

**ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ  
ТА ПРОБЛЕМИ ЇЇ НАРАХУВАННЯ**

*Визначено дискусійні аспекти і розкрито економічний зміст поняття амортизації, обґрунтовано порядок нарахування амортизації на спеціфичні основні засоби і доцільність використання правил бухгалтерського обліку для нарахування амортизації з відповідним аналізом нормативних документів*

**Постановка проблеми.** Амортизація – це складна економічна та облікова категорія, щодо якої не дійшли остаточної згоди ні в науці, ні в законодавстві. За своєю економічною сутністю амортизація основних засобів (ОЗ) – це грошове вираження їх зносу та складова витрат підприємств, яка забезпечує поступове перенесення вартості ОЗ на створюваний продукт. Дискусійним є питання щодо визначення амортизації як джерела накопичення коштів для подальшого відтворення основних засобів. На законодавчому рівні проблемним є визначення розміру амортизаційних відрахувань, особливо з метою оподаткування податком на прибуток, тому що амортизація, на відміну від інших витрат, не передбачає реального витрачання грошей після нарахування.

Проблеми амортизації основних засобів досліджуються багатьма вченими, у тому числі представниками бухгалтерської науки, зокрема, Чумаченко М.Г., Головим С.Ф., Яремко І.І. [4-7], але зазначені вище проблемні питання залишаються остаточно не вирішеними. Потребує обґрунтування порядку нарахування амортизації на такі об'єкти, як автомобільні дороги, житлові будинки, невиробничі основні засоби, доцільність застосування різних методів нарахування амортизації в бухгалтерському обліку та з метою оподаткування.

**Мета статті.** Розкриття економічного змісту амортизації основних засобів і обґрунтування, на цій основі, відповідного порядку її нарахування.

На сьогодні існують певні різночитання у визначенні економічного змісту поняття амортизація. Різні економісти розглядають її як перенесення зносу на вартість продукції, як метод накопичення засобів, витрачених на капітальні вкладення, як метод розподілу витрат за калькуляційними періодами, як пільгу з оподаткування прибутку [5, с. 45]. І якщо з тим, що амортизація полягає в поступовому перенесенні вартості основних засобів на створюваний продукт та в розподілі витрат за калькуляційними періодами погоджується більшість економістів, то стосовно накопичення коштів на капітальні інвестиції для оновлення основних засобів за рахунок амортизаційних відрахувань – тут існують діаметрально протилежні точки зору.

Більшість авторів вважають, що накопичення коштів амортизаційних відрахувань здійснюється тільки після реалізації продукції [4; 5; 6], але при цьому не всі вони вважають, що накопичена амортизація може бути джерелом коштів на капітальні інвестиції. Так, Голов С.Ф. [4] зазначає, що без депонування відповідних грошових сум на окремому рахунку в банку не можна казати про наявність амортизаційного фонду. Але таке “заморожування” оборотних коштів не може бути корисним для бізнесу, тому протилежна точка зору полягає у доцільності використання сум нарахованої амортизації в обігу із забезпеченням можливості звільнення їх з обігу при необхідності придбання нових ОЗ [5, с. 48].

Тут є різночитання між підходом до цього питання у вітчизняній та міжнародній практиці. У нас в країні раніше суму нарахованої амортизації розподіляли за двома напрямками – на повне відновлення і на капітальний ремонт основних засобів, створювали амортизаційний фонд як джерело коштів на відновлення ОЗ. Згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності створення амортизаційного фонду і відображення джерела капітальних інвестицій на придбання основних засобів не передбачено, тому така ж практика була прийнята у вітчизняному обліку після його реформування.

Але багато науковців і практиків вважають такий порядок не зовсім прийнятним, зокрема, Чумаченко М.Г. [6]; Яремко І.І. зазначає, що в цьому питанні “бухгалтерська методологія ввела у нерівноваженість вітчизняну теорію фінансів і економічну теорію, які розглядають амортизацію як нове джерело... для відтворення основних фондів” [7, с. 71], і вважає необхідною складовою власного капіталу, виходячи з економічної сутності цього поняття, так званий “амортизаційний капітал”.

Концепцією амортизаційної політики, схваленою Указом Президента України від 7 березня 2001 року № 169, грошові кошти амортизаційних відрахувань визначено джерелом інвестицій в основний капітал.

