

УДК 675.37

АМОРТИЗАЦІЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА: СУТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ

Кафка Софія Михайлівна, завідувач кафедри обліку і аудиту, к. е. н., доцент, Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, kafka@i.ua

Sofia Kafka, a head of the Department of Accounting and Auditing, Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas

S. Kafka. Depreciation of enterprise's non-current assets: contents and purposes.

On the basis of the economic content of depreciation of fixed assets a disagreement on the interpretation of depreciation as a way to accumulate funds for the reproduction of fixed assets was expressed by the author. Purpose. To explore basic approaches of scientists to the interpretation of economic content of depreciation and develop recommendations to clarify the nature of the present stage of economic development. To examine the actual state of accounting depreciation and justify its appropriateness. Methods. Theoretical methods of cognition (abstraction and generalization, analysis and synthesis, induction and deduction and other methods for producing conceptual knowledge) were used for the synthesis of theoretical and methodological principles of accounting depreciation. For analytical research the methods of tabular presentation and comparison of information were used. Results. It has been proved that the depreciation of fixed assets obtained free of charge (including increases in the value of assets) distorts financial information, also it has been illustrated how the procedure of recording other operations in connection with a new look at the content of depreciation (on the example of the accounting of targeted financing) is changed. Conclusion. It was established that under the market conditions depreciation is the systematic return in the turnover of an enterprise of the earlier advanced funds to purchase (manufacturing, improving, getting a contribution to the authorized capital) fixed assets and intangible assets by including the amount of wear to the cost.

Кафка С. М. Амортизація необоротних активів підприємства: суть та призначення.

Проблема – на підставі аналізу економічної сутності амортизації необоротних активів висловлено незгоду з трактуванням амортизації як способу накопичення коштів на відтворення основних засобів. Мета – дослідити основні підходи науковців до трактування економічної сутності амортизації та розробити рекомендації до її уточнення сутності на сучасному етапі розвитку економіки. Вивчити фактичний стан обліку амортизації основних засобів та обґрунтувати її доцільність. Методи дослідження – теоретичні методи пізнання (абстрагування й узагальнення, аналізу і синтезу, індукції і дедукції та інші методи продукування понятійного знання) використовувалися для узагальнення теоретичних і методологічних засад обліку амортизації основних засобів. Для аналітичних досліджень застосовувалися методи табличного подання та порівняння інформації. Висновки та конкретні пропозиції автора – встановлено, що в ринкових умовах господарювання амортизація є систематичним поверненням в оборот підприємства раніше авансованих коштів на придбання (виготовлення, поліпшення, отримання як внесок до статутного капіталу) основних засобів і нематеріальних активів шляхом включення суми їх зносу до витрат.

Кафка С. М. Амортизация необоротных активов предприятия: содержание и назначение.

Проблема - на основании анализа экономической сущности амортизации необоротных активов высказано несогласие с трактовкой амортизации как способа накопления средств на воспроизводство основных средств. Цель - исследовать основные подходы ученых к трактовке экономической сущности амортизации и разработать рекомендации по ее уточнению сущности на современном этапе развития экономики. Изучить фактическое состояние учета амортизации основных средств и обосновать ее целесообразность. Методы исследования - теоретические методы познания (абстрагирование и обобщение, анализа и синтеза, индукции и дедукции и другие методы выработки понятийного знания) использовались для обобщения теоретических и методологических основ учета амортизации основных средств. Для аналитических исследований применялись методы таблично представления и сравнения информации. Выводы и конкретные предложения автора - установлено, что в рыночных условиях хозяйствования амортизация является систематическим возвращением в оборот предприятия ранее авансированных средств на приобретение (изготовление, улучшения, получение в качестве взноса в

уставный капитал) основных средств и нематериальных активов путем включения суммы их износа на затраты.

Постановка проблеми. Амортизація основних засобів привертає увагу і теоретиків, і практиків. Амортизацію часто трактують як джерело інвестицій в основні засоби, але при первісному придбанні основних засобів витрачалися кошти, тобто з оборотних коштів були вилучені грошові кошти та їх еквіваленти. Чи правомірно амортизацію основних засобів вважати за джерело їх оновлення?

