

## ОБҐРУНТУВАННЯ ВИБОРУ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ М'ЯСНОЇ ГАЛУЗІ

*Автором проаналізовано різні методи нарахування амортизації відповідно бухгалтерського і податкового обліків. Автором обґрунтовано застосування виробничого методу нарахування амортизації як оптимального і враховуючого специфічні особливості м'ясної галузі*

**Постановка проблеми.** Умови ринкової економіки передбачають конкурентну боротьбу між різними підприємствами м'ясної промисловості, перемогти в якій і забезпечити конкурентоспроможність зможуть лише ті з них, хто найбільш ефективно використовує всі види наявних ресурсів та засобів для зниження витрат на виробництво продукції. Тому актуальною є проблема вибору методу нарахування амортизації для м'ясної промисловості, з якою постійно стикаються підприємства.

Діюче Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби, передбачає використання шести методів нарахування амортизації. Найчастіше підприємства м'ясної промисловості використовують шостий метод нарахування амортизації, передбачений податковим законодавством – Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Але, на нашу думку, даний метод завищує суму нарахування амортизації і збільшує витрати на виробництво продукції. Отже, постає завдання розглянути і обґрунтувати застосування інших методів нарахування амортизації, які більш підходять для м'ясної галузі у конкурентних умовах.

**Аналіз останніх досліджень.** Дослідження проблеми застосування різних методів нарахування амортизації для не завищення своїх витрат на виробництво продукції завжди привертало увагу вчених та керівництва підприємств. У розробку теоретичних, методологічних і практичних питань з удосконалення управління витратами, зокрема підприємств харчової промисловості України, значний вклад внесли вітчизняні економісти

Борщевський П.П., Бутнік-Сіверський О.Б., Дейнеко Л.В., Заїнчковський А.О., Мостенська Т.Л., Поляков О.М., Сінгаєвський І.О., Сичевський М.П., Чепурнов І.А. та інші. Однак зберігається суттєвий дефіцит досліджень, в яких розглядаються проблеми раціонального вибору методів нарахування амортизації для підприємств м'ясної промисловості.

**Мета статті.** Проаналізувати існуючі методи нарахування амортизації відповідно бухгалтерського і податкового обліків та обґрунтувати оптимальний метод з врахуванням специфічних особливостей для застосування в м'ясній галузі.

**Виклад основного матеріалу.** Стан та використання основних засобів – один із найважливіших аспектів аналітичної роботи, тому що саме вони є матеріальним втіленням науково-технічного прогресу – головного фактору підвищення ефективності будь-якого виробництва. Основні засоби – це основні фонди, виражені у вартісному вимірі. Більш повне та раціональне використання основних фондів та виробничих потужностей підприємства сприяє покращанню всіх його техніко-економічних показників: зростанню продуктивності праці, підвищенню фондовіддачі, збільшенню випуску продукції, зниженню її витрат на виробництво, економії капітальних вкладень тощо.

Ефективне використання основних засобів сприяє прискоренню оборотності оборотних засобів. Чим краще експлуатуються основні засоби, тим швидше оборотні засоби проходять фазу виробництва, і тим менше потреба в їх прирості. Правильне використання основних засобів в значній мірі

залежить від збільшення інтенсивного та експлуатаційного навантаження на основні засоби, автоматизації і механізації виробничих процесів, модернізації застарілих машин, швидкої реалізації основних засобів і максимальної ефективності нової техніки.

Основні фонди є найбільш значимою складовою частиною майна підприємства і його необоротних активів.

**Основні фонди** – це засоби праці, які мають вартість і функціонують у виробництві тривалий час у своїй незмінній споживчій формі, а їх вартість переноситься конкретною працею на вартість виготовлюваної продукції робіт, послуг частинами в міру спрацювання. Основні фонди підприємства включають основні виробничі фонди й невиробничі основні фонди.

Поняття “**основні засоби**” подано в Положенні (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [1], а поняття “основні фонди” – у Законі “Про оподаткування прибутку підприємств” [2].

