

СЕКЦІЯ 7  
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.421.1

**Пилипенко Л.М.**  
*доктор економічних наук, доцент,  
професор кафедри обліку та аналізу  
Національного університету «Львівська політехніка»*

**Тивончук О.І.**  
*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та аналізу  
Національного університету «Львівська політехніка»*

**ПРОБЛЕМИ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ  
ТА ЗНОСУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА****АНОТАЦІЯ**

Стаття присвячена проблемам методології бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємств. Обґрунтовано доцільність нарахування амортизації нематеріальних та безоплатно отриманих необоротних активів з точки зору концепції збереження капіталу та динамічних темпів розвитку сучасної економіки. Встановлено невідповідність рахунку «Знос необоротних активів» його функціональному призначенню.

**Ключові слова:** амортизація, знос, необоротні активи, нематеріальні активи, концепції амортизації.

**АННОТАЦИЯ**

Статья посвящена проблемам методологии бухгалтерского учета амортизации и износа необоротных активов предприятий. Обоснована целесообразность начисления амортизации нематериальных и безвозмездно полученных необоротных активов с точки зрения концепции сохранения капитала и динамических темпов развития современной экономики. Установлено несоответствие счета «Износ необоротных активов» его функциональному назначению.

**Ключевые слова:** амортизация, износ, необоротные активы, нематериальные активы, концепции амортизации.

**ANNOTATION**

The article is devoted to the problems of the methodology of accounting for enterprises' fixed assets amortization and depreciation. The feasibility of intangible assets amortization and donated non-current assets depreciation has been substantiated from the point of view of capital maintenance concept and dynamic rates of development of the modern economy. The non-compliance of the account "Depreciation of fixed assets" with its functional purpose has been established.

**Key words:** amortization, depreciation, fixed assets, intangible assets, concepts of depreciation (amortization).

**Постановка проблеми.** Амортизація і знос необоротних активів як важливі чинники фінансово-майнового стану підприємств є невід'ємними об'єктами їх бухгалтерського обліку та підлягають розкриттю у фінансовій звітності. Якщо знос необоротних активів – явище об'єктивне, проте важко оцінюване у вартісному вимірнику, то амортизація – взагалі суто розрахунковий показник, визначений за правилами облікової політики. Це робить її не лише чинником фінансово-майнового стану підприємства, але й інструментом його фіктивного («паперового», тобто присутнього у звітності, а не в об'єктивній

реальності) регулювання з боку менеджменту. Крім того, динамічність розвитку сучасної економіки обумовлює інтенсифікацію явища морального старіння необоротних активів, що також впливає на їхні якісні характеристики та має бути враховане в показниках зносу. Ці та багато інших аргументів засвідчують актуальність і необхідність дослідження проблем методології обліково-звітного відображення амортизації та зносу необоротних активів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку й відображення у звітності амортизації та зносу необоротних активів у своїх працях розглядали чимало як українських, так і зарубіжних науковців, зокрема В.В. Бабіч, Й. Бетге, М.І. Бондар, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.О. Гура, С.Ф. Голов, А.Г. Загородній, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, В. Лютц, Ф. Лютц, Д. Мелліс, В.М. Пархоменко, Г. Сімон, Я.В. Соколов, Д.М. Трачова, М.Г. Чумаченко, Е. Шмаленбах, І.Й. Яремко.

В Україні цим проблемам найбільшу увагу приділяли в період реформування бухгалтерського обліку з метою його задоволення вимог ринкової економіки. Зміна концепцій і парадигм бухгалтерського обліку спричинила чимало дискусій у вирішенні численних методологічних проблем, зокрема щодо обліково-звітного відображення амортизації. Заміна домінування фінансової концепції амортизації економічною та фіскальною актуалізувала дискусії щодо необхідності та доцільності формування амортизаційного фонду й ролі амортизації в економіці підприємства загалом, можливості застосування методів прискореної амортизації тощо.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Але якісні зміни, які відбуваються в сучасній глобалізованій економіці та визначають характер і темпи її розвитку, свідчать про потребу чергової зміни концепції амортизації, а саме наближення її змісту до сутності по-

