Софія Михайлівна КАФКА

кандидат економічних наук,
доцент,
завідувач кафедри обліку і аудиту,
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу
E-mail: Kafka@i.ua

ЗМІСТ І ПРИЗНАЧЕННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Кафка, С. М. Зміст і призначення амортизації основних засобів [Текст] / Софія Михайлівна Кафка // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярошук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2017. – Том 27. – № 1. – С. 270-279. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Наявність суперечливих питань та дискусій з бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів, а саме: уточнення економічної сутності амортизації в сучасних умовах господарювання, проблема гармонізації податкового та бухгалтерського обліку амортизації і зносу, вибір оптимального строку корисної експлуатації необоротних активів та встановлення ліквідаційної вартості, чи можна вважати амортизацію джерелом фінансування процесів оновлення основних засобів та ряд інших свідчать про актуальність теми дослідження.

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 безкоштовно отриманих основних засобів та обґрунтувати її доцільність.

Метод (методологія). Для дослідження і з'ясування економічної суті, формування та еволюційного розвитку категорії амортизації в бухгалтерському обліку застосовано історичний метод. 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. Праці вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів з проблем нарахування та відображення в обліку амортизації основних засобів, нормативно-законодавчі акти України, які регулюють сферу бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств є методологічною основою дослідження.

Результати. В статті обґрунтовано авторське визначення терміну «амортизація». Висловлено незгоду з трактуванням амортизації як способу накопичення коштів на відтворення основних засобів. Розглянуто проблему амортизації основних засобів, які отримані підприємством безкоштовно.

Ключові слова: амортизація; основні засоби; нематеріальні активи; необоротні активи; знос; обігові кошти; амортизаційний фонд.

THE CONTENT AND PURPOSE OF NON-CURRENT ASSETS DEPRECIATION

Abstract

Introduction. The presence of controversial issues and discussions on accounting of non-current assets amortization and depreciation suggest the relevance of topic of the research. Among these problems we can determine the definition of the economic essence of depreciation in the current economic conditions, the issue of harmonization of tax and accounting amortization and depreciation, the choice of the optimal useful life of fixed assets and setting residual value, if amortization can be considered as a financial source of processes in renovation of non-current assets etc.

Purpose. The article aims to investigate the basic approaches of scientists to the interpretation of economic essence of depreciation, to develop the recommendations for clarifying its nature at the present stage of economic development, to examine the actual state of depreciation accounting of non-current assets, which are received free of charge, and solve its feasibility.

Method (methodology). A historical method has been applied to investigate and ascertain the economic essence, formation and evolution of amortization category within accounting. Theoretical methods of cognition (abstraction and generalization, analysis and synthesis, induction and deduction and other methods producing the conceptual knowledge) have been used for the synthesis of theoretical and methodological principles in accounting of non-current assets depreciation. For analytical research the methods of tabular presentation and comparison of information have been applied. The works of domestic and foreign scientists and economists on problems of calculation and display of non-current assets depreciation in accounting, regulatory and legislative acts of Ukraine controlling the scope of accounting and financial reporting of enterprises are the methodological basis of the study.

Results. In the article the author's definition of the term "depreciation" has been proved. The disagreement with the interpretation of depreciation as a way to accumulate funds for the reproduction of non-current assets has been advanced. The problem of depreciation of non-current assets obtained by the enterprise free of charge has been considered.

Keywords: amortization; non-current assets; intangible assets; fixed assets; depreciation; working capital; amortization fund.

JEL classification: M20, M41

В сучасних умовах господарювання важливе значення для суб'єктів підприємницької діяльності має добре організований бухгалтерський облік – гнучкий комплекс господарських дій, що постійно змінюються та удосконалюються. Одним з найбільш складних і суперечливих питань бухгалтерського обліку в Україні на сьогодні є облік амортизації необоротних активів. В той же час частка необоротних активів в складі майна підприємств досить значна, тому правильна їх амортизація має суттєвий вплив на результати фінансово-господарської діяльності.

Мета статті – на підставі аналізу існуючих підходів до трактування змісту і призначення амортизації обґрунтувати інший погляд на цю проблему, довести результати даного дослідження до відома широкого кола науковців, яким цікаведане питання.

