УДК 657

АМОРТИЗАЦІЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ТЕХНІКИ

П. Л. СУК, доктор економічних наук,
професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Національний університет біоресурсів і природокористування України
О. Г. КРИВОРОТ, старший викладач
кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Національний університет біоресурсів і природокористування України

Анотація. *Розглянуто порядок нарахування амортизації сільськогосподарської техніки. Згідно з чинними нормативними документами, амортизацію потрібно нараховувати щомісяця. У січні – березні сільськогосподарські культури ще не посіяні, тому не визначено об'єкти, на які нараховується амортизація. Собівартість продукції рослинництва калькулюють раз на рік станом на 31 грудня. Щомісячно нараховані суми амортизації сільськогосподарської техніки доцільно обліковувати протягом року на окремому аналітичному рахунку й розподіляти їх на об'єкти наприкінці року пропорційно площам посіву, кількості одержаної продукції тощо.*

Таким чином, під час нарахування амортизації сільськогосподарської техніки поєднують два методи: прямолінійний – для визначення суми амортизації, і виробничий – для віднесення її на об'єкти обліку. З'являється новий метод нарахування амортизації, який називається комбінований (або гібридний). Ним доцільно користуватися у тих випадках, коли сума амортизації визначається щомісячно, а конкретні об'єкти обліку ще відсутні.

Базу для розподілу амортизації сільськогосподарської техніки підприємство обирає самостійно, пов'язуючи використання її з виробництвом певних видів продукції та обсягом виконаних робіт, про що потрібно зазначити в прийнятій обліковій політиці господарства.

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку використання методу амортизації на основі доходу обмежене. На основні засоби заборонено нараховувати амортизацію на основі доходів.

Дохід, отриманий в результаті діяльності підприємства, відображує фактори інші, ніж споживання економічних вигід, втілених в активі і пов'язаний з іншими витратами і процесами, діяльністю з продажів, змінами в обсягах продажів, цінах, інфляції.

Дохід залежить не тільки від економічних вигод, які споживаються від використання активу, а також відображує систему економічних вигод, які створюються від операційного бізнесу.

© П. Л. Сук, О. Г. Криворот, 2016

Для нематеріальних активів, згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, використовувати метод амортизації на основі доходів недоцільно, проте можливі винятки. Цей метод можна використовувати для амортизації нематеріальних активів у двох обмежених випадках, коли:

• нематеріальний актив виражається як міра доходу, тобто, коли переважаючим обмежуючим фактором, що пов'язаний з нематеріальним активом, є досягнення обумовленого контрактом порогового значення доходу;

• може бути доведено, що доходи і споживання економічних вигод від нематеріального активу тісно взаємопов'язані.

Тому потрібні обґрунтування використання методу амортизації на основі доходів, які б пов'язали використання необоротного активу та отримані доходи і встановили між ними причинно-наслідковий зв'язок.

Метод нарахування амортизації необоротних активів на основі доходу в світовій практиці мало поширений. Ним можна користуватися для розрахунку амортизації сільськогосподарської техніки, що відповідає ринковим умовам.

У міжнародній практиці можливе використання комбінованого (або гібридного) методу нарахування амортизації необоротних активів. Він передбачає поєднання двох і більше методів. Наприклад, поєднують прямолінійний і виробничий метод.

Ключові слова: амортизація, методи амортизації, бухгалтерський облік, сільськогосподарська техніка, основні засоби, нематеріальні активи, сезонність виробництва

Актуальність. Амортизація розраховується за певними методами, які мають відображувати причинно-наслідковий зв'язок між активом і способом його використання у процесі виробництва. Розподіл витрат при цьому здійснюється відповідно до вибраної бази. Податковим кодексом України [1] і П(С)БО 7 "Основні засоби" [2] визначено, що амортизація може розраховуватись за п'ятьма методами: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Перші чотири методи передбачають розраховувати амортизацію залежно від строку використання активу, а виробничий – від кількості виробленої продукції.

Амортизація включається у витрати і є частиною собівартості продукції. Характерними особливостями для сільського господарства є сезонність і тривалість вегетаційного росту рослин. Отже, щомісячні суми нарахованої амортизації сільськогосподарської техніки в зимовий період не можуть бути віднесені на конкретні об'єкти калькулювання через їх відсутність. Для врахування зазначених особливостей потрібно використати окремий підхід до нарахування та обліку амортизації сільськогосподарської техніки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Удосконаленню обліку амортизації присвячені праці багатьох вчених, але особливості його в

сільському господарстві мало досліджені й потребують подальшого вивчення.