В процесі діяльності підприємства постійно відбувається обіг грошових коштів. Частина з них вилучається з обігу на досить тривалий період часу (придбання основних засобів, нематеріальних активів та інше), але разом з виручкою від реалізації продукції вона повертається в обіг в розмірі нарахованої амортизації, включеної до собівартості реалізованої продукції, тобто через амортизацію повертаються раніше використані (вилучені з обороту) обігові кошти. Амортизацію часто трактують як власне джерело для фінансування оновлення основних засобів. Постанова Кабінету Міністрів України № 1075 від 06.09.1996 р. «Про затвердження Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)» [1] та Наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2003 р. «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291» [2] розглядають амортизацію саме як джерело фінансування інвестицій в основні засоби. В якій мірі такий підхід відповідає економічному змісту амортизації - є проблемним питанням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Економічний зміст та призначення амортизації основних засобів розглядається багатьма дослідниками, починаючи з класиків економічної теорії до вчених сьогодення. Опираючись на класичний підхід, такі вчені як М. Ф. Ван Бреда та Е. С. Хендриксен [9], Я. Д. Крупка [6], Л. Ш. Лозовский, Б. А. Райзберг та Е. Б. Стародубцева [8], В. К. Орлова, С. В. Хома [7] та ін. внесли свій вклад в розвиток теорії та розкриття практичного призначення амортизації.

Виокремлення невирішених проблем, яким присвячена стаття. Однак і сьогодні є питання, що потребують подальшого дослідження, а саме: чи можна вважати амортизацію джерелом фінансування процесів оновлення основних засобів? Проблемні питання з нарахування й обліку амортизації основних засобів перебувають під особливою увагою економічної науки.

Мета роботи - дослідити економічну сутність амортизації основних засобів і виявити найважливіше (головне) призначення амортизації, беручи за основу її економічну сутність у ринкових умовах господарювання.

Результати дослідження. Для цілей обліку визначення терміну «амортизація» наведено практично однаково у нормативних документах, які регулюють облік необоротних активів і оподаткування підприємств.

П(С)БО 7 «Основні засоби» п. 4 визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [3]. Вартість, яка амортизується, є «первісною або *переоціненою* вартістю необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості». МСБО 16 «Основні засоби» наступним чином визначає терміни, що розглядаються: амортизація - це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації; та сума, що амортизується, - це *собівартість* активу або *інша сума, що замінює собівартість*, за вирахуванням його ліквідаційної вартості [4].

В Податковому кодексі України (пп.14.1.3 п. 14.1 ст. 14) амортизація визначена, як в національному стандарті П(С)БО 7 «Основні засоби» [3].

З наведених визначень в МСБО 16 «Основні засоби» сума, що амортизується, визначена як *собівартість*, або *інша сума, що її замінює*, а в національному стандарті –

це первісна або переоцінена вартість [4]. Отже, собівартість (П(С)БО 7) і первісна вартість (МСБО 16) - це те саме. Що стосується переоціненої вартості основних засобів (П(С)БО 7) і суми, що замінює собівартість (МСБО 16) - це можливо не те саме. Сумніви пов'язані з економічною сутністю амортизації. В процесі придбання основних засобів (це стосується й інших необоротних активів, але в даному випадку мова буде йти тільки щодо основних засобів), як відомо, витрати не визнаються, а відбувається перехід активів з одної форми (як правило з грошової) в іншу (в основні засоби). Така ситуація пов'язана з тим, що основні засоби використовуються в багатьох виробничих процесах на протязі тривалого часу. Це означає, що основні засоби утворюють дохід (економічну вигоду) на протязі тривалого часу. Відповідно до одного з принципів бухгалтерського обліку та економіки в цілому (відповідність доходів і витрат) витрачені на придбання основних засобів активи у формі амортизації визнаються витратами.

