

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.8.10](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.8.10)

УДК 336

*О. М. Петрук,
д. е. н., професор, професор кафедри фінансів і кредиту,
Державний університет «Житомирська політехніка»
ORCID ID: 0000-0002-5351-5679
В. В. Хвіст,
аспірант, Державний університет «Житомирська політехніка»
ORCID ID: 0000-0003-0491-4136*

ПОНЯТТЯ ТА КОНЦЕПЦІЇ АМОРТИЗАЦІЇ У ФУНКЦІОНАЛЬНИХ ЕКОНОМІЧНИХ НАУКАХ

*О. Petruk
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Professor of the Department of Finance and Credit, State University "Zhytomyr Politechnika"
V. Khvist
Postgraduate student, State University "Zhytomyr Politechnika"*

THE ESSENCE AND CONCEPTS OF DEPRECIATION IN FUNCTIONAL ECONOMIC SCIENCES

Статтю присвячено дослідженню сутності та концепціям амортизації в економічних науках із детальним аналізом її місця та ролі в прикладних і функціональних науках. На сьогодні дослідження поняття «амортизація», визначення її функцій і узагальнення існуючих знань у вигляді концепцій знаходиться на стадії подальшого розвитку. Для розкриття його сутності використовуються економічна, бухгалтерська, податкова та фінансова концепції. Значна різноманітність підходів свідчить про продовження дискусії з цього питання через відсутність одностайної позиції у наукового співтовариства. Існуючий стан речей заважає розробці адекватних методик її розрахунку та подальшого ефективного використання на практиці як підприємствами, так і державою. Таким чином, наукові розвідки в цьому напрямку є актуальними та перспективними. Метою статті є дослідження існуючих поглядів науковців на сутність категорії «амортизація» та її концепцій задля формулювання власних підходів з цього питання для подальшого розвитку амортизаційної політики на макро- та мікрорівнях. У підсумку застосування системного та функціонального підходів вдалося дійти висновку, що універсальної дефініції, яка б розкривала зміст амортизації, не існує. Амортизацію потрібно розглядати з позиції теорії, в основу якої покладено якісні характеристики індивідуального капіталу: його кругообіг, зміна функціональних форм, вартісний характер. З практичної точки зору амортизація потребує кількісного визначення для управління на рівні підприємств і фіска на рівні держави. З цим завданням достатньо вдало справляється діюча система бухгалтерського обліку, тому запропоноване П(С)БО 7 визначення амортизації, потрібно вважати достатньо інформативним. Відповідно мають право на існування різні концепції амортизації. Однак, виходячи з реалій сучасної економіки (діючих принципів і методів управління фінансами підприємств, регулятивної ролі держави в економіці задля досягнення заданих макроекономічних показників) нами обґрунтовані, як валідні, такі концепції

амортизації: економічна, фінансова (яка включає фіскальну), регулююча. Викладені положення дозволяють продовжити дослідження місця та ролі амортизації, механізмів її функціонування, що сприятиме активізації її участі в стимулюванні економічного зростання в країні.

The article is devoted to the study of the essence and concepts of amortization in economics with a detailed analysis of its place and role in applied and functional sciences. Today, the study of the concept of “amortization”, the definition of its functions and the generalization of existing knowledge in the form of concepts require further development. Economic, accounting, tax and financial concepts are used to reveal its essence. The considerable diversity of approaches indicates the continuation of the discussion on this issue due to the lack of unanimity of the scientific community. The current state of affairs prevents the development of adequate methods of its calculation and further effective use in practice by both enterprises and the state. Thus, research in this direction is relevant and promising. The aim of the article is to study the existing views of scientists on the essence of the category “amortization” and its concepts in order to formulate their own approaches to this issue for the further development of amortization policy at the macro and micro levels. As a result of the application of systemic and functional approaches, it was concluded that there is no universal definition that would reveal the content of amortization. Amortization should be considered from the standpoint of the theory, which is based on the qualitative characteristics of individual capital: its circulation, change of functional forms, cost nature. From a practical point of view, amortization needs to be quantified for management at the enterprise level and fiscal at the state level. The current accounting system copes with this task quite well, so the proposed definition of amortization in AS 7 should be considered sufficiently informative. Accordingly, different amortization concepts have the right to exist. However, based on the realities of the modern economy (current principles and methods of financial management of enterprises, the regulatory role of the state in the economy to achieve macroeconomic indicators) we have substantiated as valid the following concepts of amortization: economic, financial (including fiscal), regulatory. These provisions allow to continue the study of the place and role of amortization, the mechanisms of its operation, which will enhance its participation in stimulating economic growth in the country.

Ключові слова: амортизація; знос; необоротні активи; витрати; фінансові ресурси.

