

УДК 657.372.3:336.564.1

Кадацька А.М.

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Сумського національного аграрного університету***ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА ФУНКЦІЇ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ****ECONOMIC AND CONTENTS OF DEPRECIATION****АНОТАЦІЯ**

У статті розкрито теоретичні та практичні аспекти розвитку обліку та аудиту амортизації основних засобів. Визначено поняття амортизації в умовах ринкових відносин. Досліджено взаємозв'язок між економічними категоріями «знос», «зношування», «амортизація». Уточнено основні функції амортизації.

**Ключові слова:** амортизація, знос, зношування, основні засоби, методи нарахування амортизації, облікова політика, амортизаційна політика, амортизаційний фонд, аудит амортизації основних засобів.

**АННОТАЦИЯ**

В статье раскрыты теоретические и практические аспекты развития учета амортизации основных средств. Определено понятие амортизации в условиях рыночных отношений. Исследована взаимосвязь между экономическими категориями «износ», «изнашивание», «амортизация». Уточнены основные функции амортизации.

**Ключевые слова:** амортизация, износ, изнашивание, основные средства, методы начисления амортизации, учетная политика, амортизационная политика, амортизационный фонд, аудит амортизации основных средств.

**ANNOTATION**

The theoretical and practical aspects of accounting and auditing depreciation; The concept of depreciation in market conditions; investigated the relationship between economic categories of "wear and tear", "wear", "depreciation"; clarified the basic functions of depreciation.

**Keywords:** amortization, wear and tear, wearing, fixed assets, methods of charge of depreciation, accounting policy, depreciation policy, audit of depreciation.

**Постановка проблеми.** Здійснення економічних реформ в Україні в останні роки спрямоване на трансформацію вітчизняного господарського механізму з урахуванням умов ринкової економіки. Ці перетворення стосуються бухгалтерського обліку та аудиту, тобто найбільш важомої частини загальної інформаційної системи управління підприємством.

Упровадження науково-технічних досягнень у виробництво, вирішення багатьох соціально-економічних проблем стають можливими за умови здійснення ефективної інвестиційної політики, складовою частиною якої є амортизаційна політика, що виступає важливим інструментом активізації інвестиційної діяльності підприємств в умовах ринкової економіки. Обґрунтована амортизаційна політика дає змогу стимулювати зростання інвестицій, запроваджувати інноваційні технології та процеси.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми нарахування й обліку амортизації основних засобів перебувають під особливою увагою економічної науки. Значний внесок у дослідження теоретичних і методологічних під-

ходів до вирішення проблемних питань амортизації зробили сучасні українські вчені: З. Борисенко, О. Бородкін, Ф. Бутинець, М. Василюк, Н. Виговська, С. Голов, Г. Кірейцев, Я. Крупка, Є. Мних, В. Орлова, Ю. Осадчий, М. Пушкар, П. Саблук, А. Фукс, П. Хомин, М. Чумаченко, В. Швець та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Дослідження теоретичних і практичних аспектів організації обліку основних засобів та їхньої амортизації дало змогу визначити коло невирішених питань, які гальмують процес управління основними засобами. Серед них можна виділити такі: відсутність єдності економічної та бухгалтерської термінології щодо понять «амортизація», «знос», «зношування», єдиного підходу до розуміння сутності амортизації та її ролі у відтворювальному процесі, проблеми вибору оптимального методу нарахування амортизації, визначення економічно раціонального амортизаційного періоду.

Зміни податкового механізму, введення в дію Положень (стандартів) бухгалтерського обліку не лише суттєво вплинули на амортизаційну політику, а й призвели до виникнення нових проблем. Структурні перетворення в економічному механізмі потребують постійного вдосконалення методики та організації обліку і нарахування амортизації основних засобів.

**Мета статті** полягає в обґрунтуванні теоретичних, методичних і практичних засад нарахування та організації обліку амортизації основних засобів на підприємствах та розробці рекомендацій щодо їх удосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Важливе місце у забезпеченні процесів відтворення належить амортизації. Проте чинні законодавча та нормативно-методична бази більше пристосовані до потреб оподаткування, ніж до процесу відтворення, і не дають змоги чітко визначити концептуальність амортизації. За таких умов актуальною є проблема визначення дійсної сутності амортизації та її функцій у господарській діяльності підприємства.

