

УДК 330.1.142.211

А.А. ЄРЕМІЯ, аспірантка  
Харківського державного університету харчування і торгівлі

## ОСНОВНІ КОНЦЕПЦІЇ ТА ФУНКЦІЇ АМОРТИЗАЦІЇ

У статті розглянуто підходи вітчизняних та зарубіжних економістів щодо визначення сутності амортизації як економічної категорії, на їх підґрунті визначено основні концепції амортизації та проаналізовано функції амортизації.

*Ключові слова:* амортизація, концепції амортизації, функції амортизації, знос, відтворення.

**Постановка проблеми.** Однією з найважливіших складових процесу загального відтворення є відтворення основних засобів, без яких процес виробництва неможливий. Важливе місце у забезпеченні цих процесів належить амортизації. Проте чинна нині законодавча та нормативно-методична база більше пристосована до потреб оподаткування, ніж до процесу відтворення, і не дозволяє чітко визначити концептуальність амортизації. За таких умов актуальною є проблема визначення дійсної сутності амортизації та її функцій у господарській діяльності підприємств.

**Аналіз основних досліджень та публікацій.** Як економічна категорія амортизація завжди привертала до себе пильну увагу економістів усього світу [1–13]. Вчені неодноразово висвітлювали у своїх працях загальні питання амортизації та амортизаційної політики [1–3], досліджували роль амортизаційних відрахувань як джерела фінансування у відтворенні основних засобів та пропонували методичні підходи до регулювання процесу відтворення основного капіталу [3, 4], аналізували зарубіжний досвід реалізації амортизаційної політики [2, 5, 6], висвітлювали проблеми державної амортизаційної політики та пропонували шляхи їх вирішення [5, 7], розглядали особливості нарахування амортизації в сучасних умовах господарювання, аналізували проблеми податкової амортизації, приділяли увагу гармонізації податкового та бухгалтерського обліку [7–9]. Але, незважаючи на постійний інтерес до амортизації як економічної

категорії, вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти не дійшли однозначного висновку щодо сутності амортизації та її значення у господарській діяльності підприємства.

**Метою** цієї статті є дослідження основних концепцій амортизації, уточнення сутності амортизації та її функцій у господарській діяльності підприємств.

**Викладення основного матеріалу.** В умовах ринкової економіки, подальшого розвитку підприємництва дискусії про сутність амортизації та її роль у господарській діяльності підприємств тільки загострилися. Навіть до тлумачення терміна «амортизація» є різні підходи.

Класична економічна теорія зазначає, що термін «амортизація» походить від лат. «amortisatio» – погашення, сплата, боргів [1, 2, 8]. Також існує трактування терміна «амортизація» як «а» – заперечення, «mors» – смерть, тобто цей термін характеризує постійне існування через відновлення засобів праці [5, с. 170–171]. Інше тлумачення терміна «амортизація» пропонує Н. Савельєв [6, с. 1], який зазначає, що буквально «амортизація» походить від «mort» – мертвий та означає дію, подібну до омертвлення. У США взагалі замість терміна «amortization» використовують термін «depreciation», що в перекладі з латинської («pretium») означає ціна або вартість, «de-pretium» – зниження ціни або вартості. Отже, наявність протилежних підходів до тлумачення цього терміна визначає наукову дискусію щодо трактування сутності амортизації.

Амортизація являє собою надзвичайно складне економічне явище. Вона поєднує ознаки витрат виробництва і джерела коштів, процесу руху вартості і важелі управління відтворенням, відшкодування зношених і нагромаджених нових засобів праці. Еволюція поглядів на амортизацію призвела до створення кількох концепцій, які уособлюють сучасний погляд на амортизацію як економічну категорію.

У зарубіжній економічній літературі амортизація розглядається з точки зору чотирьох концепцій: економічної, бухгалтерської, податкової, фінансової [10].

