

PETRO KHOMYN

ПОМИЛКА ТЕОРІЇ ОБЛІКУ (МЕТОДОЛОГІЧНА ПРОБЛЕМА)

ERROR THEORY OF ACCOUNTING (METHODOLOGICAL ISSUES)

Summary: In the article are considered ancient origins of one of the errors in accounting theory. Marked what it prevents the formation of reliable information about the circulation of capital due to the misconception that depreciation is the true source of the reproduction of fixed assets, when in fact it is a virtual fund. Justifies breaking the deadlock referred to.

Key words: accounting, theory, depreciation, fixed the error, the capital, the source of reproduction.

1. ВСТУП

Цілком згідно з фразою автора епатажної книги "Втрачений символ" Д. Брауна: "Наука не стільки відкриває нове, скільки "перевідкриває" давно забуте старе", в економічній теорії загалом та в обліковій – зокрема, це відбувається вже точно. Принаймні така аналогія виникає при спробі заглибитися в сутність амортизації основних засобів, стосовно якої можна повторити сентенцію В. Парето: "Історія науки зводиться до історії помилок компетентних людей". І, видається, кардинальна помилка щодо цієї фінансово-облікової категорії, яка дожила до наших днів, є проблемою, котра заслуговує на дослідження, що матиме певну наукову й практичну цінність.

2. МЕТОДИЧНА ЧАСТИНА

Методичною основою виконаного дослідження, результати якого відображені в цій статті, стали праці відомих учених-теоретиків бухгалтерського обліку. Водночас дедуктивний аналіз наведених у них тлумачень мимоволі привели до висновку, що корінь окресленої проблеми, перепрошую за тавто-

логію, в діаметрально протилежному тлумаченні кореня слова амортизація, який у теперішній науковій і навчальній обліковій літературі тлумачиться як словосполучення "а – заперечення, тог – смерть" [Соколов. 1996, с. 46-47], тобто заперечення смерті. Отож латиномовного походження дефініція *amortisatio* (амортизація), як зауважував І. Ніколаєв, мала би вважатися "процесом нагромадження фінансових засобів, який залежить від мети облікової політики" [Ніколаєв 1926, с. 56].

Натомість С. Бенінг вважав, що це "слово взяте від французького дієслова "amortir" – вбивати, погашати, приводити до поступового вимирання" [Медведев 2012, с. 125], що діаметрально протилежне наведеному перед тим антиподичному визначенню амортизації, прийнятому як парадигма в нинішній теорії бухгалтерського обліку, мовляв, це "прийом, який дозволяє постійно зберігати основний капітал на однаковому рівні" [Соколов 1996, с. 89].

До речі, знаний теоретик бухгалтерського обліку Я. Соколов стверджував, що "римські бухгалтери не знали амортизації", однак "у будівництві при оцінці враховували знос" [Соколов 1996, с. 46-47]. І зрозуміло, що дефініція, в яку вкладали зміст процесу втрати вартості об'єктів, ніяк не могла відповідати словосполученню *amog* чи іменнику амортизація в їхньому теперішньому розумінні, а тлумачилася винятково як погашення, тобто відображення цієї втрати [Це підтверджує, Медведев 2012, с. 178] в обліку, яке пізніше – в ХІХ ст., – здійснювалося просто й логічно зрозуміло: "Дебет рахунка Прибутки і збитки – кредит рахунка Інвентар" [Соколов 1996, с. 89], якщо взяти під увагу, що таку суму не оподатковували податком на прибуток з метою заохочення капітальних вкладень.

Натомість теперішнє "вирішення" вітчизняними келійними "методологами" цієї проблеми з Соломоною простотою шляхом еkleктичного поєднання таких антиподичних дефініцій на одному синтетичному рахунку всупереч усім алгебраїчним правилам щодо зміни знака мінус на плюс, унеможливило не тільки сумарне визначення першої й другої, але й контроль за формуванням джерел як простого, так і розширеного відтворення основних засобів. Адже ще Лукрецій повчав: "Nil posse creari de nihilo"¹. Бо власне знос основних засобів – це перетворення їх в ніщо, тому ставити знак рівності між цими фінансово-обліковими категоріями, як ото зроблено стосовно рахунка 13 "Знос (амортизація) майна", виглядає чистої води аболіціонізмом резонного повчання мудреця древності.

