

УДК 631.162:636

Г. С. Осінчук,

аспірант, Житомирський національний агроекологічний університет

АМОРТИЗАЦІЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ВІДТВОРЕННЯ В ГАЛУЗІ ТВАРИННИЦТВА

У статті узагальнене теоретико-методологічні підходи до визначення системи амортизації як джерела відтворення основних засобів у галузі тваринництва. Проаналізовано стан і проблеми підприємств з точки зору доцільності запровадження порядку нарахування амортизації на тварин у сільськогосподарських підприємствах. Запропоновано вирішення проблеми документального оформлення порядку нарахування амортизації на тварин.

The article summarizes theoretical and methodological approaches to the definition of depreciation as a source of reproduction of fixed assets in livestock. The state and problems of enterprises in terms of feasibility of the introduction of the depreciation of animals in farms. A solution to the problem of documenting the procedure depreciation of animals.

Ключові слова: тваринництво, тварина, амортизація, відтворення основних засобів, метод нарахування амортизації.

ВСТУП

Тваринництво є однією з пріоритетних галузей сільського господарства, що займається розведенням і використанням сільськогосподарських тварин, а також забезпечує населення продуктами харчування, легку та харчову промисловості — сировиною.

Об'єктом діяльності тваринницьких комплексів є тварини. Оскільки основне стадо тварин входить до складу основних засобів, то вони потребують поліпшення та відтворення, а це відповідно вимагає вкладення значних коштів.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Стабілізація виробництва і підвищення економічної ефективності тваринництва вимагають вдосконалення та поліпшення структури основного стада тварин, тому в сучасних умовах дана проблема набуває особливого значення. Перш за все, це пов'язано з відсутністю високопродуктивних порід тварин. Адже, наприклад, у сільськогосподарських підприємствах поголів'я корів у 2010 р. в порівнянні з 2008 р. скоротилося на 459 тис. голів (2736,0 — 3095,0). Тому на даному етапі розвитку нашої держави важливого значення набуває питання забезпеченості господарств новим поголів'ям, яке змогло б давати високу продуктивність. Ось чому необхідно спрямувати зусилля саме на пошук нових порід, а це вимагає вкладення значних сум грошових коштів. Одним із джерел їх отримання є реалізація тварини на забій або її продаж, завдяки чому підприємство отримує реальні кошти, проте їх не вистачає на поновлення основного стада. Тому дані кошти можна акумулювати через цільову амортизаційну політику. Ось чому теоретико-методологічні питання організації обліку системи нарахування амортизації на тварин становлять значний науковий і практичний інтерес.

Метою дослідження є розробка різних методологічних підходів щодо акумулювання коштів для поновлення основного стада тварин через систему амортизаційних відрахувань та їх цільового використання в сільськогосподарських підприємствах.

Загальною основою дослідження є діалектичний метод і системний підхід до вивчення економічних і управлінських процесів в системі нарахування амортизації на тварин, методи індукції, дедукції, моделювання використано в розробці форм первинних документів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Значний внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до вирішення проблем амортизації тварин зробили провідні вітчизняні вчені-економісти: М.Я. Дем'яненко, В.Б. Моссаковський, С.І. Дерев'янка, Б.В. Мельничук, Т.В. Кононенко. У законодавстві дане питання також не лишається без уваги. Проте глибокі структурні зміни в економічному механізмі вимагають постійного вдосконалення системи амортизації продуктивних тварин підприємства відповідно до вимог чинного законодавства.

ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Збільшення виробництва продукції тваринництва та здешевлення її собівартості пов'язане з удосконаленням технології і організації виробництва, з поліпшенням породного складу стада, збереженням поголів'я і ефективним використанням всіх ресурсів, що знаходяться в розпорядженні підприємства.

Оскільки об'єктом дослідження в тваринництві є тварини, то доцільно буде розглянути дані об'єкти. Так, до тварин основного стада входить робоча і продуктивна худоба. В Україні до першого виду відносять робочих коней, інших тварин (мули, осли, верблюди, воли), які використовуються дуже рідко [7]. До продуктивних тварин основного стада відносять биків і корів, свиноматок, кнурів, баранів, вівцематок, свиноматок, кобил, жеребців (у племінному конярстві).

Відповідно до прийнятого в Україні П(С)БО 30 "Біологічні активи" біологічний актив — це тварина

або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [10].

Відображення інформації щодо тварин у бухгалтерському обліку здійснюється за допомогою системи рахунків. Так, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку тварин передбачено рахунок 10 "Основні засоби", субрахунок 107 "Тварини". На цьому субрахунку обліковуються тварини, які не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, тоді як рахунок 16 "Довгострокові біологічні активи" та 21 "Поточні біологічні активи" призначені для обліку тварин, що використовуються в сільському господарстві [1].

