

УДК 657.47

Т.І. Єфіменко, к.е.н., проф.

Українська державна академія залізничного транспорту

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ, ЯКА АМОРТИЗУЄТЬСЯ

Розглянуто категорію «вартість, яка амортизується», її зв'язок з первісною вартістю активів, витратами і затратами, для процедурних моментів бухгалтерського обліку. Обрунтовано методологічне розмежування категорій «витрати» і «затрати» щодо визначення первісної вартості. Запропоновано вважати затратами будь-які активи як нематеріальні активи та основні засоби, так і грошові кошти та дебіторська заборгованість. Заявлено аргументи щодо помилковості дефініції «вартість, яка амортизується» і доцільності використання «суми, яка амортизується».

Ключові слова: *вартість, яка амортизується; первинна вартість; ліквідаційна вартість основних засобів; витрати і затрати.*

Постановка проблеми та її зв'язок з науковими та практичними завданнями. Категорія «амортизація» – досить широке поняття, яке «не піддається визначенню в рамках однієї теорії, а часто і в цілому науковому напрямку або дисципліні» [11, С. 47], зокрема в межах бухгалтерського обліку. Зазначена категорія є складовим елементом для категоріальних схем, що визначають процедури мислення в економічних дисциплінах.

Категорія «амортизація» за рахунок «можливостей дешифрування» [11, С. 81] сама є носієм процедурних моментів в обліку.

«Вартість, яка амортизується» [9, С. 65], «об'єкт амортизації» [4, С. 158], «амортизація основних засобів і нематеріальних активів» [10, С. 179], «методи амортизації» [9, С. 72], «суми накопиченої амортизації» [8, ст. 146.21] і навіть сумнівний об'єкт-фантом «амортизаційний фонд» [7, С. 26] займають важливе місце в категоріальному апараті фінансового, управлінського, податкового (обліку для цілей оподаткування) і статистичного обліку. Крім того, «накопичена амортизація» є дефініцією певного класу понять, які відносяться до метамовних утворень. Саме категорія «амортизація» використовується в завданнях систематизації знань у пізн:

© Т.І. Єфіменко, 2013

ктом, що регламентує загальні

принципи нарахування, обліку та подання у звітності амортизації, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 (далі – П(С)БО 7). На жаль, в П(С)БО 7 при визначенні «амортизація» використано дефініцію «вартість, що амортизується», і цим перетворює категоріальну схему на замкнуте коло.

Практики і теоретики бухгалтерського обліку вже звикли посилалися на визначення, закріплені в нормативно-законодавчих актах, що, на жаль, знижує цінність власних думок науковців. Але, на то і розробляються нормативні документи, щоб їх вдосконалювати на вимогу часу і розвитку науки.

Аналіз результатів останніх досліджень та публікацій.
Процедурні моменти методології обліку нарахування амортизації регламентовані законодавством, що зумовлено наявністю широкого кола користувачів облікової інформації:

- для користувачів фінансової звітності встановлено певні правила визначення сум амортизаційних нарахувань, що накопичуються протягом строку корисного використання об'єкта, відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [9, С. 73], Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [6];

- для складання податкової звітності методика встановлює Податковий кодекс України (далі – ПКУ) з посиланнями вимоги ПСБО, але в частині, що не суперечить умовам «визначеним в розділі III ПКУ» [8];

- для прийняття управлінських рішень за інформацією внутрішньогосподарського обліку, де відсутнє державне регулювання, методи нарахування амортизації обираються зазвичай відповідно до встановлених в бухгалтерському обліку, з урахуванням галузевих особливостей;

- для статистичних спостережень, економіко-аналітичних досліджень, планово-економічних розрахунків та інших прийомів опрацювання оперативної та періодичної звітності, також використовуються дані бухгалтерського обліку за методикою ПСБО.

Категорія «амортизація» зустрічається практично в кожному підручнику з економіки і одразу демонструє наскільки наближена чи віддалена обізнаність кожного окремого автора від сучасного визначення сутності амортизації, яке засновано на дотриманні принципу «нарахування та відповідності доходів і витрат», за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів (в

тому числі й амортизаційними витратами).