1. Згідно з економічною концепцією метою амортизації є відображення знецінення основних засобів унаслідок зносу (фізичного, морального, економічного). Під фізичним зносом розуміється поступова втрата основними засобами їх техніко-виробничих властивостей, під моральним – зменшення корисності під дією НТП, під економічним зносом у західній економічній літературі розуміється зменшення грошової вартості активу з перебігом часу. Причиною зменшення грошової вартості активу є його вік та зміна часового періоду. Економічний знос застосовується щодо аналізу податків, цін активу, при вимірюванні доходу тощо. Фізичний та моральний знос має відношення до фізичного капіталу.

2. Метою бухгалтерської концепції амортизації є систематичне визнання втрати частини вартості основних засобів, що використовуються, і бере участь у формуванні фінансового результату. Бухгалтерська концепція широко розповсюджена у зарубіжній економічній літературі [11–13].

Наприклад, Б. Нідлз, Х. Андерсен і Д. Колдуелл визначають амортизацію як процес перенесення вартості виробничих потужностей, яка повинна розподілятися протягом передбачуваного терміну їх експлуатації шляхом розподілу (списання) на звітні періоди, протягом яких ці потужності мають продуктивну корисність (здатність). Крім того, автори підкреслюють, що під терміном «амортизація», розуміється не фізичний

знос або зниження ринкової вартості об'єкта протягом тривалого часу, а списання вартості виробничих активів протягом терміну їх корисного функціонування. Тобто амортизація не є процесом оцінки, а є прийомом бухгалтерського обліку.

Такої ж думки Э.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда, які вважають, що «амортизація є методом раціонального та систематичного розподілу вартості придбаних активів за звітними періодами, протягом яких очікується отримання прибутку від використання цих активів» [13, с. 331]. Тобто кошти амортизації, які надійшли на підприємства, не мають цільового призначення і використовуються на різні цілі. За такого підходу користувачі інформації не можуть відстежувати як джерела формування основних засобів, так і напрями використання амортизаційних коштів, що, на наш погляд, є суттєвим недоліком.

К.Р. Макконел і С.Л. Брю під амортизацією розуміють річні відрахування, які показують обсяг капіталу, який було використано в процесі виробництва в окремі роки [11]. Тобто амортизація – це бухгалтерські нарахування, які призначені для точного визначення величини спожитого капіталу компанії.

3. Податкова концепція розглядає амортизацію як частину податкової політики держави, метою якої є зменшення скоригованого валового доходу для розрахунку суми податку на прибуток підприємства.

4. У фінансовій концепції амортизація розглядається як джерело фінансування відтворення основних засобів, однак «мова йде про розстрочку повернення позики з метою повного погашення боргу» [10, с. 86].

Вітчизняний науковець С. Голов [9] дає свою класифікацію концепцій амортизації. На його думку, амортизацію можна охарактеризувати п'ятьма концепціями: казуальною (причинною), концепцією витрат (ресурсною), концепцією відновлення, концепцією оцінки, концепцією зберігання капіталу.

1. Згідно з казуальною концепцією причиною амортизації є спрацьованість,

старіння основних засобів, що, у свою чергу, забезпечує правомірність визнання витрат на амортизацію в складі витрат підприємства. Ця концепція набула широкого використання у СРСР і відповідає економічній концепції І. Бернара і Ж.-К. Коллі.

2. Концепція витрат (ресурсна) вважає за мету амортизації розподіл вартості активів між відповідними обліковими періодами для розрахунку чистого прибутку. Вона не враховує відновлювальну функцію амортизації та фінансових аспектів її нарахування. Ця концепція широко використовувалась у зарубіжних країнах і в класифікації І. Бернара і Ж.-К. Коллі називається бухгалтерською концепцією. Потрібно також відзначити, що в Україні саме цю концепцію покладено в основу П(С)БО 7 «Основні засоби», де амортизація визначається як «систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [14].

3. Згідно з концепцією відновлення причиною амортизації є забезпечення відновлення капітальних активів, що були використані в процесі діяльності, а метою – резервування коштів для заміни активів. На думку С. Голова, сама амортизація є теж грошовим активом з цільовим призначенням. Ця концепція відповідає фінансовій концепції.

4. Концепція оцінки причиною амортизації вважає зміну вартості активів під впливом інфляційних процесів і має на меті уточнення вартості активів. Вона відповідає економічній концепції.