Амортизація являє собою надзвичайне складне економічне явище. Вона поєднує ознаки витрат виробництва і джерела коштів, процесу руху вартості і важелі управління відтворенням, відшкодування зношених і нагромаджених нових засобів праці. Еволюція поглядів на амортизацію призвела до створення різних

концепцій, які уособлюють сучасний погляд на амортизацію як економічну категорію (табл. 1).

Таблиця 1  
Різні підходи до тлумачення терміну  
«амортизація»

Підходи	Визначення терміну
Класична економічна теорія	Термін «амортизація» походить від лат. amortization – погашення, сплата боргів [3; 5]
У перекладі з іноземної	Трактування терміна «амортизація» як а – заперечення, mor – смерть, тобто цей термін характеризує постійне існування через відновлення засобів праці [6]
Н. Савельєв	Буквально «амортизація» походить від mort – мертвий та означає дію, подібну до омертвіння
У США	Взагалі замість терміна amortisation використовують термін depreciation, що в перекладі з латинської (pretium) означає ціну або вартість, de – pretium – зниження ціни або вартості

Отже, наявність протилежних підходів до тлумачення цього терміна визначає наукову дискусію щодо трактування сутності амортизації. У зарубіжній економічній літературі амортизація розглядається з точки зору чотирьох концепцій: економічної, бухгалтерської, податкової, фінансової [6].

Вітчизняний науковець С. Голов [4] дає свою класифікацію концепцій амортизації, а саме: концепція оцінки, казуальна концепція, витратна, зберігання капіталу, відтворення.

Так, концепція оцінки причиною амортизації вважає зміну вартості активів під впливом інфляційних процесів і має на меті уточнення вартості активів. Вона відповідає економічній концепції.

Згідно з казуальною концепцією, причиною амортизації є спрацьованість, старіння основних засобів, що, своєю чергою, забезпечує правомірність визнання витрат на амортизацію в складі витрат підприємства.

Концепція витрат (ресурсів) вважає за мету амортизації розподіл вартості активів між відповідними обліковими періодами для розрахунку чистого прибутку. Ця концепція широко використовувалась у зарубіжних країнах і в класифікації І. Бернара і Ж.К. Коллі називається бухгалтерською концепцією [1].

Згідно з концепцією зберігання капіталу, причиною амортизації є коригування прибутку в умовах зміни цін та інфляції. Використовується в системах інфляційного обліку.

Згідно з концепцією відтворення, причиною амортизації є забезпечення відновлення капітальних активів, що були використані в процесі діяльності, з метою резервування коштів для заміни активів.

Ураховуючи викладені теоретичні підходи і погляди, ми схильні розглядати амортизацію як загальну економічну категорію, яка включає п'ять

концепцій (вартісну, економічну, бухгалтерську, інвестиційну, податкову), в яких найбільш повно відображено всі визначення амортизації.

Вартісна концепція характеризує амортизацію як зменшення вартості та корисності об'єкта основних засобів у результаті дії зовнішніх факторів (фізичного і морального зносу), а також із перебігом часу. Цей погляд на амортизацію відображено у сучасній економічній енциклопедії: «Амортизація – процес поступового перенесення вартості основних фондів (нарахування її до витрат виробництва чи обігу) у міру їх зносу на виготовлення продукції і використання цієї вартості для простого або розширеного відтворення зношених засобів праці».

Прихильники цієї концепції визначають амортизацію як процес перенесення вартості засобів праці на готову продукцію. М.П. Войнаренко вважає, що «знос – це втрата споживної вартості, а отже, і вартості засобів праці... а під амортизацією мається на увазі процес перенесення вартості на готовий продукт. Обидва процеси, незважаючи на їх відмінність, нерозривні...» [2].

Економічна концепція амортизації характеризується вітчизняними науковцями як механізм перетворення коштів із необоротних активів в оборотні [4]. Вона логічно впливає з бухгалтерського обліку.

