

Амортизація плодоносних рослин: бухгалтерський погляд

Славкова О.П.

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку
Сумського національного аграрного університету

Гаркуша С.А.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Сумського національного аграрного університету

Стаття присвячена актуальним питанням амортизації плодоносних рослин. Проаналізовано нормативно-правові акти щодо обліку плодоносних рослин. Досліджено строк корисного використання багаторічних насаджень. Окреслено застосування методів нарахування амортизації плодоносних рослин.

Ключові слова: амортизація, строк корисного використання, ягідники, плодоносні рослини, бухгалтерський облік.

Славкова Е.П., Гаркуша С.А. АМОРТИЗАЦИЯ ПЛОДОНОСЯЩИХ РАСТЕНИЙ: БУХГАЛТЕРСКИЙ ВЗГЛЯД

Статья посвящена актуальным вопросам амортизации плодоносящих растений. Проанализированы нормативно-правовые акты по учету плодоносящих растений. Исследован срок полезного использования многолетних насаждений. Определены применения методов начисления амортизации плодоносящих растений.

Ключевые слова: амортизация, срок полезного использования, ягодники, плодовые растения, бухгалтерский учет.

Slavkova O.P., Harkusha S.A. THE AMORTIZATION OF THE FRUITING PLANTS: ACCOUNTING SUMMARY

The article is devoted to the actual issues of depreciation of fruiting plants. The normative-legal acts concerning the registration of fruit-bearing plants are analyzed. The useful life of long-term plantations is investigated. The use of methods for calculating depreciation of fruiting plants is outlined.

Keywords: depreciation, useful life, berries, fruiting plants, accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Продукція плодових і ягідних культур є найбільш рентабельною галуззю сільського господарства в Україні. Однак вона вимагає великих капітальних вкладень, повернення яких доводиться чекати кілька років, сільськогосподарські підприємства вважають за краще займатися вирощуванням культур, які повертаються набагато швидше. Дуже важливе значення мають питання нарахування амортизації. Застосування одного з методів по групі однорідних об'єктів проводиться протягом усього терміну його корисного користування. У зв'язку з цим виникає необхідність в дослідженні організації нарахування амортизації плодових і ягідних культур як складової інформаційної системи бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням амортизації в Україні присвячені праці вітчизняних науковців таких, як, С. Дерев'янка, Ю.І. Мискін, О.О. Мискіна, Я.С. Ткаль, Д.М. Трачова та ін.

На думку Д.М. Трачової [13, с. 201] при розробці амортизаційної політики підприємство має дотримуватися таких принципів, як своєчасність та правильність здійснення переоцінки основних фондів, особливо в умовах інфляції, диференційованість строків корисного використання та відповідно норм амортизації залежно від функціонального призначення основних фондів, облік їх морального та фізичного зносу, забезпечення за рахунок амортизаційних відрахувань не тільки простого, але і розширеного відтворення основних засобів, забезпечення цільового характеру використання амортизаційних відрахувань на підприємстві, можливість здійснення

підприємством прискореної амортизації, стимулювання своєчасного оновлення основних фондів і прискорення науково-технічного прогресу.

В свою чергу С. Дерев'янка [2, с. 69] зазначає, що на величину нарахованої амортизації суттєвий вплив має строк корисного використання, надана свобода у вирішенні даного питання призвела до того, що на різних підприємствах для однакових об'єктів він може суттєво відрізнятися.

Деякі автори приводять досить сміливі пропозиції, зокрема Я.С. Ткаль [12, с. 190] вказує, якщо враховувати обмежений термін дії проведених методів по поліпшенню землі, неможливо буде надати інформацію для встановлення дійсної її вартості, що згідно з нинішніми вимогами повинна враховувати вартість проведених поліпшень, тому витрати на здійснення методів по поліпшенню земельних ділянок повинні виступати як об'єкт амортизації.

Деякі автори зосереджують свої дослідження на використанні окремих методів нарахування амортизації, приміром Ю.І. Мискін та О.О. Мискіна [3, с. 73] вказують, що використання методу прискореного зменшення залишкової вартості не дає можливості впродовж періоду корисного використання об'єкта необоротних активів нарахувати амортизацію в повному обсязі, що, по-перше, ставить під сумнів економічну доцільність його практичного застосування, а по-друге, зумовлює необхідність удосконалення цього методу.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Разом з тим, питання використання методів нарахування амортизації плодових і ягідних культур в сільськогосподарських підприємствах є актуальними і потребує постійного дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання) є оцінка методів нарахування амортизації плодових і ягідних культур в контексті їх практичного застосування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ягідництво залишається одним з найперспективніших напрямів у сільськогосподарському виробництві. Ринок ще далекий від насичення ягідними культурами, тому кожного року спостерігається підвищена зацікавленість з боку виробників різних секторів

економіки, що не пов'язані з сільгоспвиробництвом, які вважають даний напрям інвестиційно привабливим.