Тому в кінці 2003 року в Україні введено позабалансовий рахунок 09 “Амортизаційні відрахування” для накопичення на ньому нарахованих амортизаційних відрахувань і визначення суми амортизаційних відрахувань, використаних як джерело капітальних вкладень, та додаткову таблицю XII у “Примітках до фінансових звітів”, яка містить показники нарахованої та використаної амортизації необоротних активів. Можна вважати, що введення цього рахунку є досить спірним – з одного боку, повертає нас до звичної нам інформації щодо джерела фінансування, а з другого боку, міжнародним стандартам це не відповідає. Але виходячи з розуміння амортизаційних відрахувань як джерела майбутніх капітальних інвестицій, такий підхід є доцільним.

Оскільки амортизаційні відрахування розглядали раніше як джерело накопичення коштів, не нараховували амортизацію на ті основні засоби, які оновлювали не за рахунок підприємства, а за рахунок державного фінансування, – до таких ОЗ відносяться житлові будинки, об'єкти зовнішнього благоустрою, автомобільні дороги загального користування. Одночасно це давало можливість не включати суми амортизації цих ОЗ до відповідних тарифів – квартирної плати, автотранспортних перевезень. Її треба зазначити, що такі характеристики категорії “амортизація”, як перенесення вартості на продукцію та розподіл витрат за калькуляційними періодами, також не є характерними для зазначених основних засобів. Це також підтверджує доцільність не включення амортизації цих ОЗ до відповідних тарифів.

Така норма щодо ненарахування амортизації на розглянуті основні засоби існує зараз в податковому обліку. Стосовно бухгалтерського обліку, то за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСБО 16 “Основні засоби”) амортизації підлягають усі основні засоби крім землі, що відповідає реальному стану речей стосовно зносу основних засобів. Тому у вітчизняному бухгалтерському обліку прийнято таку ж норму – амортизація нараховується на всі основні засоби, крім землі та незавершених капітальних вкладень і призупиняється на період їх реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. На об'єкти зовнішнього благоустрою, житлові будинки та автомобільні дороги амортизація нараховується з одночасним визнанням доходу на суму нарахованої амортизації, як це робиться і стосовно усіх інших безоплатно одержаних основних засобів [1, пункт 30].

Оскільки ці основні засоби зношуються, як і всі ОЗ, при запропонованій методиці знос цих об'єктів відображають в обліку, але суму їх зносу не включають до собівартості відповідних послуг, щоб не завищувати її не завищувати (а, відповідно, не завищувати і тариф на ці послуги). Одночасно не створюють джерело відновлення

цих основних засобів, що відповідає реаліям економіки – дійсно, фінансування капітальних ремонтів автомобільних доріг загального користування, житлових будинків та об'єктів зовнішнього благоустрою здійснюється за рахунок бюджетних коштів, а будівництво нових будинків фінансується або державою, або майбутніми власниками квартир у цих будинках. У будь-якому випадку, коли фізична особа фінансує для себе будівництво нової квартири (будинку), ці кошти не мають відношення до тих сум, які вона сплатила б як амортизацію своєї старої квартири. Можна стверджувати, що прийнятий в бухгалтерському обліку порядок, за якого амортизація автодоріг, житлових будинків тощо не збільшує витрат підприємств, є економічно обґрунтованим, при цьому не виникає кількісної різниці з податковим обліком.

Існує думка щодо необхідності нарахування амортизації на землю, коли мають місце витрати на її придбання; але в цьому випадку амортизуватись буде скоріше право користування цією землею. Сама ж земля, на відміну від інших основних засобів, дійсно не зношується протягом життя кількох поколінь людей.

Якщо порядок визначення амортизації розглянутих об'єктів основних засобів і в бухгалтерському, і в податковому обліку є обґрунтованим, то стосовно нарахування амортизації на інші основні засоби – це сьогодні чи не найбільша проблема неузгодженості податкового обліку з бухгалтерським.

В бухгалтерському, і в податковому обліку не враховано повністю економічний зміст поняття "амортизація" – в бухгалтерському обліку під амортизацією розуміють систематичний розподіл вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання [1, пункт 4], а в податковому обліку мова йде про поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів і нематеріальних активів на зменшення скоригованого прибутку [2, стаття 8]. Норми амортизації, визначені сьогодні в податковому обліку, занижують ступінь зносу у кілька разів, бо за такими методами терміни експлуатації основних засобів збільшуються до кількох десятиліть замість кількох років. Голова С.Ф. [4], аналізуючи діючі норми амортизації у США і у СРСР зазначає, що всі вони передбачають реальні терміни корисної експлуатації – так, для автомобілів та засобів обчислювальної техніки ці терміни не перевищують 10 років; навіть у царській Росії норми були ненабагато нижчі. За нормами ж податкового обліку терміни експлуатації зазначених ОЗ можуть становити більше 50 років.