Keywords: amortization; depreciation; non-current assets; costs; financial resources.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Реалізація суб'єктами господарювання належним чином організованої та ефективної амортизаційної політики є запорукою їх стабільного функціонування, як і сталого розвитку всієї економіки країни в цілому. Традиційно, амортизацію розглядають як «систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [13]. Організовану належним чином поведінку суб'єктів господарювання щодо амортизації називають амортизаційною політикою, яка значною мірою віддзеркалює політику держави у даному напрямку. Остання залежить від домінуючих наукових концепцій, що знайшли відображення у відповідних нормативних актах в умовах конкретної країни. Точне, з позиції відображення змісту, тлумачення явища економічного життя дозволить проводити оптимальну амортизаційну політику як суб'єктам господарювання, так і державі. Останнє передбачає гармонізацію відповідного категорійного апарату між економічною наукою та законодавством і, власне, між теоретичними та прикладними економічними науками.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженнями питань поняття «амортизація» займалися багато вчених у різні історичні періоди.

Сутнісні аспекти даної категорії розглядалися в такій кількості наукових праць, що навіть їх огляд важко здійснити в межах однієї статті, тому виділимо лише основні підходи із зазначенням відповідних авторів саме у функціональних економічних науках – фінанси (на рівні підприємств) і бухгалтерський облік.

Потрібно зауважити, що відповідно до аксіоматичного методу теоретичні надбання економічної теорії з цього питання слугуватимуть вихідними передумовами положень даного дослідження. Тут варто згадати прізвища таких всесвітньо відомих вчених, як А. Сміт, К. Маркс, Дж. Мейнард Кейнс, А. Пігу, А. Лаффер, А. Селадон, Пол А. Самуельсон, Вільям Д. Нордгауз та інших, чий положення та висновки щодо амортизації стали загальновідомі та визнані.

Найбільша кількість наукових публікацій останнього часу, присвячених амортизації, висвітлюють її фінансово-економічні аспекти спрямовані на інвестиційно-інноваційний розвиток окремого підприємства або роль амортизаційної політики як елемента державного регулювання економіки [9; 21; 22].

Проблеми та перспективи вдосконалення амортизаційної політики підприємств в обліково-аналітичному аспекті вивчали Н.Г. Виговська, Д.М. Трачова [3; 17]. Вони ж та ряд інших авторів [1; 2; 14] пропонували оптимальні методи нарахування амортизації.

Рідше зустрічаються праці безпосередньо присвячені основним концепціям та функціям амортизації без акценту на конкретних її аспектах в межах певного контексту: С.Ф. Голова [4], А.А. Єремія [4], С.М. Кафка [6], Ю.В. Півняк [10].

Отже, питання належного тлумачення поняття амортизації залишається актуальним у зв'язку з його визначальним впливом на розвиток методів нарахування амортизації на рівні суб'єктів господарювання та як системоутворюючого елемента інвестиційно-інноваційної політики держави. Проведений аналіз наукових досліджень показує, що й досі відсутній уніфікований підхід до амортизації, що не дозволяє гармонізувати амортизаційну політику держави та окремих суб'єктів господарювання для максимального врахування інтересів сторін цього процесу.

Метою дослідження є узагальнення існуючих поглядів науковців на сутність поняття «амортизація» та її концепцій з метою формулювання власних підходів з цього питання для подальшого розвитку амортизаційної політики на макро- та мікрорівнях.

Виклад основного матеріалу. Вище вже було згадане одне з визначень амортизації відповідно до П(С)БО 7, що офіційно діє в Україні. В даному визначенні втілено прагнення держави реалізувати свої фіскальні запити, тому воно є лаконічним і таким, що дозволяє здійснювати відповідні податкові розрахунки.

Однак, в наукових дискусіях і на практиці співіснують різні підходи до тлумачення поняття «амортизація».

Політична економія трактує амортизацію як «поступове перенесення вартості основних виробничих фондів в міру їх зносу на продукцію, що виготовляється, та використання цієї вартості для їх подальшого відтворення» [12, с. 20]. В цьому визначенні чітко простежується вплив теорії К. Маркса на тлумачення процесу, що розглядається: «Подібно до будь-якої іншої складової частини постійного капіталу, машини не створюють ніякої вартості, але переносять свою власну вартість на продукт, для виробництва якого вони служать. Оскільки вони мають вартість і оскільки тому переносять вартість на продукт, вони складають невід'ємну частину вартості останнього» [8, с. 398]

Західна економічна теорія в трактуванні цього поняття також використовує вартісний підхід, але у результаті зносу, щоправда, не згадується відтворювальні процеси: «Амортизація (активу). Зниження цінності активу. Як в бухгалтерському обліку, так і в системі національних рахунків амортизація представляє собою грошову оцінку зносу капіталу за аналізований період» [11].

З останньої тези випливає те, що власники засобів праці можуть включати в ціну товару лише ту величину, яка визначається відновлювальною їх вартістю і підпорядкована об'єктивним умовам ринкових відносин. Коли ж доходить до практики розрахунку амортизації в бухгалтерському обліку, то таке включення на методичному рівні виглядає зворотнім процесом – відбувається вирахування з отриманої від виручки покупця певної величини, необхідної для повного або часткового відшкодування зношених засобів праці.