Динаміка площ, обсяг продукції та урожайність плодових і ягідних культур в Україні, 2013-2017 рр.

Показник	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.*	Відхилення 2017 р. від 2013 р.
Площа, тис. га	239,3	239,2	234,8	224,4	194,5	-44,8
Обсяг продукції, тис. т	2168,3	1999,1	2152,8	2007,3	2046,3	-122
Урожайність, ц/га	103,4	95,2	104,5	101,9	105,2	+1,8

Джерело: узагальнено відповідно [7, 11]*

Зменшення обсягу виробництва за даними 2017 року порівняно з 2013 роком зумовлене підвищенням урожайності на 1,8 ц/га, водночас площі збирання були меншими на 44,8 тис. га і обсяг продукції знизився на 122 тис. т. За даними журналу Пропозиція [4] площі насаджень під ягідними культурами наступного року (2018 р.) зростуть ще більше, в той час як тих, хто встиг зневіритися в ягідництві і хоче викорчувати свою плантацію, небагато. Найчастіше ягідники шукають якнайлегших шляхів розвитку власного бізнесу: розширення площ, а в разі невдоволення результатами пробують нові сорти й культури, натомість недостатньо уваги приділяється таким капіталомістким заходам, як вирощування ягід у закритому ґрунті, налагоджування переробки [4].

Слово «амортизація» походить від латинського «amortisation», що означає погашення. Воно має кілька значень: використовується в технічній літературі і в економіці [1].

Амортизація – це, простими словами, виражений в грошовій формі знос основних засобів. Однак таке поняття амортизації не відображає повною мірою його економічної сутності та призначення. Адже, по-перше, амортизуються не тільки основні засоби, а, по-друге, знос (навіть враховуючи не тільки фізичний, а й моральний) – не єдина причина того, що той чи інший об'єкт амортизується. Амортизація в економіці – це швидше перенесення (систематичний розподіл)

вартості об'єкта основних засобів або нематеріальних активів протягом строку корисного використання. Строк корисного використання – це період часу, що перевищує 12 місяців, протягом якого об'єкт, як передбачається, буде приносити економічні вигоди підприємству.

Економічна сутність амортизації полягає в тому, що підприємство шляхом амортизаційних відрахувань забезпечує поступове відшкодування вартості об'єкта. Робиться це за рахунок включення до витрат щомісячних сум амортизації.

У бухгалтерському обліку під амортизацією розуміють процес поступового зносу обладнання, основних виробничих фондів, нерухомості та інших матеріальних об'єктів, які використовуються у виробництві продукції або послуг.

Відповідно до швидкості зносу, вартість цих матеріальних активів потроху включається в собівартість продукції – це називається амортизаційними відрахуваннями.

Відповідно до П(С)БО 7, амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [8].

Якщо сільгосп підприємство вирощує ягідні культури, перед бухгалтером постає питання про те, як враховувати їх амортизації.

Бухгалтерський облік плодоносних рослин (в т.ч. ягідників) наразі ведуть за правилами П(С)БО 7 «Основні засоби», а ось дія П(С)БО 30 «Біологічні активи» на них уже не поширюється. Такі зміни було затверджено наказом Мінфіну «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 12.12.2017 р. № 1019 [9].

Зміни до таких нормативно-правових актів передбачають [5]:

- облік плодоносних рослин, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, на аналітичному рахунку 108 «Багаторічні насадження» рахунка 10

«Основні засоби». При цьому такі активи не можуть обліковуватися на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи»;

- групу основних засобів «Багаторічні насадження» перейменовано в «Багаторічні насадження та плодоносні рослини»;
- виключення зі сфери регулювання П(С)БО 30 плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;
- визначення поняття плодоносні рослини. Плодоносні рослини – це довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи;
- визначення виноградників та садів як плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, на які не поширюється П(С)БО 30.

Особливістю обліку основних засобів є те, що вони обліковуються за первісною вартістю. Первісна вартість ягідників складається з сум, що безпосередньо пов'язані з доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання. Наприклад, в П(С)БО 7 [8] зазначено, що операції з біологічними активами, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Хоча, згідно до п. 16 П(С)БО 7 [8] переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Причому у подальшому така переоцінена вартість підлягає амортизації в загальному порядку.

Згідно з п. 23 П(С)БО 7 [8] нарахування амортизації проводиться протягом усього строку експлуатації об'єкта основних засобів. Зазначений строк встановлюється підприємством і фіксується в розпорядчому акті при зарахуванні такого об'єкта на баланс. Тобто строк експлуатації об'єкта

основних засобів необхідно зазначати під час заповнення акта приймання-передачі, а також у розпорядженні (наказі) на введення в експлуатацію.

В Податковому кодексі України [6] мінімально допустимий строк корисного використання багаторічних насаджень встановлено 10 років. В той же час в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [10] для ягідних культур (суниця) такий строк встановлений терміном 3 роки, а для культур ягідних (крім суниці), плодових та овочевих – 10 років.

Відповідно до П(С)БО 7 [8], метод амортизації обирається підприємством самостійно, з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, із застосуванням таких методів:

1. Прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Є три важливі моменти в схемі нарахування амортизації за прямолінійним методом, на які необхідно звернути увагу:

- амортизація одна і та ж для кожного року.
- накопичена амортизація збільшується рівномірно.
- балансова вартість рівномірно зменшується до ліквідаційної вартості.

2. Зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

Застосування зазначеного методу передбачає, що об'єкти основних засобів інтенсивніше за все використовуються саме в перші роки їх експлуатації. А ефективність їх використання знижується через низку таких факторів, як моральне старіння, виробіток ресурсу тощо. Нарахування при цьому найбільшої суми амортизації в перший рік експлуатації об'єкта основних засобів є логічно обґрунтованим.

3. Прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок

звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

Цей метод є різновидом методу зменшення залишкової вартості. Його застосування також засновано на припущенні, що об'єкти основних засобів найінтенсивніше використовуються в перші роки експлуатації, коли вони є новими й у моральному, і у фізичному сенсі.

4. Кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.

Перевага цього методу над іншими полягає в тому, що у перші роки, коли інтенсивність використання об'єкта основних засобів максимальна, амортизується більша частина його вартості, а вартість ремонтів та експлуатаційних витрат підвищується.

5. Виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції та виробничої ставки амортизації.

Для забезпечення застосування цього методу необхідно, щоб на підприємстві були підготовлені дані щодо планового випуску продукції (робіт, послуг), очікуваного з використанням конкретного об'єкта основних засобів. Розрахований у такий спосіб показник амортизації на одиницю продукції (на 1 грн. робіт, послуг) є одним з елементів прямих витрат планової калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг). Проте трапляються ситуації, коли через різні фактори досить складно визначити очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг) з використанням конкретного об'єкта основних засобів. Саме це й обмежує застосування виробничого методу.

Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом субрахунків обліку витрат виробництва у кореспонденції з кредитом субрахунку обліку амортизації плодоносних рослин.

Висновки з цього дослідження. В межах прийнятої сільськогосподарським підприємством амортизаційної політики воно має обрати той чи інший метод амортизації. Вибір методу амортизації впливає на кінцевий показник діяльності

господарюючого суб'єкта, розміру чистого прибутку, внутрішнього джерела фінансування, грошові потоки, терміни окупності та ін. Найчастіше використовується метод рівномірного лінійного списання вартості основних засобів (прямолінійний метод). У цьому випадку нарахування амортизації здійснюється рівномірно за роками відповідно до норм амортизаційних відрахувань. Останнім часом широко використовуються методи прискореної амортизації. Цей метод дає додаткову можливість формування власних фінансових ресурсів, зменшує оподаткування прибутку, підсилює можливості інноваційної та інвестиційної політики підприємства.

Отже, підприємство самостійно може вибирати методи нарахування амортизації на плодоносні рослини. Вибравши той чи інший метод нарахування амортизації, можна регулювати величину залишкової вартості основного засобу, яка визначається як різниця між первісною (відновлювальною) вартістю об'єкта і сумою накопленої амортизації. Тому при прийнятті відповідного рішення господарюючому суб'єкту необхідно продумати як позитивні, так і негативні наслідки вибору того чи іншого способу нарахування амортизації.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Амортизація [Електронний ресурс]. // Вікіпедія. – Режим доступу: <https://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%90%D0%BC%D0%BE%D1%80%D1%82%D0%B8%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F&oldid=20469677>
2. Дерев'янку С. Актуальні питання амортизації основних засобів / С. Дерев'янку // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. - 2015. - Вип. 4. - С. 62-70.
3. Мискін Ю.І. Оцінка методів нарахування амортизації в контексті стимулювання інвестиційної активності / Ю.І. Мискін, О.О. Мискіна // Економічний часопис - XXI. - 2014. - № 3-4(1). - С. 70-73.
4. Основний план виробників ягід на новий рік – розширення площ // Пропозиція – Головний журнал з питань агробізнесу. [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://propozitsiya.com/ua/osnovnoy-plan-proyzyvodyteley-yagod-na-novyy-god-rasshyrenye-ploshchadey>

5. Плодоносні рослини обліковуємо в складі основних засобів [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onenews/114701>

6. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–V із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1509610587704231>

7. Показники структурної статистики по суб'єктах господарювання з розподілом за їх розмірами. [Електронний ресурс] – Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу:

http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 - [Електронний ресурс]. - Режим доступу :

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00/print>

9. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2017 р. № 1019. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1582-17>

10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору. Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року №11. [Електронний ресурс] – Режим доступу:

<https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shchodo-oblikovoyi-politiki/>

11. Продукція сільського господарства у 2017 році (попередні дані). [Електронний ресурс] – Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/cg.htm

12. Ткаль Я.С. Удосконалення інформаційного забезпечення обліку окремих об'єктів основних засобів підприємств / Я.С. Ткаль // Економічний аналіз: зб.

наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 2. – С. 187-191.

13. Трачова Д.М. Оптимізація методики нарахування амортизації аграрних підприємств / Д.М. Трачова // *Финансы, учет, банки.* - 2016. - Вып. 1. - С. 196-206.

REFERENCES:

1. Amortyzacija. *Wikipedia.* Mode of access: <https://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%90%D0%BC%D0%BE%D1%80%D1%82%D0%B8%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F&oldid=20469677>
2. Derev'janko S. (2015). Aktual'ni pytannja amortyzacii' osnovnyh zasobiv. *Instytut buhgalters'kogo obliku, kontrol' ta analiz v umovah globalizacii'*. № 4, pp. 62-70.
3. Myskin Ju.I., Myskina O.O. (2014) Ocinka metodiv narahuvannja amortyzacii' v konteksti stymuljuvannja investycijnoi' aktyvnosti. *Ekonomichnyj chasopys - XXI.* № 3-4(1), pp. 70-73.
4. Osnovnyj plan vyrobnykiv jagid na novyj rik – rozshyrennja ploshh. *Propozycja – Golovnyj zhurnal z pytan' agrobiznesu.* Mode of access: <http://propozitsiya.com/ua/osnovnoy-plan-proyzvodyteley-yagod-na-novyj-god-rasshyrenye-ploshchadey>
5. Plodonosni roslyny oblikovujemo v skladi osnovnyh zasobiv. Mode of access: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onenews/114701>
6. Podatkovyj Kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755–V iz zminamy i dopovnennjamy Mode of access: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1509610587704231>
7. Pokaznyky strukturnoi' statystyky po sub'jektivah gospodarjuvannja z rozpodilom za i'h rozmiramy. *Oficijnyj сайт Derzhavnoi' sluzhby statystyky Ukrainy.* Mode of access: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm

8. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku № 7 «Osnovni zasoby», zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27 kvitnja 2000 roku № 92. Mode of access: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00/print>

9. Pro zatverdzhennja Zmin do dejakyh normatyvno-pravovyh aktiv Ministerstva finansiv Ukrainy z buhgalters'kogo obliku. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 12.12.2017 r. № 1019. Mode of access: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1582-17>

10. Pro zatverdzhennja Metodychnyh rekomendacij shhodo oblikovoi' polityky sub'jekta derzhavnogo sektoru. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 23 sichnja 2015 roku №11. Mode of access: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subjektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shhodo-oblikovoyi-politiki/>

11. Produkcija sil's'kogo gospodarstva u 2017 roci (poperedni dani). *Oficijnyj sajt Derzhavnoi' sluzhby statystyky Ukrainy*. Mode of access: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/cg.htm

12. Tkal' Ja.S. (2014). Udoskonalennja informacijnogo zabezpechennja obliku okremyh ob'ektiv osnovnyh zasobiv pidpryjemstv. *Ekonomichnyj analiz: zb. nauk. prac'*. Tom 15, № 2, pp. 187-191.

13. Trachova D.M. (2016). Optyimizacija metodyky narahuvannja amortyzacii' agrarnyh pidpryjemstv. *Fynansy, uchet, banky*. № 1, pp. 196-206.