5. Згідно з концепцією зберігання капіталу причиною амортизації є коригування прибутку в умовах зміни цін та інфляції. Використовується в системах інфляційного обліку.

Враховуючи викладені теоретичні підходи і погляди, ми схильні розглядати амортизацію як загальну економічну категорію, яка включає п'ять концепцій, в яких найбільш повно відображені всі визначення амортизації (рис. 1).

1. Вартісна концепція характеризує амортизацію як зменшення вартості та корисності об'єкта основних засобів у



Рис. 1. Основні концепції амортизації

результаті дії зовнішніх факторів (фізичного і морального зносу), а також з перебігом часу.

Цей погляд на амортизацію відображено у сучасній економічній енциклопедії: «Амортизація – процес поступового перенесення вартості основних фондів (нарахування її до витрат виробництва чи обігу) у міру їх зносу на виготовлення продукції і використання цієї вартості для простого або розширеного відтворення зношених засобів праці» [15].

Прихильники цієї концепції, А.Е. Фукс, З.М. Борисенко, визначають амортизацію як процес перенесення вартості засобів праці на готову продукцію. З.М. Борисенко вважає, що «знос – це втрата споживної вартості, а отже, і вартості засобів праці... під амортизацією мається на увазі процес перенесення вартості на готовий продукт. Обидва процеси, незважаючи на їх відмінність, нерозривні...» [1, с. 9]

2. Економічна концепція амортизації характеризується вітчизняними науковцями як механізм перетворення коштів з необоротних активів в оборотні [8, с. 25]. Вона логічно впливає з бухгалтерського обліку.

3. В основу бухгалтерської (облікової) концепції амортизації покладено бухгалтерські операції щодо систематичного списання вартості основних засобів протягом терміну їх корисного використання на готову продукцію з метою відображення на бухгалтерських рахунках процесу нарахування і обліку амортизації. Цей, суто методологічний підхід, підкреслює, що амортизація не пов'язана зі зменшенням вартості об'єкта у зв'язку

з коливанням цін, не пов'язана зі зносом або спрацюванням активу внаслідок експлуатації і не має відношення до розрахунку вартості заміни активу.

4. Інвестиційна (фінансова) концепція розглядає амортизацію як внутрішнє джерело фінансування відтворення основного капіталу і стимулювання інвестицій. К. Маркс у другому томі «Капіталу» називає амортизацію «резервним грошовим фондом», який створюється з виручки за проданий товар для відтворення основних засобів. Н.В. Шем'якіна називає амортизацію «ресурсом відтворення... порядок її формування має сприяти відновленню основних засобів» [7, с. 18]. На сторінках наукових видань ведуться дискусії щодо спроможності амортизаційного фонду служити джерелом розширеного відтворення. Є думка, що амортизація може бути джерелом тільки простого відтворення, тому що з кожним роком вартість грошей, акумульованих в амортизаційному фонді, зменшується у зв'язку з інфляцією (навіть якщо вона і незначна), що ускладнює відтворення основних засобів навіть у початковій їх вартості. Інші вчені припускають можливість розширеного відтворення за рахунок амортизаційних відрахувань за умови зниження вартості основного капіталу або підвищення його ефективності.

5. Основною сутністю податкової (фіскальної) концепції є те, що амортизація є часткою прибутку, яка не підпадає під оподаткування і залишається в розпорядженні підприємства як компенсація витрат, здійснених у минулому. Основним завданням податкової амортизації є вплив на інвестиційну діяльність підприємства. Вплив може бути позитивним, нейтральним та негативним.

Отже, проаналізувавши наявні концепції трактування амортизації, нами вважається за доцільне запропонувати таке визначення: «Амортизація – це комплексна економічна категорія, яка характеризує систематичне поступове перенесення вартості активів внаслідок зносу на готову продукцію (виконані ро-

боти, надані послуги) з метою акумулювання коштів на відшкодування витрат на їх відтворення».

