

Хомин П.Я.,

доктор економічних наук,
завідувач кафедри обліку і контролю
фінансово-господарської діяльності
Тернопільського національного економічного університету,

Пиріг І.М.,

начальник Головного фінансового управління
Тернопільської облдержадміністрації

АМОРТИЗАЦІЯ: ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ

Обґрунтовуються сутність амортизації основних засобів, відмінності економічного змісту амортизації основних засобів — як резерву на їх заміщення та їхнього зносу — як регулятиву їх вартості на відповідну дату.

The authors motivate the essence of amortization of the main means, distinction of economic content of amortization of the main means — as a reserve for their replacement and their depreciation — as a regulation of their cost at a definite date.

Теперішнє тлумачення економічного змісту амортизації зайшло у безвихідь, адже її формування здійснюється за методикою, яка ґрунтується на двох діаметрально протилежних підходах, об'єднаних в еkleктичну єдність: резерв + регулятив. Відтак на практиці не забезпечується достовірне визначення ані джерела простого відтворення основних засобів, ані їх залишкової вартості, бо амортизація змішується з їхнім зносом.

Таким чином, проблемою, яка має важливе наукове й практичне значення, є обґрунтування сутності амортизації основних засобів.

Висвітленню економічного змісту амортизації основних засобів присвячено статті відомих учених^{1,2}. Водночас проблема змішування її зі зносом основних засобів залишається поза увагою науковців. Лише Л. Ловінська спробувала розглянути знос основних засобів у контексті регулювання вартості необоротних активів³. Та співвідносність цих понять науковцями не досліджується і тому у вітчизняній теорії вважається аксіоматичним твердження: “Знос основних засобів — сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання”, яке хоч і ґрунтується на П(с)БО 7 “Основні засоби”⁴, однак є хибним.

¹ Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит, 2004. — № 8. — С. 9—15.

² Чумаченко М. Амортизаційні відрахування — суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит, 2004. — № 8. — С. 6—9.

³ Ловінська Л.Г. Нарахування зносу — спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів // Фінанси України, 2006. — № 7. — С. 92—100.

⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Затверджене наказом Мінфіну України від 27. 04. 2000 року, № 92.

© Хомин П.Я., Пиріг І.М., 2007

На основі аналізу публікацій як завдання, що розв'язуються у цій статті, є обґрунтування відмінностей економічного змісту амортизації основних засобів — як резерву на їх заміщення та їхнього зносу — як регулятиву їх вартості на відповідну дату.

Прирівнювання амортизації до зносу основних засобів — це запозичення ідеї Ж. Дюмарше (1874—1946), французького вченого, який, проте, водночас трактував її як регулятив, але не резерв⁵. Варто звернути увагу, що, за твердженням М. Помазкова, ще у XIV столітті розрізняли амортизацію і знос основних засобів (це засвідчує рахунок “Збитки і прибутки” Барселонського відділення компанії Датіні за 13. 07.1397 — 31.01.1399 роки), причому останній визначався експертною оцінкою і списувався з рахунка “Інвентар” на дебет рахунка “Прибутки й збитки”⁶.

Нині ж за вітчизняною теорією і практикою замість методологічного обґрунтування сутності дефініцій “амортизація” і “знос” основних засобів застосували еkleктичний підхід, об'єднавши діаметрально протилежні тлумачення таких відомих учених кінця XIX — початку XX століття, як Р. Вейцман (1870—1936) та Є. Сіверс (1852—1917). Зокрема, перший тлумачив рахунок амортизації як регульовальний до рахунка “Основні засоби”, а другий доводив, що йдеться про новий фонд, тому це рахунок фондівий, який відображає одне із джерел власних засобів підприємства⁷.