В поглядах П. Самуельсона простежується вплив персоналістів, які вважали, що амортизація – регулятив, який уточнює остаточну вартість майна [7, с. 4]. Хоча серед економістів США є й інший альтернативний напрям – інституціоналізм. Його представники певною мірою відстоюють точку зору близьку до поглядів К. Маркса та вважають, що амортизація – це резерв на відтворення довгострокових активів [7, с. 4].

Вже зазначені погляди на сутність амортизації говорять про дискусійність цього питання, що дозволяє дослідникам робити висновок про існування різних концепцій щодо неї. Так, А.А. Єремія [5] та Ю.В. Півняк [10] мають тотожні погляди на перелік концепцій амортизації та її функцій. Узагальнивши погляди науковців з цього питання, вони виділяють чотири концепції щодо амортизації: економічну, бухгалтерську, податкову, фінансову.

Наведена точка зору є також дискусійною, наприклад французькі вчені виділяють лише три основні концепції амортизації:

юридичну – декларування знецінення майна з метою визначення рівня його достатності для забезпечення боргів;

економічну – визначення частки витрат, яка припадає на звітний період, або трактування амортизації як способу впливу на фінансовий результат;

фінансову – передбачає, що амортизація втілює частину прибутку, звільнену від оподаткування, що накопичується для відновлення основних засобів [7, с. 4].

Окремої уваги заслуговують погляди на амортизацію С.Ф. Голова [4] та С.М. Кафки [6]. Голова С.Ф. розкриває амортизацію через п'ять концепцій: казуальна (причинною), концепція витрат (ресурсна), концепція відновлення, концепція оцінки, концепція збереження капіталу. В свою чергу С.М. Кафка підтримує ідеї значної кількості економістів, хто не вважає амортизацію основних засобів і нематеріальних активів цільовим накопичення грошей для наступного їх використання на оновлення необоротних активів. На її думку – «це процес систематичного повернення в обіг авансованих раніше коштів на придбання (виготовлення, поліпшення, отримані як внесок до статутного капіталу) основних засобів і нематеріальних активів шляхом включення суми їх зносу у витрати виробництва» [4, с. 278].

Таку значну кількість різнорідних концепцій амортизації можна пояснити відмінністю завдань, що ставили перед собою дослідники, а не тим, що вони виключають чи суперечать одна одній. Тобто має місце традиційна для прикладних і функціональних наук ситуація, коли один і той же об'єкт (явище, процес) розглядається з різних аспектів. На першому етапі доведемо нашу тезу за допомогою морфологічного аналізу викладених поглядів. На другому – застосуємо функціональний та системний підходи для формування власних підходів до проблеми, що розглядається.

Потрібно зауважити, що частково А.А. Єремія розв'язує це ж завдання по відношенню до концепцій виділених С.Ф. Головим чим доводить надмірну їх авторську деталізацію [5, с. 103–104]. Так, на її думку, казуальна концепція (причиною амортизації є спрацьованість, старіння основних засобів, що забезпечує правомірність визнання витрат на амортизацію в складі витрат підприємства) відповідає економічній концепції.

Концепція витрат (ресурсна) визначає метою амортизації розподіл вартості активів між відповідними обліковими періодами для розрахунку чистого прибутку (вона не враховує відновлювальну функцію амортизації та фінансових аспектів її нарахування) [5, с. 104]. Ця концепція широко використовувалася у зарубіжних країнах і в трактуванні Пола А. Самуельсона та Вільяма Д. Нордгауза називається бухгалтерською концепцією.

Згідно з концепцією відновлення причиною амортизації є забезпечення відновлення капітальних активів, що були використані в процесі діяльності, а метою – резервування коштів для заміни активів. Ця концепція відповідає фінансовій концепції [5, с. 104].

Концепція оцінки причиною амортизації вважає зміну вартості активів під впливом інфляційних процесів і має на меті уточнення вартості активів – відповідає економічній концепції [5, с. 104].

Згідно з концепцією зберігання капіталу причиною амортизації є коригування прибутку в умовах зміни цін та інфляції. Використовується в системах інфляційного обліку – це теж різновид бухгалтерської концепції, адже оцінка один з базових облікових методів [5, с. 104].

Далі в своєму дослідженні А.А. Єремія [5, с. 104], її також підтримує Ю.В. Півняк [10, с.136–137], пропонують власний перелік основних концепцій: вартісну, економічну, бухгалтерську, інвестиційну, податкову. Запропоновані цими дослідниками визначення амортизації та перелік концепцій [5, с. 105], [10, с. 137] теж варто вважати авторським, а не універсальним (однозначно правильним) підходом.

По-перше, згадані автори пропонують власне визначення амортизації не як уточнення, а нове поняття. Однак, у зв'язку з тим, що основні складові запропонованих ними визначеннями, в тій чи іншій інтерпретації, вже фігурували у трактуванні поняття амортизація у різних дослідженнях і регуляторів, варто було говорити про уточнення цього поняття.