Відтак не можемо погодитися, що результатом "потужного американо-англійського впливу на нашу облікову думку й практику" стала "ліквідація дублювання (зносу й амортизації), мовляв, "зберігається тільки амортизація, яка називається зносом" [Соколов 200, с. 317], позаяк насправді все залишилося по-старому й це дублювання продовжується.

Таким чином, зважаючи на методологічну невирішеність розмежування в бухгалтерському обліку амортизації зі зносом об'єктів основних засобів,

¹ З нічого не можна нічого створити.

адже – з одного боку, – амортизаційні відрахування – це нібито витрати підприємства, які підлягають вирахуванню з доходу від реалізації продукції, а з іншого – частина прибутку, яка не обкладається податком, оскільки призначена на просте відтворення основних засобів, метою статті визначено методологічне обґрунтування їхньої сутності, а її завданнями – розробку методики бухгалтерського обліку, яка забезпечить роздільний облік цих фінансово-облікових категорій.

3. ВІДПОВІДНА ЧАСТИНА

Поза тим, що термін ”знос основних засобів” пов’язується з часами Древнього Риму [Соколов 1996, с. 64], зрештою етимологію дефініції ”амортизація” в підручниках із теорії виводять з латинських слів *a mors*², сутність цих облікових термінологем так само ”темна и непонятна”, як історія легендарних мідян.

Зокрема, вітчизняна економічна й облікова теорії категорію амортизації витлумачують в душі, хоча Марксового формулювання: “У той час, як продуктивна праця перетворює засоби виробництва в елементи утворення нового продукту, з їхньою вартістю здійснюється свого роду переселення душі. Зі спожитого тіла вона переселяється в заново створене тіло. Але це переселення душі здійснюється ніби за спиною дійсної праці...” [Маркс 1963, с. 196] низка вчених – О. Бем-Баверк, Ф. Сетон, П. Самуельсон, Я. Стідман та ін., – висловлювали заперечення стосовно такого містичного трактування, адже ”якщо процедура перенесення ціни засобів виробництва реально існує та представляє собою рутинну бухгалтерську операцію з обліку витрат виробництва ..., то аналогічна процедура, але така, що стосується перенесення вартості, ... фізично недопустима” [Маевский 2010, с. 67] оскільки переносити власне нічого. Бо уявлення нібито часточки металу від корозії чи тертя якихось агрегатів тощо не зникають безслідно, а входять у склад нового виробу, випродукованого за допомогою знарядь праці, які внаслідок цього втрачають свою вартість, тобто зношуються, поза межами здорового глузду.

Неспроста ж К. Маркс вдавався до містичних термінів ”переселення душі зі спожитого тіла в заново створене тіло”, як він висловлювався, ”за спиною дійсної праці”. Відтак не дивно, що віртуальність такого підходу завадила йому „детально дослідити весь цей процес на бухгалтерських рахунках і підкріпити посиланнями на нього свої теоретичні висновки” щодо ”відшкодування вартості минулої праці, яка була уречевлена в засобах виробництва”, не дивлячись „на допомогу Ф. Енгельса, який був власником бавовнопрядильної фабрики, і непогано знав рахівництво практично” [Цыганков 2007, с. 300].

² Зазвичай пишуть *a mor*.

Бо навіть, коли останнє твердження відповідало дійсності, то для того, аби ув'язати загалом абстрактний процес "відшкодування вартості минулої праці, яка була уречевлена в засобах виробництва" з реальним, сформульованим К. Марксом як повторне нагадування Ф. Енгельсу: „Ти, як фабрикант, маєш знати, що ви робите з грішми, які надходять для відтворення основного капіталу ... І ти повинен відповісти мені на це питання (без теорії, чисто практично)", цього виявилось замало.