Мета дослідження – обґрунтувати порядок нарахування та обліку амортизації сільськогосподарської техніки у зв'язку з особливостями технології.

Результати дослідження та їх обговорення. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами [3].

Амортизацію можна розраховувати за різними базами: на основі строку використання активу, на основі діяльності (обсягу виготовленої продукції) і на основі доходу, згенерованого активом. Керуючись Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (далі – МСБО), в Україні амортизацію нараховують відповідно до строку використання активу або на основі діяльності.

У світовій практиці відоме використання методу амортизації необоротних активів на основі доходу (revenue-based amortisation method). Його особливістю є те, що амортизація розраховується не відповідно до строку служби необоротного активу або кількості виготовленої продукції, а від доходу, отриманого з використанням необоротного активу. В економічній літературі цей метод висвітлений недостатньо, а тому розглянемо його суть з метою доцільності застосування в сільському господарстві.

Метод амортизації на основі доходу передбачає нараховувати амортизацію залежно від фактично отриманого доходу (або виручки) за реалізовану продукцію. Він використовується, якщо відомі наперед реалізаційні ціни і кількість продукції згідно з контрактом. За цим методом річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується (різниця між первісною і ліквідаційною вартістю), та коефіцієнта амортизації, який обчислюється діленням фактичного обсягу доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) на плановий обсяг доходу від реалізації продукції.

Розраховується амортизація на основі доходів за формулами:

$$СА = (ПВ – ЛВ) \times КА,$$

де СА – сума амортизації; ПВ – початкова вартість об'єкта; ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта; КА – коефіцієнт амортизації.

$$КА = ФОД : ПОД,$$

де ФОД – фактичний обсяг доходу від реалізації продукції (робіт, послуг); ПОД – плановий обсяг доходу.

Амортизацію на основі доходів можна розрахувати іншим способом:

$$СА = ФОД \times КА,$$

де СА – сума амортизації; ФОД – фактичний обсяг доходу від реалізації продукції (робіт, послуг); КА – коефіцієнт амортизації.

$$КА = (ПВ – ЛВ) : ПОД,$$

де ПОД – плановий обсяг доходу від реалізації продукції.

Розглянемо застосування методу амортизації необоротних активів на основі доходу на прикладі. Сільськогосподарську техніку первісною вартістю 100 000 грн передбачено експлуатувати п'ять років, а потім її продадуть і отримають виручку в сумі 15 000 грн. Отже, вартість, яка підлягає амортизації, становить 85 000 грн (100000 – 15000 = 85000). Протягом періоду експлуатації планується виготовити 50 000 одиниць продукції, у тому числі: 1-й рік – 15 000, 2-й рік – 11 000, 3-й рік – 10 000, 4-й рік – 9000, 5-й рік – 5000 одиниць. За час експлуатації техніки заплановано отримати 400 000 грн доходу від реалізації продукції (робіт, послуг), у тому числі: за 1-й рік – 100 000 грн, за 2-й рік – 90 000 грн, за 3-й рік – 80 000 грн, за 4-й рік – 70 000 грн, за 5-й рік – 60 000 грн.

Коефіцієнт амортизації за 1-й рік – 0,25 (100000 : 400000 = 0,25), за 2-й рік – 0,23 (90000 : 400000 = 0,23), за 3-й рік – 0,20 (80000 : 400000 = 0,20), за 4-й рік – 0,17 (70000 : 400000 = 0,17), за 5-й рік – 0,15 (60000 : 400000 = 0,15). Залежно від фактичного доходу, від реалізації розраховується сума амортизації (див. таблицю).

Розрахунок суми амортизації на основі доходів

Рік	Вартість, що амортизується, грн.	Фактично реалізовано продукції, грн.	Коефіцієнт амортизації	Річна сума амортизації, грн.
1	85000	100000	0,25	21250
2	85000	90000	0,23	19550
3	85000	80000	0,20	17000
4	85000	70000	0,17	14450
5	85000	60000	0,15	12750
х	Разом	400000	1,00	85000

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності використання цього методу обмежене. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку внесла зміни до МСБО 16 "Основні засоби" [4] та МСБО 38 "Нематеріальні активи" [5], якими заборонено розраховувати амортизацію на основні засоби на основі доходів. Амортизація повинна відображувати передбачувану систему отримання майбутніх економічних вигод від активу. Метод амортизації на основі доходу розподіляє суму амортизації активу на основі доходів, згенеровану у звітному періоді як частка від загальної суми очікуваних доходів протягом строку корисного використання активу.