Наявність суперечливих питань та дискусій з бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів, а саме: уточнення економічної сутності амортизації в сучасних умовах господарювання, проблема гармонізації податкових правил та вимог бухгалтерського обліку до амортизації й зносу, вибір оптимального строку корисної експлуатації необоротних активів та встановлення ліквідаційної вартості, чи можна вважати амортизацію джерелом фінансування процесів оновлення основних засобів та ряд інших свідчать про актуальність теми дослідження.

Питанням сутності та бухгалтерському обліку амортизації свої праці присвятили наступні вчені України: Виговська Н. Г., Гаценко О. П., Городянська Л. В., Євтушенко С. М., Крупка Я. Д., Орлова В. К., Ошмарін Я. В., Хома С. В., та російських учених: Аверьянов Б. А., Божкова Є. Г., Виноградова Є. А., Голощанов А. Д., Гришина С. В., Єременко Т. В., Іванова Р. І., Іванова Ю. О., Костюков К. І., Кузнецова О. А., Курдукова Ю. М., Лисенков А. М., Нечаев А. С., Окунева І. І., Сеферова І. Ф., Соколовський А. В., Фецович І. В. та ін. науковці.

На сьогодні є значна кількість публікацій стосовно сутності амортизації з юридичної та економічної точок зору, проте немає єдиного науково-обґрунтованого підходу до трактування поняття «амортизації», що впливає на вибір методики її облікового відображення, що, в свою чергу, унеможливорює прийняття ефективних управлінських рішень.

Різноманітні погляди вчених на зміст і призначення амортизації є підставою для подальших наукових досліджень цієї проблеми. Чи можна розглядати амортизацію як спосіб накопичення коштів на відтворення основних засобів, які види необоротних активів потребують амортизації, а які ні – власна точка зору на ці питання подається в даній статті.

Певні елементи обліку, які нагадують розрахунки та відображення амортизації, зустрічаються уже на венеціанських та флорентійських підприємствах в XV – XVI століттях. Проте, довгий час ці елементи не мали певної системності і носили випадковий характер.

В науковій літературі з бухгалтерського обліку однозначного підходу до того, коли саме з'явилося поняття амортизації немає. Вважають, що вперше воно було описане англійським економістом Дж. Мелісом у 1588 р. [1, с. 223]. Він вважав, що вартість придбаного інвентаря повинна списуватися рівними частинами у збитки (прибутки). Він використовує бухгалтерське проведення: Дебет рахунка «Прибутки та збитки» – Кредит рахунка «Інвентар». Проте недоліком такого підходу було те, що втрачена вартість основних засобів не переносилася на витрати виробництва, а відносилася одразу на збитки підприємства [2, с. 9], тобто проводилося пряме витрачання нерухомого майна.

Одним з перших прикладів застосування прямолінійної амортизації була організація обліку на заводі «Керрон Айронвекс» (Carron Ironworks) в 1769 р. та на заводах Бултона і Уолта (Boulton and Watt's, Soho Foundry) 1790 р., де вартість основних засобів (в першу чергу, парових машин) списували, виходячи з норм амортизації для всіх видів основних засобів 8 % і для будівель – 5% [3, с. 779].

У книзі Ж. Саварі (1622-1690 pp.) «Про досконалого купця» в тлумаченнях з обліку інвентаря, міститься визначення амортизації, пов'язане зі знеціненням. Теоретичне обґрунтування амортизації як зменшення вартості при суміжних переоцінках в найбільш завершеному вигляді сформулював Дж. Мейрв 1757 р. Згідно з його теорією, в Дебеті рахунку «Інвентар» відображалася оцінка основних засобів на початок періоду (первісна вартість на момент придбання, а також оціночна вартість в наступні проміжки часу), а також всі види ремонту, тоді як по Кредиту – оцінка основних засобів на кінець звітного періоду. Відповідно, визначення величини «Розходу» основних засобів за звітний період, визначалася суб'єктивно – за результатами інвентаризації. Схожий підхід до поняття амортизації як до різниці в оцінці інвентаря в суміжні звітні часові періоди практикувався в обліку до XIX ст.

На використання в другій половині XVIII ст. регулярної амортизації основних засобів, прив'язаної до відсотків, указував німецький дослідник П. Магельсан: «найвірнішим для отримання реального сальдо при складанні звіту є облік витрат, пов'язаних із зносом нерухомого майна» [4, с. 173].

Розглянемо трактування поняття амортизації в економічній літературі (таблиця 1).

На основі даних, наведених в таблиці можна визначити, що більшість вчених дотримуються позиції про те, що амортизація є обчислений у грошовому вираженні знос необоротних активів в процесі їх застосування та виробничого використання.

