

УДК 338.43: 330.142.211.4

В. Я. Плаксієнко,

д. е. н., професор

О. П. Павленко,

старший викладач кафедри фінансів,

Дніпропетровський державний аграрний університет

ЕКОНОМІЧНЕ ЗНАЧЕННЯ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Автором цієї статті розглянуто поняття зносу основних виробничих засобів, їх амортизації. Досліджено порядок нарахування амортизації за встановленими методами і процес відтворення основних засобів.

The author of this article discusses the concept of depreciation of fixed production assets and their depreciation. Investigate the order of depreciation by established methods and the process of reproduction of fixed assets.

Ключові слова: амортизація, знос, відтворення, основні засоби.

ВСТУП

Проблеми відтворення та оновлення технічних ресурсів, становлення і функціонування ринку техніки, переведення його на принципи сталого і високоефективного розвитку України на світовому рівні, підвищення ефективності виробництва ще не розв'язані. Цій проблемі завжди приділялася увага, її вивчали провідні економісти-аграрники, такі як: Я.К. Білоусько, О.І. Дацій, П.А. Денисенко, І.Г. Кириленко, І.І. Лукінов, С.І. Мельник, О.В. Олійник, Г.М. Підлісецький, П.Т. Саблук, В.П. Ситник та ін. У тлумачному словнику Ожегова С.І. глобальні процеси відтворення розглядаються як всеохоплюючі, особливо в масштабах світового виробництва. Відтворення основних засобів тісно пов'язане з підвищенням технічної та енергетичної озброєності праці всіх галузей виробничої сфери. Воно є стабільною базою інтенсивного типу розширеного відтворення. Можна відзначити, що відтворення основних фондів є матеріально-технічною основою підвищення ефективності виробництва. Тому ця проблема залишається невирішеною і досить актуальною.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Співвідношення між матеріально-технічними й трудовими ресурсами, їх кількісний та якісний

склад визначається як виробничий потенціал галузі. Але із входженням аграрної галузі у ринкові відносини проблема раціональної пропорційності суттєво загострюється. Зазначене пояснюється відсутністю в кризових умовах зіставлення цін на означені їх складові та відмінності перенесення їх вартості на заново створений продукт. Отже, метою статті є визначення поняття зносу основних засобів, порядку нарахування амортизації за встановленими методами, поступового перенесення їх вартості протягом операційного циклу на вироблену продукцію та вивчення процесів відтворення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Відомо, що відтворення основних засобів являє собою процес безперервного їх поновлення. Відтворення має дві форми: просте відтворення, коли витрати на відшкодування зносу основних фондів відповідають за величиною нарахованої амортизації, та розширене відтворення, коли витрати на відшкодування зносу основних засобів перевищують суму нарахованої амортизації. Витрати капіталу на відтворення основних фондів мають довгостроковий характер і здійснюється у вигляді довгострокових інвестицій на нове будівництво, на розширення і реконструк-

цію виробництва, на технічне переозброєння і на підтримку потужностей діючих підприємств. Просте та розширене відтворення розрізняється ще тим, що при простому відтворенні основних засобів здійснюється заміна окремих зношених частин основних засобів або заміна старого устаткування на аналогічне, тобто в процесі простого відтворення постійно відновлюється попередня виробнича потужність. Просте відтворення основних засобів здійснюється у двох формах: 1) заміна зношених або застарілих основних засобів; 2) капітальний ремонт діючих основних засобів [9; 11].

При простому відтворенні в кожному наступному циклі відбувається створення основних засобів у попередніх обсягах та з однаковою якістю. Джерелом фінансування зношених основних засобів є нарахована сума амортизації. При розширеному відтворенні кожного наступного циклу здійснюється кількісне і якісне зростання основних засобів. Тобто розширене відтворення, навпаки, передбачає кількісне та якісне збільшення діючих основних засобів або придбання нових основних засобів, які забезпечують вищий рівень продуктивності устаткування.

Джерелом фінансування таких змін є використання частини створеного додаткового продукту. Процес відтворення основних засобів має декілька характерних ознак, зокрема: 1) основні засоби частинами переносять свою вартість на вироблену продукцію; 2) у процесі відтворення основних засобів одночасно відбувається рух їхньої спожитої вартості та вартості; 3) з допомогою амортизаційних відрахувань здійснюється накопичення в грошовій формі частково перенесеної вартості основних засобів на готову продукцію; 4) основні засоби поновлюються в натуральній формі протягом тривалого часу. У кожний момент наведених етапів вартість засобів праці повинна перебувати на обліку в сільськогосподарських підприємствах і залежно від цього мають бути встановлені чіткі терміни їх поновлення. Одна її частина має фіксуватися в засобах праці, що перебувають у виробничому процесі, друга — у втілених основних засобах, які можуть бути використані у процесі виробництва і в незавершеному виробництві, третя — у вигляді грошового амортизаційного фонду, призначеного для їх стовідсоткового відшкодування.

Завдяки етапам кругообігу частини вартості основних засобів у виробничій діяльності підприємств можна заощаджувати капітал для їх відтворення шляхом нарахування і накопичення суми зносу матеріально-технічних засобів у вигляді амортизації [11].

Існує багато тлумачень поняття "амортизація", розглянемо деякі з них. Як визначає в своїй статті О.А. Бужин, амортизація в природі — це пом'як-

шення, поглинання ударів, а в економіці — це зменшення витратного тиску на собівартість продукції за рахунок рівномірного у часовому відношенні розподілення вартості основних засобів, а отже, пом'якшення негативного економічного впливу й на кінцеві результати господарсько-економічної діяльності, на цінову політику підприємств і галузі в цілому. Потреба в змінах у розумінні амортизації зумовлена не недовіками попередніх підходів, а кількісними накопиченнями розробок у цьому напрямі, що мають внести якісні зміни в технологію обґрунтування в облікову аналітично-планову систему галузі аграрного виробництва [5].

Основні засоби, як і оборотні активи, є основною частиною майна підприємств. При цьому поняття "амортизація" передбачає, в першу чергу, здійснення процесів матеріального виробництва й обігу, в яких беруть участь засоби праці (капіталізована в основних засобах вартість), предмети праці (оборотні активи) і жива праця, яка використовується в цих процесах, властивості всіх матеріальних нематеріальних активів. Активи, що амортизуються, становлять значну частину всіх активів підприємств, тому амортизація може суттєво вплинути на фінансовий стан та результати діяльності. Найбільше проблем виникає з необоротними активами підприємства, зокрема основними засобами — починаючи з визначення категорії основних засобів, формування їх вартості, амортизації, компенсації витрат на ремонт тощо. Амортизаційні відрахування мають економічне значення в господарській діяльності як внутрішнє джерело інвестицій, першочергового внутрішньогосподарського використання. Керівники і спеціалісти сільськогосподарських підприємств, затиснуті у межі стандартів і методичних рекомендацій, не завжди мають можливість й бажання проявити ініціативу щодо пошуку альтернативних підходів об'єктивнішого та оперативнішого проведення амортизаційної політики. Поряд з ініціативністю з підходом як до класифікації, так і до амортизаційних відрахувань, необхідно відпрацьовувати і загальноприйняті методики. Вартісна межа, за якою слід відносити об'єкти бухгалтерського обліку до основних засобів, повинна визначатися винятково підприємством на рівні облікової політики. Новим спрямуванням розвитку бухгалтерського обліку повинно стати вдосконалення як класифікації основних засобів, так і методики нарахування амортизаційних відрахувань одночасно в бухгалтерському обліку і при плануванні [1, 3, 6—11].

Консерватизм у підході як до класифікації основних засобів, так і до їх амортизації пояснюється двояким значенням амортизаційних відрахувань — економічним і фіскальним. В обліковій політиці важлива роль належить питанню ефективності використання основних засобів, вирішення якого

багато в чому залежить від амортизаційної системи. На жаль, амортизаційна практика, що склалася, не повністю відповідає можливостям корпоративної стратегії й може стати стримуючим чинником економічного розвитку країни. Необхідність державного контролю за допомогою бухгалтерського обліку за формуванням і використанням амортизаційних відрахувань зумовлена тим, що останні вважаються важливим джерелом фінансування і є об'єктом державної політики. Зміни у методиці амортизаційних відрахувань необхідно провести таким чином, щоб це пішло на користь як підприємствам, так і фіскальній політиці країни [5; 6; 7].

Указом Президента України від 7 березня 2001 року N 169/2001 затверджена Концепція амортизаційної політики, метою якої є визначення напрямів та механізмів удосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності в державі. Амортизаційна політика має бути спрямована на підвищення фінансової захищеності суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних фондів. Це потребує проведення заходів у таких напрямках: створення економічної та правової бази для запровадження раціональних рівнів споживання, відшкодування та оновлення основного капіталу; обмеження державного регулювання у сфері амортизаційної політики та стимулювання інвестиційної ініціативи суб'єктів господарювання; відмова від суцільного примусового нарахування амортизаційних відрахувань за єдиним методом та запровадження кількох методів нарахування амортизації, надання суб'єктам господарювання права вибору конкретного методу нарахування амортизаційних відрахувань, а також права самостійно встановлювати конкретні строки служби основного капіталу в визначених законом межах; розмежування практики нарахування амортизаційних відрахувань відповідно до її економічної та податкової ролі: економічна роль амортизації полягає у фактичному відшкодуванні діючих основних фондів; відповідні амортизаційні відрахування (економічна амортизація) відображають реальне знецінення основного капіталу в процесі виробництва та надання послуг і відносяться на витрати діяльності суб'єктів господарювання; податкова роль амортизації полягає у фінансовому відшкодуванні основного капіталу за рахунок зменшення оподаткованого прибутку на суму амортизаційних відрахувань (податкова амортизація) та одержання податкової знижки; стимулювання суб'єктів господарювання до застосування прискореної амортизації та її інвестиційного спрямування шляхом надання податкових знижок; запобігання зростанню цін виробників шляхом надання можливості суб'єктам господарювання відносити прискорену амортизацію не на витрати виробництва, а на

зменшення оподаткованої частини прибутку.

З цієї метою пропонується: запровадити нарахування амортизаційних відрахувань на всі основні фонди (крім землі); закріпити за суб'єктами господарювання право на використання коштів власного амортизаційного фонду та заборонити будь-які централізовані вилучення з нього; надавати податкові знижки тільки тим суб'єктам господарювання, які мають документальне підтвердження інвестиційного використання коштів амортизаційного фонду; збільшити кількість методів нарахування амортизаційних відрахувань; розробити класифікацію основного капіталу за групами відповідно до характеру і строків його використання та зносу; запровадити для кожної групи основного капіталу економічно обґрунтовані індикативні норми для нарахування економічної амортизації та діапазони припустимих відхилень, у межах яких суб'єкти господарювання обирають конкретні норми економічної амортизації самостійно; затвердити максимальні граничні рівні податкової амортизації, в межах яких її обсяг може перевищувати обсяг економічної амортизації.

У результаті проведення цих заходів очікується: поліпшення фінансових результатів господарювання суб'єктів господарської діяльності; створення умов для формування додаткових інвестиційних ресурсів суб'єктами господарювання; формування бази даних для об'єктивної оцінки параметрів руху основного капіталу, необхідної для розробки прогнозів та програм економічного і соціального розвитку [3; 4].

В науковій літературі, згідно з вимогами оподаткування і бухгалтерського обліку, амортизація розглядається як процес списання протягом кількох років купівельної ціни або вартості активів фірми (обладнання, устаткування, приладів тощо). Водночас амортизація означає поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів та матеріальних активів на собівартість продукції, що виготовляється, або робіт (послуг), що виконуються (надаються). Зважаючи на те, що амортизаційні відрахування значні, вони впливають на чистий дохід фірми. Коли фірма нараховує амортизацію за вищими, ніж нормальні, ставками, ростуть загальні витрати фірми та, як наслідок, зменшується прибуток. Тобто прибуток реагує на методи нарахування амортизації. Таким чином, амортизаційні відрахування — це не витрати "готівкою" в тому розумінні, що фірма не платить за амортизацію готівкою. Ці відрахування зменшують суму оподаткованого доходу, а це створює додаткові грошові потоки для компанії. Амортизаційні відрахування входять до складу грошового потоку, який, в свою чергу, розраховується як сума чистого доходу і амортизаційних відрахувань. Якщо амортизаційні відрахування зростають, як наслідок, зростає і грошовий потік фірми та одночасно з'являється більше

коштів для розширеного відтворення основних виробничих фондів (рис.1).

Грошові кошти, необхідні для простого відтворення основних фондів, можуть бути одержані тільки з виручки за реалізовані товари та послуги. У вартість продукції, що потрапляє в обіг, включається і часткове погашення вартості діючих основних фондів. Економічний механізм поступового перенесення вартості основних фондів на готовий продукт і нагромадження грошового фонду для заміни зношених фондів називаються амортизацією. Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12. 1994 року N 335/94-ВР встановлено, що під терміном "амортизація" основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань [1].

Таким чином, амортизація — це систематичний розподіл вартості основних засобів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Вартість, яка амортизується, — це первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості. Об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі). Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використанні (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом при зарахуванні на баланс і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, дообладнання та консервації. Якщо основні засоби сільського господарства — це засоби праці в даній галузі, тоді їх фізичний знос — це поступова втрата ними своєї споживчої якості, формою відновлення якої є амортизація [7; 8; 9].

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного із календарних кварталів, що входять до такого звітного періоду (далі — розрахункові квартали). А сума амортизаційних відрахувань кварталу, щодо якого проводяться розрахунки (розрахунковий квартал), визначаються шляхом застосування норм амортизації, до балансової вартості груп основних фондів на початок такого розрахункового кварталу.

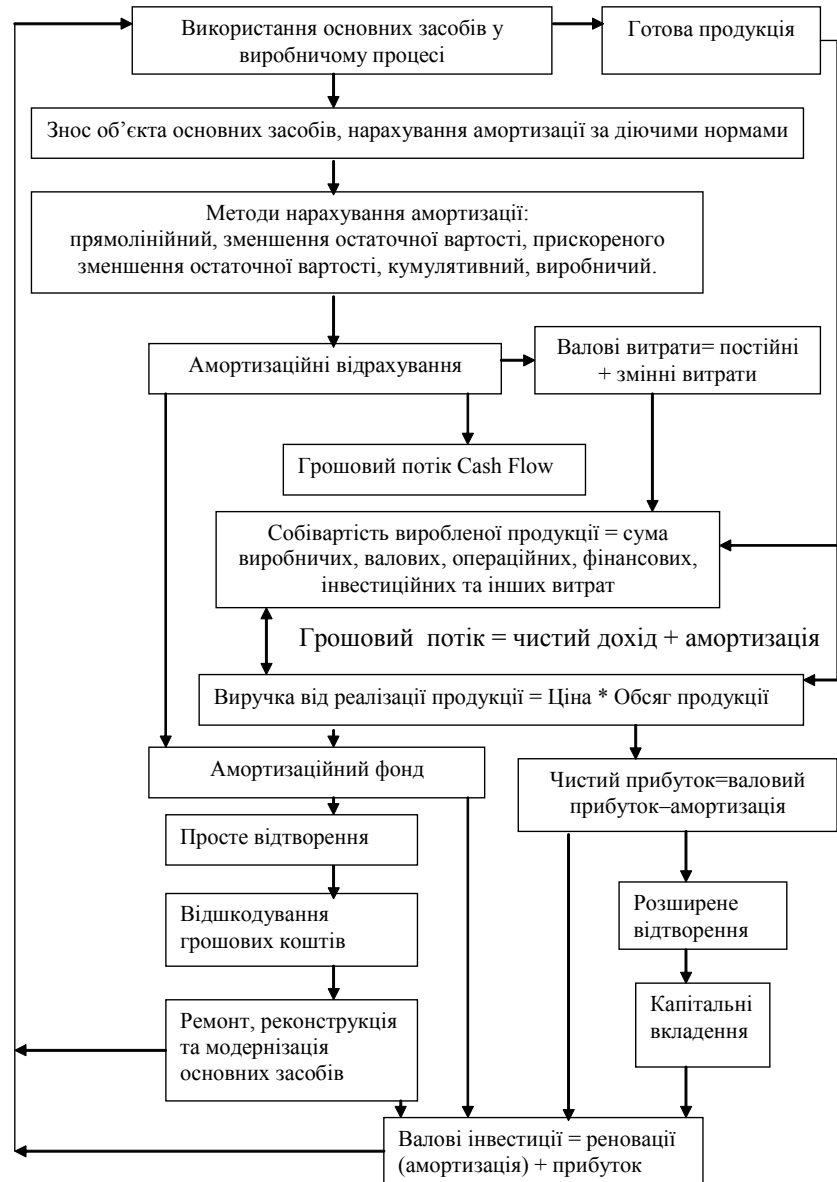


Рис. 1. Формування амортизаційного фонду відтворення основних засобів

Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються множенням норм амортизації на балансову вартість груп основних засобів на початок звітного періоду.

$$A = \frac{B_a H}{100\%} \quad (1),$$

де А — сума амортизаційних відрахувань, грн.;
 B_a — балансова вартість відповідної групи основних засобів на початок звітного періоду, грн.;
 Н — норма амортизаційних відрахувань до балансової вартості кожної з груп основних засобів, %.

Механізм амортизації передбачає відшкодування зносу об'єктів основних фондів або нематеріальних активів та застосування передбачених чинним законодавством України норм амортизаційних відрахувань. На сьогоднішній день діють

чотири норми річних амортизаційних відрахувань залежно від групи основних фондів. Згідно з чинним законодавством України норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в таких розмірах (в розрахунку на податковий квартал): група 1—2 %; група 2—10 %; група 3—6 %; група 4—15 %. Амортизація витрат, понесених (нарахованих) платником податку в зв'язку з придбанням, спорудженням та поліпшенням основних фондів груп 1, 2 і 3 до 1 січня 2004 року, здійснюється за нормами амортизації, що діяли до 1 січня 2004 року. При цьому для цілей податкового обліку платники податку зобов'язані вести окремих облік витрат, понесених у зв'язку з придбанням, спорудженням та/або поліпшенням основних фондів, що здійснюються після 1 січня 2004 р.

Аграрні виробники можуть прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують існуючих норм. Таке зазначене рішення приймається на підприємстві до початку звітного податкового року та не може бути змінено протягом року або доводиться до відома податкового органу разом із поданням декларації за перший квартал такого звітного податкового року.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку №7 "Основні засоби", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 р. за №88/4509 (далі — П(С)БО 7), визначається, що амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за п'ятьма методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості [2].

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори. Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Детальніше розглянемо порядок визначення та нарахування сум амортизаційних відрахувань. Відповідно до П(С)БО № 7 амортизація основних засобів (крім інших необоротних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1. Прямолінійний метод нарахування амортизації передбачає: однакову річну суму амортизації протягом усіх років експлуатації об'єкта; рівномірне накопичення суми зносу; рівномірне зменшення залишкової вартості об'єкта основних засобів до досягнення ним ліквідаційної вартості. Цей метод доцільніше застосовувати для певної частини основних засобів, таких як будівлі, споруди тощо. За цим методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів. Розрахувати цей показник можна таким чином:

$$A = \frac{B_a}{T_o} \quad (2);$$

де B_a — вартість яка амортизується,

T_o — очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

Прямолінійний (або рівномірний) метод нарахування амортизації застосовується в Україні для списання витрат на придбання нематеріальних активів за нормами, встановленими керівництвом фірми, виходячи з терміну корисного використання об'єктів нематеріальних активів. Цей термін не повинен перевищувати 10 років або терміну існування фірми [2].

2. Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) та річної норми амортизації. Річна норма амортизації у відсотках обчислюється як різниця між одиницею та результатом добування кореня n -степеня з частки від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість,

$$H_a = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{L_c}{P_c}} \right) * 100 \quad (3),$$

де n — кількість років корисного використання об'єкта основних засобів;

L_c — ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів;

P_c — первісна вартість об'єкта основних засобів.

Цей метод передбачає визначення річної суми амортизації множенням залишкової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного року (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) та річної норми амортизації. Він застосовується до тих основних засобів, які мають максимальну віддачу на початку строку їх корисної експлуатації. Застосування методу зменшення залишкової вартості передбачає використання

фіксованої норми річної амортизації.

3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється. Нарухування амортизації цим методом аналогічне попередньому методу з різницею лише в тому, що розрахована річна норма амортизації подвоюється [2]. Формулу розрахунку річної суми амортизації за цим методом можна зобразити таким чином:

$$A_p = B_a * H_a \quad (4),$$

де A_p — річна сума амортизації об'єкта основних засобів;

B_a — вартість, що амортизується, або залишкова вартість на початок звітного року (чи первісна вартість на дату початку нарахування амортизації);

H_a — річна норма амортизації.

$$H_a = \frac{100\% P_c * 2}{T_k} \quad (5),$$

де H_a — річна норма амортизації.

P_c — первісна вартість об'єкта основних засобів, яка береться за 100%;

T_k — строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Щомісячна сума амортизації розраховується таким чином:

$$A_m = \frac{A_p}{12} \quad (6),$$

де A_m — щомісячна сума амортизації;

12 — кількість місяців у році;

A_p — річна сума амортизації об'єкта основних засобів.

У застосуванні цього методу річна норма амортизації є фіксованою (у відсотках) величиною і застосовується до залишкової вартості об'єкта основних засобів. При цьому в перший рік експлуатації об'єкта основних засобів нараховується найбільша сума амортизації, потім вона щороку зменшується. Слід зазначити, що ліквідаційна вартість не враховується за нарахування амортизації. Через це в останній рік експлуатації об'єкта річну суму амортизації необхідно розраховувати як різницю між залишковою вартістю об'єкта на початок року і його ліквідаційною вартістю.

У практичній діяльності підприємства особливе місце в процесах відтворення основних засобів належить методам прискореної амортизації основних засобів, які сприяють прискоренню процесу їхнього оновлення. Якщо порівняти з прямолінійним методом, вони передбачають більші розміри амортизації в перші роки експлуатації основних засобів, ніж в останні, з постійним змен-

шенням амортизаційних відрахувань протягом строку корисного використання. Перевагою при застосуванні прискореного методу амортизації є те, що вартості основних фондів не індексується. Це пов'язано економічним стимулюванням, за допомогою системи прискореної амортизації, розвитком економіки та ділової активності і, як наслідок, зростанням надходжень до державного бюджету.

Метод прискореної амортизації є дуже поширеним у процесі формування амортизаційної політики підприємства. Використання цього методу сприяє прискоренню інноваційного процесу на підприємстві, оскільки дає можливість швидше оновлювати основні засоби, а також дає змогу істотно прискорити процес формування власних фінансових ресурсів за рахунок внутрішніх джерел, тобто сприяє зростанню поворотного чистого грошового потоку в майбутніх періодах; знизити суму податку на прибуток, що сплачується підприємством, оскільки зменшує розмір прибутку від звичайної діяльності до його оподаткування. Цей метод є одним з ефективних способів протидії негативному впливу інфляції на реальну вартість основних засобів.

4. Кумулятивний метод заснований на використанні кумулятивного коефіцієнта, який змінюється залежно від кількості років, які залишилися до кінця передбачуваного строку експлуатації об'єкта. Тому в наведеній формулі знаменник — величина постійна, а чисельник змінюється щороку. Так, річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму показників кількості років його корисного використання $(1 + 2 + 3 + \dots + n)$.

Визначення кумулятивного коефіцієнта можна зобразити таким чином:

$$K_k = \frac{T_b}{\sum (1 + 2 + 3 + \dots + n)} \quad (7),$$

де K_k — кумулятивний коефіцієнт;

T_b — кількість років, які залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів;

$\sum (1 + 2 + 3 + \dots + n)$ — сума показників кількості років корисного використання об'єкта основних засобів.

Річна і щомісячна сума амортизації розраховуються таким чином:

$$A_p = B_a * K_k \quad (8),$$

де A_p — річна сума амортизації об'єкта основних засобів;

B_a — вартість, що амортизується, або залишкова вартість на початок звітного року (чи первісна

вартість на дату початку нарахування амортизації);

K_x — кумулятивний коефіцієнт.

Щомісячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного, зменшення залишкової вартості та кумулятивного методів визначається діленням річної суми амортизації на 12.

$$A_m = \frac{A_p}{12} \quad (9);$$

де A_m — щомісячна сума амортизації;

12 — кількість місяців у році;

A_p — річна сума амортизації об'єкта основних засобів.

Залишкова вартість зменшується на суму нарахованої амортизації за кожен період до досягнення ліквідаційної вартості.

5 Виробничий метод передбачає, що сума амортизації нараховується пропорційно обсягу виробленої продукції, тобто тривалість експлуатації об'єкта не впливає на суму нарахованої амортизації. За цим методом місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), що його підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Розрахунок щомісячної суми амортизації за цим методом можна зобразити так:

$$A_m = O_f * V_{cm} \quad (10),$$

де A_m — щомісячна сума амортизації;

O_f — фактичний місячний обсяг виробленої продукції (робіт, послуг);

V_{cm} — виробнича ставка амортизації;

$$V_{cm} = \frac{V_a}{O_{pl}} \quad (11),$$

V_{cm} — виробнича ставка амортизації;

V_a — вартість, що амортизується, або залишкова вартість на початок звітної року (чи первісна вартість на дату початку нарахування амортизації);

O_{pl} — загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство передбачає виконати за період експлуатації об'єкта.

Сума нарахованої амортизації, визначена виробничим методом, залежить від обсягу виконаних робіт. Пропорційно обсягу виконаних робіт зменшується і залишкова вартість. Тому цей метод нарахування амортизації застосовується лише в тому випадку, коли обсяги виконаних робіт (виробленої продукції, наданих послуг) можна визначити з достатньою точністю. На нашу думку, застосовувати цей метод доцільніше до групи транспортних засобів.

Нарахування амортизації незалежно від методів її нарахування проводиться щомісячно

протягом року, крім підприємств із сезонним характером виробництва, де амортизація нараховується протягом конкретного часу роботи підприємства у звітному періоді. До таких підприємств відносяться сільськогосподарські. Розмір амортизаційних відрахувань залежить від балансової вартості основних засобів і норм таких відрахувань, а також від методів їх нарахування. Податковим законодавством передбачено метод нарахування амортизації основних засобів, за яким квартальна сума амортизації визначається як добуток балансової вартості груп основних засобів на початок звітної кварталу та квартальної норми амортизації. Річна сума амортизації розподіляється рівномірно за кожний рік експлуатації об'єкта основних засобів, сума зносу об'єкта визначається наростаючим підсумком за кожний рік експлуатації об'єкта основних засобів. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Припиняється нарахування амортизації, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів. Суму нарахованої амортизації підприємства відносять на збільшення витрат виробництва і одночасно на збільшення зносу необоротних активів. Нормативно визначається, що суми амортизаційних відрахувань вилученню до бюджету не підлягають, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків, зборів (обов'язкових платежів).

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання та може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації [2].

Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля. Стосовно амортизації основних фондів груп 2, 3 і 4, то вона провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення. Рекомендується для амортизації нематеріальних активів застосовувати прямолінійний метод, за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками, виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації протягом строку, який визначається платником податку самостійно, виходячи із строку корис-

Таблиця 1. Проказники зносу основних засобів в сільськогосподарських підприємствах Дніпропетровської області

Показники	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Відхилення в.п.(+,-)
Ступінь зносу, %	45,2	46,4	47,8	48,6	51,7	62,2	17
Норми амортизації, %	4,4	8,6	7,0	5,9	5,4	4,0	-0,40
Амортизація (знос), тис.грн.	139804,8	225756,5	282891,9	233175,9	247772,0	355000	215195,2

ного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації. При цьому амортизаційні відрахування провадяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Залишкову вартість основних засобів визначають вирахуванням з первісної (відновлюваної) вартості основних засобів суми зносу:

$$Z_B = [B * (100\% - I)]:100\% \quad (12),$$

де Z_B — залишкова вартість основних засобів;

B — відновлювальна (первісна) вартість основних засобів;

I — рівень зносу основних засобів, %.

Таким чином, сума нарахованої амортизації береться за вартість фізичного зносу [7]. Показники руху основних засобів у підприємствах Дніпропетровської області відображають, що фактичний знос необоротних активів щорічно збільшується (табл. 1).

Так, нарахована амортизація накопичується за звітний період, а розподіляється для відтворення основних засобів протягом тривалого часу.

ВИСНОВКИ

Можна зробити висновок, що нарахування амортизаційних відрахувань дає можливість визначити поточну вартість незношеної частини основних засобів, а також вартість тієї їх частини, яка відноситься на виробництво продукції. Одночасно визначається накопичувана частина фінансових ресурсів для наступного заміщення основних засобів, які вибувають з виробничого процесу через їх зношення та замінюються за рахунок створеного амортизаційного фонду. Але визначення курсу на інтенсифікацію аграрного виробництва на основі розширеного відтворення конкурентоспроможного виробництва потребує надійних в експлуатації і недорогих технічних засобів. За нинішньої фінансової кризи в глобальних умовах необхідно створити умови для зацікавлення товаровиробників щодо збільшення виробництва продукції та одержання доходів — як основного джерела нагромадження власних інвестиційних ресурсів, в тому числі і для оновлення активної частини технічних засобів. Особливого значення набуває державна інвестиційна політика у створенні для сільськогосподарського товаровиробника пільгових умов з надання довготермінових (на 10—15 років) кредитів або субсидій, дотацій — як ефективних контрольованих джерел фінансу-

вання розвитку аграрної галузі. Це, на нашу думку, вимагає створення можливостей щодо фінансового забезпечення аграрного виробництва порівняно недорогими потужними та конкурентоспроможними машинами, а також здійснення фінансової підтримки підприємств агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів з держбюджету та інвестицій в сферу сільськогосподарського виробництва.

Література:

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 року № 335/94-ВР (зі змін. і доп. від 01.07.2004 р. № 1957-IV).
 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби", затв. Нак. Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92.
 3. Бондар О. Проблеми визнання основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004—№ 4. — С. 23—27.
 4. Бужин О.А. Конкретизація класифікації основних засобів у сільському господарстві // Формування ринкових відносин в Україні. — Вип. 5. — 2004. — С. 83—86.
 5. Добіжа Н.В. Відтворення матеріально-технічної бази як основа зростання сільськогосподарського виробництва // Економіка АПК. — 2008. — № 4. — С. 78—82.
 6. Зубовський В.М. Економіка підприємства. — Київ, 2000.
 7. Кірейцев Г.Г. Формування нової системи амортизації в Україні // Облік і фінанси АПК. — 2004. — № 1. — С. 23—30.
 8. Кириленко І.Г. Проблеми фінансового забезпечення сільськогосподарського виробництва // Економіка АПК. — 2005. — № 1. — С. 40—46.
 9. Мельничук Б. В. Впровадження положення (стандарту) з сільського господарства в Україні // Облік і фінанси АПК. — 2004. — № 2. — С. 29—33.
 10. Михайлов А.М. Амортизаційна політика сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. — 2004. — № 2. — С. 67—70.
 11. Саблук П.Т. Розвиток сільських територій в контексті забезпечення економічної стабільності держави: Доп. на Сьомих зборах Всеукр. конгресу вчених економістів-аграрників 9-10.11.2005 р. — К., 2005. — С. 6.
- Стаття надійшла до редакції 17.03.2010 р.