Навіть закріплене законодавством на рівні наказу Міністерства фінансів визначення, що «амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [2, п. 4] скоріше схоже на невідредагований переклад з російської мови. А твердження, що «амортизація – це процес перенесення вартості основних засобів на вартість новоствореної продукції з метою їхнього повного відновлення» [6] (курсив – автора) втратило свою актуальність тоді, коли з'явилося перше підприємство, яке не отримало основні засоби (фонди) безоплатно від держави в «поповнення статутного фонду», а придбало їх за власні кошти. Отже, таке підприємство сплачує за основні засоби до початку їх використання, а протягом строку експлуатації, щомісячно, через амортизацію враховує частки вартості сплачених основних засобів у складі витрат.

Нехтування змінами, що сталися в концептуальному підході, до змісту категорії «амортизація» призводить до неузгодженості у визначенні термінології і відволікає на дискусію щодо можливості «створення амортизаційних фондів» [7, С. 35] або «використання амортизаційних відрахувань» [4, С. 157]. Отже, існує необхідність формування єдиних методичних підходів до визначення «вартості, що амортизується» як міждисциплінарної економічної дефініції.

Мета дослідження: досягнення єдності думок щодо економічної сутності терміна «вартість, що амортизується» для уточнення його місця в системі категорій.

Розібратися в цій проблемі пропонується за допомогою дослідження змісту категорій, які використовуються для розкриття значення термінів «амортизація» і «вартість, яка амортизується» в нормативному законодавстві, а саме: «строк корисного використання (експлуатації)», «ліквідаційна вартість», «первісна вартість», а також сума витрат, з яких складається первісна вартість основних засобів відповідно до п. 8 П(С)БО 7.

Викладення основного матеріалу. Вартість, яка амортизується не є об'єктом, створеним у бухгалтерському обліку; вона не формується в порядку накопичення інформації щодо вартості окремих складових (вартості сировини, обсягу витрат праці, транспортних витрат, витрат енергії і палива, орендної плати та інших); вона визначається як «первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості» [9], тобто – розраховується як різниця значень двох показників.

ПСБО 7 демонструє певну непослідовність, визначаючи в п. 4 первісну вартість «в сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів (курсів – автора), сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів», а в п. 8 – наводячи перелік «витрат», з яких первісна вартість «складається» (наприклад: «суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт, ... витрати на транспортування, установку, монтаж, ... тощо»). Зауважимо, що подана як сукупність витрат первісна вартість, немає нічого спільного із статтями витрат форми №2 «Звіт про сукупний дохід», а відображується у рядку 1011 Звіту про фінансовий стан (Балансу). Отже, виникає питання щодо доцільності використання терміна «витрати» для розкриття змісту первинної вартості необоротного активу і подальший вплив такого тлумачення на визначення вартості, яка амортизується.

Розгляд цих питань переходить з площини «активи – витрати» у площину «фінансовий стан – фінансові результати». А до розгляду слід додати ще й питання: чи може об'єкт (необоротний актив), що відображується на рахунку, призначеному для обліку активів і в статті бухгалтерського балансу, формуватися з будь-якого набору витрат, які у бухгалтера асоціюються із Звітом про фінансові результати?

Методологи, розкриваючи первісну вартість основних засобів через перелік витрат, не звертають уваги на важливий факт: основні засоби – це активи, що втілюють в собі «ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [9], а витрати – події, що вже відбулися і призвели до зменшення економічних вигод у вигляді «вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу» [10, С. 169].

Якщо викласти положення Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [3] (далі – Інструкція) про призначення рахунку 15 «Капітальні інвестиції» для обліку «витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів» в термінології Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [6] як призначеного для обліку «затрат з будівництва (виготовлення), придбання і поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію», то отримуємо ототожнення категорій «витрати» і «затрати», що категорично неправильно.

Капітальні інвестиції «обліковуються у складі незавершеного будівництва до введення об'єктів основних засобів в експлуатацію»

[6, С. 1]. Отже, достовірне визначення вартості капітальних інвестицій забезпечує в подальшому достовірність первинної вартості необоротних активів.

Від того, як саме капітальні інвестиції будуть зафіксовані в обліку — як затрати або як витрати, залежить правильність їх подання у фінансовій звітності підприємств, а, відповідно, і корисність такої звітності для прийняття управлінських рішень.

Незважаючи на численні огляди законодавства, аналізи публікацій та узагальнення думок і висновки, до яких вдавалися науковці, які прагнули розікнути коло довічної дискусії щодо спорідненості категорій «витрати» і «затрати» та дослідити сучасну сутність цих понять, автору даного матеріалу залишилося небагато, але вільного місця для власної думки.