По-друге, формулюючи власні визначення (або уточнення) певного наукового поняття автори переважно користуються морфологічним або контент-аналізом, тоді як поняття – це «форма мислення, що характеризується відображенням закономірних відношень та властивостей об'єктів у вигляді думки про їхні загальні та специфічні ознаки». Утворення поняття – складний процес, у якому застосовують такі засоби пізнання, як порівняння, аналіз і синтез, абстрагування, ідеалізація, узагальнення, умовиводи. Ознаки, які включаються в поняття, становлять його зміст. Тобто, пропозиція про запровадження нового поняття у прикладній чи функціональній науці повинна була ґрунтуватися на висновках, отриманих у результаті застосування загальнофілософських методів пізнання.

По-третє, власне термін «концепція» (лат. *conceptio* – розуміння, уявлення) передбачає в науці – систему доказів того чи іншого положення, систему поглядів на те чи інше явище [18, с. 190]. Тобто будь-яка дефініція того чи іншого поняття повинна бути кульмінацією достатньо обґрунтованої та апробованої системи поглядів, які у функціональних чи прикладних науках базуються на принципах і категоріях теоретичних наук. Цей наш висновок підтверджується як дослідженнями радянської доби, які ґрунтувалися на досягненнях марксистської політекономії, так і сучасних роботах, які своїм теоретичним підґрунтям використовують, наприклад, інституціоналізм (див. монографію Д.М. Трачової.)

Отже, навіть з викладеного матеріалу випливає, що амортизація є складною системою взаємовідносин. В господарській практиці та в економічних науках вирішення проблеми амортизації й формування відповідної політики «передбачає зв'язок цілей з багатьма засобами їх досягнення або, якщо проблема має розгалужені зв'язки, які викликають віддалені наслідки в різних галузях економіки», є доречним використання системного підходу [20, с. 13]. У свою чергу, цілеспрямований характер властивостей системи або її окремого елемента робить логічним використання також і функціонального підходу.

Таким чином, для того щоб визначити зміст поняття «амортизація», що відповідає вимогам часу, потрібно виявити її функції на рівні окремого суб'єкта господарювання та економіки країни у цілому. У подальшому через використання методів абстрагування та синтезу уточнити визначення амортизації.

У зв'язку з тим, що історично амортизація як економічний процес виявила себе на мікрорівні, варто розпочати аналіз з рівня суб'єктів господарювання. Дослідник зі світовим ім'ям з питань історії обліку Я.В. Соколов стверджує, що саме перше визначення амортизації і, пов'язаний з нею приклад, належить давньоримському архітектору Вітрувію, який визначив амортизацію як «ціну минулого року» [15, с. 46].

Все той же Я.В. Соколов стверджує, що амортизація як метод бухгалтерського обліку стає відомим з XIV–XV ст. з розвитком подвійної бухгалтерії у Європі. Дослідник наводить погляди Джона Мелліса про амортизацію, який і запровадив це поняття. Амортизація – це прямі витрати нерухомого майна (Дебет рахунку «Прибутки та збитки» / Кредит рахунку «Інвентар»), які повинні покривати вартість придбаного інвентарю шляхом списання рівними частинами на збиток.

З середини XIX століття, в першу чергу, в Британії та США, трактування амортизації трансформується під впливом зміни економічних умов. В цей період бурхливо розвиваються акціонерні товариства як основна форма ведення бізнесу, особливо у сфері будівництва залізниць. Соколов Я.В. приходить до висновку, що амортизація, в цей період, – прийом, що дозволяє постійно зберігати основний капітал на однаковому рівні. Вона була запроваджена адміністраціями залізниць як спосіб зниження дивідендних виплат [15, с. 198].

Поступово відбувалася зміна підходу до трактування поняття «амортизація» і в Європі. У рамках французької школи виділяють поняття широкого та вузької амортизації, пропонувалося два варіанти покриття амортизаційних витрат, проводилося дослідження впливу фіскальної політики на амортизацію. Німецька школа пов'язувала нарахування амортизації з знеціненням майна і необхідністю формування амортизаційного фонду. Тобто у відповідь на запити тогочасних стейкхолдерів бухгалтерський облік запропонував відповідний інструментарій у вигляді відповідних методик.

Тому не випадково, що згадувані нами вчені виділяють бухгалтерську концепцію амортизації. Фактично її було викладено вище у цитаті П. Самуельсона. В розширеній редакції А.А. Єремїї вона виглядає таким чином: «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» [5, с. 104]. Отже, вона не враховує відновлювальну функцію амортизації та фінансових аспектів її нарахування.