Узагальнені дані вказують, що:

- одна група вчених вважає, що амортизація – це просто грошовий вираз зносу необоротних активів 10,5 % (Бойчик І., Ганін Б.);
- прихильники другої позиції вважають амортизацією не що інше, як процес перенесення вартості зносу необоротних активів на собівартість продукції 31,6 % (Бабіч В., Бандурка В., Бутинець Ф., Болюх М., Попович П., Поддєрьогін А.);
- третя група вчених стверджує, що амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку 21,1 % (Коблянська О., Коробов М., Мошенський С., Сопко В.);
- четверта, що це цільове накопичення грошових засобів 36,8 % (Азриліяна А. Н., Баранов А., Орлов О. О., Орлова В. К., Покропивний С. Ф., Руденко А. І., Шегда А. В., Литвиненко Т. М., Хома С. В.).

Однак слід зауважити, що трактування амортизації як цільового накопичення грошей для наступного їх використання на оновлення необоротних активів обумовлює доцільність створення й обліку амортизаційного фонду, його використання. Але в процесі нарахування амортизації відбувається повернення в обіг вилучених в свій час грошей або інших активів, витрачених на придбання (виготовлення, поліпшення, отримання як внесок до статутного капіталу) основних засобів і нематеріальних активів. А на які цілі підприємство витрачає обігові кошти, залежить від намірів, планів підприємства. Таким чином, у процесі нарахування амортизації не утворюється фонду, відбувається компенсація раніше вилучених коштів. Погляд на амортизацію, як на накопичення грошей для оновлення необоротних активів, прийшов з радянських часів, коли існувала одна форма власності-державна. При утворенні підприємства держава надавала йому необоротні й оборотні активи, здійснювала контроль за їх використанням. В результаті в момент утворення підприємство не вилучало з обігу кошти на придбання необоротних активів. Воно отримувало їх від держави.

Таблиця 1. Визначення економічного поняття «амортизації» на основі літературних джерел*

№ з/п	Джерело	Визначення
1	Азрилияна А. Н. [5, с. 19]	Амортизація – 1) перенесення вартості поступово зношуваних основних фондів на вартість продукції, що виробляється; 2) цільове накопичення грошових засобів і їх наступне застосування для відшкодування зношених основних фондів
2	Баранов А. [6, с. 112]	Амортизація – це процес поступового перенесення вартості засобів праці у міру зносу їх на вироблений продукт і використання цієї вартості для наступного відтворення (заміщення, відновлення) засобів праці
3	Білуха М. Т. [7, с. 82]	Амортизація – це процес поступового перенесення вартості основних виробничих засобів і нематеріальних активів з урахуванням витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення згідно з нормами амортизаційних відрахувань, установленими законодавчими актами
4	Борисов А. Б. [8, с. 29]	Амортизація – поступове зношування основних засобів і перенесення їх вартості на продукцію, що випускається
5	Бутинець Ф. Ф. [9, с. 103]	Амортизація – це обчислювальний у грошовому виразі знос основних засобів в процесі їх застосування та виробничого використання
6	Гальчинський А. С., Єщенко П. С. [10, с. 45]	Амортизація – це заміщення в грошовій формі зношених засобів праці поступовим перенесенням вартості на продукт, що виробляється
7	Грабова Н. Н. [11, с. 23]	Амортизація – це форма зношення основних засобів. Розрізняють дві форми фізичного і морального зношення. Перша форма фізичного зношення виникає в процесі використання засобів праці, коли їх робочі органи внаслідок тертя втрачають свої якості Друга – пов'язана з недовикористанням засобів праці, коли під дією природних і часового факторів металеві вузли і механізми машин і знарядь ржавіють, а пластмасові частини і гума старіють
8	Загородній А. Г. [12, с. 69]	Амортизація – це знос основних засобів, основою обчислення якого є первісна вартість основних засобів, а їх відновлювальна вартість на момент їх зносу, тобто вартість їх відтворення на цей момент
9	Задорожний З. -М. [13, с. 169]	Амортизація відбувається як щомісячне відшкодування зношення необоротних активів
10	Ковалев В. В. [14, с. 154]	Амортизація – це знос, основою для встановлення норм якого служить відновлювальна вартість основних фондів, яка представляє собою вартість їх відтворення в сучасних цінах
11	Лень В. С. [15, с. 112]	Амортизація – відрахування, при обчисленні яких слід виходити з реальної вартості фондів, тобто відновлювальної вартості, а при встановленні норм амортизаційних відрахувань необхідно враховувати тільки витрати на просте відтворення
12	Мочерний С. В. [16, с. 87]	Амортизація – процес перенесення вартості основних виробничих фондів на готовий продукт в міру фізичного та морального зношування
13	Орлов О. О. [17, с. 217]	Амортизація – це поступове зниження вартості основних фондів внаслідок їх зносу, а також поступове перенесення їх вартості на виготовлену продукцію з метою нагромадження засобів для їх відтворення
14	Орлова В. К., Хома С. В. [18, с. 176]	Амортизація – частина вартості використаних основних засобів, яка залежить від терміну корисного використання основних засобів і обраного підприємством методу нарахування амортизації. Слід підкреслити, що сума амортизації в бухгалтерському обліку розглядається з двох сторін: - як витрати; - як зменшення вартості основних засобів, тобто як їх знос.
15	Панчишин С. М. [19, с. 539]	Амортизація – відшкодування у грошовій формі вартості капітальних благ, яке відповідає їх зношенню (фізичному – внаслідок використання у виробництві – і моральному – внаслідок здешевлення наявних машин і механізмів або виникнення їхніх продуктивніших аналогів)
16	Покропивний С. Ф. [20, с. 35]	Амортизація – це процес перенесення авансованої раніше вартості засобів праці на вартість виготовленої продукції з метою їх повного відшкодування
17	Руденко А. І. [21, с. 216]	Амортизація – це спосіб накопичення коштів на відтворення основних фондів
18	Тарасюк Г. М., Шваб Л. І. [22, с. 220]	Амортизація – систематичний розподіл вартості активу, яка амортизується протягом строку корисної експлуатації активу
19	Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. [23, с. 307]	Амортизація – систематичний розподіл амортизаційної суми активу протягом терміну його корисної експлуатації
20	Шегда А. В., Литвиненко Т. М. [24, с. 135]	Амортизація – процес поступового зношення вартості основних фондів на вартість новоствореної продукції з метою їх повного відновлення.