ложень концепції збереження капіталу. Недосконалість методологічних напрацювань у цьому напрямі становить не вирішену частину загальної проблематики бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємств.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Мета статті полягає в дослідженні проблем методології бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємств, а також обґрунтуванні шляхів їх вирішення в контексті сучасних концепцій амортизації та систем стандартизації обліку й звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Поняття амортизації та зносу необоротних активів підприємства науковці трактують по-різному, а саме одні отожднюють ці категорії, інші стверджують, що вони мають відмінний зміст. За результатами попередніх досліджень встановлено, що трактування понять амортизації та зносу залежало від етапу розвитку економічної (зокрема, бухгалтерської) науки, методології бухгалтерського обліку, вибраної концепції амортизації. Сучасна методологія бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів базується на домінуванні двох концепцій амортизації, а саме економічної та збереження капіталу. З точки зору цих концепцій поняття амортизації та зносу є відмінними, проте взаємопов'язаними. Знос стосується необоротних активів, їх стану, технічної спроможності тощо. Тобто об'єктами зносу є безпосередньо необоротні активи. Амортизація стосується капіталу, його збереження та відновлення якісних характеристик.

З огляду на об'єкти амортизації та зносу необоротних активів під час побудови методології їх бухгалтерського обліку виникає низка дискусійних питань, зокрема щодо того, чи потрібно нараховувати знос та амортизацію нематеріальних активів та безоплатно отриманих об'єктів необоротних активів.

Питання доцільності нарахування зносу й амортизації нематеріальних активів спровоковане тим, що такі активи не піддаються фізичному зношенню, відповідно, немає необхідності резервувати витрати на відновлення капіталу, вкладеного в них. Щодо цього І.Й. Яремко зазначає: «Амортизування нематеріальних активів економічно не вписується у контекст стандартизованої процедури амортизації необоротних активів, особливо в частині ділової репутації: амортизувати фактор, що приносить дохід, на підставі одних математичних алгоритмів є занадто сумнівним» [19, с. 11]. Однак необхідно звернути увагу на те, що динамічність розвитку сучасної економіки обумовлює швидкі темпи морального старіння активів, що на об'єктах нематеріальних активів виявляється чи не найбільшим чином. Тому доцільність врахування зносу та нарахування амортизації нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку є обґрунтованою. При цьому тер-

міни нарахування амортизації мають визначатись темпами морального старіння, тобто бути досить короткими порівняно з матеріальними об'єктами.

Щодо безоплатно отриманих об'єктів необоротних активів, то їхнє зарахування на баланс підприємства супроводжується збільшенням додаткового капіталу. Наявна методологія бухгалтерського обліку необоротних активів, регламентована національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами обліку та звітності, визначає, що одночасно з нарахуванням амортизації таких об'єктів необхідно на її величину здійснювати списання частини додаткового капіталу в дохід підприємства. Доходи врівноважують витрати на амортизацію, чим нівелюють її вплив на фінансові результати підприємства. Такий підхід є цілком закономірним з точки зору економічної, юридичної, фінансової чи фіскальної концепції амортизації, адже якщо на придбання об'єкта необоротних активів ресурси (капітал) не затрачались, то немає потреби їх компенсувати. Однак при цьому відбувається редукція додаткового капіталу підприємства шляхом його трансформації в капітал прибутковий. Цей «новий (додатковий) капітал» не виникає з реальних грошових коштів чи будь-якої іншої вартості, він з цієї точки зору є фікцією [19, с. 14]. З іншого боку, будь-який капітал володіє продуктивною енергією та виконує певні функції в економічній діяльності підприємства. Додатковий капітал юридично закріплений за підприємством і не може бути одночасно розподілений чи виведений з нього, тоді як прибутковий – може. Отже, згідно з концепцією збереження капіталу, така методологія бухгалтерського обліку безоплатно отриманих необоротних активів та їхньої амортизації є досить суперечливою.

Ще одним важливим методологічним питанням бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів є визначення її бази, а саме вартості, що амортизується. Чинною методологією бухгалтерського обліку передбачено, що вартість необоротних активів, яка амортизується, включає всі витрати, пов'язані з їхнім придбанням, доставкою на підприємство, монтажем тощо, зокрема податкові й митні платежі, якщо вони не відшкодовуються підприємству [15]. Така методологічна норма зазнала певної критики: «за законом вартості відновленню підлягають лише витрати на виготовлення основних фондів та модернізацію (в разі зміни споживчої вартості). Інші витрати (витрати на транспортування, доставку, встановлення, страхування під час перевезення, вартість державної реєстрації тощо) мають разовий характер, а тому повинні відноситися до витрат виробництва або обігу <...> Включення до вартості основних фондів податків, податкових платежів, мита тощо економічно необґрунтовано, хоча така норма існує майже у всіх країнах» [19, с. 36].

