

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.372.3

Бутинець Ф.Ф., д.е.н., проф.

Житомирський державний технологічний університет

АМОРТИЗАЦІЯ МАЙНА: ПОГЛЯД В МИНУЛЕ

Бухгалтери, ще в стародавні часи, мали уявлення про амортизацію, але такого чіткого викладу категорії амортизації, яке засноване на глибокому розумінні у вітчизняній бухгалтерії не зустрічалося

Ключові слова: амортизація, майно, амортизаційний капітал

Актуальність дослідження. Перше, що вражає в книзі С.А. Бенінга – чіткість викладу і глибокі знання проблеми як з наукової так і з практичної сторони.

Хто такий Сергій Олександрович Бенінг? Він головний бухгалтер акціонерного товариства (С.-Петербург). Як і у випадках з І.П. Руссияном, Е.Е. Фельдгаузенем і Л.Ф. Грауманом, про С.О. Бенінга відомо тільки те, що він сам повідомив про себе. Він перший, хто з практичної точки зору обґрунтував сучасний спосіб нарахування амортизації. Друкувався у виданнях "Счетоводство", "Новый коммерческий журнал", "Система и организация". Його основні наукові праці:

Заявления С.А. Бенинга Ревизионной комиссии Общества взаимного вспоможения при С.-Петербургских высших коммерческих и счетоводных курсах 21 мая 1909 г. СПб., 1912

Необходимость учета ценностей в промышленных и торговых предприятиях. СПб: Улей, 1912

Счетоводство и амортизация. СПб.: М.В. Кечеджи-Шапавалов, 1913

Амортизацію він визначив як поступове погашення вартості певного об'єкта основного засобу за часом його зношення в торговельній або промисловій діяльності. Слово "амортизація" взяте від французького дієслова "amortir" – погашати, приводити до поступового вимирання. Амортизувати, тобто приводити до амортизації можна не тільки реальні цінності, як, наприклад, майно рухоме і нерухоме, але і цінності, як права, за яких одноразово видані капітали. Тут С.О. Бенінг вживає термін "майно" – це був 1913-й рік.

Відкриваючи певне торгове або промислове підприємство, ми, звичайно, не можемо обійтися без ОЗ, нарешті, на великому підприємстві без нерухомого майна: будівель виробничих, службових, мостів і дамб. Здійснивши на них витрати, ми знаємо, що всі згадані активи з кожним роком будуть зношуватись. Вся ця зміна в нашому майні залишається для нас невидимою в перші роки після придбання нами майна. Залишається вона невидимою завдяки тому, що цей знос, зменшення корисності відбувається не в короткий час, а поступово, навіть після багатьох років. Але з практики ми точно знаємо, що матеріал, з якого виготовлено наше майно, прийде врешті-решт в повну зношеність. Залежно від міцності один матеріал витримає десять, інший двадцять, тридцять і більше років, а третій не прослужить і двох-трьох років. Прикладів можна привести масу.

Крім того, ми помічаємо, що не тільки відмінність матеріалу обумовлює ступінь зношеності, але і форма, в яку матеріал втілений. Так, сталь і залізо можуть бути складити на виготовлення машин. Матеріал же у цих машинах один і той же – залізо і сталь. Залізо, яким критий дах будівлі, швидше зношиться, чим залізо, яким вистилають підлоги в критих заводських будовах. Дерев'яні балки або дошки, якими покритий міст, швидше зношиться, чим те ж дерево, але що знаходиться в споруді будинку, у вигляді стіни або підлоги.

Приймаючи викладене до уваги, можна передбачати і наслідки цього зношення. Наслідки ж будуть такі: провівши одноразові витрати на придбання того або іншого майна, ми вже з досвіду знаємо, що через декілька років воно у нас прийде в такий стан, що більше не буде служити нам так, як ми б цього бажали, і так, щоб це цілком задовольняло наші потреби. Отже, ми маємо вжити прийнятні заходи для того, щоб повернути ці витрати. Як ми це досягнемо?