*Джерело: сформовано автором на основі [5-23].

Підприємство в процесі своєї діяльності не мало права вилучати з обігу кошти без дозволу. В теперішній час неправильно розглядати амортизацію як цільове накопичення грошей для наступного їх використання на оновлення необоротних активів.

Щоб більш обґрунтовано довести дану точку зору, розглянемо амортизацію у її зв'язку з джерелами фінансування на підприємстві. 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 4 000 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 розрахувалися 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. 2).

Таблиця 2. Баланс підприємства А на кінець 2016 року, тис грн.

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

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. 3):

Таблиця 3. Баланс підприємства А на кінець 2016 року за другої умови, тис грн.

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

З балансу, наведеного в табл. 3, 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. 4).

Таблиця 4. Баланс підприємства А на кінець 2016 року за третьої умови, тис грн.

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

Як бачимо в Балансі з таблиці 4, 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 (при отриманні як внесок до статутного капіталу) відбувається процес зменшення оборотних коштів, а в результаті амортизації – навпаки: кошти з необоротних перетворюються в оборотні.

Амортизаційні відрахування, будучи перенесеними на готовий продукт, є тією частиною відшкодування раніше авансованого на придбання основних засобів капіталу, яка перейшла з категорії необоротних активів у категорію оборотних засобів підприємства. Необхідність розподілу вартості необоротних активів протягом терміну їхнього корисного використання зумовлена одним з основних принципів бухгалтерського обліку – принципом відповідності доходів і витрат. З метою забезпечення цього принципу до витрат необхідно зараховувати частину вартості необоротних активів, що була спожита для виготовлення 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).

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

* 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.

В таблиці 5 наведено дані щодо амортизації та прибутку за останні роки (2010-2015 рр.) двох українських та одного російського підприємств нафтогазовидобувного комплексу.

Аналіз інформації, наведеної в таблиці 4, дозволяє зробити наступні висновки. Підприємства нафтогазодобування в основному працюють рентабельно, тому вся сума амортизації, яка включена в собівартість реалізованої продукції, йде на поповнення (збільшення) оборотних коштів. Але у 2015 році ПАТ «Укрнафта» спрацювала зі збитком в сумі 3 513 млн грн. За цей рік амортизація склала 1 307 млн грн. Таким чином, нарахована амортизація в 2015 році не збільшила величину оборотних коштів. В цій ситуації підприємству не вистачає виручки від реалізації продукції для покриття поточних витрат в сумі 2 206 млн грн. ($3\,513 - 1\,307 = 2\,206$).