Щодо економічної сутності амортизації, то серед економістів досить поширена точка зору про те, що амортизація є джерелом оновлення основних засобів. Тому розглянемо амортизацію в зв'язку з джерелами фінансування. Наприклад, в 2015 році утворено умовне підприємство А зі статутним капіталом 1 000 тис. грн., який повністю сплачено основними засобами. В перший рік своєї діяльності підприємство реалізувало продукцію на 5 000 тис. грн., собівартість якої 3 800 тис. грн., в тому числі сировина і матеріали – 2 000 тис. грн., витрати на заробітну плату разом з соціальними внесками – 1 200 тис. грн., амортизація – 600 тис. грн. Гроші за реалізовану продукцію отримано, з постачальниками розраховалися та заборгованість з оплати праці та соціальними зобов'язаннями погашено. Залишків готової продукції немає. Баланс підприємства на кінець 2016 року (першого року) буде виглядати наступним чином (табл. 1):

Таблиця 1 – Баланс підприємства А на кінець 2016 року, тис. грн.*

<i>Актив</i>	<i>На початок звітнього періоду</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>	<i>Пасив</i>	<i>На початок звітнього періоду</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>
Основні засоби:			Зареєстрований (пайовий) капітал	1 000	1 000
- залишкова вартість	1 000	400			
- первісна вартість	1 000	1 000	Прибуток	-	1 200
- знос	-	(600)			
Гроші та їх еквіваленти	-	1 800			
Баланс	1 000	2 200	Баланс	1 000	2 200

* Джерело: власне розроблення

На цьому прикладі добре бачимо, що амортизація є джерелом оборотних коштів: в отриманій виручці від реалізації готової продукції (5 000 тис. грн.) 600 тис. грн. амортизації поступили на поточний рахунок підприємства в банку (разом з прибутком в розмірі 1 200 тис. грн.). Таким чином, можна стверджувати, що амортизація є джерелом формування оборотних коштів підприємства. Коли кошти оборотні, то їх можна використовувати на будь які цілі, в тому числі, й на придбання нових основних засобів. Робимо висновок, що амортизація є джерелом формування оборотних коштів, але так буває тільки у випадку прибуткової діяльності.

Якщо змінити в наведеному прикладі суму витрат на оплату праці разом зі соціальними відрахуваннями – збільшимо їх до 3 200 тис. грн. замість 1 200 тис. грн. Інші вихідні умови не змінилися, тоді баланс підприємства на кінець першого року буде виглядати таким чином (див. табл. 2):

Таблиця 2 – Баланс підприємства А на кінець 2016 року за другої умови, тис. грн.*

<i>Актив</i>	<i>На початок звітнього періоду</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>	<i>Пасив</i>	<i>На початок звітнього періоду</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>
Основні засоби:			Зареєстрований (пайовий) капітал	1 000	1 000
- залишкова вартість	1 000	400	Прибуток (збиток)	-	(800)
- первісна вартість	1 000	1 000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги (або з оплати праці)		200
- знос	-	(600)			
Гроші та їх еквіваленти	-	-			
Баланс	1 000	400	Баланс	1 000	400

* Джерело: власне розроблення

З балансу, наведеного в табл. 2, бачимо, що у підприємства не вистачило виручки від реалізації продукції, щоб розрахуватися за боргами, оскільки було реалізовано продукції на 5 000 тис. грн., витрати склали 5 800 тис. грн., тобто підприємство отримало збиток в сумі 800 тис. грн. Виникла ситуація, за якої амортизація складає 600 тис. грн., а оборотних коштів немає, тобто при наявності амортизації підприємство не може купувати основні засоби. Таким чином, слід зробити висновок, що амортизацію не можна трактувати як джерело інвестицій в основні засоби.

Розглянемо ще одну ситуацію: підприємство є прибутковим (як в першому прикладі), але воно заплатило 1 800 тис. грн. постачальникам за сировину. Сировину отримано. Інші умови не змінні. Баланс підприємства на кінець першого року діяльності буде мати наступний вигляд (див. табл. 3):

Таблиця 3 – Баланс підприємства А на кінець 2016 року за третьої умови, тис. грн.*

<i>Актив</i>	<i>На початок звітнього періоду</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>	<i>Пасив</i>	<i>На початок звітнього періоду</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>
Основні засоби:			Зареєстрований (пайовий) капітал	1 000	1 000
- залишкова вартість	1 000	400	Прибуток		1 200
- первісна вартість	1 000	1 000			
- знос	-	(600)			
Запаси (сировина)	-	1 800			
Баланс	1 000	2 200	Баланс	1 000	2 200