Амортизація це втрата нашого майна, що здійснюється з часом від його зношення на підприємстві. Втрати, що обумовлюються фізичними явищами: тертям, атмосферою і іншими. Майно ж, яким володіє підприємство, є одним з чинників, завдяки якому здійснюється діяльність на підприємстві, як підсобник виробництва і торгівлі. Ці витрати ми несемо як і будь-які інші на підприємстві, наприклад, зарплата робітникам та службовцям, освітлення, опалення і т.п. Всі ці витрати зменшують наш прибуток, отриманий при продажі товару або виробів понад собівартість купленого нами товару або виготовленого виробу. На ці ж витрати ми можемо дивитися як на "збитки", без яких існування підприємства, тим більше великого, неможливо. Так і на амортизацію слід дивитися, як на "збиток", без якого існування підприємства, які без майна також неможливо. Але збитки, нам в точності можуть бути відомі, отже, і вони можуть бути точно оцінені; витрати на них виражатимуться (щорічно) в певних сумах, тоді як збиток від амортизації є для нас збитком, так би мовити, в прихованій формі, передбачати який ми можемо на підставі досвіду, але точно оцінити його не можемо, оскільки збиток цей наростає з часом, і точно сказати, скільки саме наше майно втратить за певний період часу, за який ми підведемо підсумки і результаті операції нашого підприємства, можливості немає. Ми придбали машину, яка вже була в експлуатації; машина коштує, 10000 грн. З практики знаємо, що подібні машини можуть прослужити десять років. З цього витікає необхідність списати її повністю в збиток, протягом десяти років. Звичайно, ми візьмемо рівномірне списування, тобто по 10 відсотків щорічно, щоб хоч на чому-небудь обґрунтувати цифру, що підлягає списанню. Але насправді, мабуть, вийде так, що після першого року роботи машина ця зноситься не на 10% своєї первинної вартості, а тільки на 2-3%, тоді як в подальші роки зношеність її прогресивно підвищуватиметься і через десять років дійсно машини у нас не буде – будуть тільки одні не придатні її частини, які можна продати тільки на вагу, у вигляді лому. З кам'яними і дерев'яними будовами відбудеться подібне ж явище. Але ми твердо знаємо, що з цих частин майна перше прослужить нам довше, мало не в два рази, і, отже, ми повинні для нього узяти і менший % списання, скажімо, 5%, тоді як на дерев'яні будови візьмемо 10%. Таким чином, досвід всього промислового і комерційного світу вилився у відому законодавчу форму, яку зважаючи на її важливість для подальшого мого міркування приведу тут (це був 1913 рік).

Стаття 470 (101) Положення про державний промисловий податок свідчить:

"За чистий прибуток, що підлягає платежу відсотковим збором з прибутку, вважається різниця, обчислена по звіту підприємства за минулий операційний рік, між сумою валового доходу і нижченаведеними дійсними з нього витратами і відрахуваннями за той же рік:

На погашення первісної вартості, що належить підприємству майна, аж до повного погашення в розмірі: для кам'яних і металевих будівель, споруд, а в гірських підприємствах – для земель, з надр яких добуваються вихопні багатства, для шахт, основних штреків і квершлагів – не більше п'яти відсотків, а для дерев'яних будов і споруд, машин і інших знарядь виробництва, і взагалі для живого і мертвого інвентаря – не більше десяти відсотків їх вартості. Відрахування на погашення рухомого і нерухомого майна золото- і платинопромислових підприємств допускається в розмірі не більше однієї десятої частини його вартості.

Примітка: відрахування на погашення майна за нормами, вказаними ст. 101 (470), п. Б., допускається лише з суми первісної вартості цього майна і капітального його ремонту, що відображається в кінцевому балансі в активах підприємства за звітний операційний рік (Інструкція п. 10 §60).

Не допускається відрахування на погашення вартості: а) земель, за винятком, вказаним в ст. 101 (470) 2 п. Ст. Положення, і б) матеріалів, виробництва виробів: товарів і інших предметів торгівельного збуту (там же п. 11).

У випадку, продажу майна за суму більшу, ніж воно відображається в активі балансу, надлишок є валовим прибутком підприємства згідно п. 10 §59 Інструкції і, навпаки, коли при реалізації буде виручено менше, то різниця вноситься до витрат (на збиток по п. 6 §60 Інструкції). Якщо майно не має цінності ніякої, то, непогашена вартість його списується на збиток (Р. Д. Т і М. 5 листопада 1899 р. № 35566).

Крім амортизації майна, – пише С.О. Бунінг, – так би мовити, реального, існує амортизація майна вилученого – амортизація прав. Але, оскільки частково амортизація прав, з одного боку, дуже схожа з амортизацією майна реального, з іншого – в більшості випадків все ж таки може бути точно з'ясована і заздалегідь оцінена.

Як розуміють амортизацію і як її слід розуміти?