Зрештою, підтвердження знаходимо у відповіді соратника: „Що стосується економічного значення цієї справи, то воно мені не зовсім ясне" [Маркс 1963, с. 278]. Й саме через це при написанні першого тому „Капіталу" К. Маркс обмежився лише „деякими найбільш загальними і неясними посиланнями на бухгалтерію", а не тому, що "усвідомлював нерозуміння суті цієї дисципліни" [Цыганков 2007, с. 307].

Однак, поза тим, що "амортизація (лат. *amortisatio* – погашення) – результат або процес **уявного** (тут і далі виділено мною – П. Х.) перенесення *знаряддям праці вартості* на виготовлюваний при його допомозі виріб або інший *об'єкт калькулювання*... Результат представляє собою фіксовану у вартісному виразі *абстракцію*, яка за допомогою облікового відображення стає *об'єктом обліку*" [Медведев 2010, с. 9], донині в теорії бухгалтерському обліку фігурують дубльовані твердження, нібито амортизація й знос основних засобів – одне й те саме (рис. 1).

Рисунок 1. Визначення амортизації та зносу основних засобів

Тлумачення амортизації	Тлумачення зносу
Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)	Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання

Джерело: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби" // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04. 2000 р. № 92. – Ст. 4.

Насправді ні перше, ані друге визначення некоректне, бо амортизація – це резерв, створений для заміни зношених необоротних активів, або, як вважається, джерело їхнього простого відтворення. Знос же є "втратою *знаряддям праці частини споживних якостей*". Причому, хоча він й "оцінюється у вартісному вираженні", однак відображає лише здогадну³ частку споживних якостей, втрачених знаряддям праці від *всієї її вартості*", яку "точно встановити таку частку неможливо" [Медведев 2010, с. 177]. Відтак у цитованих визначеннях переплутано їхню сутність, адже "систематичний розподіл вартості ... необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)" радше підходить до характеристики облікової

³ В оригіналі – предположительную.

процедури з відображення ”частки споживних якостей, втрачених знаряддям праці”, ніж амортизації – резерву, якому в активі, за резонним зауваженням відомого французького теоретика початку ХХ ст. Ж.-Б. Дюмарше, ”завжди протистоїть реальна вартість”. Знос же основних засобів – регулятив, контраktiv. Отож йому в активі вже нічого не протистоїть – тільки фіктивні цінності, адже об’єкти зношені власне на цю суму. Тому-то регулятиви виховуються, тобто, на їхню суму зменшуються власні засоби підприємства [Соколов 1996, с. 337-338].

Тим паче це недоречно стосовно ототожнення цих категорій, оскільки розраховувати, що реальне фінансування відтворення зношених необоротних активів можливе на основі здогадної втрати їхніх споживних якостей, стосовно такої точної науки, якою є бухгалтерський облік, теж видається неприйнятним. Як і твердження, що залишкову вартість основних засобів можна визначити як різницю між їхньою первісною вартістю й сумою розрахованої амортизації⁴, бо залежність реальної залишкової вартості об’єктів від норми нарахування останнього доволі сумнівна. Інакше доведеться визнати, що застосування різних способів нарахування зносу основних засобів дозволяє впливати на тривалість їхнього функціонування.

Очевидно, що економічна сутність розглянутих категорій надто різна, аби їх можна було обліковувати разом. Проте їхнє паралельне існування спричинило плутанину самих дефініцій, ба більше, нерідко заводить у суточки навіть компетентних учених, які пробують їх тлумачити, не кажучи вже про нерозв’язну впродовж віків проблему роздільного облікового відображення. Приміром, Я. Соколов вказує: ”Вперше з поняттям амортизація основних засобів ми зустрічаємось у Джона Мелліса (1588)” [Соколов 1996, с. 46, 89]. Натомість М. Медведєв висловлюється обережніше: ”Введення терміна приписується Дж. Меллісу (1588) [Медведєв 2010, с. 9].

