

ОСОБЕННОСТИ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ПО ПРОДУКТИВНОМУ СКОТУ

Акашева Валентина Вячеславовна,

*кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита*

e-mail: valakasheva@mail.ru

*Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва,
г. Саранск*

Лябушева Анастасия Александровна,

студентка 4 курса экономического факультета,

e-mail: Lyabusheva-anastasia@yandex.ru

*Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва,
г. Саранск*

Авторами исследуются особенности начисления амортизации по продуктивному скоту. В связи с изменениями, внесенными в ПБУ 6/01, рассмотрены две противоречивые точки зрения о необходимости и обоснованности начисления амортизации на продуктивный скот в сельском хозяйстве. На примере показан точный расчет и учет корректировки плановой себестоимости животного при его переводе в другую группу.

Ключевые слова: амортизация, метод, продуктивный скот, рабочий скот, амортизируемая стоимость, начисление амортизации, корректировка стоимости.

Огромное значение при формировании издержек производства и себестоимости продукции, а также для стратегического управления производительностью совокупного труда имеет правильный учет затрат не только живого труда, но и овеществленного труда при производственном потреблении стоимости продуктивного скота и других биологических активов. Такой учет затрат осуществляется посредством начисления амортизации основных средств, в данном случае амортизации продуктивного скота.

12 декабря 2005 года был подписан приказ Министерства финансов России № 147н, согласно которому были внесены изменения в Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) «Учет основных средств». Согласно данным поправкам был исключен перечень объектов, по которым не начисляется амортизация, в том числе и продуктивный скот.

До 2006 года амортизация не начислялась по продуктивным животным, что не позволяло формировать амортизационный фонд на возобновление поголовья животных. Такая ситуация приводила к искажению показателей себестоимости сельскохозяйственной продукции [2].

Среди поголовья животных значительный удельный вес приходится на продуктивный скот. До недавнего времени амортизация на животных не начислялась, так как считалось, что стоимость выбраковки и цена приплода восполняют первоначальную стоимость основного средства. Сегодня же продуктивный скот стал отличаться дороговизной, а стоимость выбракованной коровы и цена теленка довольно малы, первоначальная стоимость даже без учета инфляции не равна стоимости выбраковки и цене полученного приплода. Начисление амортизации по продуктивному скоту вполне обосновано. Животные на протяжении всей своей жизни задействованы в сельскохозяйственном цикле, значит, необходимо включение амортизации продуктивных животных в структуру себестоимости продукции [5].

Амортизация - это распределение амортизируемой стоимости актива на рассчитанный срок его полезной службы. Согласно ПБУ 6/01, вполне обоснованным является начисление амортизации на продуктивный скот в сельском хозяйстве. По данному вопросу в экономической литературе определились две противоречивые точки зрения. По одной из них отрицается необходимость начисления амортизации по продуктивному скоту [7]. Это мнение обосновывается тем, что при выбраковке скота основного стада как будто бы хозяйство получает от продажи (забоя) ту же стоимость, которая возмещает затраты по переводу молодняка в основное стадо.

Другие считают объективной необходимостью начисления амортизации на продуктивный скот [4]. Объясняется такая необходимость тем, что рано или поздно наступает возрастной период, когда скот начинает снижать продуктивность. Кроме того, с экономической точки зрения коровы рассматриваются как биологические активы с ограниченным сроком использования. Удлинение сроков использования коров для производства молока очень важно, но ограничено, так как продуктивность молочных коров растет в основном до шестого отёла, и максимальные среднегодовые надои получают лишь при 5-6 отёлах.

Поэтому корова должна использоваться в течение не менее чем шести отелов, что положительно скажется на ее продуктивности и окупаемости средств, затраченных на обслуживание и содержание животных, их выращивание. Предприниматель должен следить за тем, чтобы в структуре стада преобладала доля коров с возрастом наивысшей продуктивности. Это позволит увеличить производство молока и деловой выход телят. Утрата потенциальных возможностей коров по мере их эксплуатации как объектов основных средств особенно отчетливо проявляется при повышении интенсивности их использования. Повышение удоев заметно ускоряет биологическое старение коров и значительно сокращает продолжительность их продуктивной жизни. Особенно рано выходят из строя (на 3-5-ой лактации) наиболее продуктивные животные – коровы-рекордисты по надоям. Телята от таких коров рождаются слабыми, часто болеют и в первые дни жизни гибнут. Вследствие этого ежегодно из стада выбраковывают 10-20 % лучших животных. Отсюда следует, что как с физиологической, так и с экономической позиции, начисление амортизации продуктивных животных как основных

фондов должно начинаться не с угасанием продуктивности, а с самого начала их использования в качестве средств труда, когда они начинают переносить свою стоимость на себестоимость производимой с их участием продукции [4].