Як наслідок виникають такі парадокси:

а) за нульової або наближеної до неї залишкової вартості основних фондів на підприємстві може бути вагома сума власного капіталу, в цьому разі віртуального, якщо матеріально-технічна база законсервована, як, приміром, на Тернопільському комбайновому заводі;

б) за будь-якого рівня збитковості діяльності підприємства все ж таки формується (теж віртуальне) джерело фінансування простого відтворення основних засобів;

в) амортизація як джерело простого відтворення основних засобів є, але коштів для заміни зношених об'єктів нема;

г) за будь-якої інтенсивності використання об'єктів: в одну, дві, три зміни чи взагалі сезонно — у будівництві, сільському господарстві, водному транспорті, видобувній промисловості тощо — знос і амортизація однотипних об'єктів будуть рівними;

д) формування амортизації як джерела простого відтворення основних засобів на всіх підприємствах здійснюється впродовж однакового періоду, незалежно від їх прагнення й можливостей щодо технічного оновлення матеріально-технічної бази;

⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. — М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. — 826 с.

⁶ Там само.

⁷ Там само.

е) замість зменшення амортизації наприкінці періоду зношування об'єктів нерідко відбувається її збільшення внаслідок того, що 90 % витрат на їх ремонт приєднуються до залишкової вартості, що само по собі вже є алогізмом, бо зрозуміло, що насправді вартість об'єкта не зростає адекватно сумі витрат на його ремонт.

До речі, нічого нового тут не вигадано, а знову лише еkleктично запозичено з дореволюційної російської практики, за якою витрати на поточний ремонт списували на рахунки затрат, а на капітальний — на рахунок “Майно”*. В останньому разі дебетували або рахунок “Майно” — прямий метод (саме його й використовують нині — *авт.*), або рахунок “Знос” — непрямий метод⁸. Він застосовувався у вітчизняній практиці у 80-х роках минулого століття, коли витрати на капітальний ремонт покривали за рахунок амортизаційного фонду: дебет 86 “Амортизаційний фонд”, кредит 03 “Капітальний ремонт” та водночас дебет 02 “Знос основних засобів”, кредит 85 “Неподільний статутний фонд”.

Нині змішування сутності регулятиву й резерву теж притаманне науковій літературі, що засвідчує таке: “Якщо розглядати знос як складову собівартості, то, з одного боку, це витрати, аналогічні матеріальним, оскільки щодо основних засобів знос зменшує їх первісну вартість. З другого — одержана виручка (відвантажена продукція) — це дохід, в якому є частина вартості “спожитих” основних засобів”⁹.

Отже, незважаючи на те, що проблема обліку амортизації і зносу має давню історію, й зараз висновок М. Метьюса та М. Перери є актуальним: “...вирази “знос” (depreciation) і “амортизаційний фонд” (depreciation provision) збивають з пантелику як тих, хто читає бухгалтерську звітність, так і самих бухгалтерів”¹⁰.

Це можна проілюструвати на прикладі будь-якого підприємства (табл. 1).

Зокрема, на перший погляд здається, що за цими показниками сума амортизації становить $(3097,0 - 1865,0) = 1$ млн 232 тис. грн.

Однак можливі різні варіанти, залежно від того, які операції з руху основних засобів відбулися на підприємстві упродовж року (табл. 2).

Таким чином, висновок М. Метьюса та М. Перери підтверджується як щодо амортизації, так і щодо зносу, на основі якого визначається залишкова (або

* Правда, в іншому місці цієї ж праці Я. Соколов пише, що вперше з поняттям амортизації ми зустрічаємось у Джона Меліса (1588), а як бухгалтерський прийом вона відома з XIV—XV ст. Систематичне ж визначення вона отримує в Англії із середини XIX ст. Водночас він же наводить посилання на давньоримського архітектора Марка Полліона Ветрувія, який вказував на визначення зносу глиняних стін в 1/80 частки їхньої вартості, бо вважалося, що вони проіснують 80 років.

⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. — М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. — 826 с.

⁹ Дутчак Л. Методологія обліку амортизації основних засобів та її вплив на оподаткування прибутку // Бухгалтерський облік і аудит, 2002. — № 9. — С. 26—28.

