська Л.В. Облік і аналіз нарахування та використання амортизації: автореф. дис. к.е.н.: 08.06.04/ Л.В. Городянська. — К.: КНЕУ, 2005. — С. 6.
6. Кантор Л. Амортизация в промышленности СССР. — М.: Финансы, 1970. — 191 с. — С. 75.
7. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. — М.: Дело, 2000. — С. 206.
8. Кваша Я.Б. Амортизация и сроки службы основных фондов. — М.: Изд-во Акад. наук СССР, 1959. — 228 с. — С. 117.
9. Маркс К. Капитал. Т. I // Маркс К., Энгельс Ф. Соч., т. 24. — М.: Политиздат, 1978. — С.191.
10. Маттерн К., Танхойзер З. Основные фонды в промышленности ГДР: (экономический аспект) / пер.с нем. / науч. ред. и предисл. Я.А. Рехитара. — М.: Экономика, 1983. — 256 с.
11. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. — К.: Вища школа, 1977. — С. 139.
12. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. — М.: Наука, 1993. — 572 с. — С. 327.
13. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: подгот. курс: пер. с англ. Ю.А. Огибина / под общ. ред Лисовника Б.С. и Ярцева М.Б. — Сиб.: АОЗТ, "Литература плюс", 1993. — 272 с. — С. 113.
14. Сук Л.К. Облік капітальних вкладень // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 1998. — №8. — С. 2—12.
15. Чумаченко М.Г. Амортизаційні відрахування — суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства// Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — №8. — С. 8.
16. Bateman T., Snell S. Management. — 13 d. — Chicago, London: Irwin, 1996. — 605 p.
17. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры: пер. с англ. / под ред. А.М. Петрачкова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — С. 128.
18. Экономичекая энциклопедия. Политическая экономия / под ред. Румянцева. — М.: "Советская Энциклопедия". — Т. 3. — 1979. — 624 с.
19. Международные стандарты оценки 2003 / пер. с англ. — М.: ЗАО "Международный центр оценки", 2004. — С. 59.
20. МСБО 16 "Основні фонди" // Голов С.В., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посіб. — К., 2004. — 880 с.
21. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами, внесеними Законом України від 20 вересня 2011 року N 3741-VI).
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92, зареєстровано в Міністерстві юстиції 18 травня 2000 р. № 288/4509.
23. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22 травня 1997 року // Бухгалтерський облік і аудит. — 1997. — №6. — С. 2—42.

Стаття надійшла до редакції 18.11.2012. р.