

ГЕНЕЗИС БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗНОСУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Дослідження генезису бухгалтерського обліку в різних країнах дозволяє виявити існуючі підходи до відображення в звітності зносу основних засобів для одержання повної і достовірної інформації про необхідність оновлення основних засобів.

У Стародавні часи, на зорі зародження облікової думки, основні засоби як окрема категорія не виділялися, проте відносилися обліковцями того періоду до активу майна, і підлягали опису, оцінці та інвентаризації. В епоху Відродження під час ведення бухгалтерського обліку основні засоби почали групувати як окрему інстанцію в активі майна з поділом на види.

У 1588 році англійський бухгалтер Джон Мелліс вперше застосував поняття амортизації основних засобів, до розуміння якого застосовувалось два підходи:

1. Амортизація – це пряме використання нерухомого майна. Дебет рахунку «Прибуток і Збитки» – кредит рахунку «Інвентар», тобто вартість придбаного інвентаря списується рівними частинами на збиток.

2. Амортизація – це прийом, що дозволяє постійно зберігати основний капітал на однаковому рівні.

На поч. ХІХ ст. тосканська школа бухгалтерів, засновником якої був Франческо Марчі, вивела поняття логісмографічного балансу, який включав два основних рахунки (рахунки першого порядку): рахунок власника, рахунки агентів і кореспондентів. За рахунками стояли люди, а за ними цінності. Рахунки поділялись на інтегральні та диференційні. До перших належали фінансові та матеріальні рахунки, інші розмежовували результатні рахунки та рахунки основних засобів.

Італійською школою запропоновано три варіанти нарахування амортизації основних засобів:

1. Наростаюче погашення, оскільки об'єкт наприкінці служби зношується швидше, ніж на початку.

2. Лінійне (рівномірне) погашення прийнятне в тих випадках, коли з року в рік має місце однаковий прибуток.

3. Прискорене погашення, коли в перші роки об'єкт зношується більше, ніж в наступні. В цьому випадку амортизація визначається із залишкової вартості об'єкта.

В німецькомовних країнах наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. існували різні погляди щодо питань обліку зносу основних засобів. Насамперед, облік амортизації і її нарахування пов'язували із знеціненням майна.

П. Герстнер висловлювався за рівномірне списання, а у випадку необхідності пропонував створювати спеціальні резерви на непередбачене знецінення основних засобів і проводити нарахування за рахунок прибутку підприємства. На практиці був поширений прямий, або так званий активний метод нарахування зносу (в активі балансу відображалася залишкова вартість основних засобів) і тільки завдяки аргументації І. Крайбіга почав поширюватися і непрямий,

пасивний метод (в активі основні засоби відображалися за первісною вартістю, а в пасив вводилась регулююча стаття. Амортизація за І. Крайбігом повинна була нараховуватися з прибутку.

Кальмес А., на відміну від Е. Шмаленбаха, був прихильником лінійної рівномірної амортизації, але вважав недопустимою переамортизацію. Відносно природи рахунку Амортизації, то А. Кальмес вважав, що оскільки нарахування відповідає реальній величині зносу, рахунок слід вважати регулюючим, але якщо величина нарахувань перевищує суму реального зносу, то різницю слід трактувати як резервний фонд.

Відомий представник німецької облікової школи ХХ ст. Е. Шмаленбах вперше звернув увагу на життєвий цикл основних засобів, вважаючи нормальним циклом той, коли в момент списання об'єкта сума накопиченої амортизації дозволяла придбати такий же об'єкт. Звідси інфляція, на його думку, не стільки спотворювала фінансовий результат, скільки створювала проблеми для оновлення основних засобів (нестача амортизації). При цьому він був прихильником дегресивного методу нарахування амортизації (із залишковою вартістю основних засобів), що виключало переамортизацію інвентарю.

Представники французької облікової думки ХХ ст. вважали, що мета обліку основних засобів полягає не в фіксації витрат, а у виявленні їх відновлювальної вартості. До нарахування сум амортизаційних відрахувань можна підійти трьома способами:

- 1) за нормованою кількістю років експлуатації майна;
- 2) за вірогідною, з точки зору адміністрації, кількістю років експлуатації майна;
- 3) за експертною бальною оцінкою строків можливої експлуатації – кожен бал – 10 %.

Загалом, представники французької облікової школи ХХ ст. розглядали рахунок Основних засобів лише як рахунок витрат майбутніх періодів, які через амортизацію із місяця в місяць списувались на поточні витрати.

Аналізуючи бухгалтерський облік східноєвропейських країн епохи соціалізму, слід відмітити, що обліковців поряд з цілим рядом інших питань, хвилювало питання обліку основних засобів, які саме засоби слід відносити до основних, як саме баланс визначає наявність у підприємства тих чи інших основних засобів на певний момент. Головною особливістю систем обліку і нарахування амортизації в соціалістичних країнах було включення її до собівартості продукції, що гарантувало створення амортизаційного фонду без залежності від результату діяльності за той чи інший період.

Дослідження історичних підходів до обліку зносу основних засобів дозволило виявити три підходи: наростаючий, лінійний та прискорений. Вибір методу нарахування зносу буде залежати від умов та інтенсивності експлуатації об'єкта основних засобів та одержання економічних вигід від їх використання.

Перспективами подальших досліджень є розробка алгоритму вибору методу нарахування зносу залежно від стратегії розвитку підприємства.