

*М.В. ПЕТА*, асистент НТУ «ХПІ»

## **АМОРТИЗАЦІЯ: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

В статті розглянуті основні підходи до визначення сутності економічної категорії «амортизація» та проаналізовано основні підходи до її відображення в бухгалтерському обліку. Розкрито основні проблеми та недоліки сучасного обліку амортизації та запропоновані можливі напрямки їх вирішення.

In the articles considered the basic going is near determination of essence of economic category «depreciation» and the basic going is analysed near its reflection in a record-keeping. Basic problems and lacks of modern account of depreciation are exposed and possible directions of their decision are offered.

В сучасних умовах господарювання, які характеризуються прискоренням технічного прогресу, зростанням конкурентної боротьби для підприємств досить гостро стоїть проблема технічної та технологічної модернізації, зокрема оновлення основних засобів. Потреба технічної та технологічної модернізації в даний час ускладнюється завданням подолання фінансової кризи, внаслідок чого у процесі оновлення основних засобів підприємства зростає роль саме власних джерел фінансування. За рахунок власних коштів підприємств (прибуток, амортизаційні відрахування) фінансуються понад 65% загального обсягу капіталовкладень. Досвід країн з розвинутою економікою свідчить, що оснащення основними засобами потребує функціонування механізму їх амортизації з економічним обґрунтуванням, чітким визначенням норм і методів амортизації.

Проблеми амортизаційної політики, її роль у процесі відтворення основного капіталу активно досліджувалися вітчизняними економістами В.Й. Бакаєм, І.А. Бланком, С.М. Євтушенко, Л.М. Кузнецовою, П. Житнім та ін. Питанням амортизації як одного з джерел формування основного капіталу присвячені праці О.П. Овсак, О.Й. Косарева, В.Н. Панченко та ін. Проблемам визначення сутності амортизації та відображення її в обліку присвячені роботи П.Я. Хомина, С.Ф. Голова, М.Г. Чумаченка, І. Чалого та ін. При цьому недостатньо дослідженим залишається питання раціонального відображення амортизації в бухгалтерському обліку, яке б було спрямоване на активізацію її відтворювальної функції та надавало можливість аналізувати і прогнозувати обсяги і напрямки накопичення та витрачання амортизаційних відрахувань на підприємствах.

Таким чином, метою статті є аналіз підходів щодо відображення амортизаційних відрахувань в бухгалтерському обліку та обґрунтування перспектив на майбутнє.

Історично так склалося, що амортизація, як економічна категорія розглядається досить значний проміжок часу, в наслідок чого існує значна кількість визначень цього поняття. В.О. Парнюк визначає амортизацію як «поступове відшкодування підприємству вартості об'єктів, що перебувають на правах власності, фінансового лізингу, оренди цілісних майнових комплексів, у повному господарському віданні чи оперативному управлінні підприємства шляхом її включення до витрат діяльності підприємства. Відшкодування витрат відбувається через одержання виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), плата за яку враховує всі витрати діяльності підприємства, включаючи амортизацію основних засобів» [1, с. 166]. В.Ф.Палій трактував амортизацію як ніщо інше, ніж «... спосіб повернення капіталу, затраченого власниками на створення чи придбання об'єктів, що амортизуються» [2, с. 15]. С.К. Коркін характеризує економічну категорію амортизації як грошову форму руху вартості засобів праці [3, с. 21]. Е.С. Хедриксон, М.Ф.Ван Бреда вважають, що амортизація – це резерв на споживання активів з граничним часом використання [4, с. 242]. Ю. Грінвальд та А. Локшин називають амортизацію прийомом рахівництва, який дає можливість визначити вартість інвентарю у будь-який момент часу [5, с. 19]. Таким чином, амортизацію розуміють як:

- 1) амортизація – це грошовий вираз зносу;
- 2) амортизація – це процес перенесення вартості зносу на собівартість продукції;
- 3) амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку;
- 4) амортизація – це резерв (або джерело) споживання активів з граничним часом використання.

Відповідно до визначених тлумачень терміну «амортизація» в економічній науковій думці сформовані концепції амортизації, які і вплинули на підходи до відображення амортизації в бухгалтерському обліку.

Останнім часом розгорнуто гостру дискусію серед вітчизняних економістів з приводу сутності амортизації та амортизаційних відрахувань. Так, наприклад, професор М. Чумаченко [6] вважає, що амортизаційні відрахування мають двоїсту функцію: вони представляють собою розрахункові витрати в собівартості продукції, а їх сума у виручці від реалізації продукції – джерело фінансування інвестицій підприємства. І Чалий [2] висловлює думку про те, що амортизація це не фонд, а звичайні витрати. При чому він відзначає, що витратний підхід до амортизації є капіталістичним, а відновлювальний – соціалістичним, що добавляє у дискусію ідеологічний відтінок. С.Ф. Голов [7] виділяє в теорії бухгалтерського обліку п'ять концепцій амортизації, які умовно підрозділяє на дві групи: операційні та фінансові. Фінансові концепції амортизації включають чотири напрямки: концепцію оцінки, концепцію збереження капіталу, концепцію витрат, концепцію відновлення. Концепція оцінки розглядає амортизацію як зміну оцінки активів виходячи з поточної вартості майбутніх грошових потоків. Концепція збереження капіталу – визначає амортизацію як різницю між переоціненою вартістю основних засобів на