Однак, якщо зважити на його вже цитоване тлумачення: ”Амортизація (лат. **amortisatio** – **погашення**) ...” та врахувати багатозначне зауваження Я. Соколова ”... необхідно відмітити появу такого поняття, як **знос** (Вітрувій⁵)” [Соколов 1996, с. 64], то наведені перед тим дати не можуть вважатися часом виникнення такої категорії, а щонайбільше – першою писемною згадкою про неї, яка дійшла до нас.

Тим більш коли він же наголосив: ”Ми повинні нагадати, що до нас дійшли тільки фрагменти фрагментів господарського обліку ... письмові свідчення загинули, а домисли наступних істориків ґрунтуються на догадках, у кращому випадку дотепних”, указуючи при цьому на зауваження Е. Стевелінка, котрий пояснював захоплення багатьох дослідників древньою епохою майже повною відсутністю документів, які дійшли від неї й можливість, таким чином, ”безкарно проявляти свою фантазію” [Соколов 1996, с. 63].

⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Ст. 14.1.9.

⁵ Древньоримський архітектор Марк Вітрувій Полліон (лат. *Marcus Vitruvius Pollio*), як відомо, написав свої книги у 2-й пол. I ст. до н. е.

Однак справа, звичайно, не в достеменності дат, а в тому, що з бігом часу втрачено реальне розуміння сутності цих термінологем і через це "сучасний вітчизняний бухгалтер значну частину свого робочого часу займається герменевтикою⁶, вправляючись у тлумаченні бухгалтерського законодавства" [Медведев 2010, с. 9].

Така ситуація склалася, зокрема, й із амортизацією. Приміром, А. Ч. Літтон (1933) писав про "два підходи до поняття амортизації: 1) амортизація є прямим вибуттям нерухомого майна і 2) амортизація (як гласить сам термін, а – заперечення, мор – смерть) є прийомом, який дозволяє постійно зберігати основний капітал на однаковому рівні. Другий погляд отримав розповсюдження в ХІХ ст. в зв'язку з будівництвом залізниць" [Соколов 1996, с. 89].

На жаль, не маючи можливості ознайомитися з працею вченого, не можемо стверджувати, що наше наступне твердження є безспірним, але видається, що в часи Дж. Мелліса дефініція "амортизація" означала винятково знос основних засобів, й це підтверджує наведений ним запис "дебет рахунка Прибутки і збитки – кредит рахунка Інвентар" [Соколов 1996. – С. 89].

Тим паче, що паралельного проведення, котре можна було би трактувати в душі "заперечення смерті", ніхто з істориків облікової теорії не наводить. А припускати, що Дж. Мелліс, чи вчені ХІХ ст. не розуміли абсурдності еклетики зносу й амортизації основних засобів, як це зробили на зламі ХХ-ХХІ ст. у вітчизняній методології, якимось не випадає.

Та й навряд чи за кредитом рахунка Інвентар хтось і нині пробував би відображати амортизацію основних засобів, хоча стосовно зносу це цілком логічне. Отож, не дивлячись на назву праці С. Бенінга "Счетоводство и амортизация", вважати, що він має на увазі її в нинішньому розумінні, коли пише: "Тепер я перейду до питання, як записати **погашення**, щоби воно відобразилося в балансі. Зробити це дуже просто: щомісячно ми складаємо статті зі сплати винагороди робітникам: "рахунок виробництва – рахунку робітників"... Точно так само слід діяти й зі списанням на погашення майна: "Рахунок виробництва – рахунку погашення майна"... Й аби ні в кого не виникало сумнівів, що він не веде мови про "окремий капітал", так званий "амортизаційний", С. Бенінг уточнює: "Але при цьому слово "капітал", таке спокусливе для багатьох, буде відкинуте" [Медведев 2012, с. 130, 132].

Тобто, в "сухому залишку" маємо чітке розуміння зносу основних засобів, а введення в оману відбувається через теперішні "такі спокусливі для багатьох словосполучення "окремий капітал", так званий "амортизаційний капітал", насправді приховані під іншим, антиподичним до зносу основних засобів, загадковим, ще й достеменно невідомо якого етимологічного походження словом "амортизація". Й аби поставити крапку в можливих сумнівах, що саме мав на увазі С. Бенінг, нагадаємо першу фразу цієї праці:

⁶ Герменевтика – тлумачення текстів, які не піддаються розтлумаченням.