**Основні засоби** – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року [2, с.11].

Основна задача на підприємстві повинна зводиться до того, щоб не допускати надмірного старіння ОВФ, тому що від цього залежать результати роботи підприємства. Для відшкодування вартості зношеної частини основних фондів кожне підприємство справляє амортизаційні відрахування, тобто певних сум грошей відповідно до розмірів фізичного спрацювання і техніко-економічного старіння. Ці відрахування включають до собівартості продукції, реалізують при продажу товарів, а потім накопичують у спеціальному амортизаційному фонді, що слугує відновленню основних фондів.

Амортизаційні відрахування справляють за певними нормами, які характеризують щорічний розмір відрахувань у відсотках до

балансової вартості основних фондів. Розрахунки норм амортизаційних відрахувань (*Нав*) на повне відновлення (реновацію) основних фондів здійснюють централізовано за формулою:

$$Нав = \frac{(\Phi - Л)}{Аперіод \cdot \Phi} \times 100, \quad (1.1)$$

де  $\Phi$  – балансова (первинна чи відновна) вартість основних фондів;

$Л$  – ліквідаційна вартість основних фондів;

$Аперіод$  – амортизаційний період (нормативний строк функціонування) основних фондів.

При встановленні норм амортизаційних відрахувань слід виходити з економічно доцільних середніх строків функціонування засобів праці, необхідності забезпечення повного відшкодування вартості основних фондів і врахування техніко-економічного їх старіння. При цьому найбільш складним є правильне визначення тривалості амортизаційного періоду (доцільного строку використання) конкретних видів засобів праці. Звичайно його встановлюють з урахуванням багатьох факторів, зокрема загальної фізичної довговічності і економічності капітального ремонту засобів праці, умов їх експлуатації, строків настання техніко-економічного старіння, можливих темпів оновлення, доцільності застосування методу прискореної амортизації тощо.

В міру розвитку техніки, удосконалення технології і організації виробництва змінюються тривалість та характер використання окремих видів основних фондів, виникає об'єктивна необхідність скорочення нормативних строків їх функціонування. У зв'язку з цим норми амортизаційних відрахувань періодично переглядають, уточнюють. Можливі розробка і запровадження нових норм амортизаційних відрахувань або ж лише коефіцієнтів зміни (збільшення, зменшення) діючих норм.

Забезпечення нормального відтворення основних фондів вимагає правильного нарахування амортизації за встановленими нормами. Щорічну суму амортизаційних

відрахувань на реновацію основних фондів обчислюють шляхом множення середньорічної вартості їх на відповідні норми амортизації і поправочні коефіцієнти до них, що враховують конкретні умови експлуатації окремих видів засобів праці. Середньорічна вартість кожного виду основних фондів визначається шляхом додавання до вартості на початок розрахункового року різниці між середньорічними величинами введення в дію нових і вибуття діючих елементів засобів праці. Середньорічне введення (вибуття) визначають за результатом перемноження абсолютного його розміру і коефіцієнта функціонування протягом розрахункового року засобів праці, що будуть введені в дію і вибудуть, тобто відношення кількості місяців експлуатації до числа 12.

У промисловості та інших галузях народного господарства існує певний порядок нарахування амортизації, якого слід дотримуватись на всіх підприємствах. Амортизації підлягають усі основні виробничі фонди, за винятком законсервованих елементів засобів праці. Амортизаційні відрахування на реновацію основних фондів повинні справлятися впродовж часу, достатнього для відшкодування повної їх вартості (з урахуванням ліквідаційної вартості). З огляду на це існуючу на підприємствах практику нарахування амортизації протягом фактичного строку експлуатації основних фондів треба вважати економічно не виправданою.

Основні фонди, що знаходяться на підприємствах, піддаються не тільки фізичному, але і моральному зносу. Моральний знос має дві форми. Перша форма морального зносу полягає в тому, що з впровадженням нових машин, з вдосконалюванням техніки, технології, організації виробництва і праці вартість виготовлення, наприклад, машин і устаткування при збереженні їхніх конструктивних властивостей і експлуатаційних показників неухильно знижується. Те ж відноситься і до будинків, вартість яких у результаті індустріалізації будівництва знижується. Отже, ця форма морального зносу виражає зменшення

вартості машин чи устаткування внаслідок здешевлення їхнього відтворення. У відповідності зі зниженням вартості виробництва машин, устаткування й інших елементів основних фондів переглядаються відповідно і ціни на них.