Отрицание необходимости амортизации продуктивных животных экономистами, считающими, что выбракованный скот целиком сохраняет свою первоначальную стоимость и поэтому не нуждается ни в амортизации, ни в определении себестоимости, является также необоснованным. Неверным, на наш взгляд, является утверждение о том, что к моменту выбраковки стоимость животных значительно повышается из-за увеличения веса. Действительно, при переводе молодняка в основное стадо его вес не превышает 60-70 % веса взрослого поголовья, достигшего оптимального уровня продуктивности. В то же время, взрослый скот, достигший предельного возраста хозяйственной целесообразности его содержания, по весу становится несколько ниже. Кроме того, мясо выбракованных старых животных по своему качеству значительно уступает мясу молодых животных, следовательно, стоимостная оценка выбракованного животного также будет значительно ниже, чем молодого.

Отказ от амортизации коров приводит к искажению себестоимости всех видов продукции животноводства. Стоимость животных при этом целиком переносится на себестоимость лишь продуктов выбраковки и не участвует в формировании себестоимости тех основных продуктов, для производства которых эти животные прежде всего и используются. Основным из этих продуктов в молочном скотоводстве является молоко, а сопряженными с ними приплод телят и прирост самих коров. Кроме того, решение проблемы надо искать не в том, чтобы выручка от реализации продуктивного скота была выше или ниже его балансовой стоимости. Здесь необъективным будет смешивание разных процессов воспроизводства, так как переводом молодняка в основное стадо заканчивается процесс производства предметов труда и начинается процесс использования (эксплуатации) средств труда. Согласно МСФО 16 «Основные средства», амортизация по активу начисляется независимо от увеличения или уменьшения стоимости актива в процессе эксплуатации. Поэтому будет верно согласиться с точкой зрения известного ученого-аграрника И.А. Ламыкина, который писал, что «... функционирование продуктивного скота в виде основных фондов требует и начисления амортизации на него. Но эта амортизация должна рассматриваться не с позиции покрытия его балансовой стоимости, а исходя из его движения как основных фондов» [3]. С целью правильности начисления амортизации на продуктивный скот следует в каждом хозяйстве решить вопрос об оптимальном сроке использования коровы, который зависит от основных характеристик: стоимости приобретения или затрат на выращивание нетели; стоимости коровы при ее выбраковке (цена при сдаче на мясо); уровня и динамики молочной продуктивности коровы по годам ее использования; распределение риска потерь (выбраковки коровы по болезни и т.п.) по годам использования; стоимости сопряженных видов продукции (качества и выхода приплода, прироста коровы) [6].

По мнению А. Д. Ларионова, выбраковка на мясо обеспечивает возмещение произведенных затрат. Следует, однако, иметь ввиду, что во-первых, полное возмещение затрат если и обеспечивается, то лишь после откорма выбракованных животных; во-вторых, возмещается не всегда полный объем первоначальных затрат, особенно по племенным животным; в-третьих, даже если бы стоимость животных как основных фондов во всех случаях возмещалась выручкой от их выбраковки, то и тогда было бы неверно переносить их стоимость на себестоимость только продукции выбраковки, так как затраты по выращиванию и приобретению животных при этом отторгаются от участия в образовании себестоимости основной массы получаемой от них продукции, а процесс возмещения затрат по формированию основного продуктивного стада замедляется, что отрицательно сказывается на возможностях его обновления [4].

Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы и в соответствии со ст. 258 НК РФ скот рабочий, продуктивный и племенной (кроме: молодняка и скота для убоя, волов, буйволов, оленей) относится к четвертой группе, срок полезного использования может быть установлен в пределах от пяти до семи лет [1].

По состоянию на 2014 год животные, принятые на баланс раньше 01 января 2008г. в качестве основных средств должны быть полностью амортизированы и числиться на балансе по нулевой стоимости.

Если скот, относящийся к амортизируемому имуществу, в возрасте старше 7 лет по каким-либо причинам, не амортизирован, то это означает, что активы предприятия завышены. Чем дольше животное содержится в основной группе, тем меньше должна быть его стоимость. Например, корова возрастом 7 лет не должна стоить дороже коровы возрастом 3 года. Если такая ситуация имеет место, то исправить её можно следующим образом. Руководитель предприятия составляет приказ на проведение инвентаризации активов на текущую дату. Инвентаризационная комиссия составляет акт о полном физическом износе. На основании акта руководитель даёт распоряжение главному бухгалтеру о начислении в бухгалтерском учёте полного износа основного средства. Бухгалтер составляет справку, делает запись **Дт 91.2 Кт 02** – начислен износ основного средства в размере стоимости основного средства.