¹⁰ Метьюс М., Перера М. Теория бухгалтерского учёта: Пер. с англ. / Под ред. Я. Соколова, И. Смирновой. — М.: ЮНИТИ, 1999. — 663 с.

**Таблиця 1. Фрагмент активу “Баланс” ф. № 1 ПОП “Іванівське”
Теребовлянського району Тернопільської області за 2005 рік,
тис. грн**

Статті розділу I “Необоротні активи”	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
Основні засоби:			
Залишкова вартість	030	8651, 0	8944, 0
Первісна вартість	031	10561, 0	12541,0
Знос	032	(1865, 0)	(3097,0)

**Таблиця 2. Ймовірні значення амортизації основних засобів у ПОП
“Іванівське” за 2005 рік*, тис. грн**

Варіанти	Різниця між показниками “Балансу” ф. № 1 за статтею 032 “Знос”	Сума зносу за операцією	Ймовірна сума амортизації
I — списано повністю зношений об’єкт	1232	— 500	1732
II — придбано об’єкт, що був в експлуатації	1232	+ 190	1042
III — списано повністю зношений об’єкт та придбано такий, що був в експлуатації	1232	— 500 + 190	1542
I — оприбутковано нові об’єкти	1232	—	1232

балансова) вартість основних засобів, адже “абсурдними є твердження, що залишкову вартість можна визначити як різницю між сальдо рахунків “Основні засоби” і “Знос основних засобів”, бо амортизація, безперечно, суто фінансовий, а не матеріальний процес”¹¹.

Справді, хіба можна вважати, що реальна залишкова вартість об’єкта залежить лише від норми нарахування амортизації, інакше треба визначити однаковою залишкову вартість токарних верстатів, які експлуатуються в одну та дві зміни, оскільки це при визначенні зносу нині ігнорується.

Взагалі реальність залишкової вартості об’єктів сумнівна й через те, що визначення зносу основних засобів ще більше ускладнилось у зв’язку із застосуванням щодо нього упродовж 1995—2000 років понижувальних коефіцієнтів, їх частими змінами. Наприклад, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 16 травня 1996 року № 523 “Про проведення індексації балансової вартості основних фондів та визначення розмірів амортизаційних відрахувань на повне їх відновлення в 1996—1997 роках” їх розмір, отже, і сума зносу основних засобів за четвертий квартал 1996 року та перший — третій квартали 1997 року мали ви-

* Персоналісти (В. Патон) всі витрати на ремонти відносили на рахунок “Основне виробництво”, а інституалісти (Ф. Пікслей) — на рахунок “Амортизація”, яку трактували як резерв. Але ті й інші не визнавали поділу ремонтів на поточні й капітальні.

¹¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. — М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. — 826 с.

значатися не у повному розмірі, а із застосуванням коефіцієнтів, які збільшувалися від 0,25 до 0,85.

У четвертому кварталі 1997 року амортизація і знос мали нараховуватись у повному обсязі. Однак потім було внесено зміни, і у третьому кварталі 1997 року та надалі вже треба було застосовувати коефіцієнт 0,70, а не 0,85, як визначалося спочатку. Однак 10 лютого 1998 року внесено зміни до ст. 22 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, згідно з якими 1998 року слід було застосувати понижувальний коефіцієнт нарахування амортизації основних засобів 0,6. Зрештою коефіцієнти були такими (табл. 3).

Таблиця 3. Коефіцієнти зменшення амортизації (зносу) основних засобів

Роки	Квартали			
	I	II	III	IV
1995	0,25	0,5	0,75	1,0
1996	1,0	1,0	0,35	0,5
1997	0,5	0,5	0,7	0,7
1998	0,6	0,6	0,6	0,6
1999	1,0	0,8	0,8	0,8
2000	1,0	0,8	0,8	0,8

Змінено традиційний порядок відображення в обліку витрат на капітальний ремонт основних засобів. На виконання згаданої постанови Кабінету Міністрів України наказом Міністерства фінансів України від 14 червня 1996 року № 120 було встановлено, що витрати на закінчений капітальний ремонт відносяться на збільшення балансової вартості.