У цьому визначенні ми пропонуємо використовувати узагальнюючий термін «активи», тому що у світовій практиці амортизації підлягає не тільки основний капітал (основні засоби), а й суспільний капітал (акції), дебіторські вимоги (борги), дефектні активи та ін. Також ми не деталізуємо під впливом якого виду зносу активи втрачають свою вартість, тому що західні економісти, крім фізичного і морального зносу, виділяють ще економічний знос.

Повне розкриття сутності амортизації неможливе без окреслення її функцій. Потрібно відзначити, що в економічній літературі немає єдності думок і щодо функцій амортизації. На наш погляд, амортизація виконує такі функції (рис. 2).

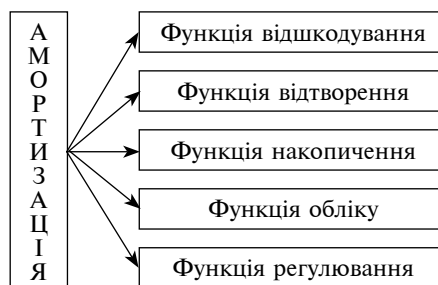


Рис. 2. Функції амортизації

1. Функція відшкодування вартості зносу основних засобів. Ця функція впливає з того, що за своєю економічною природою амортизаційні відрахування покликані відшкодувати вартість спожитих засобів праці. Інакше кажучи, амортизаційний фонд повинен відповідати вартості капіталу, який йому необхідно відшкодувати [1, 3]. У цьому випадку амортизація призначена для простого відтворення.

2. Сутність відтворювальної функції полягає в тому, що кошти амортизаційного фонду не є «замороженими», а здійснюють постійний рух з метою відновлення та відтворення фізичного та морального зносу засобів праці за рахунок акумулювання в амортиза-

ційному фонді необхідної кількості грошових коштів. Функція відтворення тісно пов'язана із попередньою, але передбачає, що амортизація призначена для здійснення як простого, так і розширеного відтворення основних засобів [3, 5, 6].

3. Крім того, амортизація може виконувати накопичувальну функцію – забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань в амортизаційному фонді. Ця функція цілком пов'язана із відтворювальною функцією, оскільки саме накопичені кошти є джерелом для розширеного відтворення засобів праці.

З накопичувальною функцією амортизації пов'язане також питання можливості та доцільності нецільового використання амортизаційного фонду, оскільки в процесі накопичення коштів, за умови браку оборотного капіталу, амортизаційний фонд може відігравати роль резерву коштів для поповнення обігового капіталу або служити джерелом одержання прибутку, якщо ці кошти будуть вкладатися в цінні папери.

4. Функція регулювання реалізується через встановлення та використання законодавчо закріплених норм та нормативів для здійснення амортизаційних розрахунків. У цьому випадку амортизація впливає на формування розміру бази податку на прибуток і створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків (реалізується через використання прискореної та неприскореної амортизації), а для держави – створює можливості для реалізації податкової політики. Ця функція логічно впливає з податкової концепції амортизації [8, 16].

5. Облікова функція пов'язана з відображенням реальних витрат засобів праці на виробництво продукції [1].

Деякі автори [3, 4] вважають, що амортизації властива функція стимулювання, яка пов'язана з впровадженням на підприємствах науково-технічних досягнень, підвищенням зацікавленості у якомога скорішому відтворенні зношених та оновленні діючих засобів праці. На нашу думку, це функція держави – шляхом виваженої амортизаційної політики стимулювати оновлення основного

капіталу, адже сама по собі амортизація не здатна його стимулювати.

**Висновки.** Очевидно, що питання сутності поняття «амортизація» в сучасній науковій економічній думці складне та багатогранне і жодна з існуючих концепцій нездатна дати задовільного пояснення.

Усі концепції є теоретично рівноправними та мають практичні можливості використання для обґрунтування амортизаційної політики. На підґрунті вартісної концепції амортизації формуються інші. Проте мета та завдання всіх п'яти концепцій є різними.

Вартісна концепція амортизації є універсальною для оцінки зносу основних засобів, і її застосування можливе навіть за відсутності їх експлуатації. Актуальність її застосування полягає у відображенні в бухгалтерському обліку реальної вартості основних засобів і розкритті цієї інформації у звітності.