Друга форма морального зносу має місце в тому випадку, коли змінюються конструкція й експлуатаційні показники нових машин, їхнє застосування дозволяє збільшити обсяг виробництва, підвищити продуктивність праці, зменшити витрати експлуатаційних матеріалів (паливо, електроенергія, мастильні матеріали і т.д.), а в деяких випадках і основних матеріалів, знизити витрати на виробництво одиниці продукції і забезпечити більш високу якість обробки. Таким чином, друга форма морального зносу має місце тоді, коли машина технічно застаріла і замінюється досконалішою. У цьому випадку суспільство, застосовуючи застарілу техніку, затрачає більше робочого часу на виробництво тієї ж кількості продукції. Вирішити проблему морального зносу можна за допомогою здійснення ряду господарсько-організаційних заходів. Насамперед машини і механізми повинні використовуватися з максимальним завантаженням, щоб прискорити віддачу їхнього корисного ефекту до настання моменту старіння. От чому так важливо скорочувати терміни будівництва нових об'єктів і терміни експлуатації машин і устаткування, домагатися, щоб випущені машини не затримувалися на складах.

П(С)БО 7 “Основні засоби”, передбачає використання шести методів амортизації. До них належать: метод прямолінійного списання; метод зменшення залишкової вартості; метод прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод; виробничий метод; метод, передбачений податковим законодавством.

**Метод прямолінійного списання**, згідно з цим методом вартість об'єкта основних засобів, що амортизується, рівномірно списується протягом строку його експлуатації.

**Метод зменшення залишкової вартості**, згідно з яким щорічна сума амортизації визначається множенням залишкової вартості

на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації на річну норму амортизації.

**Метод прискореного зменшення залишкової вартості**, за яким річна сума амортизації дорівнює добутку залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та подвоєної річної норми амортизації. Річна норма амортизації визначається діленням 100 на кількість років корисного використання об'єктів основних засобів.

**Кумулятивний метод**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

**Виробничий метод** застосовує натуральні (вартісні) показники виробництва продукції (робіт, послуг) за звітний період (факт) для помноження їх на виробничу ставку амортизації. Остання визначається діленням первинної вартості об'єкта за вирахуванням його ліквідаційної вартості на очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг) (план), що буде виготовлено з використанням цього об'єкта.

Відмінність застосовуваних методів амортизації полягає в різному рівні нарахованих амортизаційних відрахувань, а також у способі їх розподілу. Залежно від виду основних засобів, умов експлуатації, моральної зношеності підприємством на власний розсуд застосовується найбільш економічно доцільний метод амортизації. Наприклад, метод прямолінійного списання характерний рівномірним розподілом вартості основних засобів протягом усього періоду експлуатації. Цей метод найдоцільніше застосовувати для пасивної частини основних засобів, таких, як будівлі, споруди, меблі тощо. Застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості найбільш економічно виправдане стосовно активної частини, зокрема машин, механізмів,

верстатів, іншого виробничого обладнання. Справа в тому, що при використанні цього методу амортизаційні відрахування в перші роки експлуатації, коли об'єкт основних засобів експлуатується найбільш інтенсивно, досить високі, але з часом знижуються. В результаті цього значна частина вартості основних засобів амортизується вже в перші роки експлуатації об'єкта. Те ж саме стосується і кумулятивного методу.

Метод зменшення залишкової вартості характерний тим же: з часом амортизаційні відрахування мають тенденцію до зменшення. Його використання з урахуванням умов та інтенсивності експлуатації, морального зносу, інших факторів. Така самостійність цілком виправдана: для кожного підприємства перелічені фактори будуть різні, тому і термін експлуатації одного і того ж об'єкта основних засобів на різних підприємствах буде відрізнятися. Згідно з п.4 П(С)БО 7 під терміном корисного використання розуміється очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх застосуванням буде виготовлено очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Термін корисного використання основних засобів визначається керівництвом підприємства самостійно з урахуванням економічної доцільності.