У процесі експлуатації продуктивні тварини за умов нормального утримання здатні давати високу продуктивність. Проте з роками їх продуктивність знижується, і тоді необхідно поновлювати стадо, а джерелом поновлення можуть бути амортизаційні відрахування.

Слід зазначити, що впродовж останніх років рівень забезпечення основного молочного стада корів ремонтним молодняком (телиці 2 років) погіршився. Якщо у 1990 р. на корову припадало 0,18 умовної телиці, то у 2009 р. — лише 0,07. Вартість корів не амортизується з огляду на те, що власник повертає вкладені кошти від реалізації вибракуваної корови на забій. Проте слід зважати, що даних коштів катастрофічно не вистачає для відтворення основного стада, оскільки цінова різниця ремонтної телички та вибракуваної корови значна. Так, середня вартість телички складає близько 10 тис. грн., а за "стару корову" (450 кг) господар виручить максимум 3 тис. грн. Скорочення поголів'я корів за 2009 р. на 119 тис. голів означає "вимивання" з галузі молочного скотарства 840 млн грн. основних виробничих засобів. І це тільки за один рік [3]. Отже, відсутність можливості належного рівня відтворення (хоча б простого) основного молочного стада, "вимивання" коштів із галузі молочного скотарства зумовлює подальший спад обсягів виробництва молока. Тому саме амортизація може стати реальним джерелом відтворення та поновлення основного стада.

Можливість формування такого джерела передбачена в нормативно-правових документах. Так, відповідно до п. 22 П(С)БО 7 "Основні засоби" об'єктом амортизації є вартість основних засобів (крім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій). Тому це дає можливість аграрним підприємствам здійснювати нарахування амортизації на продуктивну худобу з метою поновлення основного стада.

Позитивним є те, що сьогодні згідно із п. 28 П(С)БО 7 підприємства мають право самостійно обирати метод амортизації з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання і обов'язково зазначають його в Наказі про облікову політику.

П(С)БО 30 "Біологічні активи" і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено нарахування амортизації на

активи, що оцінені за первісною вартістю, яка може застосовуватися при оцінці довгострокових біологічних активів тваринництва (продуктивні і робочі тварини), при умові, що їх справедливую вартість достовірно визначити неможливо [5].

Можливість вирішення проблема нарахування амортизації на тварин підтверджується і в Податковому кодексі України. Він передбачає класифікацію груп основних засобів, відповідно до якої тварини включаються до групи 7 "Тварини" з мінімально допустимим строком корисного використання 6 років та групи 16 "Довгострокові біологічні активи" з мінімально допустимим строком корисного використання 7 років [11].

Відповідно до чинного законодавства норми амортизації в Податковому Кодексі України визначаються двома чинниками:

— приналежністю до певної групи основних засобів (яка, до речі, радикально відрізняється від запропонованого П(С)БО 7 групування);

— строком служби конкретного об'єкта основних засобів. Термін служби об'єкта основних засобів також пов'язаний з приналежністю до групи основних засобів з формулюванням "не менш як".

Перш ніж визначити норму амортизації необоротного активу, необхідно встановити приналежність його до однієї з визначених груп, а, в свою чергу, термін корисного використання об'єкта є підставою для встановлення норми амортизації, однак не може бути меншим, ніж встановлений Податковим Кодексом.

Водночас аналіз нормативних документів показав, що чітко не визначені підходи щодо питань нарахування амортизації на тварин.

У міжнародній практиці проблема нарахування амортизації на тварин є надзвичайно важливою та актуальною, оскільки нормативно-правова база дає можливість розглядати це питання на державному рівні. Так, відповідно до "Постанови Російської Федерації щодо класифікації основних засобів, які включаються в амортизаційні групи", амортизація нараховується на продуктивну, робочу і племінну худобу (крім молодняку і худоби для забою), з терміном корисного використання понад 5 і до 7 років включно [8].

Сільгоспідприємства Російської Федерації для нарахування амортизації на тварин можуть застосовувати один із наступних способів нарахування амортизації: лінійний; зменшеного залишку; списання вартості за сумою чисел років терміну корисного використання; списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт). Однак, як показує практика, простіше використовувати лінійний метод.