”Амортизація є поступовим погашенням якої-небудь цінності за часом її обігу в торговельному чи промисловому житті” [Медведев 2012, с. 125].

Та з якогось часу ”для нарахування амортизації використовуються ... спеціальні рахунки контрарні”, й це нібито ”пов’язано з відсутністю в методології обліку прийомів відображення об’єктів ... за вартістю нульовою: якщо вартість знаряддя праці списувати безпосередньо з рахунка інвентарного, то при повному (100%) погашенні вартості ... воно щезне з балансу бухгалтерського, тобто буде сприйматись як вибуле з майнового комплексу” [Медведев 2010, с. 9].

Нам же видається, що така осторога безпідставна. Адже анулювання в обліку будь-якого об’єкта основних засобів до завершення фактичного, а не розрахункового періоду його експлуатації, не може бути в принципі, позаяк амортизована вартість визначається за мінусом ліквідаційної, а вона, як відомо, має списуватися лише у випадку його непридатності для подальшого використання й утилізації металобрухту, дерева, цегли тощо.

Інша річ, що за деякими способами нарахування зносу основних засобів, як-от при використанні прискореного методу, за яким ліквідаційна вартість об’єкта не враховується, в останньому році списується вся залишкова сума. Але й за малоцінними та швидкозношуваними предметами нерідко навіть відразу при передачі їх в експлуатацію нараховується 100% зносу, однак вони не ”щезають з балансу бухгалтерського”, а далі обліковуються в оперативному обліку аж до моменту фактичної ліквідації. Крім того, сам же автор відзначає: ”Нарахування A^7 передбачає, що момент майбутнього вибуття знаряддя праці з майнового комплексу відомий. Однак на практиці ... будь-яка сума A має приблизний характер ... Нарахування A повинно здійснюватися на протязі всього періоду використання об’єкта, але внаслідок наперед невідомого періоду його використання припиняється при повному (100%) погашенню *вартості* знаряддя праці, навіть якщо це знаряддя праці продовжує використовуватися” [Медведев 2010, с. 9].

Та далі автор пише: ”Щоби оцінити новизну методологічного погляду С. А. Бенінга, треба уявити порядок обліку амортизації в кінці XIX століття... На підсумкових зборах акціонерів за результатами року визначався чистий (без урахування амортизації) прибуток, з якого, при його наявності, проводилися відрахування в амортизаційний капітал ... заключними поведіннями року за рахунок чистого прибутку”, що власне діаметрально протилежне до

⁷ Тут він має на увазі знос основних засобів, що видно з його коментарю до праці вже згаданого невідомого широкому загалу дореволюційного автора: “То, что наметил С. А. Бенинг в 1913 г., полностью, вплоть до мелочей – случай для русской бухгалтерии неслыханный! – совпадает с отражением амортизации в современном учете: совпадает отнесении амортизации на, как сейчас говорят, себестоимость продукции и, что особенно удивительно, фигурирование начисленной амортизации в активе баланса, в виде контрактива первоначальной стоимости орудия (в современной бухгалтерской терминологии, основных средств)”. Див. Медведев М. Ю. Идеи и прозрения русской бухгалтерии: хрестоматия. – М.: ДМК Пресс, 2012. – С. 138.

”співпадання з відображенням амортизації в сучасному обліку” [Медведев 2012, с. 138-139]. Адже не можна водночас віднести амортизацію на собівартість продукції й нарахувати заключними поведеннями року за рахунок чистого прибутку!

Отож думається, тому-то в С. Бенінга “не вказано на необхідність періодичного нарахування амортизації впродовж року”, що в цьому випадку мова йде саме про неї, або – як писав С. Бенінг, – ”отдельный капитал”, так называемый ”амортизационный”, а не про знос основних засобів. Тим більш не через те, ”що С. А. Бенінг не розглядав поділ звітного року на дрібніші проміжні періоди, як діє сучасне бухгалтерське законодавство” [Медведев 2012, с. 130].