Економічна, податкова та інвестиційна концепції амортизації є більш вузькоспеціалізованими та мають конкретну мету – формування амортизації як статті витрат.

Бухгалтерська концепція амортизації орієнтована на визначення фінансового результату. У ринкових умовах їй необхідно приділяти найбільшу увагу з метою інформування про використану методику амортизації у бухгалтерському обліку.

Отже, під амортизацією пропонується розуміти комплексну економічну категорію, яка характеризує систематичне поступове перенесення вартості активів унаслідок зносу на готову продукцію (виконані роботи, надані послуги) з метою акумулювання коштів на відшкодування витрат на їх відтворення.

Підбиваючи підсумок дослідження функцій амортизації, на нашу думку, слід відзначити, що в сучасних умовах господарювання амортизація виконує функції відшкодування, відтворення, регулювання, накопичення та обліку. Функція регулювання реалізується на рівні держави. Усі функції амортизації органічно взаємопов'язані та взаємообумовлені – їх розмежування можливе лише умовно та абстрактно. Усі вони

разом відображають глибинні об'єктивні процеси перенесення вартості основних засобів на продукт, їх відновлення на розширеній основі.

### Список використаної літератури

1. Борисенко З.М. Амортизаційна політика / З.М. Борисенко. – К.: Наукова думка, 1993. – 135 с.
2. Веретенникова І.І. Амортизація і амортизаційна політика / І.І. Веретенникова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 192 с.
3. Фукс А.Е. Амортизація і оновлення основного капіталу: теорія і практика / А.Е. Фукс. – К.: Київський держ. екон. ун-т, 1996. – 160 с.
4. Тальмина П.В. Финансовые рычаги повышения фондоотдачи / П.В. Тальмина. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 207 с.
5. Амортизація і оптимальні строки служби техніки / С.Н. Козьменко, Т.А. Васильєва, С.П. Ярошенко и др. – Сумы: Деловые перспективы, 2005. – 223 с.
6. Савельєв Н. Амортизаційна політика для економічного росту і структурного розвитку (обзор зарубіжного опыта) / Н. Савельєв // Труды центра изучения истории глобализации СНГ // [www.tpprf.ru/common/upload/files/2004102210184793.doc](http://www.tpprf.ru/common/upload/files/2004102210184793.doc)
7. Шем'якіна Н.В. Амортизація основних засобів: проблеми та методи вирішення / Н.В. Шем'якіна. – Донецьк: Ін-т економіки пром-ті, 2009. – 98 с.
8. Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу / Л.В. Городянська. – К.: КНЕУ, 2008. – 224 с.
9. Голов С.Ф. Концепции амортизации и их влияние на учет и управление в современных условиях / С.Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 8. – С. 9–15.
10. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь. Французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: в 2 т. Т. 1; пер. с фр. / И. Бернар, Ж.-К. Колли. – М.: Междунар. отношения, 1994. – 784 с.
11. Макконелл К.Р. Экономикс: в 2 т. Т. 1 / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю; пер. с англ. 14-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 983 с.
12. Нідлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нідлз, Х. Андерсон, Х. Колдуэлл; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
13. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів від 27.04.2000 р. № 92 // <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0288-00>
15. Економічна енциклопедія: у 3 т. Т. 1 / за ред. С.В. Мочерного. – К.: Академія, 2000. – 864 с.
16. Боброва О.Г. Амортизаційна політика у відтворенні основних засобів / О.Г. Боброва // Економіка АПК. – 2000. – № 4. – С. 54–61.

В статье рассмотрены подходы отечественных и зарубежных экономистов относительно определения амортизации как экономической категории, на их основании определены основные концепции и функции амортизации.

**Ключевые слова:** амортизация, концепции амортизации, функции амортизации, износ, воспроизводство.

In this article observed the approaches of the native and foreign economists about define the essence of depreciation like the economics' category, on their suggestions were put the main concepts of depreciation and were analyzed the functions of depreciation.

**Key words:** depreciation, the concept of depreciation, amortization features, wear and tear, reproduction.

Надійшло до редакції 12.10.2010