У Білорусії нарахування амортизації на тварин здійснюється відповідно до "Положення про порядок нарахування амортизації (знос) на повне відновлення по основних засобах в народному господарстві Білорусії". Відповідно до даного Положення організації, в тому числі ті, які мають підрозділи, що здійснюють підприємницьку діяльність з виробництва сільськогосподарської продукції, і приватні підприємці, які здійснюють виробництво сільськогосподарської продукції, мають право з 01 січня 2005 р. не включати до

Таблиця 1. Розрахунок амортизації за об'єктами основних засобів (крім об'єктів з виробничим методом нарахування амортизації) та центрами витрат станом на 31.12. _____ року*

Об'єкти основних засобів (назва)	Вартість об'єкта, грн.				Знос, грн.	Строк корисного використання об'єкта, місяців (фактичний)	Річна сума амортизації, грн.	Місячна сума амортизації, грн.	Розподіл амортизації за центрами формування витрат
	первісна (переоцінена)	залишкова (балансова)	ліквідаційна	амортизаційна					
1	2	3	4	5=2-4	6=2-3	7	8	9=8:(12)	10
Корови	450000	-	-	450000	450000	6	75000	6250	230001

*Джерело: власні дослідження.

складу амортизаційних засобів нарахування амортизації тварин основного стада (крім робочої худоби) [8].

Господарюючі суб'єкти Республіки Казахстан, відповідно до статті 107 Податкового кодексу "Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету", нараховують амортизацію по робочій худобі у разі, якщо названі активи використовуються платником податків у підприємницькій діяльності, а по продуктивній худобі амортизаційні відрахування не нараховуються [4].

Як показує вивчення міжнародного досвіду, питання порядку нарахування амортизації на тварин є досить суперечливим, проте актуальним у будь-якій країні.

Ця проблема також є досить суперечною і в економічній літературі, оскільки серед авторів є різні думки щодо доцільності та порядку нарахування амортизації на тварин. Так, наприклад, Скирпан О.П. наполягає на необхідності нарахування амортизації на продуктивних тварин, і для цього найбільш доцільно використовувати виробничий метод [13].

В.Б. Моссаковський стверджує, що у сільськогосподарських підприємствах України за розробленими технологіями щорічно має вибракуватися 20—26% корів, тобто термін експлуатації становить 4—5 років. Відповідно відсоток амортизаційних відрахувань при ліквідаційній вартості корови на рівні половини її первісної вартості становитиме 10—12% [6].

Як свідчить практика, зіткнувшись з проблемами визначення об'єктів амортизації, очікуваного строку корисного використання тварини для розрахунку норми амортизації за рік, можливості передбачення ліквідаційної (залишкової) вартості тварин, бухгалтери сільськогосподарських підприємств просто не нараховують амортизацію, що призводить до викривлення собівартості продукції, фінансового результату та податку на прибуток. Нами було досліджено 20 господарств і в жодному з них не проводиться нарахування амортизації на тварин.

Проаналізувавши проблему нарахування амортизації в нормативно-правових документах, провівши аналіз сучасних досліджень та публікацій, ми вважаємо, що амортизацію на тварин необхідно нараховувати в обов'язковому порядку, оскільки вона може бути реальним джерелом надходження грошових коштів на підприємство для відтворення та поновлення основного стада тварин. Для цього необхідно визначити порядок нарахування амортизації в галузі тваринництва.

Перш за все, необхідно визначити об'єкти нарахування амортизації на тварин. Так, в тваринництві амортизацію необхідно нараховувати на тварин, що

обліковуються на субрахунок 107 "Тварини" та рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи", що оцінені за первісною вартістю.

Важливим питанням є порядок формування первісної вартості тварини, що, в свою чергу, залежить від каналів надходження тварини на підприємство. Так, первісною вартістю тварин, виро-

щених в господарстві, є собівартість їх вирощування, яка визначається відповідно до П(С)БО 16 "Витрати". Первісна вартість тварин придбаних в інших підприємствах за грошові кошти складається з фактичних витрат на придбання і доставку тварин на підприємство. За умови безоплатного одержання тварини, їх первісна вартість дорівнює справедливій вартості, тобто ціні, яку можуть заплатити в результаті продажу об'єктом, зацікавленим і незалежним сторонам. Первісна вартість тварин, які надійшли як внесок у статутний капітал, — це погоджена засновниками підприємства справедлива вартість тварин, тобто вартість, яка зафіксована у засновницьких документах.