Як зазначалось, від інших елементів витрат підприємств амортизаційні відрахування відрізняються тим, що прибуток вони зменшують, але реального витрачання коштів у поточному звітному періоді не здійснюється. Саме тому, хоча питома вага витрат на амортизацію у загальній сумі витрат підприємств у цілому по країні незначна, податкові органи прикладають зусилля до мінімізації розміру амортизаційних відрахувань.

Порядок нарахування амортизації з метою оподаткування сьогодні дуже суттєво відрізняється від норм бухгалтерського обліку. Це і нарахування амортизації один раз на квартал від залишкової вартості ОЗ, і нарахування її в цілому по групі основних засобів, яких на сьогодні визначено сім, і так далі. Ці проблеми протягом усіх років існування податкового обліку були темою постійної критики в науковій і професійній бухгалтерській пресі.

Аналізуючи проект Податкового кодексу [3], можна зробити висновок, що запропонований в ньому порядок визначення амортизації необоротних активів максимальною мірою враховує вимоги міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Визначені в кодексі групи основних засобів відповідають їх групам у бухгалтерському обліку (і відповідним субрахункам); порядок визначення первісної вартості основних засобів, терміни початку і завершення нарахування амортизації та методи її нарахування також відповідають бухгалтерському обліку.

Згідно зі статтею 13 [3] амортизації підлягають витрати на придбання (виготовлення, поліпшення) основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів. Хоча з точки зору економічного змісту амортизації таке визначення не є абсолютно коректним, але на практиці в бухгалтерському обліку амортизація безоплатно отриманих необоротних активів також не включається до витрат підприємств. В той же час підприємствам забезпечено можливість створювати новий основний засіб у сумі вартості ремонтів безоплатно отриманих ОЗ і в подальшому його амортизувати. Стосовно нарахування амортизації на всі довгострокові біологічні активи, незалежно від оцінки їх в бухгалтерському обліку за справедливою чи первісною вартістю, вважаємо цю норму грамотною і справедливою.

Треба враховувати, що мета визначення витрат і доходів для оподаткування відрізняється від мети бухгалтерського обліку: якщо бухгалтерський облік повинен дати об'єктивну оцінку діяльності підприємства, то податкові правила мають на меті поповнення бюджету і недопущення зловживань. Бажаною є, звичайно, й максимальна чіткість правил оподаткування, чого в нашій країні не було досягнуто. Тому визначення мінімально допустимих строків амортизації для всіх груп основних засобів в Податковому кодексі дає можливість застосовувати бухгалтерські методи нарахування амортизації, не порушуючи завдань оподаткування.

Враховуючи мету розробки правил оподаткування, визначення амортизації за проектом Податкового кодексу відрізняється від бухгалтерського обліку за такими основними пунктами: не нараховується амортизація на не виробничі необоротні активи, індексація їх здійснюється на чітко визначений відсоток, пов'язаний з індексом інфляції. Дійсно, зменшення оподаткованого прибутку на суму амортизації не виробничих основних засобів може призвести до суттєвого збільшення цін і тарифів, особливо на підприємствах, які мають на балансі такі об'єкти, як будинки відпочинку, стадіони тощо. Також можливість дооцінки основних засобів за правилами бухгалтерського обліку може привести до зловживань (дооцінка повністю амортизованих ОЗ, для яких було встановлено мінімальні строки експлуатації) і нечіткості (у разі дооцінки до справедливої вартості). Звичайно, остання норма, крім зазначеного, переслідує фіскальні цілі. Зазначені відмінності з бухгалтерським обліком при визначенні амортизації повинні будуть враховуватись бухгалтерами як податкові різниці.

Визначення економічного змісту поняття амортизації дає можливість обґрунтувати порядок нарахування амортизації на різні основні засоби, а використання стандартів бухгалтерського обліку при розробці правил оподаткування дозволяє забезпечити їх грамотність і мінімізувати непродуктивні втрати праці бухгалтерів і податківців.

#### Список використаної літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. 2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. № 283 зі змінами і доповненнями // ВВР. – 1997. – № 27. – С. 181. 3. Проект Податкового кодексу //www.rada.gov.ua
4. Голова С. Дискусійні аспекти амортизації / Сергій Голова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 3-8.
5. Гринько А.П. Облік основних засобів: теорія, проблеми, перспективи: [монографія] / Гринько А.П. – Х.: 2002. – 277 с.
6. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / Чумаченко М. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 3-7.
7. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: [монографія] / Яремко І.Й. – Львів: Каменярь, 2002. – 192 с.

ГУРА Надія Олександрівна – доктор економічних наук, доцент Київського національного університету імені Тараса Шевченка