Водночас зросли норми нарахування амортизації. Якщо, наприклад, 1970 року норма амортизаційних відрахувань на повне відновлення будівель полегшеної кам'яної кладки становила 1,5 % від їх балансової вартості, то вже у 1991 році — 2,5 %. Подібним чином змінилися й норми амортизаційних відрахувань за рештою основних засобів. Тепер же, як відомо, норма амортизації будівель і споруд однакова, незалежно від того, дерев'яна вона, цегляна чи кам'яна, і становить 2 %, але в розрахунку на квартал. Звісно, що було б абсурдом твердити про адекватне зростання зносу будівель і споруд, вантажних автомобілів, тракторів тощо за цей період.

Або хіба змінився знос основних засобів від того, що протягом останніх 25 років норми амортизації коригувалися тричі. Причому після 1991 року скасували нарахування амортизації на капітальний ремонт (правда, й раніше при визначенні зносу основних засобів її не враховували), а витрати на реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння й інші види поліпшення основних фондів відносяться на витрати відповідних виробництв, та лише в межах 10 % сукупної залишкової вартості основних фондів на початок року. Решта ж витрат приєднується до їхньої вартості, а оскільки нарахування амортизації і зносу проводиться

від цієї загальної суми, то це також ускладнює контроль за правильністю їх нарахування.

При цьому треба мати на увазі, що взагалі податковий метод нарахування амортизації, який є переважаючим на більшості підприємств, найбільш невдалий з позиції визначення зносу основних засобів, бо II група тут об'єднує такі об'єкти, які нічого спільного не мають ні з фізичним зношенням, ні тим більше моральним старінням. Навпаки, нерідко вартість старих меблів перевищує ціни сучасних, особливо антикварних, чого не можна сказати про вантажні автомобілі чи прилади або інструменти, що теж належать до цієї групи.

Однак практика бухгалтерського обліку й звітності ґрунтується на ідеї французького вченого Ж.-Б. Дюмарше, який вважав амортизацію регулятивом, а не резервом, а тому вона має дорівнювати сумі зносу¹².

Ми ж вважаємо, що економічна сутність розглянутих дефініцій надто різна, аби їх можна було обліковувати разом. Зокрема, знос основних засобів — це регулятив, контрактив, бо йому в активі вже нічого не протистоїть, адже об'єкти зношені власне на цю суму. Амортизація ж — резерв, створюваний для заміни зношених активів. Причому вже згадуваний Ж.-Б. Дюмарше чітко підкреслював, що резерв призначений для накопичення коштів, тому вони показуються у складі власних засобів підприємства. Регулятиви ж вираховуються, тобто на їх суму зменшуються власні засоби підприємства. Резерву в активі завжди протистоїть реальна вартість, регулятиву* — лише фіктивні цінності¹³. Таким чином, амортизацію в жодному разі не можна вважати регулятивом, адже її нараховують для того, аби створити джерело відтворення повністю зношених основних засобів.

Проте за існуючим “Планом рахунків” обидві дефініції розглядаються як регулятив. І справи не змінює те, що сальдо рахунка 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” перемістили в актив “Балансу” ф. № 1, адже воно тут є від'ємною величиною.

Варто у зв'язку з цим нагадати, що саме це діаметрально протилежне розуміння амортизації було однією з відмінностей інтерпретації сучасної теорії бухгалтерського обліку двома всесвітньо відомими школами: інституціоналістською на чолі з англійцем Ф. Пікслеєм — як резерв, та персоналістичною, яку очолив американець В.-Е. Патон — як регулятив¹⁴.

¹² Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. — М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. — 826 с.

* У статті наводяться вірогідні цифри з оприбуткування і списання основних засобів. На практиці ж вони можуть бути іншими за числовими значеннями. Але від цього не змінюється можливість будь-якого із розглянутих варіантів.

¹³ Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. — М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. — 826 с.

¹⁴ Там само.