Амортизація це погашення вартості нашого майна внаслідок його зношення на нашому підприємстві. Яким же чином розуміють у нас амортизацію? Якщо ми візьмемо статuti акціонерних, пайових і інших товариств, тобто таких підприємств, які законом зобов'язані публічно показувати свої звіти, ми в більшості з них зустрінемо наступний параграф, який рекомендується також і нормальним статутом. Оскільки привести цей параграф із статутів товариств немає можливості, бо їх десятки тисяч, то я обмежуся приведенням цього параграфа зі звичайного статуту, п. Лур'є видавництва 1903 року:

“Затвердженням звітом загальними зборами, з річного чистого доходу, тобто суми, що залишається на покриття всіх витрат і збитків, якщо така сума виявиться, відраховується не менше 5% в резервний капітал і не більше 5% первісної вартості кам'яних будівель і 10% іншого нерухомого майна на погашення вартості цього майна, аж до повного його погашення. Решта суми, при видачі з неї винагороди членам правління, перетворюється в дивіденд по паях (акціях).”

Звертаю особливу увагу на слова “якщо така буде”, тобто якщо буде чистий дохід. Що з цього виходить? Виходить, що це списання рекомендують здійснювати лише тоді, коли є чистий дохід. У рік без чистого доходу або рік із збитком це списання не проводиться. Виходить так, ніби майно, що використовується на нашому підприємстві протягом року, яке нам не дало чистого доходу, не зношувалося і не змінювалося в своєму стані. Тобто погашення майна в ті далекі роки проводилось тільки тоді, коли підприємство мало прибуток. Насправді це, звичайно, не вірно. Для тих чинників, які впливають з часом на наше майно, байдуже, буде у нас чистий дохід чи ні, – впливати вони будуть на наше майно однаково як в прибутковий, так і збитковий рік.

Візьмемо для обґрунтування наступні приклади. У нас на заводі є річка, через яку побудований дерев'яний міст. По цьому мосту доводиться щодня відправляти на підводах наші вироби на станцію. Річка широка, міст великий. Відправляючи щодня товари, на підводах, ми тим самим проганяємо через нього і коней, що тягнуть підводи. Підкови коней поступово стиратимуть настільки моста, тому частина ця зношуватиметься поступово. У рік, коли у нас був прибуток, ми списали з моста певну суму в збиток, в рік же, коли у нас прибутку немає, списання це не проводиться. Але ж поза сумнівом, що вплив кінських підков буде однаковий, як в перший рік, так і в другий, коли прибутку у нас не було. З будь-якою машиною можна привести подібний приклад.

Тепер порівняємо амортизацію з іншими витратами підприємства. Зарплату працюючим нараховуємо

однаково як в прибутковий рік, так і в збитковий. Нараховану зарплату відносимо на витрати (збиток), з машинами те ж саме. На перший погляд, мабуть, фраза ця буде дивною. Як так, якщо ми не списуватимемо в погашення, тобто відноситимемо на збиток почасовий знос майна, то воно відмовиться нам служити? Насправді це так. Візьмемо приклад наступного характеру. Цінні машини є головним чинником виробництва, без якого вести свою діяльність підприємство не може. Працює підприємство, скажімо, третій рік без прибутку, але і без збитку, тобто зводить кінці з кінцями, звичайно, не граючи цифрами. Проходить ще сім-вісім років, картина все та ж. Немає ні прибутку, ні збитку. Оскільки підприємство у нас пайове і має статут, то керівники на підставі його, і за прикладом інших пайових підприємств, звичайно, жодною сотою вартості майна не списали: не було прибутку. Час же робив свою роботу. Наступає для підприємства дванадцятий рік діяльності. У цей рік до керівників підприємства все частіше і частіше надходить повідомлення майстрів, що то та, то інша машина приведена в повну непридатність. Нові машини купувати немає можливості за відсутності коштів. Продуктивність зменшується, ведеться з гріхом навіпл. Нарешті, і найголовніша машина, серце заводу – двигун – відмовляється нам служити. Підприємство стало. Баланс попереднього року на цю суму накопичувався і залишався прихованим, завдяки, так би мовити, традиції, в балансі не відображався. І ось в цей рік машини відмовилися нести свою подальшу службу. Смерть нашого підприємства, звичайно, відображається на тих, хто його оточує, на тих, хто має з ним те або інше зіткнення. Страждають кредитори, страждає працівник, що позбувся несподіваного заробітку, страждає службовець.

Приклад, дуже ідеальний, я помістив в нього керівників осіб чесних, таких, які бережуть свою і чужу копію. Справа ж йтиме куди плачевніше, якщо керівники підприємства будуть особи з легшою совістю. Тоді вони почнуть удаватися до різних позик, купувати в кредит матеріали, що переробляються заводом, готівка ж буде все використовуватись на покупку нових машин, на їх ремонт. І справа піде тим же порядком. Але це тільки так здається. Хоча баланс у них як і раніше буде “красивий”, тобто без збитку, насправді їм доведеться тепер розраховуватися за збитки минулих років. Кредитори чекати не будуть; після декількох “люб'язних” переписувань і підприємство потрапить спочатку під адміністрацію, потім прийде до результату, поза сумнівом, ще гірше ніж в наведеному нами прикладі.