* Джерело: власне розроблення

Як бачимо в Балансі з таблиці 3, підприємство має прибуток 1 200 тис. грн. і є нарахована амортизація 600 тис. грн., але підприємство не може щось придбати, в тому числі, й основні засоби, оскільки всі гроші вкладені в сировину. Таким чином, тільки за умов прибуткової діяльності амортизацію можна розглядати як джерело поповнення оборотних коштів, але не як джерело інвестицій в основні засоби. В основні засоби можна інвестувати будь-які кошти, в тому числі й ті, що потрапили в оборот через амортизацію. Але кошти амортизації – це особливі кошти. Все, що включено до

собівартості продукції (у витрати), комусь повертається: постачальникам, працівникам, до бюджету, а амортизація залишається в обороті підприємства, тому що, свого часу вона вже була сплачена при придбанні основних засобів. Таким чином, при придбанні основних засобів відбувається процес зменшення оборотних коштів, а в результаті амортизації – навпаки: кошти з необоротних перетворюються в оборотні.

Амортизаційні відрахування переносяться на готову продукцію підприємства. Вони є частиною капіталу, раніше авансованого на придбання основних засобів, яка перейшла зі складу необоротних активів в оборотні. Потреба поступового перенесення та розподілу вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання обумовлена принципом відповідності доходів і витрат в бухгалтерському обліку. Для дотримання цього принципу до витрат підприємства треба включати ту частину вартості необоротних активів, яка використана на для виробництва продукції, від реалізації якої підприємство одержує дохід. На рис. 1 відображено складові ціни в узагальненому вигляді.

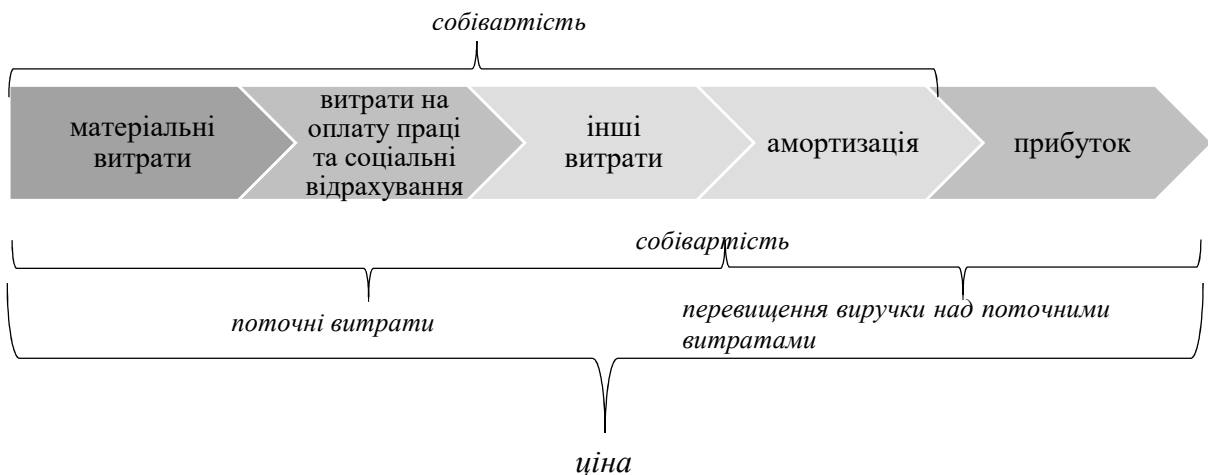


Рис. 1. Складові ціни в узагальненому вигляді*

* Джерело: власне розроблення

Перевищення виручки над поточними витратами розглядається у двох частинах: амортизація і прибуток. Оскільки величина амортизації залежить від підприємства, якому надано право нормативними документами встановлювати термін корисної експлуатації основних засобів та обирати метод нарахування амортизації, то величина прибутку залежить від прийнятої на підприємстві амортизаційної політики. Таким чином, за допомогою амортизації розподіляється надлишок виручки над поточними витратами на дві частини. В умовах збиткової діяльності на рис. 2 схематично наведено відображення складових ціни виглядає наступним чином:

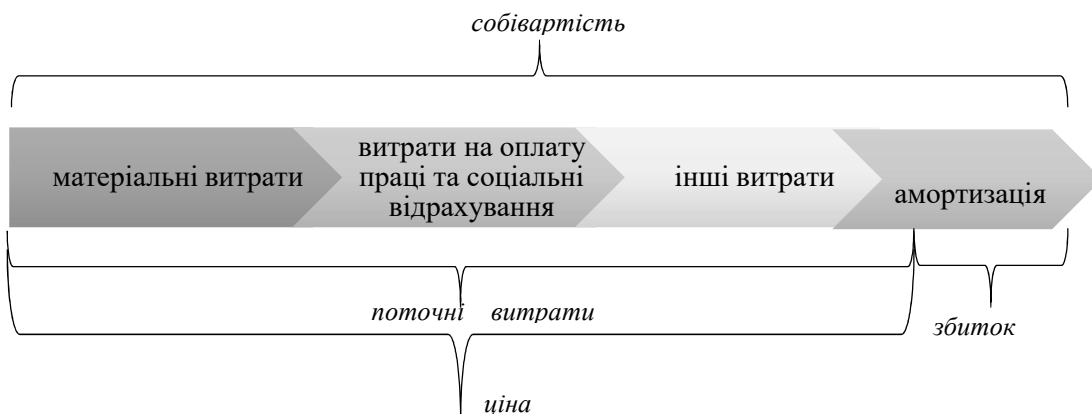


Рис. 2. Складові ціни в умовах збиткової діяльності*

* Джерело: власне розроблення

На рис. 2 зображена ситуація, коли збиток є меншим суми нарахованої амортизації. Тоді підприємство може з виручки компенсувати поточні витрати, проте не вся сума нарахованої амортизації поповнює оборотні кошти: сума збитку не може збільшити суму оборотних коштів. Проте може бути ще інша ситуація (рис. 3).

собівартість

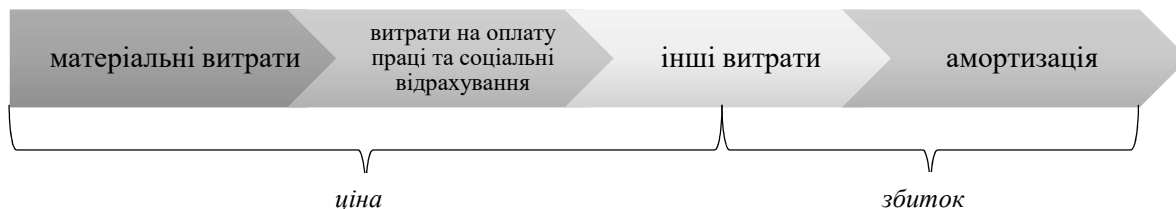


Рис. 3. Співвідношення собівартості і ціни в умовах, коли збиток є більшим амортизації*

* Джерело: власне розроблення

В ситуації на рис. 3 підприємство не зможе розрахуватися за поточними витратами. Ця ситуація наочно свідчить про те, що амортизація не може бути джерелом інвестицій в основні засоби. Однак, амортизація виконує дуже важливу функцію: вона зменшує прибуток до оподаткування. Нагадаємо, що при придбанні основних засобів не визнаються витрати, а відбувається перехід однієї форми активів в іншу (як правило, гроші перетворюються в основні засоби). А витрати визнаються в процесі діяльності у формі амортизації. Таким чином, витрати на придбання основних засобів виводяться з під оподаткування шляхом нарахування амортизації.

Висновки. Результатом проведених досліджень щодо визначення особливостей економічної сутності амортизації встановлено:

- амортизація – це компенсація оборотних коштів, які свого часу були вилучені з обігу на придбання основних засобів, тому не можна трактувати амортизацію як джерело інвестицій в основні засоби;
- амортизація разом з прибутком збільшують оборотні кошти, тобто вони є джерелами збільшення оборотних коштів;
- шляхом нарахування амортизації відбувається перехід коштів з необоротних в оборотні;
- амортизація поділяє надлишок виручки над поточними витратами на дві частини: амортизацію і прибуток. Таким чином, величина прибутку залежить від амортизаційної політики підприємства;
- амортизація є систематичним поверненням в обіг авансованих раніше коштів на придбання (виготовлення, поліпшення, отримання як внесок до статутного капіталу) основних засобів і нематеріальних активів шляхом включення суми їх зносу до витрат підприємства;
- амортизація виконує багато функцій, головна з яких на сучасному етапі – виведення з під оподаткування витрат на придбання (створення) основних засобів.