Очевидно, що на це питання неможливо дати однозначну відповідь. Його вирішення базується швидше на обмеженнях та умовностях обліку, що витікають з його концептуально-методологічної основи (зокрема, принципів суттєвості, превалювання сутності над формою), ніж на об'єктивних економічних законах. Зокрема, якщо такі додаткові витрати, пов'язані з придбанням об'єкта необоротних активів, є досить суттєвими (а досить часто вони такими є) порівняно з вартістю самого об'єкта, то списувати їх у період виникнення на фінансовий результат економічно необґрунтовано (відбувається заниження прибутків), а створювати додаткову статтю витрат майбутніх періодів на невіддільний від необоротного активу бухгалтерський об'єкт недоцільно. Митні, податкові, реєстраційні та інші платежі лише з юридичної форми відділені від вартості об'єкта необоротних активів, а за економічною сутністю вони є витратами на придбання (імпорт) такого об'єкта.

Крім того, з огляду на те, що вартість відтворення капіталу в необоротних активах у майбутньому з багатьох причин, зокрема внаслідок інфляції та морального старіння, найімовірніше буде перевищувати теперішню вартість активів, що амортизується, то закономірно виникає запитання про те, чи не повинна вартість необоротних активів, що амортизується, перевищувати їхню первісну вартість. З точки зору юридичної та економічної концепцій амортизації вона не повинна цього робити, а з точки зору фінансової та збереження капіталу, навпаки, повинна. Чинна методологія бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів у цьому аспекті передбачає лише їхню індексацію через зростання справедливої вартості внаслідок інфляції чи інших причин. Проте коригування вартості, що амортизується, для забезпечення підприємства від морального старіння його необоротних активів не визначене. Одним зі шляхів вирішення цієї проблеми є створення резерву на моральний (технологічний) знос [13].

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій для обліку амортизації та зносу необоротних активів передбачено два рахунки, а саме 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та 83 «Амортизація» [7]. Рахунок 83 за призначенням є транзитним, його функція полягає у відокремленні з усієї сукупності операційних витрат підприємства тієї частини, яка за економічним змістом характеризує вартісний вимір експлуатації придбаних необоротних активів, а саме амортизацію. Він не обов'язковий для використання всіма суб'єктами господарювання.

Рахунок 13 є регулюючим (контрарно-активним). Відповідно до такого призначення він мав би відображати величину фізичного та морального зносу необоротних активів. Проте фактич-

но цей рахунок показує не суму зносу, а суму накопиченої амортизації, чим нівелює свою регулюючу функцію. Щодо цього М.І. Кутер, А.В. Кузнецов та Р.І. Мамедов з посиланням на Я.В. Соколова пишуть, що рахунок зносу «виступає не як контрактив до рахунку основних засобів, а як доповнювальний до рахунку статутного капіталу» [10, с. 6]. Очевидно, що така плутанина пов'язана як з побудовою методології бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємств на змішуванні різних концепцій амортизації, так і з відсутністю чіткого розмежування економічної сутності понять зносу й амортизації в імперативних документах і системах стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

**Висновки.** Методологія бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємств, передбачена сучасними системами стандартизації обліку та звітності, містить низку дискусійних положень, пов'язаних як зі зміною поглядів на економічну сутність цих понять, так і з умовами функціонування підприємств в сучасній глобалізованій інформаційно-інтелектуальній економіці. Зокрема, дискусійними є положення щодо доцільності та економічної обґрунтованості нарахування амортизації нематеріальних активів і безоплатно отриманих необоротних активів, визначення вартості, яка підлягає амортизації, а також методики синтетичного обліку амортизації та зносу.

Підтверджено, що нематеріальні активи, як і інші необоротні активи, також мають підлягати амортизації, проте це обумовлене не фізичним, а моральним старінням відповідних об'єктів. Доцільність амортизації безоплатно отриманих необоротних активів обґрунтована на основі концепції збереження капіталу. Відповідно до цієї ж та фінансової концепції амортизації, а також з урахуванням динамічності розвитку економіки встановлено, що база нарахування амортизації, визначена з первісної вартості об'єкта необоротних активів, не забезпечує збереження достатнього для відновлення основного капіталу обсягу ресурсів. Вирішення цієї проблеми потребує проведення додаткових досліджень у напрямі морального зносу основного капіталу та формування відповідних резервів.