Буває часто і такий стан. Підприємство працює добре, отримує чистий дохід, відраховує погашення, записує його в окремих “капітал”, так званий “амортизаційний” або “погашення майна”. Потім настає період часу, коли підприємство починає зазнавати збитки. З кожним роком зростання їх наближає суму дефіциту до норми, коли за відмови пайовиків покрити ці збитки доводиться ліквідувати справу.

У всіх статутах ми можемо зустріти нижченаведене положення, схвалене законодавчою владою:

(Лур'є, 1903 р. стор. 28, пар. 72): “Термін існування товариства не визначається. Якщо по ходу справи закриття товариства визнане буде необхідним, то дії його припиняються після схвалення загальними зборами пайовиків (акціонерів). Якщо по балансу товариства буде втрата дві п'ятих основного капіталу, і пайовики (акціонери) не поповнять його протягом одного року з дня затвердження загальними зборами звіту, з якого виявився недолік капіталу, то товариство припиняє свої дії.”

Ліквідувати ж справу небажано. І ось для того, щоб уникнути цієї примусової ліквідації, знаходяться особи, які удаються до наступного: у нас є амортизаційний капітал, отже, ми можемо ним покрити наші збитки. І проводять “погашення” дефіциту шляхом зарахування амортизаційного капіталу. Здається ж, покривають збитки одного року збитками іншого роду, не вдумуючись, що з цього вийде. Та і взагалі, приховуючи збиток від втрати,

відтягують настання вказаного законом часу ліквідації підприємства. Якщо підприємство вдається до погашення дефіциту резервним капіталом, то це інша справа. Резервний капітал – це дійсно резерв вільного капіталу, набутий в прибуткові роки, який знаходиться в різних частинах нашого активу: у касі, поточних рахунках, цінних паперах тощо. Так званий “амортизаційний капітал” знаходиться виключно в майні, будучи частиною, на яку майно зменшилося, або, зважаючи на те що цей капітал відноситься, згідно нижченаведеної статті закону, на пасивну частину балансу, підлягає зменшенню:

(Недошивін А. видавництво 1907 р. стор. 144):
“Суми, відраховані на погашення майна, обов’язково заносяться в пасив балансу у вигляді особливого амортизаційного капіталу і, якщо такого занесення в звітному році не зроблено, то підприємству належить пред’явити вимогу про те, щоб в звіті наступного року майно відновлене було в активі в первісній його вартості, а в амортизаційний капітал віднесена була сума здійсненого погашення.”

Таким чином, те положення, яке практикується і практикувалося до цих пір, має бути змінене. Немає необхідності, і навіть надзвичайно небезпечно, приймати збиток як не такий і покривати збиток збитками. Мінусом мінуса не покриєш. Небезпечно воно для тих, хто кредитує, небезпечно для промисловості і торгівлі і небезпечно для населення, та і небезпечно для всієї держави. Всім добре відомо, що в місцевості, де відкривається завод, населення в буквальному розумінні цього слова стає від нього залежним; з’являється вже не селянин, а фабричний робітник, зайнятий іншою працею. Повернення до такої роботи стає скрутним, ось чому завжди в місцевості, де припинив дію завод, наступає голод.

Як повинно враховуватись погашення майна. Встановивши факт, що майно втрачатиме в результаті зношення свою первісну вартість, і якщо, не приймаючи цього до уваги, ми матимемо “красивий” баланс, який з дійсністю сходиться не буде, що згубно відобразиться на торгівлі і промисловості, ми повинні вирішити питання, яким чином слід враховувати погашення майна.

Питання це чисто бухгалтерське, і, розглядаючи його з боку бухгалтера, можна тільки запропонувати наступний облік: на погашення майна повинні дивитися як на обов’язкове витрачання і списувати це погашення не з так званого чистого прибутку, а з валового. Списання це слід проводити щорічно, аж до повного погашення придбаного підприємством майна, не дивлячись на те, буде від цього у нас в залишку чистий прибуток або збиток. Приклад до моєї пропозиції наступний. Візьмемо майно вартістю в 200000 грн., на погашення якого йде річна цифра в 15000 грн. В перший рік діяльності підприємства прибуток, виведений за способом, що практикується в даний час, складе 10000 грн. Звичайно, підприємство відрахеє з цієї суми в запасний капітал 5%, решта видасть як дивіденди. Насправді слід записати суму погашення майна на рахунок прибутків і збитків до виведення прибутку, і баланс підприємства дасть зворотну картину. У підприємства не тільки не залишиться прибутку, але з’явиться збиток в сумі 5000 грн. І цей баланс, тобто із збитком, буде, поза сумнівом, правильніший, ніж виведений в першому прикладі. Адже насправді майно протягом року безперестанної роботи зносилось і колишньої цінності не має. Чому ж відбувся збиток, нам слід шукати в книгах, і, звичайно, ми скоро виявимо цю причину.

Ще слід навести і такий приклад: на нашому заводі є власна механічна майстерня і електростанція, загальна вартість устаткування яких 30000 грн. (для ясності в подальшому скажу по 15000 грн. і та, і інша). Всі витрати за змістом цих підвідділів у нас проведені по книгах; не проведена одна амортизація, за існуючим порядком вона буде списана, якщо підприємство матиме прибуток. Хіба собівартість електричної енергії і всіх виробів механічної майстерні виведена нами правильно? Звичайно, ні. Як перша, так і друга обійдуться нам насправді на 1500 грн. дорожче, тобто всього на 3000.

Наш завод знаходиться на околиці великого міста; у місті є великий механічний завод і електрична станція. Виробництво цих останніх зважаючи на обширність їх завдань будуть, поза сумнівом, дешевше за виробу будь-яких інших дрібних підприємств подібного роду, скажімо, навіть і подібних підприємств, як і підвідділи нашого заводу. Якби ми віддавали потрібні для нашого заводу механічні вироби на міський механічний завод, якби ми брали електричну енергію у міської електростанції, і той, і інша порухували б нам за свої вироби і частину, що припадає на амортизацію їх майна. Значить, на нашому заводі робота машин відділами, що виходить з електричної станції була б не оплачена, оскільки в підприємства немає прибутку, в другому випадку заводу мимоволі довелося б її оплатити. Хіба це правильно? Хіба реальна виведена нами собівартість електричної енергії і механічних виробів? Безумовно, неправильно. Собівартість здешевлена на частину витрат, що називаються амортизацією. Нарешті, не списавши амортизації у витрати за цими відділами, чи можемо ми сказати, наскільки вигідно нам зміст власної механічної майстерні і власної електростанції; чи можемо ми вивести точну збитковість цих підвідділів?

Можна сміливо стверджувати, так як виводиться в даний час всіма акціонерними товариствами чистий прибуток – поняття неправильне: чистий прибуток буде завжди, за винятком суми погашення первісної вартості майна. Переконалися в цьому дуже легко. Слід тільки узяти звіти підприємства, що вже припинило свою діяльність, і всі цифри цих звітів скласти. Тоді ми отримаємо картину такого роду: серед цифр звіту у нас буде так званий чистий прибуток, що виводиться до цих пір всіма підприємствами. Поняття чистого прибутку, звичайно, нам добре відомо – це сума, отримана від продажу товару або виробництва понад вартість всіх витрат, вироблених в нашому підприємстві. І ось тут-то і буде ясно видно той стан. У балансі є майно, але насправді цього майна немає, оскільки підприємство працювало двадцять п’ять років, і всі машини, всі будови прийшли у ветхість і служити підприємству більше не можуть. Їх вартості не погашали щорічно. Виходить, що не були записані витрати, і якби свого часу їх записували, то підприємство не мало б такого чистого прибутку і, мабуть, змушене було б ліквідуватися, не втягнувши в свій крах інші підприємства. Звідси, чистий прибуток, який визначається, неправильний. Неправильний він на суму погашення майна, в даному випадку на погашення всього колись придбаного підприємством майна.

Погашення слід списувати з валового прибутку. Говорячи, що його треба “списувати”, але суми списання треба проводити по балансу підприємства. Відображення суми погашення по балансу не тільки бажано, але і необхідно, оскільки це відображення показує нам і що нас кредитує, за скільки ми купили майно і скільки списали з нього за період його обертання в нашому підприємстві. А це дає ясну вказівку, що всі витрати нами взяті до уваги, і наш баланс відповідає реальності.

Сумам, що підлягають списанню з майна, абсолютно неправильно привласнена назва “капіталу”. Як платня робочим, сплачувана не може бути названа капіталом, так і погашення майна не можна назвати “капіталом”.

Поняття капіталу воно, ймовірно, перейняло унаслідок віднесення його в пайових і акціонерних підприємствах на пасив балансу. Інакше бути не може. Не можна ж назвати зіпсовану машину, цілком погашену, “капіталом”, адже такий факт відбутися може. Уявіть собі, що ми протягом десяти років погашали нашу машину і погасили її якраз в той рік, коли вона у нас настільки занепадала, що перестала діяти остаточно. В активі балансу буде первинна вартість машини, в пасиві – амортизаційний капітал на ту ж суму. Виходить, що у нас немає машини, немає і капіталу, тобто в баланс була включена фіктивна сума. Звичайно, від цього наш баланс не постраждає. Але тут-то і біда, з поняття “Амортизаційного капіталу” витікає поняття абсолютно помилкове, тобто на нього деякі дивляться як на “дійсний

капітал” і, додаючи йому таке розуміння, погашають ним збитки, адже збиток, як і машина, записаний теж в активі. Характерне й наступне явище: якщо потрудитися підрахувати у будь-якого підприємства дійсну, постійну собівартість виробів в рік прибуткову і збиткову, то отримаємо, що в прибутковий рік виробу коштували дорожче, ніж в збитковий. Це ясно: у прибутковий рік ми розпочали погашення майна на виробу, в збитковий цього нами зроблено не було – вийшла нісенітниця.

Як записати погашення, аби воно відобразилося на балансі. Зробити це дуже просто: щомісячно складаємо проводку з виплати платні робітникам: “рахунок виробництва – рахунок робітників”, і в більшості випадків маємо залишок по кредиту рахунку робітників до кінця звітного року. Залишок цей потрапляє в пасив балансу підприємства. Так само слід вчинити із списанням на погашення майна. “Рахунок виробництва – рахунок погашення майна”. Вся різниця лише буде в тому, що по рахунку робітників ми повинні будемо сплатити готівкою, а по рахунку погашення майна сплатимо згодом первісною вартістю зовсім погашеного майна. Але при цьому слово “капітал”, настільки спокусливе для багатьох, буде відкинуто, і буде дотримана правильність балансу, правильність обліку собівартості виробів, що продаються, або товарів, і вона щорічно міститиме в собі витрати за всіма факторами виробництва або перепродажу. Можна взагалі не вписувати в пасив балансу рахунків погашення майна, а безпосередньо відносити погашення на рахунок майна, але в активі балансу (звичайно, не в головній книзі) писати до граfi загальної суми:

Майно....	Грн. 250.000–
погашено за 3 роки	75. 000
	175.000

і лише суму різниці писати в графу загального підсумку. Мета була б цим досягнута: первісна вартість майна в наявності, суми погашення є в балансі. Але при цьому абсолютно відпадає та фіктивність підсумків балансу по активу і пасиву, яка нині виявляється у всіх звітах підприємств, зобов'язаних публічною звітністю. Останнє і простіше, та і наочніше, оскільки при вивченні активу не треба заглядати в пасив, щоб дізнатися, яка частина майна погашена.

Тут ми розглянули той спосіб, який практикується в даний час при погашенні майна, спосіб, який санкціонований законодавством. Звичайно, важко в даний час з'ясувати причину, вплив якої встановив спосіб, що саме практикувався нині, а не будь-який інший. Взагалі колись було менше банкрутств як нещасних, так і злісних, що взагалі раніше менше звертали увагу на промислових і торгових людей, ніж в даний час. Менше звертали уваги і на значення кредиту. Це вважаю, що і не так необхідно розбирати питання про походження погляду, як звернути увагу на те, що він існує та існує не для блага. Неможливо визнати благом стан, що склався в даний час: у неприбуткові і збиткові роки майно, всупереч законам техніки і хімії, “не піддається зношенню”. Неможливо визнати суму, записану в пасив балансу під найменуванням “амортизаційний капітал”, за дійсний “капітал”, коли йому протистоїть в активі вартість нікуди не придатної купи заліза, сталі і міді, що носила колись назву, скажімо, “паровий двигун”. Неможливо визнати і те, що в прибуткові роки собівартість виробництва підвищується, оскільки хоча амортизацію і списують з прибутку, все ж таки її доводиться розверстувати, хоч би для статистичних даних підприємства, як накладні витрати з виготовлення виробів.

Але слід визнати, що майно занепадає і з часом абсолютно знищується. Слід визнати, що явище це відбувається, незважаючи на те, чи є в підприємства прибуток, чи такого немає. Слід визнати, що в заводських і фабричних підприємствах машина як майно відіграє значення першого фактору виробництва. Слід визнати, що й інше майно займає не

останню роль серед факторів виробництва. А визнавши це, питання можна вважати за вирішене. Висновок отримаємо такий:

1) за майно як учасника у виробництві виробів, у продажу цих виробів або при перепродажі взагалі товару, слідує, не приймаючи до уваги, наявний прибуток у підприємства або його відсутність, збільшувати витрати підприємства за визначений час на визначену частку первісної вартості цього майна, як погашення такого;

2) погашення це відносити по книгах безпосередньо на рахунок виробництва у фабрично-заводських підприємствах і на рахунок витрат загальних по торговельних підприємствах;

3) у пасиві балансу суми погашення не проводити, а списувати їх в активі, виводячи там же первісну вартість майна, таку, як і суму списання, записувати в граfi “Грн., копійки”, в останню ж вписувати тільки різницю між первісною вартістю майна і сумами списання. Що ж буде цим досягнуто? Це питання поставлене внаслідок того, що ясно намітилися ті зміни, які слід здійснити при обліку сум погашення майна, але відповіді на нього відразу неможливо, оскільки раніше слід сказати, що першою зацікавленою особою в цьому питанні є держава. Втратить що-небудь при введенні пропонованої системи держава чи ні? Не втратить, оскільки майже все залишиться в колишньому вигляді, цілком доступному для перевірки звітів, скажімо, податківцями. Інтереси фіксації тут не торкнулися, це ясно. Буде ж цим досягнуто те, що широкій публіці буде надана можливість легшого розуміння балансів. Абсолютно відпадуть приховані, та замасковані збитки, підсумок активу і пасиву балансу не буде збільшений наявністю фіктивних сум.

Неможливість приховування реальних збитків: 1) поставить промисловість і торгівлю на міцніше положення; 2) дасть можливість розширитися кредиту, 3) ліквідація наступатиме в правильніший час, і агонія підприємства не буде такою затяжною, якою вона є в даний час; 4) головними учасниками агоній і смерті підприємства будуть не дотичні з ним підприємства, а самі господарі, акціонери і пайовики; 5) створювані адміністрації отримуватимуть хоча і розхитані, але не зовсім розвалені підприємства.

Все це, звичайно, відобразиться на економічному становищі країни, оскільки скорочення крахів дасть можливість ширше використовувати готівку, що зберігається недовірливими людьми в банках під нікчемними відсотками, а іноді і зовсім безпроцентно.

Звичайно, не варто думати, що тільки проводити інакше, ніж тепер проводять, амортизацію майна, і сонце блага засіяє над державою. Але те що правильний облік амортизації, поза сумнівом, значно вплине в кращу сторону, це факт. Переглядом багатьох звітів різних підприємств, що публікуються у “Віснику фінансів”, дуже багато виявлено таких, які взагалі протягом декількох років підряд не амортизували майна, і не буде їм і їх постачальникам від цього блага. Все, що відкрито, все, що має ясну форму, можна угледіти і вчасно, при необхідності, виправити і врятувати від загибелі. Все, що приховане, що є таємним, – загине, оскільки не буде можливості вчасно надати допомогу.

Декілька слів про погашення прав. Право на розробку будь-якої землі, що містить корисні копалини, право на експлуатацію привілейованих винаходів, нарешті, право на експлуатацію лісових дач та інше – все це такі цінності, на вартість яких в більшості випадків не можна збільшити витрати підприємства в один визначений проміжок часу, скажімо, звітний рік.

Підприємцем придбана ділянка землі, в надрах якої знаходяться корисні копалини або на якій росте ліс. За права користування цієї землі або, вірніше, тим, що в ній приховано або що на ній виростає, підприємець сплатив певну суму, його розрахунки дали йому вказівки на те, що корисні копалини, що знаходяться в цій землі, і ліс, що виростає на ній, при щорічній утилізації у відомій кількості, яку він розраховує витягувати, вичерпаються у нього протягом визначеної кількості років. Списати суму,

сплачену підприємцем за цю землю, на одну тимчасову, річну операцію, коли підприємець знає, що йому належить отримувати з неї користь протягом, мабуть, десятка подібних тимчасових операцій, буде не зовсім правильно. Адже і продавець зарахував підприємцеві за землю не тимчасове виробництво підприємця, а всю, яку він може отримати з неї. З цього виходить, що це майно – право на експлуатацію ділянки землі – доводиться також погашати протягом певного ряду років, але частинами після закінчення відповідного періоду часу. Цей період часу прирівнюється до року, якщо експлуатація буде декілька років, але, звичайно, можна узяти і інший період. Звичайно прийнято рахувати за одиницю часу погашення узаконений звітний період, тобто рік.

І ось амортизація-то прав дає найяснішу картину тієї неправильності, яка відбувається в даний час при амортизації майна. Візьмемо приклад: копальня, за право розробки якої сплачено 500000 грн. Дослідження і розвідки дали вказівку на присутність "X" пудів руди, для річної операції потрібно добути "Y" пудів руди; X : Y = 10 рокам, тобто цю копальню ми, при відомих обставинах, експлуатуватимемо протягом десяти років. Я беру виключно нормальний хід справи, оскільки ненормальний відіб'ється майже однаково на тій меті, яка є у мене в прикладі. Пройшло три роки експлуатації копальні. На балансі підприємства записано по активу – вартість копальні 500000 грн. – по пасиву – "амортизаційний капітал" 150000 грн. – тобто списано було за три роки по 50000 грн. Прикрийте на якийсь час, або, краще, загніть пасив і погляньте на один актив, який повинен служити найточнішим показником всіх цінностей, які підприємство "має". Всіх цінностей на 1000000 грн. Чи правда це? Адже з 500000 гривень 150000 – давно вже перероблені, продані і зовсім пішли з підприємства. Навіщо ж це дивацтво, навіщо дивацтво в пасиві – "амортизаційний капітал"? Пасив грає в балансі відведену роль – він служить показником, на які частки розподіляється актив, яким частинам пасиву актив винен. То хіба "амортизаційному капіталу" актив винен? Якщо визнати цей "капітал" за дійсний капітал, адже з'явиться дефіцит; адже вартість копальні – 500000 грн., – насправді, зменшилася після експлуатації протягом трьох років. Значить, що немає ні "капіталу", ні частки в 150000 грн. вартості копальні. Так навіщо ж допускати цю фікцію? Чи не простіше, чи не наочніше було б провести в балансі:

Актив

1) *Вартість копальні:*

Первинна 500.000 –...

списано за 3 р. 150.000 –... 350.000 –

Здається, просто, і ясно, і без фікцій. Тепер візьмемо положення узаконене, що амортизація проводиться тільки в прибуткові роки. Візьмемо ту ж копальню. Три роки її експлуатували, три роки підприємство не мало ні прибутку, ні збитку – працювало в нуль. Звичайно, по статуту майно не погашалося, не погашалося і право розробки копальні. Баланс через три роки, якщо не сказати "красивий", але "порядний", правда, немає прибутку, але немає і збитку.

Але чи так це? А де ж записані ті витрати, які зумовлені тим, що руда протягом трьох років йшла з копальні? Ніде. Коментарі зайві: у підприємства 150000 гривень прихованого дефіциту, і рідко хто здогадається про це. А яка буде картина при такому ж становищі через 7-8 років?

Отже, слід безумовно прийняти за правило: щорічно списувати у витрати частину вартості майна, а не відраховувати його погашення з валового прибутку.

Висновки та перспективи подальших досліджень:

Те, що намітив С.А. Бенінг в 1913 р., повністю, аж до дрібниць – випадок для наших бухгалтерії нечуваний! – збігається з відображенням амортизації в сучасному обліку: збігається віднесення амортизації на собівартість продукції і, що особливо дивно, фігурування нарахованої амортизації в активі балансу, у вигляді контрактиву первісної вартості основних засобів. Не вказав автор на періодичність нарахування амортизації протягом року. До амортизації автор відносив і "погашення прав". У останньому, до речі, Сергій Олександрович здається правішим, ніж сучасний План рахунків, який в деяких випадках замість поняття амортизації зараз користується поняттям витрат майбутніх періодів. Виклад і термінологія Бенінга швидше нагадують описання сучасного іноземного посібника з бухгалтерського обліку.

Для оцінки новизни методологічних поглядів С.О. Бенінга, потрібно знати порядок обліку амортизації в кінці XIX століття, але і це автор передбачив. На завершальних зборах акціонерів, за підсумками року, визначався чистий (без урахування амортизації) прибуток, з якого, при його наявності, здійснювалися відрахування в амортизаційний капітал: іншими словами, амортизація нараховувалася завершальними проводками року за рахунок чистого прибутку. Наслідки подібного методологічного рішення описані автором, тому немає потреби їх повторювати... і взагалі, надзвичайно складно коментувати такий текст, в якому сказано про предмет буквально все.

Список використаних літературних джерел:

1. *Бенінг С.А.* Счетоводство и амортизация. – СПб.: М.В. Кечеджи-Шаповалов, 1913.

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, Заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, Відмінник освіти України, Заслужений діяч науки і техніки України.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку та контролю.

Стаття надійшла до редакції: 03.02.2013 р.