Отже, переконливим є висновок І. Ніколаєва (1877—1942), що знос і амортизація цілком неперівнянні категорії. Знос — це фізичний і моральний процес зношування, втрата основними засобами їхньої вартості; амортизація — процес нагромадження фінансових засобів, який залежить від цілей фінансової політики¹⁵. Окрім того, знос основних засобів — це завжди минулі реальні витрати, однак вони ще раз відображаються у поточному звітному періоді за методом нарахування, тим самим стаючи, як слушно підкреслює академік М. Чумаченко, віртуальними витратами, бо фонди, які зношуються, в процесі експлуатації не змінюють своєї форми й призначення до повного зносу¹⁶.

Відображення ж амортизації як джерела простого відтворення основних фондів при її модифікації в пов'язані зі здійсненням цього процесу капітальні інвестиції може здійснюватися за двома методами: касовим — коли спочатку адекватна їй сума коштів перерахована постачальнику авансом; нарахування — при отриманні від постачальника об'єкта на умовах наступної оплати. Водночас теперішня методика відображення амортизації і зносу основних засобів на одному синтетичному рахунку зумовлює те, що амортизація відображається винятково за методом нарахування, причому нерідко стає такою ж віртуальною величиною, оскільки за умови збитковості виробництва, коли витрати виробництва не покриваються доходом (виручкою) від реалізації продукції, складається ситуація, яку можна охарактеризувати, дещо перефразувавши І. Чалого¹⁷: активи (тобто витрати за елементом “Амортизація” — *авт.*) є, пасиви (тобто сальдо за кредитом рахунка 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” — *авт.*) — теж відображені, але насправді жодного джерела фінансування інвестицій підприємства не створено.

Проте в теорії бухгалтерського обліку таке розуміння відмінностей цих категорій відсутнє. Зазвичай повторюють лише визначення за П(с)БО 7 “Основні засоби” і тлумачать їх як тотожності: “Знос основних засобів — сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання”, хоч перед тим цілком резонно зазначають: “Знос основних засобів — матеріальне зношення основних засобів, втрата ними фізичних, хімічних та інших властивостей, якостей, розмірів і корисності ... в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів. Виділяють моральний і фізичний знос основних засобів, а також знос під дією сил природи”¹⁸. Інші автори наводять ширший перелік видів зносу (див. табл. 4).

¹⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. — М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. — 826 с.

¹⁶ Чумаченко М. Амортизаційні відрахування — суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит, 2004. — № 8. — С. 6—9.

¹⁷ Чалий І. Джерела інвестицій по-кабмінівськи. Якщо немає активів, пасиви не допоможуть // Дзеркало тижня, 2004, 20 березня.

¹⁸ Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів // За редакцією професора Ф. Бутинця. — 7-ме вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП “Рута”, 2006. — 832 с.

Таблиця 4. Види зносу¹⁹

Види зносу	Характеристика	Чинники, що впливають на ступінь зносу
Фізичний	Характеризує зниження вартості об'єкта, викликане технічними причинами і виражене в погіршенні його робочих характеристик (наприклад, передбачених паспортом заводу-виготовлювача)	Строк експлуатації — природне старіння вузлів і деталей у процесі експлуатації об'єкта; умови зберігання, обслуговування й експлуатації; аварії
Моральний	Характеризує зниження вартості об'єкта, порівняно з більш досконалим, аналогічним за призначенням, викликане більш низькими споживчими якостями об'єкта, що оцінюється	Продуктивність, економічність, економічні характеристики, дизайн, вартість нового (сучасного) об'єкта, нові матеріали, технології
Функціональний	Характеризує зниження вартості об'єкта, викликане невідповідністю (неповною відповідністю) його технічних характеристик функціональному призначенню	Характер використання на конкретному місці і за конкретним призначенням
Зовнішній	Характеризує зниження вартості (або повне знецінення) об'єкта, викликане різноманітними зовнішніми чинниками	Галузеві, загальноекономічні, технологічні або інші причини, які безпосередньо впливають на рівень потреби у зазначеному об'єкті
Економічний	Характеризує систематичний розподіл вартості об'єкта за періодами експлуатації в бухгалтерському обліку	До 01.07.2000 р. — законодавче регулювання, після 01.07.2000 р. — обраний підприємством метод, строк амортизації, ліквідаційна вартість об'єкта