Аналіз методики синтетичного обліку зносу необоротних активів засвідчив, що передбачений планом рахунків синтетичний рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» не виконує належним чином покладену на нього функцію. За призначенням він є регулюючим і мав би відображати величину фізичного та морального зносу необоротних активів, хоча насправді показує суму їхньої накопиченої амортизації. Вирішення цієї проблеми, на нашу думку, також доцільно здійснювати в контексті вдосконалення методології морального зносу необоротних активів.

## БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Асмолова А.Б. Механізми та концепції амортизаційної політики в Україні та за кордоном. Гуманітарний вісник ЗДІА. 2007. Вип. 28. С. 217–228.
2. Бойко В.О., Руденко О.В. Особливості нарахування амортизації в податковому та бухгалтерському обліку. Вісник Львів. ун-ту. Серія: економіка. 2007. Вип. 37. С. 189–193.
3. Голов С.Ф. Концепції амортизації та їх вплив на облік та управління в сучасних умовах. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 8. С. 9–15.
4. Дучинська Н.І. Дослідження економічної природи амортизації. Економічний вісник НГУ. 2005. № 4. С. 61–66.
5. Житний П.І. Обліково-аналітичні проблеми використання виробничого потенціалу і шляхи їх вирішення. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 1. С. 41–50.
6. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. 3-тє вид., доп. та перероб. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. 844 с.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
8. Кадацька А.М. Економічний зміст та функції амортизації основних засобів. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 13. С. 572–575.
9. Кравчук Н.В. Удосконалення методики формування амортизаційного фонду на цілі відтворення засобів праці підприємствами цукрової промисловості: обліковий аспект. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 3. С. 889–894.
10. Кутер М.І., Кузнецов А.В., Мамедов Р.І. Современный взгляд на концепции амортизации. Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 24(129). С. 2–11.
11. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. Москва: Дело и Сервис, 2001. 752 с.
12. Ошмарин Я.В. Стан та перспективи розвитку амортизаційної політики в Україні. Вісник ЖДТУ. 2006. № 4(38). С. 164–177.
13. Пилипенко Л.М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Львів: видавництво Львівської політехніки, 2016. 336 с.
14. Півняк Ю.В. Дослідження основних концепцій та функцій амортизації. Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції. 2013. № 2. С. 135–138.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92.
16. Приймак Н.С. Амортизація та її функції у господарській діяльності підприємства. Наукові праці КНТУ. Економічні науки. 2009. Вип. 16. Ч. 1. С. 194–201.
17. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
18. Стадницький Ю.Г., Саган Т.Л. Амортизаційна політика як потенційний чинник поліпшення інвестиційного клімату в Україні. Актуальні проблеми економіки. 2002. № 11. С. 33–37.
19. Яремко І.Я. Знос і амортизація необоротних активів – інструмент оцінки капіталу підприємства: монографія. Львів: Новий світ, 2003. 148 с.