В основу бухгалтерської (облікової) концепції амортизації покладено бухгалтерські операції щодо систематичного списання вартості основних засобів упродовж терміну їх корисного використання на готову продукцію з метою відображення на бухгалтерських рахунках процесу нарахування й обліку амортизації. Цей суто методологічний підхід підкреслює, що амортизація не пов'язана зі зменшенням вартості об'єкту у зв'язку з коливанням цін, не пов'язана зі зносом або спрацюванням активу внаслідок експлуатації і не має відношення до розрахунку вартості заміни активу.

Інвестиційна (фінансова) концепція розглядає амортизацію як внутрішнє джерело фінансування відтворення основного капіталу і стимулювання інвестицій. К. Маркс у другому томі «Капіталу» називає амортизацію «резервним грошовим фондом», який створюється з виручки за проданий товар, для відтворення основних засобів. Дехто називає амортизацію «ресурсом відтворення... порядок її формування має сприяти відновленню основних засобів» [7].

Основною сутністю податкової (фіскальної) концепції є те, що амортизація є часткою прибутку, яка не підпадає під оподаткування і залишається в розпорядженні підприємства як компенсація витрат, здійснених у минулому. Основним завданням податкової амортизації є вплив на інвестиційну діяльність підприємства.

Отже, проаналізувавши наявні концепції трактування амортизації, вважається за доцільне запропонувати таке визначення: амортизація – це комплексна економічна категорія, яка характеризує систематичне поступове перене-

сення вартості активів унаслідок зносу на готову продукцію з метою акумулювання коштів на відшкодування витрат на їх відтворення.

У цьому визначенні пропонуємо використувати узагальнюючий термін «активи», тому що у світовій практиці амортизації підлягають не тільки основні засоби, а й акції, борги, дефектні активи та ін.

Повне розкриття сутності амортизації неможливе без окреслення її функцій. Потрібно зазначити, що в економічній літературі немає єдності думок і щодо функцій амортизації.

Функція відшкодування вартості зносу основних засобів. Ця функція впливає з того, що за своєю економічною природою амортизаційні відрахування покликані відшкодувати вартість спожитих засобів праці. Інакше кажучи, амортизаційний фонд повинен відповідати вартості капіталу, який необхідно відшкодувати [8]. У цьому разі амортизація призначена для простого відтворення.

Сутність відтворювальної функції полягає в тому, що кошти амортизаційного фонду не є «замороженими», а здійснюють постійний рух із метою відновлення та відтворення фізичного та морального зносу засобів праці за рахунок акумулювання в амортизаційному фонді необхідної кількості грошових коштів. Функція відтворення тісно пов'язана із попередньою, але передбачає, що амортизація призначена для здійснення як простого, так і розширеного відтворення основних засобів [8].

Окрім того, амортизація може виконувати накопичувальну функцію – забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань в амортизаційному фонді.

Функція регулювання реалізується через встановлення та використання законодавчо закріплених норм та нормативів для здійснення амортизаційних розрахунків. У цьому разі амортизація впливає на формування розміру бази податку на прибуток і створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків (реалізується через використання прискореної амортизації), а для держави – можливості для реалізації податкової політики. Ця функція логічно впливає з податкової концепції амортизації.

Облікова функція пов'язана з відображенням реальних витрат засобів праці на виробництво продукції. Деякі автори вважають, що амортизації властива функція стимулювання, яка пов'язана з упровадженням на підприємствах науково-технічних досягнень, підвищенням зацікавленості в якомого скорішому відтворенні зношених та оновленні діючих засобів праці.

На нашу думку, це функція держави – шляхом виваженої амортизаційної політики стимулювати оновлення основного капіталу, адже сама по собі амортизація не здатна його стимулювати.

Сучасна практика діяльності суб'єктів господарювання зіткнулася з низкою проблем, пов'язаних із неправильним розумінням та роз-

межуванням таких понять, як «амортизація», «знос», «зношування». Недостатнє розуміння економічних категорій «знос» і «амортизація» призводить до неточного тлумачення їхньої сутності в обліковому та податковому законодавстві.