Джерелом формування оборотних коштів є власні та позичені кошти. Серед власних коштів безумовно є прибуток, а амортизація тільки за умов рентабельної господарської діяльності. Тому, коли мова йде про джерела фінансування чогось, в тому числі й придбання (створення) основних засобів, то джерелом можуть бути тільки оборотні кошти. В умовах обмеженості ресурсів важливо раціонально використовувати

оборотні кошти. Вважаємо, що це є головним заданням підприємства для управління фінансовими ресурсами.

Список використаних джерел:

1. Постанова Кабінету Міністрів України № 1075 від 06.09.1996 р. «Про затвердження Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)» // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1075-96-%D0%BF>
2. Наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2003 р. «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291» // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1254-03>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. / Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014
5. Економічна енциклопедія: у 3 т. / відп. ред. С. В. Мочерний. Київ: Видавн. центр “Академія”, 2000. Т.1.: А–К. 864 с.
6. Крукка Я. Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 5. С. 11–18.
7. Орлова В. К., Сенчішак С. В. Амортизація як джерело формування власних обігових коштів і необоротних активів // Наук. вісн. Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу. Івано-Франківськ: Факел. 2002. № 1. С. 73–77.
8. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь / Москва: ИНФРА-М. 1996. 476 с.
9. Хендриксен Е. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. Москва: Финансы и статистика. 2000. 576 с.

References:

1. The Cabinet of Ministers of Ukraine . (1996, June 09). On Approval of the procedure for determining the classification of amortization and depreciation on production costs (treatment). [“Pro zatverdzhennya Polozhennya pro poriyadok vyznachennya amortyzatsiyi ta vidnesennya amortyzatsiynyykh vidrakhuvan' na vytraty vyrobnytstva (obihu)”]. Retrieved April 29, 2017. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show / 1075-96-%D0%BF>
2. Order of the Ministry of Finance of Ukraine. (2003, December 12). On Amendments to the Ministry of Finance of Ukraine from November 30, 1999 № 291. [“Pro vnesennya zmin do nakazu Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 30 lystopada 1999 roku # 291”]. Retrieved April 29, 2017. <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1254-03>
3. Regulations (Standard) Accounting 7 "Fixed Assets" [“Osnovni zasoby”]. Retrieved April 29, 2017. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws / show / z0288-00>
4. International Accounting Standard 16 "Fixed Assets". [“Osnovni zasoby”]. Retrieved April 29, 2017. http://zakon3.rada.gov.ua/laws / show / 929_014
5. Mocherny, S. V. (Ed.). (2000). Economic Encyclopedia (Vol. 1). [“Ekonomichna entsyklopediya”]. Kiiiv: Center "Academy".
6. Krupka, Y. D. (2006). Options keeping innovative processes at the enterprise. [“Varianty obliku innovatsiynyykh protsesiv na pidpryyemstvi”]. Accounting and Auditing, 5, 11-18. Retrieved April 29, 2017.
7. Orlova, V. K., & Senchishak, S. V. (2002). Depreciation a source of working capital and fixed assets. [“Amortyzatsiya yak dzherelo formuvannya vlasnykh obihovykh koshtiv i neoborotnykh aktyviv”]. Science. Visn. Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas. Ivano-Frankivsk, 1, 73-77. Retrieved April 29, 2017.
8. Raizberg, B. A., Lozovsky, L. S., & Starodubtseva, E. B. (1996). Modern economic dictionary [“Sovremennyiy ekonomicheskii slovar”]. (Vol. 1). Moscow: INFRA-M.
9. Hendricksen , E. S., & Van Breda, M. F. (2000). Theory of Accounting [“Teoriya buhgalterskogo ucheta”]. (Vol. 1) (Y. V. Sokolov, Trans.). Moscow: Finances and statistics.

Keywords: depreciation; fixed assets; current asserts; cost; price; profit; operating costs.

Ключові слова: амортизація; основні засоби; оборотні кошти; собівартість; ціна; прибуток; поточні витрати.

Ключевые слова: амортизация; основные средства; оборотные средства; себестоимость; цена; прибыль; текущие расходы.

Рецензент: Г. О. Зелінська, д. е. н., професор, Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу.