

Ефективна економіка № 4, 2013

УДК 657.425:631.11

ББК 65.052.231.11

*І. П. Приходько,*

*доктор наук з державного управління, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту*

*Дніпропетровського державного аграрного університету*

## **МЕТОДИ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*I. Prihodko*

### **METHODS OF CALCULATING DEPRECIATION CHARGES IN ACCOUNTING OF AGRICULTURAL ENTERPRISES**

*В статті досліджено невирішені питання, які стосуються формування амортизаційних відрахувань основних засобів і довгострокових біологічних активів сільськогосподарської діяльності. Надано пропозиції щодо розробки методичних та практичних рекомендацій стосовно методів нарахування амортизації в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств.*

*В статье исследованы нерешенные вопросы, которые касаются формирования амортизационных отчислений основных средств и долгосрочных биологических активов сельскохозяйственной деятельности. Даны предложения по разработке методических и практических рекомендаций касающихся методов начисления амортизации в системе бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий.*

*The paper investigates the outstanding issues relating to the formation of depreciation of fixed assets and long-term biological assets agriculture. The proposals for the development of methodological and practical advice on*

*methods of calculating depreciation in the accounting system of agricultural enterprises.*

**Ключові слова.** Амортизація, основні засоби, довгострокові біологічні активи, затрати, підприємство, методи амортизації, облік.

**Ключевые слова.** Амортизация, основные средства, долгосрочные биологические активы, затраты, предприятие, методы амортизации, учет.

**Key words.** Depreciation, fixed assets, long-term biological assets, expenses, company, methods of depreciation accounting.

**Вступ.** Порядок формування амортизаційних відрахувань на сільськогосподарських підприємствах має свої особливості, що вимагає ґрунтовних наукових досліджень у вирішенні певних проблем. Контроль за їх здійсненням має важливе значення в умовах ринкової економіки, адже з прийняттям нових законодавчих актів і нормативних документів за останні десять років докорінно змінився порядок ведення обліку, відбувається його адаптація відповідно до міжнародних стандартів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням питання вибору сільськогосподарськими підприємствами методів нарахування амортизації займалося багато вчених. Зокрема цьому присвячені праці Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Коцупатрого М.М., Моссаковського В.Б., Саблука П.Т., Сука Л.К., Сука П.Л. та інших. Слід відмітити, що у своїх працях кожен висвітлює власну думку, з урахуванням, звичайно ж, конкретних фактів, висвітлюють питанням особливостей обліку біологічних перетворень, формування витрат на виробництво, в тому числі амортизаційних відрахувань, на сільськогосподарських підприємствах. Однак, потребують вирішення спірні питання обліку амортизації сільськогосподарської діяльності в нових умовах застосування Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, 30 “Біологічні активи”, Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, Податкового кодексу України та інших нормативних документів. Все це підтверджує актуальність теми і необхідність продовження наукових досліджень в цій галузі.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є узагальнення теоретичних положень і розробка методичних та практичних рекомендацій щодо методів нарахування амортизації в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Амортизація необоротних активів є однією із основних елементів витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, вона являє собою систематичний розподіл вартості, що амортизується протягом строку їх корисного їх корисного використання (експлуатації) і включення у собівартість продукції. Метод нарахування амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Податковим кодексом України прийнято використовувати методи нарахування амортизації, які передбачені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;

- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий [1; 3].

В той же час за Податковим кодексом значно розширено кількість груп основних засобів: замість чотирьох класифікаційних груп запропоновано 15 груп по основних засобах і одна 16-та група – по довгострокових біологічних активах, з передбаченими мінімальними строками експлуатації відповідних об'єктів [3]. Одночасно рекомендуються методи нарахування амортизації за окремими групами (табл. 1).

**Таблиця 1.**

**Мінімально допустимі строки корисного використання і методи нарахування амортизації  
основних засобів і довгострокових біологічних активів**

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років	Пропонований метод нарахування амортизації за П(С)БО 7 та Податковим кодексом України
група 1 – земельні ділянки	-	не амортизується
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	Передбачені методи, крім прискореного зменшення залишкової вартості
група 3 – будівлі	20	Передбачені методи, крім прискореного зменшення залишкової вартості
споруди	15	Передбачені методи, крім прискореного зменшення залишкової вартості
передавальні пристрої	10	Передбачені методи, крім прискореного зменшення залишкової вартості
група 4 – машини і обладнання	5	Усі п'ять передбачених методів
з них:  електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші  інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн.	2	Усі п'ять передбачених методів
група 5 – транспортні засоби	5	Усі п'ять передбачених методів
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	Передбачені методи, крім прискореного зменшення залишкової вартості
група 7 - тварини	6	Передбачені методи, крім прискореного

		зменшення залишкової вартості
група 8 – багаторічні насадження	10	Передбачені методи, крім прискореного зменшення залишкової вартості
група 9 – інші основні засоби	12	прямолінійний, виробничий
група 10 – бібліотечні фонди	-	50% вартості, яка амортизується, у першому місяці використання об'єкта та решта 50% цієї вартості у місяці їх вилучення з активів (списанні з балансу), або 100% його вартості у першому місяці використання
група 11 – малоцінні необоротні активи	-	50% вартості, яка амортизується, у першому місяці використання об'єкта та решта 50% цієї вартості у місяці їх вилучення з активів (списанні з балансу), або 100% його вартості у першому місяці використання
група 12 – тимчасові (не титульні) споруди	5	прямолінійний, виробничий
група 13 – природні ресурси	-	не амортизується
група 14 – інвентарна тара	6	прямолінійний, виробничий
група 15 – предмети прокату	5	прямолінійний, виробничий
група 16 – довгострокові біологічні активи	7	Передбачені методи, крім прискореного зменшення залишкової вартості

Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу) (пункт 26 П(С)БО 7) [1]. Тобто, якщо підприємство буде застосовувати виробничий метод нарахування амортизації, мінімально допустимі строки корисного використання об'єкта не будуть діяти. Виходячи з цього, необхідно в наказі про облікову політику зазначити такі особливості і чітко встановити перелік об'єктів основних засобів і довгострокових біологічних активів, які будуть амортизуватись за виробничим методом.

Амортизація інших основних засобів (група 9), тимчасових (нетитульних) споруд (група 12), інвентарної тари і предметів прокату (групи 14, 15) нараховується за прямолінійним і виробничим методами. Амортизація бібліотечних фондів (група 10) і малоцінних необоротних матеріальних активів

(група 11) може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

На земельні ділянки (група 1) і природні ресурси (група 13) амортизація не нараховується. Ці об'єкти не обмежені терміном корисного використання і тому не підлягають амортизації.

Варто відмітити, що за різними методами нарахування амортизації у витрати виробництва буде включатись різна за величиною сума вартості об'єкта основних засобів, від якої залежатиме показник собівартості продукції (робіт, послуг). Порівняємо суми нарахованої амортизації за різними методами

(табл. 2). При цьому для прикладу візьмемо придбане підприємством обладнання: первісна вартість його становить 16000 грн., ліквідаційна вартість – 1600 грн., строк експлуатації – 5 років. Вартість, яка амортизується буде становити 14400 грн. (16000 - 1600). Щорічно підприємство планує отримувати таку кількість одиниць продукції: перший рік – 2000, другий рік – 2500, третій рік – 2400, четвертий рік – 2100, п'ятий рік – 1000. Для обладнання може застосовуватись один із передбачених пунктом 26 П(С)БО 7 методів нарахування амортизації.

**Таблиця 2.**

### Річна сума нарахованої амортизації за різними методами (в грн.)

Роки	Методи нарахування амортизації				
	прямолінійний	зменшення залишкової вартості	прискореного зменшення залишкової вартості	кумулятивний	виробничий
1	2880	5905	6400	4800	2880
2	2880	3725	3840	3840	3600
3	2880	2351	2304	2880	3456
4	2880	1483	1382	1920	3024
5	2880	936	474	960	1440
Разом:*	14400	14400	14400	14400	14400

\* Вартість об'єкта основних засобів, що амортизується

Дані табл. 2 свідчать про те, що річна сума амортизації за різними методами по роках буде різною. Якщо за прямолінійним методом щорічно буде нараховуватись амортизація в сумі 2880 грн., то за іншими методами (крім виробничого) в перші роки експлуатації основних засобів вона буде найбільша з поступовим зменшенням в наступні роки.

Найбільш зрозумілим і простим вважається прямолінійний метод нарахування амортизації. Але цей метод не враховує залежності суми нарахованого зносу і виробничої потужності основних засобів у різні роки експлуатації, а також моральне старіння цих активів [5, с. 362]. Його доцільно використовувати до пасивної (нерухомої) частини основних засобів (будівлі, споруди, інші нерухомі об'єкти).

Метод зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний доцільно використовувати для тих об'єктів основних засобів, які швидко морально зношуються. Це пояснюється тим, що в перші роки можна одержати порівняно більшу віддачу, а значить і доходу, ніж у наступні роки експлуатації об'єкта, тому і суми нарахованої амортизації повинні бути більші у перші роки. Одночасно підприємство застрахує себе від швидкого морального зносу відповідного об'єкта, що дуже важливо в ринкових умовах. За цими методами нарахування амортизації об'єкт не встигне морально застаріти, а якщо це і трапиться, то недоамортизована сума буде порівняно незначною.

Недоліком цих методів є те, що при їх застосуванні в окремих випадках порушується принцип відповідності, оскільки сума амортизації, яка визнається витратами поточного періоду не завжди узгоджується з фактичним використанням активу у виробничому процесі, а значить і з отриманими доходами від його експлуатації [5, с. 365].

Виробничий метод нарахування амортизації враховує випуск продукції, що забезпечує більш-менш реальний ступінь зносу обладнання – чим більше одержано продукції (виконано робіт, надано послуг), тим більше основні засоби, зокрема обладнання, зносилися. Цей метод дозволяє накопичити у роки більш інтенсивного використання основних засобів і більшу суму амортизації, необхідну для їх відновлення чи заміни. Тому він вважається більш раціональним і об'єктивним. Проте виробничий метод не враховує фактора морального старіння основних засобів, його слід використовувати лише в тому випадку, коли виробничі показники кожного виду основних засобів можуть бути визначені з достатньою точністю [5, с. 364].