З наведеної цитати випливає фактичне визнання методологічної ролі бухгалтерського обліку. Останній є складною тривірневою системою, де перший рівень – методичний, другий – технічний (рівень форми обліку), третій – організаційний. На методичному, базовому рівні систему бухгалтерського обліку утворюються факти господарської діяльності, що реєструються й узагальнюються на бухгалтерських рахунках. Тобто мова йде про інформацію щодо амортизації, яка є предметом (частиною об'єкта) системи бухгалтерського обліку. Сама ж амортизація – це об'єктивне явище сучасних економічних відносин, що представляє собою відповідний процес. І перша, і друга знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку. Однак, друга не є елементом облікової системи. Тобто облік будучи інформаційною системою, повинен адекватно віддзеркалювати господарські явища і процеси, виходячи з їх економічного змісту та юридичної форми. Це означає, що починаючи з другої половини XIX століття перед бухгалтерським обліком стоїть задача у формуванні належного методичного забезпечення щодо амортизації у відповідь на запити користувачів. Викладене дозволяє зробити висновок, що бухгалтерська концепція не повинна виокремлюватися при трактуванні змісту амортизації у зв'язку з її похідною (обслуговуючою) функцією.

Для розкриття економічної та вартісної концепції амортизації варто звернутися не лише до класиків економіки, якими є згадані А. Пігу та П. Самуельсон, а й представників політекономії. Економікс ґрунтується на іншій парадигмі – маржиналістське розуміння господарського життя «економічної людини» будується на граничних оцінках, які дозволяють визначати споживчі вартості як корисні характеристики товару для конкретної людини. Політична економія має своїм предметом суспільні відносини, що виникають на основі господарської діяльності, та вивчає їх в органічній єдності та взаємодії з виробничими силами та економічною політикою держави [12, с. 380]. Останнє вкрай важливе, зважаючи на місце амортизації у сучасних економічних відносинах, коли знову посилюється регулююча роль держави.

Базовими категоріями політичної економії є власність, капітал, засоби праці, предмети праці, товар, гроші тощо. Починаючи з А. Сміта амортизацію розглядають суцільним поняттям до категорій капітал і відтворення. Вважається, що будь-яке підприємство створюється на невизначено довгий час. Недарма, Принципами складання фінансової звітності, відповідно до МСФЗ, унормовані основні припущення, серед яких – облік за методом нарахування та принцип безперервності діяльності підприємства. Як нами було показано вище, в цьому випадку бухгалтерський облік в черговий раз підтверджує своє призначення, яке полягає у точному та своєчасному відображенні відтворювального процесу на мікрорівні. Причому, сотні років облік вдало справляється з покладеними на нього завданнями та достатньо якісно відображає як просте, так і розширене відтворення. Таким чином, не претендуючи на формулювання однаково точного та водночас всеосяжного визначення амортизації, потрібно зазначити, що всі її дефініції, які визнають базову роль відтворювального процесу у її формуванні потрібно відносити до економічної концепції.

Погляди на фінансову концепцію амортизації також є неоднозначними. Причиною тому є, з одного боку, різні підходи до змісту амортизації, з іншого – наявність фінансових відносин на макро- та мікро рівнях. Перший – це рівень відносин з формування та використання цільових фінансових ресурсів держави (бюджети різних рівнів), другий – рівень суб'єктів господарювання, де також формуються ресурси для фінансування діяльності підприємства на максимально можливий період часу.

У відомому вітчизняному підручнику з теорії фінансів за редакцією професорів В.М. Федосова та С.І. Юрія амортизаційні відрахування визначаються як «вид цільових фінансових ресурсів, які відображають перенесення на готову продукцію частини вартості використовуваних основних засобів і є фінансовими ресурсами підприємства для їх відтворення» [16, с. 335]. Діюча в Україні методика обліку амортизаційних відрахувань не дозволяє відстежувати їх цільове використання, хоча це може здійснювати керівництво підприємства за даними управлінського обліку. Рахунок амортизаційних відрахувань фактично виступає контрактивом для належного відображення в балансі підприємства основних засобів. Однак, такий стан речей жодним чином не спростовує значення амортизації як фінансового ресурсу підприємства.

Прояснити цю позицію дозволяють положення іншого відомого вітчизняного підручника за редакцією професора Г.Г. Кірейцева, де розглядаються досліджувані нами питання з позиції кругообігу капіталу.

За джерелами виникнення розрізняють власний (акціонерний капітал) і позиковий капітал (кредити, позики), які відрізняються правовим статусом капіталодавців. Уречевленням (еквівалентом) капіталу виступає майно підприємства, що представляє собою потенціал підприємства або конкретну форму використання капіталу. Активи і капітал підприємства – це лише різні аспекти одного і того ж явища, оскільки про майно говорять як про капітал, необхідний для виробництва. З фінансової точки зору запаси майна (активи) означають очікування майбутніх надходжень коштів або використання фінансових ресурсів в минулому. Засоби підприємства – це обов'язкові майбутні витрати або джерела фінансових коштів у минулому [19, с. 239].