Ми ж зауважимо, що амортизація — як джерело простого відтворення необоротних активів — не перебуває, принаймні, під дією сил природи, адже формується з виручки (доходу) підприємства від реалізації продукції (робіт, послуг). З огляду на це помилковим уявляються не лише зазначені вище теоретичні тлумачення цих дефініцій, а й практика формування амортизації як джерела простого відтворення у сумі, що дорівнює зносу тих чи тих об'єктів (як відомо, її нарахування припиняється при 100-відсотковому зносі об'єктів). Бо в такому разі може йтися хіба що про звужене відтворення, коли амортизація покриває лише частину вартості ліквідованих основних засобів, адже нестабільність національної валюти в поєднанні з перекосами у ціноутворенні неминуче зумовлює недостатність такого джерела.

У зв'язку з цим варто також звернути увагу, що при формуванні амортизації як джерела простого відтворення основних фондів не дотримуються однакового методологічного підходу, який використовується щодо визначення його ж, але щодо розширеного відтворення, тобто прибутку. Якщо останній визначається за реалізованою продукцією, то амортизація — за виробленою. Тому виникають парадокси: оскільки вироблена продукція не реалізована, прибутку нема, як і відповідних коштів на рахунку підприємства в банку. Причому ще невідомо, чи не буде результатом реалізації збиток. Однак це жодним чином не впливає на величину амортизації як джерела простого відтворення основних фондів, котрого в реальності теж може не бути навіть після того, що

¹⁹ Все про бухгалтерський облік, 2001. — № 67. — С. 6.

вироблена продукція буде зрештою реалізована, якщо збиток і знос об'єктів будуть сумарно рівними*.

Методику відображення зносу основних засобів треба змінити, бо традиційне його відображення за кредитом рахунка 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” методологічно необґрунтоване. Адже немає жодної різниці між тим, як фізично втрачається вартість спожитих у процесі виробництва предметів і засобів праці.

Так само є методологічно невмотивованим відображення амортизації на позабалансовому рахунку 09 “Амортизаційні відрахування”, бо такі рахунки призначені для обліку активів, які не належать підприємству. Окрім того, бухгалтери на практиці їх здебільшого не застосовують, а більшість навіть не знає їхньої назви.

Існуюча ж методика відображення втрати вартості необоротних активів ґрунтується на хибному розумінні цього процесу, адже, як зазначає Я. Соколов, з традиційної точки зору, вважається, що рахунок зносу основних засобів, будучи контрарним контрактивним рахунком, регулює початкову оцінку основних засобів. Та зрозуміло, що це не так. Цей рахунок показує не величину фізичного й морального зносу, а величину нарахованої амортизації і, відповідно, він виступає не як контрактив до рахунка “Основні засоби”, а як доповнювальний до рахунка статутного фонду²⁰.

Проте, незважаючи на переконливість цих та інших висновків, вони не вичерпують повною мірою окресленої у статті проблеми, а тому подальші її дослідження уявляються перспективними.

* Французькі автори були переконані, що технічний прогрес та інфляція позбавляють амортизацію будь-якого сенсу. Для розв'язання цієї проблеми, на противагу більшості спеціалістів, які вимагали у зв'язку з цим переоцінки основних засобів, що призводить до збільшення витрат, Ж. Фіт пропонував просто збільшити норми амортизаційних відрахувань.

²⁰ Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. — М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. — 826 с.

* Такі ситуації виникають при складанні “Звіту про рух грошових коштів” ф. № 3, причому нерідко сума збитку за статтею 010 “Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування” навіть перевищує показник статті 020 “Амортизація необоротних активів”, а тому при коригуванні першої на показник другої за статтею 070 “Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах” виходить від'ємний результат.