Таким чином, врахувавши всі позитивні і негативні сторони кожного з методів нарахування амортизації по необоротних активах, підприємство вибирає оптимальний варіант з індивідуальним підходом до кожної групи (підгрупи) об'єктів необоротних активів.

Міжнародним стандартом фінансової звітності 16 «Основні засоби», пунктом 62 передбачені такі методи нарахування амортизації: лінійний метод; метод зменшеного залишку; метод одиниць виробництва продукції. Метод лінійної амортизації основних засобів полягає в нарахуванні постійної суми амортизації протягом строку корисного використання активу, якщо при цьому не змінюється залишкова вартість активу. В результаті застосування методу зменшеного залишку сума амортизаційних відрахувань протягом строку корисного використання зменшується. Метод одиниць виробництва продукції

полягає в нарахуванні суми амортизації на основі очікуваного використання або очікуваної продуктивності. Підприємство вибирає такий метод, який найбільш точно відображає очікувану структуру споживання майбутніх економічних вигод, втілених в активі. Обраний метод застосовується послідовно від одного звітнього періоду до іншого, крім випадків зміни в структурі споживання цих майбутніх економічних вигод [9].

Відповідно до прийнятого Податкового кодексу України внесено зміни до П(С)БО 30 «Біологічні активи». Зокрема пунктом 11 П(С)БО 30 передбачено, що довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності [2].

Таким чином, за П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], а також Методичними рекомендаціями з обліку біологічних активів [4] об'єктом нарахування амортизації є довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю. По біологічних активах, які оцінюються за справедливою вартістю, амортизація не нараховується. Методи нарахування амортизації передбачаються П(С)БО 7 «Основні засоби». На нашу думку, найбільш прийнятними для даної групи необоротних активів (група 16) могли б бути два методи: прямолінійний і виробничий. Прямолінійний метод найбільш простий і рівномірно протягом терміну використання об'єкта враховує розмір амортизаційних відрахувань, а виробничий – враховує продуктивність багаторічних насаджень і дорослих тварин, що входять до довгострокових біологічних активів. Застосовувати прямолінійний чи виробничий метод вибирає саме підприємство. Якщо можна наперед визначити продуктивність багаторічних насаджень і дорослих тварин, що входять в групу довгострокових біологічних активів, протягом строку їх корисного використання, то доцільно використовувати виробничий метод. В противному разі для забезпечення об'єктивності інформації краще використати прямолінійний метод. У будь-якому випадку рішення про прийняття методу нарахування амортизації має бути відображеним в наказі про облікову політику підприємства.

Окремі автори пропонують відмовитись від нарахування амортизації по довгострокових біологічних активах тваринництва. Так, Моссаковський В. зазначає, що нарахування амортизації на тварин основного стада при їх оцінці за первісною вартістю призводить до систематичного зниження залишкової вартості тварин, тоді як вартість тварин, оцінених за справедливою вартістю,

систематично зростатиме внаслідок збільшення їх маси та підвищення цін на тварин через інфляцію та інші причини [7, с.45]. Ця думка заслуговує на увагу, потребує додаткових досліджень і може бути використана при внесенні змін в нормативні документи з організації бухгалтерського обліку.

Застосування на практиці наших пропозицій забезпечить об'єктивне формування фактичних витрат на виробництво продукції та формування амортизаційних відрахувань за обраним оптимальним методом.

**Висновок.** Отже, дані дослідження підтверджують, що зараз є ще низка невирішених питань, які стосуються методів нарахування амортизації в сільськогосподарських підприємствах. Пропозиції щодо застосування методів нарахування амортизації, дадуть можливість об'єктивно формувати витрати на виробництво сільськогосподарської продукції.

## Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : - [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293702&cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293702&cat_id=293533)

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2011. – № 11. – С. 20-24.

3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: – <http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable-article?art-id=66835>

5. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах : навчальний посібник / Р.М. Воронко – Львів: “Магнолія 2006”, 2009. – 744 с.

6. Облік основних засобів в ринкових умовах : навчальний посібник/ За ред. Жук Н.Л. – 2-е вид., доп. і перероб. – К. : Видавництво ТОВ “Всеукраїнський інститут права і оцінки”, 2011. – 286 с.

7. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 38-48.

8. Сук П. Методи нарахування амортизації необоротних активів / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 18. – С. 17-20.

9. IAS 16 „Sachanlagen“ // International Financial Reporting Standards (IFRS) 2011: DeutschEnglische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards, 5. Aufl. Weinheim 2011 (ISBN 978-3-527-50588-3). – S. 194-217.

10. IAS 41 „Landwirtschaft“ // International Financial Reporting Standards (IFRS) 2011: DeutschEnglische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards, 5. Aufl. Weinheim 2011 (ISBN 978-3-527-50588-3). – S. 822-837.