Єдність і відмінність категорій «витрати» і «затрати» відобразили у своїх працях вітчизняні та зарубіжні науковці. Користуючись напрацюваннями в цьому питанні лише чотирьох авторів минулорічних публікацій [1; 2; 5; 13], які ставили за мету узагальнити і систематизувати множини думок щодо економічного змісту та обліку названих об'єктів, зауважимо, що автори навели відповідно 16-ть, 29-ть, 38-м, 12-ть посилань на визначення затрат і витрат в роботах як відомих фахівців, так і науковців-початківців.

Наукова дискусія щодо категорії «затрати» загострюється ще й тим, що в нормативних документах, які регламентують облік і звітність, вочевидь в наслідок ускладнень в перекладі російських і англійських термінів на українську мову, використано лише категорію «витрати» і з'являється враження, що затратам нема місця в фінансовій звітності.

Після опрацювання думок науковців і нормативних документів, автор пропонує декілька власних зауважень:

- по-перше: якщо активи – це ресурси, що втілюють майбутні економічні вигоди (тобто покищо не використані ресурси), тож на бухгалтерському рахунку 10 «Основні засоби», що належить до рахунків обліку активів, накопичується вартість, створених або придбаних (залучених у господарський обіг), але не використаних (не витрачених) ресурсів, тож не можна говорити, що первинна вартість основних засобів формуються з витрат. Це – затрати;

- по-друге: витрати можуть утворюватися лише внаслідок зменшення економічних вигод у вигляді, зокрема, вибуття активів, тобто безпосереднього використання (споживання) ресурсів.

Отже, будь-який бухгалтерський рахунок може належати до рахунків обліку витрат, тільки якщо на ньому накопичується вартість

вже спожитих (витрачених) ресурсів;

- по-третє: облікова процедура, що відображається як кореспонденція рахунків активів: дебет рахунку «Основні засоби», кредит рахунку «Капітальні інвестиції», за своїм економічним змістом не може відображати перетворення вже спожитих ресурсів – витрат (див. «по-друге») у ще не спожиті ресурси – затрати (див. «по-перше»).

Автор глибоко переконаний в помилковості використання в контексті визначення категорії «затрати» дефініції «використані ресурси» [1, С. 223; 2, С. 6; 13, С. 407]. Під затратами пропонується розуміти залучені в господарський обіг, але не використані безповоротно ресурси. Інакше кажучи, затрати – це вкладення в активи. Автор бере на себе сміливість запропонувати: вважати затратами будь-які активи, будь-якої майнової форми – від низько нематеріальних активів і основних засобів до грошових коштів і дебіторської заборгованості. Пояснення цьому таке: відповідно до мети господарської діяльності і обраного виробничого процесу, підприємство формує структуру своїх активів, отже, залучає (затрачує) ресурси певної форми, щоб використати (витратити) їх в майбутньому, а до того часу такі ресурси є затратами і відображаються в Звіті про фінансовий стан (в Балансі).

Помиляються ті фахівці, які вважають затрати втіленням витрат, оскільки моменти визнання даних категорій розмежовані в часі. Характерною властивістю затрат є їх здатність неодноразово змінювати форму, лишаючись при цьому активами. Такий рух не створює фінансового результату. З точки зору обліку послідовних господарських процесів: в заготівельному і виробничому процесах формуються лише затрати, і тільки процес збуту дозволяє визнати споживчу вартість продукту, визнати доход і зіставити з ним витрати.

Продовжуючи рух до поставленої в дослідженні мети, визначення сутності «вартості, яка амортизується», розглянемо ліквідаційну вартість, яка відповідно до запропонованого в ПСБО 7 тлумачення, є частиною первісної вартості, і вираховується з неї для визначення вартості, яка амортизується.

Слід зауважити: хоча ліквідаційна вартість є частиною первісної вартості, для її визначення використовуються оцінки не минулих подій (суми грошових коштів, сплачених, переданих, витрачених), а майбутні очікування – «сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації)» [9, С. 68]. Отже, перша сума визначається за фактичною (історичною)

собівартістю активу, а друга сума має визначатися за дисконтованою (приведеною) вартістю майбутніх грошових потоків, що передбачає отримати підприємство при вибутті основного засобу. Наведені зауваження вимагають пильно придивитися до таких обставин:

- у визначенні п. 4 ПСБО 7 ліквідаційна вартість зазначена як та, яку «підприємство очікує отримати (суму коштів) від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Отже, суми, що знадобляться для ліквідації або іншого вибуття не враховуються у ліквідаційній вартості;

- відповідно до п. 8 ПСБО 7, «первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке ... виникає у підприємства щодо демонтажу об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання. То ж суми, що знадобляться для ліквідації або іншого вибуття враховуються у первісній вартості об'єкта основних засобів з одночасним створенням відповідного резерву коштів для фінансування вибуття. Вартість такого резерву має бути дисконтована щорічно, протягом всього строку корисної експлуатації об'єкта.