Если, например, животное переводится в основное стадо, его оценку по плановой себестоимости в конце года бухгалтеру необходимо скорректировать.

Допустим, что в апреле 2013 года в основное стадо сельскохозяйственного предприятия была переведена тёлка в оценке по плановой себестоимости 22 000 руб. Срок полезного использования, установленный предприятием для животного, составляет 5 лет, то есть 60 месяцев.

В учетной политике отражен линейный способ начисления амортизации. Предположим, что в конце года фактическая стоимость тёлки составила 25 000 руб.

В бухгалтерском учете должны быть отражены следующие записи:
Дт 08 Кт 11 – 22 000 руб. – выбыла тёлка из состава молодняка;

Дт 01 «Скот рабочий и продуктивный» Кт 08 – 22 000 руб. – принята тёлка в основное стадо;

Дт 20 «Животноводство» Кт 02 – 366,67 руб. (22 000 руб. : 60 мес.) – учтена сумма начисленной амортизации по объекту за месяц.

В общем за период с мая по декабрь 2013 года начислено 2933,36 руб. (366,67 руб./мес. * 8 мес.) амортизации.

Сумма корректировки в размере 3000 руб. (25 000 руб.– 22 000 руб.) отражается по дебету счета 01 «Основные средства» (субсчет «Скот рабочий и продуктивный»). Но изменение первоначальной стоимости объекта привело к необходимости пересчета суммы начисленной амортизации.

Здесь могут возникнуть сложности, т.к. скорректировать начисленную сумму амортизации в 2013 году нельзя. Ведь это приведет к повторному изменению фактической стоимости животного. В законодательстве нет четких указаний по урегулированию данного вопроса.

Поэтому корректировку амортизации в данном случае сельхозпредприятию целесообразно произвести в 2014 году.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений, рассчитанная исходя из фактической стоимости объекта, составит 416,67 руб. (25 000 руб./мес. : 60 мес.).

Общую сумму амортизации, начисленную за 2014 год, следует рассчитать следующим образом:

$$416,67 \text{ руб.} * (8 \text{ мес.} + 12 \text{ мес.}) - 2933,36 \text{ руб.} = 6190,50 \text{ руб.}$$

То есть определяем разницу между произведением скорректированной ежемесячной амортизацией на количество месяцев ее начисления за два года (2013 и 2014 год) и суммой фактически начисленной амортизации в 2013 году.

Таким образом, в 2014 году ежемесячная сумма амортизации составляет 515,88 руб. (6190,50 руб. : 12 мес.).

Все произведенные расчет, т.е. корректировки стоимости объекта и суммы начисленной амортизации должны быть отражены в инвентарной карточке основного средства.

Сложности при начислении амортизации могут возникнуть, если животное, например, было переведено на откорм.

Воспользуемся прежними данными, но предположим, что в октябре 2013 года тёлка была переведена на откорм и оценена по остаточной стоимости.

В бухгалтерском учете должны быть отражены следующие записи:

Дт 08 Кт 11 – 22 000 руб. – выбыла тёлка из состава молодняка;

Дт 01 «Скот рабочий и продуктивный» Кт 08 – 22 000 руб. – принята тёлка в основное стадо;

Дт 20 «Животноводство» Кт 02 – 366,67 руб. (22 000 руб. : 60 мес.) – учтена сумма начисленной амортизации по объекту за месяц.

Общая сумма амортизации за период с мая по октябрь включительно составляет 2200,02 руб. (266,67 руб./мес. * 6 мес.).

При переводе тёлки из основного стада на откорм:

Дт 01 «Выбытие основных средств» Кт 01 «Скот рабочий и продуктивный» – 22 000 руб. – списана первоначальная стоимость тёлки;

Дт 02 Кт 01 «Выбытие основных средств» – 2200,02 руб. – списана сумма начисленной амортизации по объекту;

Дт 11 Кт 01 «Выбытие основных средств» – 19799,98 руб. (22 000 руб. – 2200,02 руб.) – переведена телка из основного стада на откорм.

Указанные суммы рассчитаны исходя из плановой стоимости животного. С учетом отклонения сумма начисленной амортизации – 2500 руб. (25 000 руб. : 60 мес. x 6 мес.). Остаточная стоимость равна 22 500 руб. (25 000 руб. – 2500 руб.).