Поправки уточнюють, що існує безліч факторів, які впливають на прибуток і не всі з них пов'язані з використанням або споживанням активу. Поправки містять перелік інших витрат і процесів, діяльності з продажів, змінах в обсягах продажів, цінах, інфляції як приклади таких факторів. Тому дохід відображує систему економічних вигод, які створюються від

операційного бізнесу, а не економічних вигід, які споживаються шляхом використання активу [6].

Відповідно до поправок, використання методів на основі доходів для розрахунку амортизації активу не підходить, тому що дохід отриманий від діяльності, що включає в себе використання активу, в цілому відображує фактори інші, ніж споживання економічних вигід, втілених в активі [7].

Поправки до МСБО 38 “Нематеріальні активи” наводять спростовне припущення, що метод амортизації на основі доходу для нематеріальних активів недоцільний з тих самих причин, викладених вище в поправках до МСБО 16.

Проте, відповідно до поправок, це спростовне припущення може бути подолане у двох обмежених випадках, коли:

• нематеріальний актив виражається як міра доходу, тобто, коли переважаючим обмежуючим фактором, що пов’язаний з нематеріальним активом, є досягнення обумовленого контрактом порогового значення доходу;

• може бути доведено, що доходи і споживання економічних вигід від нематеріального активу тісно взаємопов’язані.

У бухгалтерському обліку для амортизації необоротних активів можливе використання кількох методів. У світовій практиці такий метод називають комбінований (або гібридний). Наприклад, часто поєднують прямолінійний і виробничий метод.

Під час нарахування амортизації потрібно здійснювати два процеси:

– визначити суму амортизації;

– віднести амортизацію на відповідний об’єкт витрат.

У сільському господарстві калькулюють собівартість продукції раз на рік станом на 31 грудня. Тому щомісячні суми амортизації сільськогосподарської техніки можуть залишатися нерозподіленими до кінця року. Адже в січні – березні сільськогосподарські культури ще не посіяні, то невідомо на який об’єкт потрібно списати амортизацію. Вона залишається нерозподіленою. Для її розподілу наприкінці року потрібно вибрати базу, якою можуть бути площі посіву, кількість зібраної продукції, її вартість або сума отриманого доходу.

Таким чином, для обліку амортизації сільськогосподарської техніки використовують два методи: прямолінійний – під час визначення суми амортизації і виробничий – під час її розподілу на об’єкти. Отже, в результаті поєднання двох офіційно визнаних методів з'являється третій, який називається комбінований (або гібридний). Щомісячне нарахування амортизації сільськогосподарської техніки пропонуємо здійснювати прямолінійним методом. Обліковувати її доцільно в складі витрат виробництва, відкривши окремий аналітичний рахунок “Нерозподілена амортизація”.

Обліковані суми наприкінці року розподіляють на об’єкти калькулювання, вибравши базу, яка найбільш пов’язана з використанням основних засобів. Такою базою може бути: по тракторах – обсяг виконаних робіт; по спеціальних машинах і механізмах (зернові комбайни,

бурякозбиральні комбайни тощо) – конкретні культури, для вирощування яких призначені спеціальні машини; по знаряддях загального призначення (плуги, борони, культиватори та інші) – площі посіву, отримана продукція в оцінці за справедливою вартістю, сума доходу від реалізації продукції.

У синтетичному обліку записи на рахунках будуть такі:

– дебет рахунка 23 “Виробництво” і кредит рахунка 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” – щомісяця під час нарахування амортизації;

– дебет рахунка 23 (в аналітичному обліку конкретні об’єкти витрат) і кредит рахунка 23 (аналітичний рахунок “Нерозподілена амортизація”) – наприкінці року під час віднесення амортизації на конкретні об’єкти обліку.

Висновки.

1. В Україні амортизацію нараховують з використанням п’яти методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого. У міжнародній практиці можливе нарахування амортизації за методом на основі доходів. Його використання обмежене. Відповідно до поправок до МСБО 16 “Основні засоби”, дохід не може бути базою для нарахування амортизації для основних засобів. Використання методу амортизації необоротних активів на основі доходів можливе як альтернативний варіант методів нарахування амортизації, зокрема в сільському господарстві.