Економічне розуміння сутності амортизації є основою обґрунтування її призначення в діяльності суб'єктів господарювання. За діючою методикою бухгалтерського обліку не передбачено формування та здійснення обліку амортизаційного фонду. Оновленню виробничого потенціалу підприємства сприяє не формування амортизаційного фонду чи облік амортизаційних сум на позабалансових рахунках, а фінансова політика, спрямована на акумулювання грошових коштів. Придбання необоротних активів здійснюється за рахунок не лише коштів амортизації, що перебувають в обороті, а й усіх інших складових частин власного та позиченого капіталу підприємства. Однак установлення джерела придбання активів є умовним і суб'єктивним. У процесі дослідження уточнено визначення поняття економічної амортизації в ринкових умовах господарювання.

Процес перенесення вартості необоротних активів прямо пов'язаний зі зниженням їхньої споживчої цінності. Втрата споживчої вартості основних засобів виявляється через їхній знос. Серед учених-економістів немає єдиного підходу до розуміння сутності понять «амортизація», «знос», «зношування». Між категоріями «амортизація», «знос», «зношування» можна простежити такий взаємозв'язок: у процесі використання та під впливом зовнішніх чинників основні засоби втрачають свою споживчу вартість, що узагальнюється їхнім зносом. Втрата споживчої вартості зумовлює втрату вартості, що спричиняє їхнє зношування. Втрата вартості засобів праці відбувається через перенесення її на готовий продукт (витрати періоду), тобто через амортизацію.

На нашу думку, можна виділити чотири форми прояву сутності амортизаційних відрахувань:

- грошовий вираз тієї частки матеріалізованої вартості основних фондів суспільної праці, яка спожита в процесі виробництва нового суспільного продукту;
- елемент витрат на виробництво продукції;
- фонд грошових накопичень, призначений для фінансування витрат на відтворення і капітальний ремонт основних фондів;
- важливий стимулятор інтересу трудящих, зайнятих на госпрозрахункових підприємствах, до підвищення ефективності виробництва за рахунок більш раціонального і повного використання потужності об'єктів основних фондів.

Амортизація виконує на підприємстві низку важливих функцій, однак із точки зору управління технічними ресурсами нас цікавить функція акумулювання додаткового джерела коштів на підприємстві для відтворення технічних ресурсів.

**Висновки.** У сучасних умовах господарювання амортизація виконує функції відшкодування, відтворення, регулювання, накопичення та обліку. Функція регулювання реалізується на рівні держави. Всі функції амортизації органічно взаємопов'язані та взаємообумовлені, їх розмежування можливе лише умовно та абстрактно. Всі вони разом відображають глибокі об'єктивні процеси перенесення вартості основних засобів на продукт, їх відновлення на розширеній основі.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Бернар І. Тлумачний економічний і фінансовий словник. Французька, російська, англійська, німецька, іспанська термінологія : у 2-х т. Т. 1 / І. Бернар, Ж.-К. Колі ; пер. з фр. – М. : Міжнародні відносини, 1994. – 784 с.
2. Войнаренко М.П. Інформаційно-аналітичне забезпечення функціонування механізму управління амортизаційною політикою підприємства / М.П. Войнаренко, Л.В. Овод // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 5. – С. 192–198.
3. Глушко О.В. Амортизація, як джерело фінансування відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва: обліково-аналітичний аспект / О.В. Глушко // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – № 12. – С. 28–30.
4. Голов С.Ф. Концепції амортизації та їх вплив на облік та управління в сучасних умовах / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 9–15.
5. Голозубова Ю.В. Аналіз методів нарахування амортизації та їх порівняльна характеристика / Ю.В. Голозубова // Управління розвитком. – 2014. – № 7. – С. 111–114.
6. Карасевич І.В. Проблемні питання обліку та нарахування амортизації основних засобів в сучасних умовах господарювання / І.В. Карасевич, Н.В. Шутюк // Наука й економіка. – 2013. – Вип. 2. – С. 71–74.
7. Мовшів С.М. Випуск, податки і крива Лаффера / С.М. Мовшів, Л.Є. Соколовський // Економіка і мат. методи. – 1994. – Т. 30. – Вип. 3. – С. 129–141.
8. Овод Л.В. Стратегічні управлінські рішення у формуванні амортизаційної політики підприємства / Л.В. Овод // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 100–103.