Підприємство може отримати фінансові кошти або від зовнішніх кредиторів, або в результаті своєї виробничої і збутової діяльності. Тому розрізняють два способи фінансування: зовнішнє і внутрішнє. Під внутрішнім фінансуванням розуміється використання частини прибутку (самофінансування) та фінансування звільненим капіталом через амортизацію і зміну структури майна. Воно побудоване або на обміні активами, тобто на перетворенні частини майна знову на гроші, що тим самим збільшує капітал, який є в розпорядженні підприємства, або веде до збільшення майна чи капіталу, якщо прибуток залишається на підприємстві [19, с. 241].

Попри те, що викладені вище процеси відбуваються на рівні окремого підприємства, з певною мірою умовності можна стверджувати, що визначені грошові доходи та фонди створюються на підприємстві вже на стадії створення і розподілу сукупного суспільного продукту та валового внутрішнього продукту. А це вже сфера, де значну роль відіграє держава через різноманітні регулюючі механізми та інструменти.

Повернемося до фінансової концепції амортизації на макрорівні. Не викликає заперечень, коли автори уточнюють її назву (М.І. Кутер її називає фіскально-фінансовою [7, с. 10]) щоб підкреслити тип економічних відносин. Однак, незрозуміло – чому подібний підхід обов'язково повинен означати, що «амортизація є часткою прибутку, яка не підпадає під оподаткування і залишається в розпорядженні підприємства як компенсація витрат, здійснених у минулому» [5, с. 103; 7, с. 10; 10, с. 137]. Дискусія між науковцями з питання, куди віднести амортизаційні відрахування на зменшення прибутку чи доходу, вже йде десятиліттями. Те, що мова йде саме про дохід (виручку) стверджували ще Р.Я. Вейцман, О.П. Рудановський, інші відомі вчені [7, с. 5].

В теперішній час також знаходимо підтвердження даної точки зору в аргументах С.М. Кафки, яка пише: «Амортизаційні відрахування, будучи перенесеними на готовий продукт, є тією частиною відшкодування раніше авансованого на придбання основних засобів капіталу, яка перейшла з категорії необоротних активів у категорію оборотних засобів підприємства. Необхідність розподілу вартості необоротних активів протягом терміну їхнього корисного використання зумовлена одним з основних принципів бухгалтерського обліку – принципом відповідності доходів і витрат. З метою забезпечення цього принципу до витрат необхідно зараховувати частину вартості необоротних активів, що була спожита для виготовлення продукції, від реалізації якої підприємство одержує дохід» [6, с. 275]. Наведений висновок фактично підтверджує наш підхід до амортизаційних відрахувань як частини затрат, які входять до складу доходу підприємства (виручки), а не прибутку. Лише розбіжності у термінах понесення таких затрат і їх віднесення на продукт, що виготовляється, завуальовує зміст цього процесу.

Фінансово-фіскальна концепція амортизації означає, що підприємство може певною мірою здійснювати податкове планування за допомогою оптимально обраного методу нарахування амортизації, також виявити додаткові фінансові резерви для забезпечення своєї діяльності. Потрібно, однак, пам'ятати, що як і бухгалтерський облік, фіскальна система в цій ситуації виконують «технічну» роль. Рішення про розміри, способи нарахування та правила віднесення на затрати приймаються зважаючи на те, який від цього очікується макроекономічний результат. Так себе виявляє регулятивна роль держави у стимулюванні економічного зростання шляхом забезпечення належного рівня оборотних коштів у підприємств. Подібна роль держави потребує окремого додаткового розгляду, бо має на меті інвестиційно-інноваційний розвиток країни.

Одне з глибоких і комплексних досліджень амортизації останніх років, здійснене Д.М. Трачовою, розкриває її роль не лише як методу обліку зносу основних засобів з відповідним відшкодуванням втраченої вартості під час їх експлуатації, а й потужного інструмента стимулювання економічного зростання, що знаходиться в руках держави.

Концепція, якій відведена подібна роль, повинна називатися регулятивною. Окремі автори називають її інвестиційною [5, с. 104]. Хоча нарощення інвестицій, а можливо й інноваційний шлях розвитку, є наслідком активної ролі держави в цій сфері. Визнаючи амортизаційні відрахування виробничими витратами, держава звільняє на їх суму дохід суб'єктів господарювання від оподаткування, тим самим перетворюючи такі кошти у масштабний ресурс для інвестування.

За рахунок чого досягається подібний ефект? Амортизаційні кошти належать підприємству, що дозволяє йому хоча б частково відмовитися від кредитів. Це здешевлює не лише вартість фінансових ресурсів окремого підприємства, а й суспільні затрати за цим напрямком у цілому. В поєднанні зі спеціальним інструментарієм держава може забезпечити цільове використання амортизаційних відрахувань, що гарантує використання таких коштів на розширення виробництва або його модернізацію.

Також потрібно пам'ятати, амортизаційні відрахування – це ресурс, який одразу залишається в руках підприємства. Однією з базових концепцій ринкової економіки є «вартість грошей у часі». У нашому випадку це означає, що в обороті у конкретного підприємства залишаються гроші, які дорожчі аніж майбутні надходження. Особливо, якщо суб'єкт господарювання використовує певний метод прискореної амортизації.