Зазначимо, що проблема визначення терміну корисного використання основних засобів не нова і полягає не стільки в чисто технічному способі його визначення, скільки в економічній обґрунтованості. Чим коротший термін служби, тим вища норма амортизації – необхідно швидше відтворювати основні засоби і тому більшу частину їх вартості у вигляді амортизації слід включати до собівартості продукції, що призводить до її збільшення. Чим триваліше термін, тим нижче норма амортизації, більше період відшкодування зносу і, отже, менше можливостей для своєчасного використання новітніх технічних досягнень. А це, звичайно, збільшує масштаби морального знецінення основних засобів.

Найчастіше підприємства м'ясної промисловості використовують шостий метод

нарахування амортизації, передбачений податковим законодавством, при якому проблема визначення терміну служби об'єкта основних засобів відпадає, що зменшує обсяг облікової роботи при складанні декларації (податок на прибуток).

Відповідно до П(С)БО 7 норми і методи амортизації основних засобів відповідають податковому законодавству. Іншими словами, мова може йти про об'єднання двох форм обліку з метою нарахування амортизації, а не обліку основних засобів у цілому. Причому норм, передбачених виключно пп. 8.6.1 ст. 8 Закону про податок на прибуток (для групи I – 2 % на квартал, для групи II – 10 %, для групи III – 6 %), для групи IV – 15 % і методу, передбаченого в пп. 8.3.2 цього ж Закону – у відсотках від балансової (залишкової) вартості.

Необхідно зазначити, що податковий і бухгалтерський облік при виборі “податкового методу” амортизаційних відрахувань все одно не будуть збігатися. Тому, що база нарахування амортизації різна. У бухгалтерському обліку згідно з нормами п. 7 і п. 23 П(С)БО 7 амортизувати необхідно кожний об'єкт основних засобів окремо, в той же час податковим законодавством щодо груп II і III передбачено групове нарахування амортизації. Водночас розмір амортизаційних відрахувань не буде збігатися. Тому, що пунктом 29 П(С)БО 7 чітко встановлено щомісячне нарахування амортизації шляхом ділення річної суми амортизації на 12, а відповідно до вимог Закону про податок на прибуток амортизацію необхідно нараховувати щоквартально. Використання “податкового методу” (у відсотках від залишкової вартості) спричинить виникнення різної суми нарахованої амортизації.

Методи нарахування амортизації, що застосовуються на підприємствах м'ясної промисловості не пов'язані з обсягами виробництва, тому відносяться до постійних витрат. Водночас, дослідження виробничо-господарської діяльності підприємств галузі свідчить, що за останні роки потужність використовується в середньому на різних виробництвах: у м'ясожировому на 10-15 %; у ковбасному – 30-45 %; у консервному – до

20 %. Таким чином, амортизаційні відрахування є завищеними по відношенню до обсягів виробництва. На наш погляд, саме фізичне спрацювання основних засобів безпосередньо (прямо) пов'язане з використанням виробничої потужності, тобто обсягами виробництва. Враховуючи, що підприємства м'ясної галузі працюють неритмічно, з явними ознаками сезонності перероблення худоби, більш доцільно впровадити в практику бухгалтерського та податкового обліку – виробничого методу нарахування амортизації.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На наш погляд, для підприємств м'ясної промисловості, обґрунтовано наступні положення: нарахування амортизації за податковим методом згідно П(С)Б 7 “Основні засоби” повинен здійснюватися на тій же базі для розрахунку, що і відповідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Таким чином, податковий метод нарахування амортизації потребує подальшого удосконалення, щоб усунути протиріччя між цими нормативно-правовими актами; найбільш раціональним методом нарахування амортизації для сезонних галузей харчової промисловості, які працюють зі значними коливаннями постачання сировини, є виробничий метод, який напряму залежить від обсягів виробництва продукції.

#### Список використаної літератури:

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997р. №283/97-ВР.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 52 (477). – С.11-20.

ДРАГАН О.І. – кандидат економічних наук Національного університету харчових технологій