

МЕТОДИКА НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ПО ПРОДУКТИВНОМУ СКОТУ

Т. А. Пузыня

Великолукская государственная академия физической культуры и спорта

Поступила в редакцию 25 декабря 2011 г.

Аннотация: методика начисления амортизации по продуктивному скоту основана на принципе сближения суммы отчислений и получаемой в этот период продуктивности животных. Продуктивность животных на всем сроке их полезного функционирования изменяется, в то время как суммы начисленной амортизации постоянны. Проанализировав все предложенные в ПБУ 6/01 методы начисления амортизации, можно сделать вывод о целесообразности применения способа пропорционально объему продукции. В условиях сближения российских правил ведения бухгалтерского учета с международными стандартами предлагаем применять амортизируемую стоимость. На основе экспериментальных данных сделан вывод о целесообразности применения в качестве ликвидационной стоимости 10 % от первоначальной стоимости.

Ключевые слова: начисление амортизации, продуктивный скот, амортизируемая стоимость, ликвидационная стоимость, отчисления на молоко, отчисления на приплод, лактационная кривая.

Abstract: the technique of charge of amortization on productive cattle is based on a principle of rapprochement of the sum of deductions and efficiency of animals received in this period. Efficiency of animals on all term of their useful functioning changes, while the sums of the added amortization are constant. Having analysed all offered in position on accounting 6/01 methods of charge of amortization, the conclusion is drawn on expediency of application of a way to proportionally volume of production. In the conditions of rapprochement of the Russian rules of conducting accounting with the international standards it suggested to apply amortized cost. On the basis of experimental data the conclusion is drawn on expediency of application as liquidating cost of 10 % from initial cost.

Key words: amortization charge, productive cattle, liquidating cost, deductions on milk, deductions on an issue, lactation curve.

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. В сельском хозяйстве животные проходят биологический цикл (от рождения до старения), в течение которого их полезные свойства не всегда постоянны (например, болезнь), и в конце срока их использования они нуждаются в замене.

Итак, начисление амортизации на продуктивный скот:

- 1) будет способствовать правильному формированию себестоимости получаемой продукции;
- 2) позволит индексировать первоначальную стоимость в условиях инфляции, со временем затраты на содержание животного растут;
- 3) создаст финансовые накопления для воспроизводства основного стада;
- 4) поможет регулированию цен на рынке животноводческой продукции, сделает продукцию отрасли более конкурентоспособной.

Понимая важность начисления амортизации на продуктивный скот, на законодательном уровне был подписан приказ Министерства финансов России от 12 декабря 2005 г. № 147н [1], на основании которого в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [2] были внесены поправки, исключющие из перечня ряд объектов, по которым не начисляется амортизация, в том числе и продуктивный скот. Все это создает предпосылки для создания методики начисления амортизации по продуктивному скоту.

Вначале определим стоимость, на которую необходимо начислить амортизацию. Приобретение животного осуществляется по первоначальной стоимости, после окончания срока полезного использования крупный рогатый скот продается, как правило, на мясокомбинат. Следовательно, начисление амортизации должно происходить на разницу между первоначальной стоимостью и ценой продажи на убой. В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» [3] первоначальная стоимость приравнивается к стоимости приобретения, а цена продажи на убой – ликвидационной стоимости.

В нашем случае животных сдают на мясокомбинат до начала их естественной гибели, значит, срок их полезного использования меньше срока жизни животного. Разница между стоимостью приобретения и ликвидационной стоимостью в МСФО носит название «амортизируемая стоимость».

Для правильного начисления суммы амортизации необходимо правильно установить срок полезного использования. В экономической литературе по сроку полезного использования скота сложились две точки зрения. Одни ученые-экономисты говорят о необходимости применения норм амортизационных отчислений, которые установлены Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 [4], по ним срок полезного использования племенного скота составляет пять–семь лет. Другие с этим не согласны и связывают зависимость срока полезного использования коров с их продуктивностью.

Мы склоняемся ко второй позиции, потому что применение срока полезного использования в зависимости от продуктивности позволит:

- 1) достоверно определить срок полезного использования;
- 2) устранить интервал в два года (от пяти до семи лет);
- 3) точно рассчитать сумму амортизационных отчислений за год.

Как показывают научные исследования, коровы в России продуктивны в течение пяти лет, т.е. это срок полезного функционирования. Причина выбраковки коров после пяти лет, сокращения срока их полезного использования связана с плохими условиями содержания в колхозах (как правило, бетонные полы приводят к образованию маститов у коров; кормовая база не соответствует мировым стандартам).