2. Нарахування амортизації сільськогосподарської техніки доцільно проводити в два етапи:

а) щомісячно нараховувати амортизацію прямолінійним методом і обліковувати її в складі витрат на окремому аналітичному рахунку “Нерозподілена амортизація”;

б) наприкінці року розподіляти амортизацію на об’єкти обліку, вибравши базу для розподілу – виробничий метод.

3. Під час нарахування і розподілу амортизації сільськогосподарської техніки поєднуються два методи – прямолінійний і виробничий. У результаті такого поєднання виникає новий метод нарахування амортизації, який називається комбінований (або гібридний).

Список літератури

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI. – Режим доступу : http://www.rada.gov.ua

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджено наказом Міністерства фінансів України 27 квітня 2000 р. № 92, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509. – Режим доступу : http://www.rada.gov.ua

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. – Електронний ресурс. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби”. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014/paran2#n2

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи”. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014/paran2#n2

6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.casplus.com/pubs/files/IFRS%20in%20Focus%20-%20IAS%2016%20and%20IAS%2038.pdf

7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.thedti.gov.za/business_regulation/meetings/19June2014 /Agenda_Paper8.pdf

8. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.casplus.com/pubs/files/IFRS%20in%20Focus%20-%20IAS%2016%20and%20IAS%2038.pdf

9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.bdo.co.nz/resources/latest-news/assurance_alert/iasb-clarifies-acceptable-methods-of-depreciation-and-amortisation

References

1. Tax code of Ukraine dated December 2, 2010, № 2755-VI. – http://www.rada.gov.ua.

2. Position (standard) of accounting 7 “Fixed assets”, approved by order of the Ministry of finance of Ukraine dated April 27, 2000 № 92, registered in the Ministry of justice of Ukraine dated May 18, 2000, for № 288/4509. – http://www.rada.gov.ua.

3. Position (standard) of accounting 16 “Expenses”, approved by order of the Ministry of finance of Ukraine December 31, 1999, № 318, registered in the Ministry of justice of Ukraine dated January 19, 2000, for № 27/4248. – http://www.rada.gov.ua.

4. International accounting standard 16 “Property, Plant and Equipment”. – http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014/paran2#n2.

5. International accounting standard 38 “Intangible assets”. – http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050/paran2#n2.

6. [Electronic resource]. Available at: http://www.casplus.com/pubs/files/IFRS%20in%20Focus%20-%20IAS%2016%20and%20IAS%2038.pdf

7. [Electronic resource]. Available at: https://www.thedti.gov.za/business_regulation/meetings/19June2014 /Agenda_Paper8.pdf.

8. [Electronic resource]. Available at: http://www.casplus.com/pubs/files/IFRS%20in%20Focus%20-%20IAS%2016%20and%20IAS%2038.pdf.

9. [Electronic resource]. Available at: https://www.bdo.co.nz/resources/latest-news/assurance_alert/iasb-clarifies-acceptable-methods-of-depreciation-and-amortisation.

АМОРТИЗАЦИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ТЕХНИКИ

П. Л. Сук,
О. Г. Криворот

Аннотация. *Рассмотрен порядок начисления амортизации сельскохозяйственной техники. Согласно действующих нормативных документов, амортизацию нужно начислять ежемесячно. В январе – марте сельскохозяйственные культуры еще не посеяны, поэтому не определены объекты, на которые насчитывается амортизация. Себестоимость продукции растениеводства калькулируется один раз в год по состоянию на 31 декабря. Ежемесячно начисленные суммы*

амортизации сельскохозяйственной техники целесообразно учитывать в течение года на отдельном аналитическом счёте и распределять их на объекты в конце года пропорционально площадям посева, количества полученной продукции и тому подобное.

Таким образом, при начислении амортизации сельскохозяйственной техники объединяют два метода: прямолинейный – для определения суммы амортизации, и производственный – для отнесения на объекты учёта. Появляется новый метод начисления амортизации, который называется комбинированный (или гибридный). Им целесообразно пользоваться в тех случаях, когда сумма амортизации определяется ежемесячно, а конкретные объекты учёта еще отсутствуют.

Базу для распределения амортизации сельскохозяйственной техники предприятие выбирает самостоятельно, связывая ее использование с производством определенных видов продукции и объёмом выполненных работ, о чём нужно указать в принятой учётной политике хозяйства.