По ПАТ «Укргазвидобування» в 2012 році збиток склав 237 млн грн. при нарахованій амортизації 2 177 млн грн. В такій ситуації в оборотні кошти підприємства потрапляє не всі сума нарахованої амортизації, а тільки додатна різниця між сумами амортизації та збитку, тобто 1 940 млн грн. ($2\,177 - 237 = 1\,940$).

Ще на одну особливість слід звернути увагу: частка амортизації має стабільну тенденцію до зростання. Це, безумовно, є наслідком оптимізації оподаткування підприємств податком на прибуток. А

оптимізувати суму податку на прибуток до сплати в бюджет дозволяє багатоваріантність методів нарахування амортизації і той факт, що термін корисного використання основних засобів нормативними документами з бухгалтерського обліку дозволено встановлювати підприємствам самостійно. Все це перетворює амортизацію в такий інструмент, з допомогою якого є можливість суму перевищення виручки над поточними витратами розподіляти між амортизацією і прибутком так, як потрібно підприємству в тій чи іншій ситуації, враховуючи і податковий тиск, і дивідендну політику. Велика роль в цьому належить обліковій політиці підприємства.

Таблиця 5. Співвідношення прибутку та амортизації до суми перевищення виручки від реалізації над поточними витратами *

Підприємство	Роки	Перевищення виручки над поточними витратами	Прибуток	Амортизація	Розподіл перевищення виручки над поточними витратами між, %	
					амортизацією	прибутком
ПАТ «Укрнафта», млн грн.	2010	4376	3709	667	15,2	84,8
	2011	2279	1507	772	33,9	66,1
	2012	3674	1809	1865	50,8	49,2
	2013	2339	712	1621	69,3	30,7
	2014	4560	2991	1569	34,4	65,6
	2015	-2206	-3513	1307	-	-
Всього за 6 років		15022	7215	7801	52,0	48,0
виробництва», млн грн.	2012	1940	-237	2177	100,0	-
	2013	2817	332	2485	88,2	11,8
	2014	3023	772	2251	74,5	25,5
Всього за 3 роки		7780	867	6913	88,8	11,2
ПАТ «Лукойл», млн дол. США	2010	15687	11533	4154	26,5	73,5
	2011	17628	13155	4473	25,4	74,6
	2012	18902	14070	4832	25,6	74,4
	2013	16003	10247	5756	36,0	64,0
	2014	15942	7126	8816	55,3	54,7
	2015	16606	8048	10558	63,6	36,4
Всього за 6 років		102768	64179	38589	37,5	62,5

*Джерело: розроблено автором на основі [25; 26; 27].

Виходячи з сутності амортизації пропонуємо наступне визначення цієї важливої економічної категорії: амортизація – це процес систематичного повернення в обіг авансованих раніше коштів на придбання (виготовлення, поліпшення, отриманих як внесок до статутного капіталу) основних засобів і нематеріальних активів шляхом включення суми їх зносу в витрати виробництва.

Запропоноване визначення амортизації дозволяє вирішити ще одне проблемне питання в обліку основних засобів і нематеріальних активів. Це пов'язане з амортизацією безкоштовно отриманих необоротних активів, в тому числі амортизації всіляких дооцінок, якщо вони відображаються в обліку підприємства. В перерахованих випадках не відбувається вилучення обігових коштів, тому немає підстав повертати в обіг кошти, тобто амортизувати. В ПКУ зараз передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. (ст138 п. 2. ПКУ). Крім того, Проектом змін до ПКУ передбачено при розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток не враховувати амортизацію безоплатно отриманих необоротних активів. В цьому є логіка: якщо підприємство не витратило кошти на придбання цих активів, тобто не понесло витрат, то згідно принципу відповідності доходів і витрат при розрахунку фінансового результату до оподаткування немає підстав враховувати витрати, яких не було. Таким чином, амортизувати треба тільки витрати. Якщо не було витрат, то немає чого амортизувати. В той же час, знос за такими необоротними активами

слід нараховувати бухгалтерським проведенням: Дебет рах. Додатковий капітал або інші (в залежності від того, на якому рахунку обліковуються безоплатно отриманий актив) і Кредит рах. Знос необоротних активів.