Адже акціонери мабуть добре розуміли, що втрата вартості об’єктів ніяк не може стати ”отдельным”, так называемым ”амортизационным капиталом”. І навіть, коли припустити достовірність тодішнього ”фигурирования начисленной амортизации в активе баланса, в виде контрактива первоначальной стоимости орудий (в современной бухгалтерской терминологии, основных средств)”, позаяк баланс у ті часи могли складати теж раз на рік. Отож не утруднювали себе марудними й непотрібними скрупульозними розрахунками зносу кожного об’єкта основних засобів, а чохом віднімали від їхньої первісної вартості суму, рівну визначеній в кінці року на підсумкових зборах акціонерів амортизації, вираховуючи залишкову вартість в цілому. Що раціональніше, бо ” на практиці ... будь-яка сума А (в розумінні зносу – П. Х.) має приблизний характер” [Медведев 2010. – С. 9], тому, купуючи масток, ніхто не покладався на дані облікових книг, а прискіпливо оглядав будівлі, споруди, знаряддя.

Безумовно, з позицій сьогодення важко погодитися з колишнім розумінням сутності амортизації як зносу основних засобів, оскільки над усіма нинішніми теоретиками тяжить перевернуте з ніг на голову, якби ото замінити мінус на плюс, визнання її фондом. Однак без жодного наміру применшувати дослідження окресленої проблеми іншими авторами – хто вони, а я – так собі, – все ж таки згідно з максимою Аммонія Сакса: ”Amigus Plato, sed magis amica est veritas” доводиться висловлювати певні зауваги з цього приводу. Позаяк, на жаль, хибність тлумачень категорій амортизації й зносу основних засобів не просто є теоретичною ломиголовкою – забавкою на дозвіллі, подібно до підбірок ребусів, а важливою з усіх боків проблемою, оскільки ці категорії мають безпосередній стосунок до колообігу й відтворення капіталу підприємств, а це – як відомо, – головна мета бухгалтерського обліку.

Стосовно ж патової ситуації, в якій опинилися їхні тлумачення⁸ внаслідок неуваги до них дослідників, доречно пригадати сентенцію Є. Леца, що вихід

⁸ Не можна ж визнати науковими формулювання, сконструйовані за принципом *idem per idem* – те саме через те саме, – наведені в П(С)БО 7 ”Основні засоби”, які повторюються в статтях, ба навіть дисертаціях, створюючи враження парадигми.

завичай там, де вхід. Бо видається, що С. Бенінг, відкидаючи а *limine*, тобто з порога, методику, за якою підприємство, котре "працює добре, отримує чистий дохід, відраховує погашення, записує його в "отдельный капитал", так называемый "амортизационный" или "погашения имущества" [Медведев 2012, с. 130], помилявся, адже тут мова йшла власне про амортизацію в теперішньому розумінні її сутності як частини прибутку, призначеної на просте відтворення основних засобів. Тому захоплення тим, "что наметил С. А. Бенинг в 1913 г.", хоча воно й "полностью, вплоть до мелочей – случай для русской бухгалтерии неслыханный! – совпадает с отражением амортизации в современном учете", в нас не виникає.

Шкода тільки, що "современные прелогатели взглядов"⁹ С. Бенінга знаходяться в полоні буквализму прочитання його фрази столітньої давності: "Амортизация є поступовим погашенням якої-небудь цінності за часом її обігу в торговельному чи промисловому житті" [Медведев 2012, с. 125] та змішують її зі зносом основних засобів, хоча вже через тринадцять років І. Ніколаєв підкреслив: "Те, як натуралізму протиставляється реалізм, найкраще видно на прикладі зносу основних засобів і їхньої амортизації. Що це – дві по суті цілком неспівмірні категорії, ясно й без посторонніх пояснень" [Николаев 1926, с. 56].