## REFERENCES:

1. Asmolova A.B. (2007). "Mechanisms and concepts of depreciation policy in Ukraine and abroad". Humanities Bulletin of ZSEA, no. 28, p. 217–228.
2. Boyko V.O., Rudenko O.V. (2007). "The peculiarities of depreciation in tax and financial accounting". Visnyk of The Lviv University (Series Economics), no. 37, p. 189–193.
3. Golov S.F. (2004). "The concepts of depreciation and their influence on accounting and management in modern conditions". Accounting and Audit, no. 8, p. 9–15.
4. Duchynska N.I. (2005). "Research on the economic nature of depreciation". Economic Messenger of the NМУ, no. 4, p. 61–66.
5. Zhytniy P.I. (2004). "Accounting and analytical problems of production potential usage and ways of their solution". Accounting and Audit, no. 1, p. 41–50.
6. Zagorodniy A.G., Vozniuk G.L. (2011). Finansovo-ekonomichnyi slovnyk [Financial and economic dictionary], 3d edition. Lviv Polytechnic Publishing House. Lviv, Ukraine.
7. Ministry of Finance of Ukraine (1999). "Instruction on the application of the Chart of accounts of accounting for assets, capital, liabilities and business transactions of enterprises and organizations". Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
8. Kadatska A.M. (2016). Economic content and functions of fixed assets depreciation. Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky, no. 13, p. 572–575.
9. Kravchuk N.V. (2015). Improvement of the technique of depreciation fund creation for the purpose of reproduction of labor resources by the enterprises of the sugar industry: accounting aspect. Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky, no. 3, p. 889–894.
10. Kuter M.I., Kuznetsov A.V., Mamedov R.I. (2008). Modern view on the concepts of depreciation. Ekonomycheskyi analiz: teoriya i praktyka, no. 24(129), p. 2–11.
11. Medvedev M.Y. (2001). Obshchaya teoriya ucheta: estestvennyy, bukhgalterskiy i kompyuternyy metody [General theory of accounting: natural, accounting and computer methods]. Delo i Servis. Moscow, Russia.
12. Oshmarin Y.V. (2006). The state and prospects of depreciation policy development in Ukraine. Bulletin of the ZhDTU, no. 4(38), p. 164–177.
13. Pylypenko L.M. (2016). Rozvytok kontseptsii pobudovy systemy publichnoi zvitnosti korporatsii v umovakh postindustrialnoi ekonomiky [Development of the concepts of corporate reporting system formation in post-industrial economy]. Lviv Polytechnic Publishing House. Lviv, Ukraine.
14. Pivniak Yu.V. (2013). Research of the basic concepts and functions of depreciation. Naukovyi visnyk: Finansy, banky, investytsii, no 2, p. 135–138.
15. Ministry of Finance of Ukraine (2000). "Regulation (Standard) of Accounting 7 "Fixed Assets". Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
16. Pryimak N.S. (2009). Depreciation and its functions in the economic activity of the enterprise, Scientific works of KNTU. Economic sciences, vol. 16, p. 1, p. 194–201.
17. Sokolov Ya.V. (1996). Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dnei [Accounting: from the sources to the present]. Audit, UNITI, Moscow, Russia.
18. Stadnytskyi Yu.H., Sagan T.L. (2002). Depreciation policy as a potential factor for improving the investment climate in Ukraine. Actual problems of the economics, no. 11, p. 33–37.
19. Yaremko I.Ya. (2003). Znos i amortyzatsiia neoborotnykh aktiviv – instrument otsinky kapitalu pidpriemstva [Depreciation and amortization of non-current assets – a tool for assessing the capital of an enterprise]. Novyi svit. Lviv, Ukraine.

**Pylypenko L.M.**

*Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,  
Professor at Department of Accounting and Analysis,  
Lviv Polytechnic National University*

**Tyvonchuk O.I.**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Senior Lecturer at Department of Accounting and Analysis,  
Lviv Polytechnic National University*

## **PROBLEMS OF ACCOUNTING METHODOLOGY OF FIXED ASSETS AMORTIZATION AND DEPRECIATION**

The article is devoted to the research of methodology problems of fixed assets amortization and depreciation. It was defined that the current accounting methodology of amortization and depreciation of enterprises' fixed assets, established by the current systems of standardization of accounting and reporting, contains a number of discussion points related to changing views on economic essence of these concepts and to the conditions of enterprises' operation in the modern globalized information and intellectual economy. Particularly controversial are the provision on the feasibility and economic rationale of intangible assets amortization, donated fixed assets depreciation, determination of depreciated value, as well as the methods of synthetic accounting for amortization and depreciation.

It was proved that intangible assets, like other non-current assets, should also be subject to amortization, however, this is due not to the physical but to the moral aging (depreciation) of the relevant objects. The appropriateness of depreciation of donated fixed assets was substantiated on the basis of the capital maintenance concept. In accordance with the same and the financial concept of depreciation, as well as taking into account the dynamics of economic development, it was established that depreciation basis, determined from the initial value of the object of non-current assets, does not provide the maintenance of a sufficient amount of resources to restore fixed capital.

An analysis of the method of synthetic accounting for non-current assets depreciation showed that the control account 13 "Depreciation (amortization) of non-current assets" provided by the chart of accounts does not fulfil its function properly. By appointment, it's a regulatory account and it should reflect the amount of wear and tear, as well as obsolescence of fixed assets, although it actually shows the amount of their accumulated depreciation. In our opinion, it is also advisable to solve this problem in the context of improving the methodology of accounting for fixed assets depreciation.