Висновки

На основі проведеного аналізу визначено, що універсальної дефініції, яка б розкривала зміст амортизації, не існує. Амортизацію потрібно розглядати з позиції теорії, в основу якої покладено якісні характеристики індивідуального капіталу: його кругообіг, зміна функціональних форм, вартісний характер. З практичної точки зору амортизація потребує кількісного визначення для управління на рівні підприємств і фіска – на рівні держави. З цим завданням достатньо вдало справляється діюча система бухгалтерського обліку, тому запропоноване П(С)БО 7 визначення амортизації потрібно вважати достатньо інформативним.

Відповідно мають право на існування різні концепції амортизації. Однак, виходячи з реалій сучасної економіки (діючих принципів і методів управління фінансами підприємств, регулятивної ролі держави в економіці задля досягнення заданих макроекономічних показників) нами обґрунтовані, як валідні, такі концепції амортизації: економічна, фінансова (яка включає фіскальну), регулююча.

Викладені положення дозволяють продовжити дослідження місця та ролі амортизації, механізмів її функціонування з метою покращання управління на мікро- та макрорівнях.

Список літератури.

1. Антонова Л.В., Левченко Н.М., Белінська С.М. Вдосконалення систем управління та обліку процесів відтворення основних засобів підприємства як складових стратегії розвитку діяльності. Економіка та держава. 2017. № 9. С. 16–20. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2017_9_5.
2. Бондар М.І., Бабіч В.В. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування. Вісник ЖДТУ. 2011. № 1 (55). С. 33–34.
3. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи. Монографія. Житомир : ЖІТІ, 1998. 188 с.
4. Голов С.Ф. Концепції амортизації та їх вплив на облік та управління в сучасних умовах. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 8. С. 9–5.
5. Єремія А.А. Основні концепції та функції амортизації. Академічний огляд. 2010. № 2 (33). С. 102–107.
6. Кафка С.М. Зміст і призначення амортизації основних засобів. Економічний аналіз. 2017. Т. 27, № 1. С. 270–279. [Електронний ресурс]. Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2017_27\(1\)_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2017_27(1)_36).
7. Кутер М.І., Кузнецов А.В., Мамедов Р.І. Современный взгляд на концепции амортизации. Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 24 (129). С. 2–11.
8. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Том 1. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://www.livelib.ru/book/102659/read-kapital-tom-pervyj-karl-marks/~56>
9. Пилипенко Л.М., Тивончук О.І. Концептуально-методологічні підходи формування амортизаційної політики підприємства та держави. Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics», № 10 (2018), С. 82–88.
10. Півняк, Ю.В. Дослідження основних концепцій та функцій амортизації. Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. 2013. № 2. С. 135–138. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://eadnurt.diit.edu.ua:82/jspui/handle/123456789/1843>
11. Пол А. Самуэльсон, Вильям Д. Нордхаус. Экономика: Пер. с англ. М. : «БИНОМ», «Лаборатория Базовых Знаний», 1997. 800 с.
12. Политическая экономия: Словарь / Под ред. О.И. Ожерельева. М. : Политиздат, 1990. 607 с.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 18 травня 2000 р. за № 288/4509 із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів від 25.09.2009 р.
14. Самбурська Н.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства). Монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2015. 28 с.
15. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
16. Теорія фінансів : підручник / За ред. проф. В.М. Федосова, С.І. Юрія. К. : Центр навчальної літератури, 2010. 576 с.
17. Трачова Д.М. Розвиток амортизаційної політики: обліково-інформаційний аспект. Мелітополь : Видавничий будинок Мелітопольської міської друкарні, 2018. 357 с.
18. Український радянський енциклопедичний словник. Том 2. К. : Академія наук УРСР, 1967. 854 с.
19. Фінансовий менеджмент / За ред. проф. Г.Г. Кірейцева : навч. посіб. Видання 3-тє, перероб. і доп. К. : «Центр навчальної літератури», 2004. 531 с.
20. Черняк Ю.І. Системный анализ в управлении экономикой. М. : «Экономика», 1975, 191 с.
21. Шаповал В.М., Герасименко Т.В., Бондаренко Л.А. Амортизаційна політика: сутність, проблеми, напрями вдосконалення. Науковий погляд: економіка та управління, 2019. № 2 (64). С. 72–80.
22. Юрківський О.Й. Амортизаційні відрахування як економічний та фіскальний інститут державного регулювання в Україні. Економічний аналіз. 2013. Том 13. С. 201–206.

References.

1. Antonova, L.V. Levchenko, N.M. and Belinska S.M. (2017), "Improvement of systems of management and accounting of processes reproducing the main activities of the enterprise as a complex strategy for

development of activity”, *Ekonomika ta derzhava*, vol. 9, pp. 16–20, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2017_9_5

2. Bondar, M.I. and Babich, V.V. (2011), “Depreciation of non-current assets: accounting and taxation”, *Visnyk ZhDTU*, vol. 1 (55), pp. 33–34.