4. ПІДСУМОВУВАННЯ

Внаслідок догматизму 30-х років, зумовленого псевдонауковими "досягненнями" окремих "методологів" т. зв. "соціалістичного" обліку, подібного до оксюморонів "соціалістична" мораль чи дисципліна, за яким капітал як дефініція вважався неможливим в номенклатурі рахунків соціалістичного господарства [Соколов 1996, с. 477], "амортизационный капитал", який безуспішно пробував вигнати з обліку С. Бенінг, перейменували в "амортизаційний фонд". Але так і не змогли піти далі його помилкового уявлення про сутність цього фонду (капіталу) й зносу основних засобів, тому-то ввели абсурдну кореспонденцію введених пізніше рахунків з відображення амортизації шляхом анулювання останнього: дебет 02 "Знос основних засобів", кредит 86 "Амортизаційний фонд". І не допомогло навіть те, що в кінці ХХ ст., під тиском міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку й звітності, довелося переходити до балансу-нетто та вилучати з нього баластні рахунки, яким виявився саме останній, адже заперечити знос основних засобів навіть закоренілі догматики того часу не наважилися.

Та вплив догматизму надто сильний, аби його можна було так легко позбутися, відтак маємо ту саму більш ніж столітньої давності помилку.

⁹ Перифраз вислову М. Медведева з приводу трактування поглядів І. Руссіяна. Див. Медведев М. Ю. Идеи и прозрения русской бухгалтерии: хрестоматия. – М.: ДМК Пресс, 2012. – С. 49.

По-перше тому, що спроба об'єднати на рахунку 13 знос основних засобів й амортизацію подібна до намагання зробити біметалічну пластинку, захистивши звичайне залізо від корозії приварюванням до нього нержавійки.

По-друге, не дивлячись на повторення в назві рахунків 83 й 13 термінологіями "амортизація", в кожному з них вона вживається не в тому сенсі, який відповідає сутності об'єктів, що на них обліковуються. В результаті амортизацію далі обліковують як "капітал погашення", причому на позабалансовому рахунку 09 "Амортизаційні відрахування", вперто тримаючись хибного переконання, що така сума є реальним джерелом відтворення основних засобів, хоча насправді це той самий віртуальний фонд, який нібито вилучили при впровадженні стандартів бухгалтерського обліку й звітності.

В той час, як навіть догматики епохи "соціалістичного" обліку все ж таки на додаток до кореспонденції рахунків дебет 02 "Знос основних засобів", кредит 86 "Амортизаційний фонд" пропонували реальну, а не віртуальну операцію з резервування коштів для фінансування простого відтворення основних засобів: дебет 54 "Кошти на капіталовкладення й капітальний ремонт", кредит 31 "Розрахунковий рахунок", що власне може бути виходом зі згадуваної патової ситуації, звичайно, з урахуванням нинішньої нумерації та назв синтетичних рахунків, тобто за дебетом субрахунка 313 "Інші рахунки в національній валюті", кредитом субрахунка 311 "Поточні рахунки в банку в національній валюті".

При цьому сума, відображена за кредитом рахунка 13, з назви якого має бути вилучена дефініція амортизація, позаяк вкупі зі зносом основних засобів це є нонсенсом, може бути лише приблизним орієнтиром для пропонованої кореспонденції рахунків, адже вона залежить навіть не від прибутку, як тлумачиться за фіскальними приписами впродовж принаймні століття, а фінансового стану підприємства. Оскільки парадокс: "Прибуток є, а грошей немає" [Соколов 2000, с. 66], так само як і знос основних засобів, жодними обліковими процедурами відмінити неможливо. Водночас амортизація цілком залежить від фінансово-інвестиційної політики підприємства, чого, на жаль, не змогли, або не схотіли зрозуміти ті, хто заглиблювався в цю проблематику.