Отражение корректировки стоимости в конце 2013 года должно быть произведено следующим образом:

Дт 08 Кт 11 – 3 000 руб. – скорректирована стоимость объекта при выбытии его из состава молодняка;

Дт 01 «Скот рабочий и продуктивный» Кт 08 – 3 000 руб. – скорректирована стоимость объекта при принятии в состав основных средств;

Дт 01 «Выбытие основных средств» Кт 01 «Скот рабочий и продуктивный» – 3 000 руб. – скорректирована стоимость объекта при его списании;

Дт 02 Кт 01 «Выбытие основных средств» – 299,98 руб. (2500 руб. – 2200,02 руб.) – скорректирована сумма амортизации;

Дт 11 Кт 01 «Выбытие основных средств» – 2700,02 руб. (3 000 руб. – 299,98 руб.) – скорректирована стоимость животного при переводе на откорм.

Здесь также могут возникнуть сложности при отнесении в состав затрат скорректированной суммы. Списывать её в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет «Животноводство» нельзя. Ведь он уже закрыт. Таким образом, 299,98 руб. доначисленной амортизации возможно отразить только в составе расходов будущих периодов, для этого следует составить следующие записи:

Дт 97 Кт 02 – 299,98 руб. – списана сумма доначисленной амортизации в состав расходов будущих периодов;

Дт 20 «Животноводство» Кт 97 – 25 руб. (299,98 руб. : 12 мес.) – произведено списание расходов (ежемесячно в течение 2014 года).

Начисление и корректировка амортизации по продуктивному крупному рогатому скоту должны выглядеть именно так. Однако если подобные расчеты производить отдельно по каждому животному, возникают сложности. Поэтому следует осуществлять корректировки в целом по группе объектов в используемых ведомостях начисления амортизации. В них заносятся все объекты с указанием их характеристик. А итоговая сумма амортизации определяется на основе данных предыдущего периода, скорректированных по поступившим и выбывшим объектам.

Таким образом, рассмотрев две точки зрения о необходимости начисления амортизации на продуктивный скот в сельском хозяйстве можно сделать вывод, что отказ от амортизации животных не позволит сформировать амортизационный фонд на возобновление поголовья животных, а также приведет к искажению себестоимости всех видов продукции животноводства.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. [ЭЛЕКТРОННЫЙ РЕСУРС]: (с изм. и доп.) // ГАРАНТ: [САЙТ ИНФОРМ. ПРАВОВОЙ КОМПАНИИ]. – [М., 2014]. – РЕЖИМ ДОСТУПА. – [HTTP://WWW.GARANT.RU/LAW/12038291-000.HTM](http://www.garant.ru/law/12038291-000.htm)
2. АКАШЕВА В. В. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ / В. В. АКАШЕВА, Ю.В. ТРУНТАЕВА // МОЛОДОЙ УЧЕНЫЙ. – 2013. - №2. – С.106-108.
3. ЛАМЫКИН И. А. ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ // СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ. – ВОРОНЕЖ, 1970. – с.155-157.
4. ЛАРИОНОВ А.Д. ПРОБЛЕМЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ / А. Д. ЛАРИОНОВ. – Л.:ЛФЭИ, 1976. – 125с.
5. ПУЗЫНЯ Т. А. МЕТОДИКА НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ПО ПРОДУКТИВНОМУ СКОТУ / Т. А. ПУЗЫНЯ // ВЕСТНИК ВГУ. СЕРИЯ: ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ. – 2012. – №1. – С. 160-164.
6. ЦЕДДИЕС Ю. ЭКОНОМИКА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ: УЧЕБ. ПОСОБ. / Ю. ЦЕДДИЕС, Э. РАЙШ, А. А. УГАРОВ. – М.: Изд. МСХА, 1999. – 400с.
7. ЮДИНА Л.Н. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ И РЕМОНТА ОСНОВНЫХ ФОНДОВ В СОВХОЗАХ / Л. Н. ЮДИНА. – М.: МФИ, 1969. – 186с.

FEATURES CALCULATION DEPRECIATION ON LIVESTOCK PRODUCTIVITY

Akasheva V.V.,

PhD in Economics, the Assistant Professor, Department of Accounting, analysis and audit,

e-mail: valakasheva@mail.ru

Ogarev Mordovia State University,

Saransk

Lyabusheva A.A.,

the 4th year student of Department of Economics,

e-mail: Lyabusheva-anastasia@yandex.ru

Ogarev Mordovia State University,

Saransk

The author explores the features of depreciation on livestock productivity. In connection with the changes made to the RAS 1.6, we consider two conflicting opinions connected with necessity and reasonableness of depreciation on productive livestock in agriculture. The example shows the exact calculation and accounting adjustments of planned cost of the animal when it is moved into another group.

Keywords: amortization method, livestock, draft animals, amortized cost, depreciation, value adjustments.