Международными стандартами бухгалтерского учёта использование метода амортизации на основе дохода ограничено. На основные средства запрещено начислять амортизацию на основе доходов.

Доход, полученный в результате деятельности предприятия, отражает факторы иные, чем потребление экономических выгод, воплощенных в активе и связан с другими затратами и процессами, деятельностью по продажам, изменениях в объёмах продаж, ценах, инфляции.

Доход зависит не только от экономических выгод, которые потребляются от использования актива, а также отражает систему экономических выгод, которые создаются от операционного бизнеса.

Для нематериальных активов, согласно Международных стандартов бухгалтерского учёта, использовать метод амортизации на основе доходов нецелесообразно, однако возможны исключения. Этот метод можно использовать для амортизации нематериальных активов в двух ограниченных случаях, когда:

• нематериальный актив выражается как мера дохода, то есть, когда преобладающим ограничивающим фактором, который связан с нематериальным активом, является достижение оговоренного контрактом порогового значения дохода;

• может быть доказано, что доходы и потребление экономических выгод от нематериального актива тесно взаимосвязаны.

Поэтому нужны обоснования использования метода амортизации на основе доходов, которые бы связали использование необоротного актива и полученные доходы и установили между ними причинно-следственную связь.

Метод начисления амортизации необоротных активов на основе дохода в мировой практике мало распространен. Им можно

пользоваться для расчёта амортизации сельскохозяйственной техники, что соответствует рыночным условиям.

В международной практике возможно использование комбинированного (или гибридного) метода начисления амортизации необоротных активов. Он предусматривает сочетание двух и более методов. Например, сочетают прямолинейный и производственный метод.

Ключевые слова: амортизация, методы амортизации, бухгалтерский учёт, сельскохозяйственная техника, основные средства, нематериальные активы, сезонность производства

DEPRECIATION OF AGRICULTURAL MACHINERY

P. L. Suk,
O. G. Kryvorot

Abstract. *The order of the depreciation of agricultural machinery is considered. According to existing normative documents depreciation need to charge on a monthly basis. In January – March crops not yet sown, so no objects are defined, for which accrue depreciation. The prime cost of crop production calculate once a year as at 31 December. Monthly accrued amounts of depreciation of agricultural machinery should be taken into accounting during the year on a separate analytical account and distribute them to objects at the end of the year in proportion to the acreage of seeding, quantity of received products, etc. Thus, when calculating the depreciation of agricultural machinery combine two methods: straight-line – to determine the amount of depreciation, and production – for it attributing to the objects of accounting.*

There is a new method of depreciation, which is called combination (or hybrid).

It is expedient to use in cases where the depreciation amount is determined on a monthly basis and specific accounting objects are not yet available.

The basis for distribution of depreciation of agricultural machinery the company chooses independently associating its use with the production of certain types of products and the volume of work performed, which should be noted in the accounting policy of the company.

By International accounting standards using revenue-based amortisation method is limited. On fixed assets it is forbidden to charge depreciation on the basis of revenue.

Revenue received as a result of the company activity reflects factors other than consumption of economic benefits embodied in the asset and associated with other costs and processes, sales activities, changes in sales volumes, prices, inflation.

Revenue depends not only on the economic benefits consumed from use of asset and also reflects the system of economic benefits that are generated from operating business.

For intangible assets according to International accounting standards use depreciation method based on revenues is inappropriate, but exceptions are possible. This method can be used for amortization of intangible assets in two limited circumstances when:

• the intangible asset is expressed as a measure of revenue, i.e. when the predominant limiting factor inherent in an intangible asset is the achievement of a contractually specified revenue threshold;

• it can be demonstrated that revenue and the consumption of economic benefits of the intangible asset are highly correlated.

Therefore, we need a rationale for using a depreciation method based on revenues that would have tied use of non-current asset and revenues earned and established between them a causal effect relationship.

The method of charging depreciation of non-current assets on the basis of revenue in the world practice is not very common. It can be used to calculate the depreciation of agricultural machinery, which meet market conditions.

In international practice it is possible to use a combination (or hybrid) method of depreciation of non-current assets. It involves the combination of two or more methods. For example, combine a straight-line and units-of-production method.

Keywords: depreciation, depreciation methods, accounting, agricultural machinery, fixed assets, intangible assets, seasonality of production