3. Vyhovska, N.H. (1998), *Udoskonalennia obliku amortyzatsii: stan, problemy, perspektyvy. Monohrafiia* [Improving depreciation accounting: status, problems, prospects. Monograph], ZhITI, Zhytomyr, Ukraine, P. 188.

4. Holov, S.F. (2004), “Depreciation concepts and their impact on accounting and management in modern conditions”, *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 8, pp. 9–5.

5. Yeremiia, A.A. (2010), “Basic concepts and functions of depreciation”, *Akademichnyi ohliad*, vol. 2 (33), pp. 102–107.

6. Kafka, S.M. (2017), “Content and purpose of depreciation of fixed assets”, *Ekonomichnyi analiz*, vol. 27, issue 1, pp. 270–279, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2017_27\(1\)_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2017_27(1)_36).

7. Kuter, M.I. Kuznecov, A.V. and Mamedov, R.I. (2008), “A modern take on depreciation concepts. Economic analysis: theory and practice”, *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika*, vol. 24 (129), pp. 2–11.

8. Marks, K. Kapital. *Kritika politicheskoy jekonomii* [Capital. Criticism of Political Economy], vol. 1. available at: <https://www.livelib.ru/book/102659/read-kapital-tom-pervyj-karl-marks/~56>

9. Pylypenko, L.M. and Tyvonchuk, O.I. (2018), “Conceptual and methodological approaches to the formation of depreciation policy of the enterprise and the state”, *Elektronne naukovе fakhove vydannia z ekonomichnykh nauk «Modern Economics»*, vol. 10, pp. 82–88.

10. Pivniak, Yu.V. (2013), “Research of basic concepts and functions of depreciation”, *Naukovyi visnyk: Finansy, banky, investytsii*, vol. 2, pp. 135–138, available at: <http://eadnurt.diit.edu.ua:82/jspui/handle/123456789/1843>

11. Pol A. Samujel'son and Vil'jam D. Nordhaus (1997), *Jekonomika* [Economics], Translated from English to «BINOM», «Laboratorija Bazovyh Znanij», Moscow, Russia, P. 800.

12. *Politicheskaja jekonomija: Slovar'* [Political Economy: Dictionary], Ed. O.I. Ozherelyeva, Politizdat, 1990. Moscow, Russia, P. 607.

13. Regulations (standard) of the accounting area 7 "Basic costs" from 18 May 2000. No. 288/4509 due to changes introduced by the Order of the Ministry of Finance dated September 25, 2009.

14. Samburska, N.I. (2015), *Oblikovo-analityczne zabezpechennia upravlinnia osnovnymy zasobamy: teoriia i praktyka (na prykladi pidpriemstv vodoprovodno-kanalizatsiinoho hospodarstva). Monohrafiia* [Accounting and analytical support of fixed assets management: theory and practice (on the example of water supply and sewerage). Monograph], RVV PUET, Poltava, Ukraine, P. 28.

15. Sokolov, Ya.V. (1996), *Bukhhalterskyi uchet: ot ystokov do nashykh dnei: Uchebnoe posobyе dlia vuzov* [Accounting: from the beginnings to the present day: Textbook for universities], Audyt, YuNYTY, 1996. Moscow, Russia, P. 638.

16. *Teoriia finansiv: pidruchnyk* [Theory of finance: a textbook], Ed. prof. V.M. Fedosova, SI Yuri, Tsentr navchalnoi literatury, Kyiv, Ukraine, P. 576.

17. Trachova, D.M. (2018), *Rozvytok amortyzatsiinoi polityky: oblikovo-informatsiynyi aspekt* [Development of depreciation policy: accounting and information aspect], Vydavnychii budynok Melitopolskoi miskoi drukarni, Melitopol, Ukraine, P. 357.

18. *Ukrainskyi radianskyi entsyklopedychnyi slovnyk* [Ukrainian Soviet encyclopedic dictionary], vol. 2, Akademiia nauk URSR, 1967. Kyiv, Ukraine, P. 854.

19. *Finansovyi menedzhment* [Financial Management], Ed. prof. G.G. Kireitseva, 3rd ed., «Tsentr navchalnoi literatury», 2004. Kyiv, Ukraine, P. 531.

20. Chernjak, Ju.I. (1975), *Sistemnyj analiz v upravlenii jekonomikoj* [System analysis in economic management], «Jekonomika», Moscow, Russia, P. 191.

21. Shapoval, V.M. Herasymenko, T.V. and Bondarenko, L.A. (2019), “Depreciation policy: essence, problems, directions of improvement”, *Naukovyi pohliad: ekonomika ta upravlinnia*, vol. 2 (64), pp. 72–80.

22. Yurkivskyi, O.Y. (2013), “Depreciation as an economic and fiscal institution of state regulation in Ukraine”, *Ekonomichnyi analiz*, vol. 13, pp. 201–206.

Стаття надійшла до редакції 20.08.2021 р.