кінець періоду та їх вартістю на початку періоду. Концепція витрат – передбачає, що ціллю амортизації є визначення чистого прибутку шляхом розподілення вартості активів між відповідними звітними періодами. Концепція відновлення – концентрує увагу на економічних цілях амортизації, ціллю якої є відновлення капітальних активів, що спожиті в процес виробництва. Операційна (або причинна) концепція амортизації базується на припущенні про те, що причиною амортизації є зношеність, застарівання основних засобів. Ця концепція отримала широке практичне та теоретичне використання за часів планової економіки. В рамках цієї концепції амортизація нараховувалася як на повне відновлення основних засобів так і на капітальний ремонт. Вплив цієї концепції на бухгалтерський облік виражається існуванням рахунку «Знос основних засобів» та відображення зносу у відповідних рядках балансу. Результатом використання цієї концепції за часів планової економіки було створення та використання амортизаційного фонду, який розглядався не як джерело – актив, а як джерело – пасив і відображався в бухгалтерському обліку наступними записами: дебет рахунків витрат – кредит 86 «Амортизаційний фонд». Отже, головним недоліком використання такого підходу було те, що насправді не відбувалося акумулювання грошових коштів, а реальний амортизаційний фонд створювали тільки ті підприємства, які перераховували кошти на спеціальні рахунки, що відображалось в обліку наступним записом: дебет 54 «Рахунки в банках з коштами на капітальні вкладення» – кредит «Розрахунковий рахунок». На державних підприємствах на суму нарахованого зносу робили запис по дебету рахунку 85 «Статутний фонд» і кредиту рахунку 02 «Знос основних засобів»; на суму амортизаційних відрахувань на повне відновлення дебетувалися рахунки з обліку витрат і кредитувався рахунок 86 «Амортизаційний фонд». На малих та акціонерних підприємствах сума нарахованого зносу і амортизаційні відрахування відображалися записом по дебету рахунків з обліку витрат і кредиту рахунку 02 «Знос основних засобів».

В Україні з прийняттям П(С)БУ, в основу яких покладено міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, було задекларовано перехід від операційної концепції до концепції витрат. За умови використання такої концепції створення амортизаційного фонду не передбачається, амортизаційні відрахування на кожному підприємстві вважаються розрахунковими витратами у собівартості продукції, а їх сума у виручці від реалізації – джерело фінансування інвестицій підприємства[8, с. 8]. Таким чином, амортизація у сучасному обліку розглядається як систематичне розподілення вартості активу, що амортизується на протязі його корисного терміну експлуатації. І це відображається у бухгалтерському обліку наступним записом: дебет рахунків витрат – кредит 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Проте, паралельно з цим пропонувалося застосовувати забалансовий рахунок – рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» призначений для забезпечення бухгалтерського обліку цільового використання амортизаційних відрахувань. Але внаслідок використання

забалансового рахунку виникає певна суперечність між рівнями управління: на макрорівні використовується концепція відновлення (про що свідчить вимога застосування рахунку 09), а на макрорівні – концепція витрат (про що свідчить списання амортизації на витрати періоду).

На нашу думку, головною метою нарахування амортизації є створення реального джерела відновлення основних засобів, а тому саме це має бути реалізовано на підприємстві та відповідно відображено в бухгалтерському обліку. Формування амортизаційного фонду в умовах інфляції, недостатньої кількості обігових коштів і кризи платежів є недоцільним. Але, може бути доречним використання закордонного досвіду, який передбачає вкладання акумульованих коштів у надійні цінні папери або депонувати на окремих рахунках.

**Список літератури:** 1. Орлов О.О. Планування діяльності промислового підприємства: Підручник. – К.: Видавничий дім “Скарби”, 2002. – 336 с.; 2. Парнюк В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів// Актуальні проблеми економіки. – 2007. – №5. – с. 166 – 172 с.; 3. Кваша Я.Б. Амортизация и сроки службы основных фондов. – М.: Изд-во АН СССР, 1959. – 228 с.; 4. Сегеда С.А. Методичні основи оцінки відтворення і ефективного використання основних засобів / С.А. Сегеда, В.В. Гнатюк // Електронний ресурс: <http://vsau.vin.ua/method/getfile/1702.pdf>; 5. Амортизация в народном хозяйстве. Сборник статей Ю.К. Гринвальда, Г.В. Дубелира, А.В. Локшина / Под общ. ред. Ю.Х. Митлянского. – М., 1925. – 101 с.; 6. Чумаченко Н. Амортизационные отчисления – существенный источник финансирования инвестиций предприятия / Н. Чумаченко // Бухгалтерский учет и аудит - № 8. – 2004. – с. 6 – 8; 7. Чалий І. Джерела інвестицій по – кабмінівські. Якщо немає активів, пасиви не допоможуть / І. Чалий // Дзеркало тижня – № 20 – 2004; 8. Голов С. Концепции амортизации и их влияние на учёт и управление в современных условиях / С. Голов// Бухгалтерский учет и аудит - № 8. – 2004. – с. 9-15;

*Надійшла до редакції 03.10.10*