Запропонований підхід до амортизації необоротних активів суттєво ліквідує різницю між бухгалтерським обліком і податковими розрахунками об'єкта оподаткування податком на прибуток, що є досить актуально на даний час.

Висновки та перспективи подальших розвідок

1. Амортизацію основних засобів і нематеріальних активів неправильно розглядати як цільове накопичення грошей для наступного їх використання на оновлення необоротних активів. Це процес систематичного повернення в обіг авансованих раніше коштів на придбання (виготовлення, поліпшення, отримані як внесок до статутного капіталу) основних засобів і нематеріальних активів шляхом включення суми їх зносу у витрати виробництва.

2. Амортизувати треба тільки фактично понесені витрати. Якщо не було витрат, то немає чого амортизувати, тому не треба амортизувати безоплатно отримані необоротні активи і різного роду дооцінки. Це, по-перше, відповідає сутності амортизації, і, по-друге, дозволяє суттєво ліквідувати різницю між бухгалтерським обліком і податковими розрахунками.

Список літератури

1. Littleton, A. C. Accounting evolution to 1900. / by A. C. Littleton., New York, with a new foreword by V. K. Zimmerman. – 1981. – 373 p.
2. Дем'яненко, М. Я. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект) [Текст] : моногр. / М. Я. Дем'яненко, С. М. Євтушенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 178 с.
3. Бутинець, Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч. І. навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” [Текст] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.
4. Еременко, Т. В. Формирование категории “амортизация” в методологии бухгалтерского учета [Текст] / Т. В. Еременко // Соколовские чтения “Взгляд из прошлого в будущее”: доклады международной научной конференции 10-11 февраля 2010 р. – Том 1. – Спб.: Нестор-История, 2011. – 472 с. – С. 168-188.
5. Большой бухгалтерский словарь [Текст] / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 554 с.
6. Баранов, А. Теория амортизации и технический прогресс [Текст] / А. Баранов – М.: Экономика, 1965. – 320 с.
7. Білуха, М. Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / М. Т. Білуха. – К.: 2000. – 692 с.
8. Борисов, А. Б. Большой экономический словарь [Текст] / А. Б. Борисов – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
9. Бутинець, Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець / вид. 3-тє, доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с.
10. Гальчинський, А. С. Основи економічних знань [Текст] / А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко – К.: Вища школа, 2002. – 387 с.
11. Грабова, Н. Н. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Н. Н. Грабова. – К.: Вища школа, 1973. – 344 с.
12. Загородній, А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики [Текст] : навч. посіб. / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2004. – 377 с.
13. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: моногр. / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеґен, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 237 с.
14. Ковалев, В. В. Финансовый учет и анализ [Текст] / В. В. Ковалев: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
15. Лень, В. С. Бухгалтерський облік в Україні основи та практика [Текст]: навчальний посібник. / В. С. Лень, В. В. Гливіченко. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.
16. Мочерний, С. В. Економічна теорія [Текст] / С. В. Мочерний. – К.: Академія, 1999. – 547 с.
17. Орлов, О. О. Планування діяльності промислового підприємства [Текст] : підручник / О. О. Орлов. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.
18. Орлова, В. К. Основи бухгалтерського обліку [Текст] : навчальний посібник. / В. К. Орлова. – Івано-Франківськ: Факел, 2006. – 295 с.
19. Панчишин, С. М. Макроекономіка [Текст] : навч. посібник / С. М. Панчишин. – К.: Либідь, 2001. – 616 с.
20. Покропивний, С. Ф. Економіка підприємства [Текст] / С. Ф. Покропивний. – К., 2001. – 365 с.
21. Руденко, А. І. Економіка підприємства [Текст] / А. І. Руденко. – Мінськ. – 1995 – 425 с.
22. Тарасюк, Г. М. Планування діяльності підприємства [Текст] : навч. посібник / Г. М. Тарасюк, Л. І. Шваб. – К.: Карвала, 2003. – 432 с.

23. Чебанова, Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : посібник / Н. В. Чебанов, Ю. А. Василенко. – К.: Академія, 2002. – 672 с.
24. Шегда, А. В. Менеджмент [Текст] : навч. посібник / А. В. Шегда. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2002. – 583 с.
25. Фінансова звітність ПАТ «Укрнафта». – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/db/emitent/report/year/xml/show/75024>.
26. Фінансова звітність ПАТ «Укргазвидобування». – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/db/emitent/report/year/xml/show/73496>.
27. Фінансова звітність ПАТ «Лукойл». – Режим доступу: http://www.lukoil.ru/static_6_5id_2293_.html.