Висновки. Стає зрозумілим, що резерв на вибуття може значно збільшити первинну вартість основного засобу, він відноситься у ту частку первинної вартості, яка підпадає під «систематичний розподіл ... протягом строку корисного використання». Отже, стає часткою вартості, яка амортизується.

Продовжуючи розгляд обраної дефініції, автор пропонує вважати недоцільним використання категорії «вартість» для об'єкта, розмір якого визначається суб'єктивним математичним розрахунком. Вартість – це міра затрат, необхідних для того, щоб створити об'єкт, подібний до оцінюваного [12]. Існує безліч теорій і шкіл, які намагаються пояснити природу цього поняття і дати загальну схему його визначення, але в головному вони єдині: «вартість є основою кількісного співвідношення при еквівалентному обміні» [12]. Що стосується «вартості, яка амортизується», вона априорі не розглядається предметом обміну, це виключно розрахункова величина і її неможливо визначити експертним шляхом, за справедливою вартістю, як суму, за якою може бути «здійснений обмін активів ... в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами».

Автор сподівається, що наведених ним аргументів достатньо, щоб відмовитися від використання дефініції «вартість, яка амортизується» і

замінити її на «сума, яка амортизується» або «частка первинної (переоціненої) вартості, яка амортизується», що за економічним змістом є тотожними. Також пропонується відмовитися від використання в п. 8 ПСБО 7 словосполучення «складається з таких витрат» і замінити його на: «складається з таких затрат», що виглядатиме природно, а головне відповідатиме умовам визнання активів і не суперечитиме умовам визнання витрат.

Список використаної літератури:

1. *Безверхий К.В.* Ще раз про сутність понять “затрати” і «витрати», «витрати виробництва» та «виробнича собівартість» / *К.В. Безверхий* // Вісник ЖДТУ/ Економічні науки. – 2010. – № 2 (52). – С. 222–228.
2. *Грінченко А.В.* Розмежування понять витрати, затрати, видатки та втрати / *А.В. Грінченко* // Економічний форум. — 2012. — № 3. — С. 5–9.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Мінфін України від 30.11.1999 р. N 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>.
4. *Помилуйко Е.М.* Амортизаційна політика в Україні: проблеми і перспективи вдосконалення обліку / *Е.М. Помилуйко* // Економічний аналіз. – Вип. 8. – Ч. 1. – 2011. – № 2. – С. 157–160.
5. *Лозинський Д.Л.* «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку / *К.Л. Лозинський* // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 55–59.
6. Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536.
7. *Мочерний С.В.* Економічна енциклопедія : у трьох томах / *С.В. Мочерний* ; ред. кол. : за заг.ред. *С.В. Мочерний*. – Т. 1. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
8. Податковий кодекс України Закон України від 02.12.2010 № 2755-IV, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» / уклад. *А.Тузова* / Національні стандарти бухгалтерського обліку. – Х. : Фактор, 2013. – 432 с.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / уклад. А.Тузова / Національні стандарти бухгалтерського обліку. – Х. : Фактор, 2013. – 432 с.
11. Сергієнко В.В. Філософські проблеми наукового пізнання : навч. посібник / В.В. Сергієнко. – Кременчук Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського. – 2011. —103 с.
12. Український тлумачний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://slovopedia.org.ua/38/53394/377943.html>">В АРТИСТЬ.
13. Ющак Ж.М. Економіко-правова сутність витрат / Ж.М. Ющак // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Міжнародний збірник наукових праць / Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 2 (23). – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 406–411.

ЄФІМЕНКО Тетяна Іванівна – кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри «Облік і аудит» Української державної академії залізничного транспорту.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік активів та витрат;
- фінансова звітність за НП(С)БО та МСФЗ.

Тел.: (моб.) (050)638–59–48.

Email: t.efimenko@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 13.08.2013