А загалом нарахування зносу основних засобів за теперішніх умов виглядає проявом атавізму, позаяк ніякого практичного значення такі втомлюючі процедури нині не мають. Це тільки в часи Вітрувія, "коли залучалися третейські оцінювачі стін, їх оцінювали не в ту суму, в яку обійшлася будівля, а, знаходячи за записами ціни підрядів їхнього будівництва, скидали на кожний із минулих років по 1/80 частці та присуджували своїм вердиктом: "Із визначення решти суми провести оплату за ці стіни", вважаючи, що такі стіни не зможуть проіснувати більше 80 років" [Соколов 1996, с. 46]. Нині ж ніякого продажу об'єктів з визначенням їхньої залишкової вартості шляхом віднімання умовної суми зносу від первісної, ба навіть відновної оцінки основних засобів, відбутися не може. Адже важко уявити бізнесмена,

який добровільно віддасть задурно, скажімо, якусь будівлю тільки тому, що за обліковою політикою підприємства в результаті дотримання приписів Податкового кодексу України щодо мінімальних строків амортизації (20 років) її залишкова вартість стала нульовою. Більш того, навіть подарувати який-небудь об'єкт, виходячи з його оцінки за даними облікових реєстрів без його оцінювання експертами, неможливо. При списанні теж ніхто не керується відображеними в обліку скрупульозними щомісячними підрахунками зносу того чи іншого об'єкта основних засобів, а завжди виходять з їхнього фізичного стану. Натомість амортизація мала би бути таким же головним об'єктом бухгалтерського обліку, як і капітал. Адже тільки завдяки спрямуванню її на відновлення основних засобів можна забезпечити дотримання концепції збереження основного капіталу. Та не маючи впевненості, чи наші "посторонні пояснення" будуть переконливими, вважаємо розширення досліджень цієї проблеми іншими науковцями перспективним.

БІБЛІОГРАФІЯ

- Маевский В., 2010, *Воспроизводство основного капитала в экономической теории*, „Вопросы экономики” № 3, с. 65-85.
- Маркс К., 1963, *Соч.*, Т. 23, М.: Политиздат.
- Маркс К., 1963, *Соч.*, Т. 26, Ч. 1, М.: Политиздат.
- Маркс К., 1963, *Соч.*, Т. 31, М.: Политиздат.
- Медведев М. Ю., 2010, *Бухгалтерский словарь*. – М.: ТК Велби. Изд-во Проспект, с. 496.
- Медведев М., 2012, Ю. Идеи и прозрения русской бухгалтерии: хрестоматия. – М.: ДМК Пресс, с. 200.
- Николаев И. Р., 1926, *Проблемы реальности баланса*. – Л.: Экон. образование.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” // Затверджено наказом Міністерством фінансів України від 27.04. 2000 р. № 92.
- Соколов Я. В., 1996, *Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней*. – М.: Аудит ЮНИТИ, с. 638.
- Соколов Я. В., 2000, *Основы теории бухгалтерского учёта*. – М.: Финансы и статистика, с. 496.
- Цыганков К. Ю., 2007, *Очерки теории и истории бухгалтерского учёта*. – М.: Магистр, с. 462.

BLĄD TEORII RACHUNKOWOŚCI (PROBLEM METODOLOGICZNY)

Streszczenie: W artykule są rozpatrzone starożytnie pochodzenie jednego z błędów w teorii rachunkowości. Podkreślono, co on zapobiega tworzeniu wiarygodnej informacji o nakładzie kapitału ze względu na błędne przekonanie, że amortyzacja jest prawdziwym źródłem repro-

dukcji środków trwałych, podczas gdy w rzeczywistości jest to fundusz wirtualne. Uzasadnia wyjście z impasu, o którym mowa.

Słowa kluczowe: rachunkowość, teoria, amortyzacja, środki trwałe, błąd, kapitał, źródło reprodukcji.

*Prof. dr. hab. Petro Khomyn
Kujawsko-Pomorska Szkoła Wyższa w Bydgoszczy
Instytut Nauk Ekonomicznych
ul. Toruńska 55-57
85-023 Bydgoszcz
e-mail: p.khomyn@kpsw.edu.pl
<https://orcid.org/0000-0003-3964-6557>*