References

1. Littleton, A. C. (1981). *Accounting evolution to 1900*. New York.
2. Demyanenko, M. Ya. & Yevtushenko, S. M. (2006). *Problemy amortyzatsiyi v ahrarnomu sektori APK (oblikovo-finansovyy aspekt)*. Kyiv: NNTs IAE.
3. Butynets', F. F. (1999). *Istoriya rozvytku bukhholders'koho obliku*. Zhytomyr: ZhITI.
4. Eremenko, T. V. (2011). *Formirovanie katehorii "amortizatsiya" v metodolohii bukhholderskoho ucheta. Sokolovskie chteniya "Vzhlyad iz proshloho v budushchee"*. Spb.: Nestor-Istoriya.
5. Azrylyyan, A. N. (1999). *Bol'shoy bukhholderskiy slovar'*. Moscow: Institut novoy ekonomiki.
6. Baranov, A. (1965). *Teoriya amortizatsii i tekhnicheskoy prohrress*. Moscow: Ekonomika.
7. Bilukha, M. T. (2000). *Teoriya bukhholders'koho obliku*. Kyiv.
8. Borysov, A. B. (2001). *Bol'shoy ekonomicheskoy slovar'*. Moscow: Knizhnyy mir.
9. Butynets', F. F. (2003). *Teoriya bukhholders'koho obliku*. Zhytomyr: Ruta.
10. Hal'chyns'kyy, A. S. & Yeshchenko, P. S. (2002). *Osnovy ekonomichnykh znan'*. Kyiv: Vyshcha shkola.
11. Hrabova, N. N. (1973). *Teoriya bukhholderskoho ucheta*. Kyiv: Vyshcha shkola.
12. Zahorodniy, A. H. & Partyn, H. O. (2004). *Bukhhalters'kyy oblik: osnovy teorii ta praktyky*. Kyiv: Znannya.
13. Zadorozhnyy, Z.-M. V., Semehen L. H., Bohuts'ka, L. T. (2012). *Aktual'ni pytannya oblikovoyi polityky pidpryyemstv shchodo neoborotnykh aktyviv*. Ternopil': TNEU.
14. Kovalev, V. V. (2004). *Finansovyy uchet i analiz: kontseptual'nye osnovy*. Moscow: Finansy i statistika.
15. Len', V. S. & Hlyvenko, V. V. (2004). *Bukhhalters'kyy oblik v Ukrayini osnovy ta praktyka*. Kyiv: Tsentr navchal'noyi literatury.
16. Mochernyy, S. V. (1999). *Ekonomichna teoriya*. Kyiv: Akademiya.
17. Orlov, O. O. (2002). *Planuvannya diyal'nosti promyslovoho pidpryyemstva*. Kyiv: Skarby.
18. Orlova, V. K. (2006). *Osnovy bukhholders'koho obliku*. Ivano-Frankivs'k: Fakel.
19. Panchyshyn, S. M. (2001). *Makroekonomika*. Kyiv: Lybid'.
20. Pokropyvnyy, S. F. (2001). *Ekonomika pidpryyemstva*. Kyiv.
21. Rudenko, A. I. (1995). *Ekonomika pidpryyemstva*. Mins'k.
22. Tarasyuk, H. M. & Shvab, L. I. (2003). *Planuvannya diyal'nosti pidpryyemstva*. Kyiv: Karvala.
23. Chebanova, N. V. & Vasylenko, Yu. A. (2002). *Bukhhalters'kyy finansovyy oblik*. Kyiv: Akademiya.
24. Shehda, A. V. (2002). *Menedzhment*. Kyiv: Znannya, KOO.
25. *Finansova zvitnist' PAT «Ukrnafta»*. (2017). Retrieved from: <http://smida.gov.ua/db/emitent/report/year/xml/show/75024>.
26. *Finansova zvitnist' PAT «Ukrhazvydobuvannya»*. (2017). Retrieved from: <http://smida.gov.ua/db/emitent/report/year/xml/show/73496>.
27. *Finansova zvitnist' PAT «Lukoyl»*. (2017). Retrieved from: http://www.lukoil.ru/static_6_5id_2293_.html.

Стаття надійшла до редакції 17.01.2017 р.