Наступним важливим питанням є безпосередньо вибір методу нарахування амортизації. Обираючи метод амортизації, необхідно пам'ятати, що продуктивна худоба — це живі організми, й одержання продукції від неї у різні періоди часу буде різною. Тому окремі науковці схиляються до думки, що найбільш доцільним є виробничий метод, а інші — прямолінійний. Проаналізуємо ці методи. Сутність виробничого методу полягає в тому, що місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує отримати з використанням продуктивних тварин. На нашу думку, цей метод не є ефективним, адже, наприклад, за умови, якщо ми нараховуємо амортизацію на корову, то для обчислення виробничої ставки необхідно визначити продуктивність тварини, а відповідно до фізіологічних особливостей тварина може перебувати у стані запуску, тобто у даний час вона не доїться. Цей період може тривати 1,5—2 місяці. Тобто продуктивність у даний період буде нульовою, а це відповідно означає, що у даний час амортизація нараховуватися не буде. Ось чому, на нашу думку, найбільш доцільним є прямолінійний метод, адже відповідно до нього амортизація визначається шляхом ділення амортизаційної вартості об'єкта основних засобів на строк корисного використання.

Норма амортизації залежить безпосередньо від продуктивності тварин, яка, в свою чергу, визначається цілим рядом факторів: умовами утримання, раціоном годування, фізичним станом тварини, її віком, погодними умовами, порами року тощо.

Проаналізувавши та визначивши метод нарахування амортизації, особливої важливості набуває питання відображення порядку документального

оформлення нарахування амортизації в системі бухгалтерського обліку, оскільки облік амортизації тварин має певні особливості порівняно з іншими основними засобами.

Для узагальнення інформації про порядок амортизації нами було розроблено Розрахунок амортизації за об'єктами основних засобів (крім об'єктів з виробничим методом нарахування амортизації) та центрами витрат станом на 31.12.____ року (табл. 1).

Оскільки облік тварин доцільно вести за центрами відповідальності, даний розрахунок доцільно складати за окремими видами та групами тварин господарства, тобто вести облік в загальному по підприємству. На нашу думку, даний документ надає можливість проводити нарахування амортизації на тварин та забезпечує необхідною інформацією облікового персоналу.

У системі бухгалтерського обліку нарахування амортизації на тварин основного стада буде відображатися певними бухгалтерськими записами (табл. 2).

Сільськогосподарські підприємства в бухгалтерському обліку суму амортизації продуктивної худоби відносять на собівартість одержаної від продуктивних тварин продукції. Тобто сума амортизації корів основного стада розподіляється між вартістю приплоду і молока, тобто одна частина грошових коштів буде включатися в собівартість продукції, а інша частина формувати джерело відтворення молочного стада.

ВИСНОВКИ

Виконання вищенаведених пропозицій щодо обліку амортизації тварин дасть можливість отримати реальне джерело грошових коштів, що сприятимуть підвищенню продуктивності тварин, поповненню основного стада новими породами за умови проведення цільової амортизаційної політики.

ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК

У подальшому мають бути проведені ґрунтовні дослідження впливу управлінських рішень на систему амортизації в галузі тваринництва.

Література:

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 N 291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ // Бухгалтерський облік і аудит. — 1999. — № 9. — С. 3—8.
3. УАК: З молочної галузі щорічно вимиваються кошти, за січень-серпень молоко подорожчало на 53%: Новини Української аграрної конфедерації [Електронний ресурс]. — Режим доступу: agroconf.org/content/uak-z-molochnoyi-galuzi-shchorichno-vimivayutsya-koshti-za-sichen-serpen-moloko.

Таблиця 2. Відображення в обліку операцій з нарахування амортизації на тварин основного стада

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Нарахована амортизація на тварин основного стада	23 «Виробництво»	134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»	75000
2	Списана амортизація тварин основного стада	134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»	164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»	75000

agroconf.org/content/uak-z-molochnoyi-galuzi-shchorichno-vimivayutsya-koshti-za-sichen-serpen-moloko.

4. Кодекс Республики Казахстан от 12.06.2001 N 209-2 "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) [редакция по состоянию на 31.12.2008]" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=00967&uro=08111>.

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

6. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 4. — С. 38—48.

7. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: монографія. — К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. — 326 с.

8. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: Постановление Российской Федерации от 09.07.2003 № 415: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107931;fld=134;dst=4294967295;-from=34710-28>.

9. О порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве: Положение Министерства экономики Республики Беларусь от 19 февраля 1993 г. № 18-22/11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.levonevski.net/pravo/razdel8/num4/8d4398.html>.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 // Все про бухгалтерський облік. — 2007. — № 18. — С. 103—106.

11. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Джерело доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

12. Сборник справочных материалов для колхозов. — Государственное издательство сельскохозяйственной литературы, 1959. — С. 615.

13. Скирпан О.П. Особливості організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_1/106.pdf.

Стаття надійшла до редакції 28.07.2011 р.