Для расчета сумм амортизации продуктивного скота предлагаем использовать научно подтвержденные коэффициенты продуктивности коров.

Перволетки дают в среднем 70 % молока от максимального удоя коровы, коровы второго отела – 80 %, третьего – 85–90 %, четвертого–пятого – 95 % [5].

Для Псковской области наибольший удельный вес занимает крупнорогатый скот молочного направления, который в исследованных хозяйствах представлен исключительно коровами по причине искусственного оплодотворения. Поэтому далее совершенствование методики начисления амортизации по продуктивным животным будет базироваться на коровах молочного направления. Как показывает практика, разведение коров мясного направления в Псковской области не выгодно по причине высокой себестоимости получаемой продукции по сравнению с рыночными ценами.

Достоверно точно для каждой породы определить проценты удоя невозможно в силу разной родословной каждой коровы одной и той же породы.

Начисление амортизации по основным средствам производится согласно п.18 ПБУ 6/01 [2] одним из следующих методов, как то:

- 1) линейный способ;
- 2) способ уменьшаемого остатка;
- 3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Т а б л и ц а 1

Расчет сумм амортизации по продуктивному скоту, руб.

Год	Линейный способ	Способ уменьшаемого остатка (коэффициент ускорения – 3)	Способ списания по сумме чисел лет	Способ списания пропорционально объему продукции
Первый	11 600,00	34 800,00	19 333,33	9441,86
Второй	11 600,00	13 920,00	15 466,66	10 790,70
Третий	11 600,00	5568,00	11 600,00	12 139,54
Четвертый	11 600,00	3712,00	7733,33	12 813,95
Пятый	11 600,00	0,00	3866,68	12 813,95
<i>Итого</i>	58 000,00	58 000,00	58 000,00	58 000,00

Результаты расчета амортизационных сумм отразим в табл. 1. Данные для расчета: амортизируемая стоимость коровы – 58 тыс. руб., срок полезного использования – 5 лет.

Рассчитаем данные амортизационные отчисления способом списания стоимости пропорционально объему продукции:

1) общий процент лактации = $0,7\% + 0,8\% + 0,9\% + 0,95\% + 0,95\% = 4,3\%$;

2) определим сумму амортизационных отчислений в первый год = $58\ 000\ \text{руб.} \times 0,7\% / 4,3\% = 9441\ \text{руб.}\ 86\ \text{коп.}$;

3) определим сумму амортизационных отчислений во второй год = $58\ 000\ \text{руб.} \times 0,8\% / 4,3\% = 10\ 790\ \text{руб.}\ 70\ \text{коп.}$;

4) определим сумму амортизационных отчислений в третий год = $58\ 000\ \text{руб.} \times 0,9\% / 4,3\% = 12\ 139\ \text{руб.}\ 54\ \text{коп.}$;

5) определим сумму амортизационных отчислений в четвертый год = $58\ 000\ \text{руб.} \times 0,95\% / 4,3\% = 12\ 813\ \text{руб.}\ 95\ \text{коп.}$;

6) определим сумму амортизационных отчислений в пятый год = $58\ 000\ \text{руб.} \times 0,95\% / 4,3\% = 12\ 813\ \text{руб.}\ 95\ \text{коп.}$

Анализируя рис. 1, можно заметить, что применение линейного метода, способа уменьшаемого остатка, метода списания по сумме чисел лет до третьего года завышает себестоимость продукции, а после третьего года – занижает. В условиях регулирования цены на продукцию оправдано только

использование способа пропорционально объему полученной продукции, которое приведет к совершенствованию методики начисления амортизации по продуктивным животным.

Проанализировав за последний год процентное соотношение стоимости приобретения и стоимости выбраковки животных, можно сделать вывод, что ликвидационная стоимость в среднем за 2010 г. по Псковской области равна 10 % от первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость колеблется в зависимости от породы от 60 тыс. до 120 тыс. руб., а стоимость выбраковки – от 6 500 до 12 тыс. руб.

Следующим моментом является грамотное распределение годовой суммы амортизации на себестоимость продукции по месяцам. В действующих методиках по начислению амортизации на продуктивный скот предлагается годовую сумму амортизации делить на 12 месяцев и относить на себестоимость молока. Мы с данной точкой зрения не согласны, поскольку это не отражает биологических особенностей коровы. Молочная железа коровы функционирует не постоянно, а в определенный период времени. Лактационная функция коров тесно связана с функцией воспроизводства (рис. 2).

Исходя из средней продолжительности сухостойного периода (60 дней), стандартная продолжительность лактации должна составлять 305 дней. Лактация, т.е. период от отела до запуска, когда

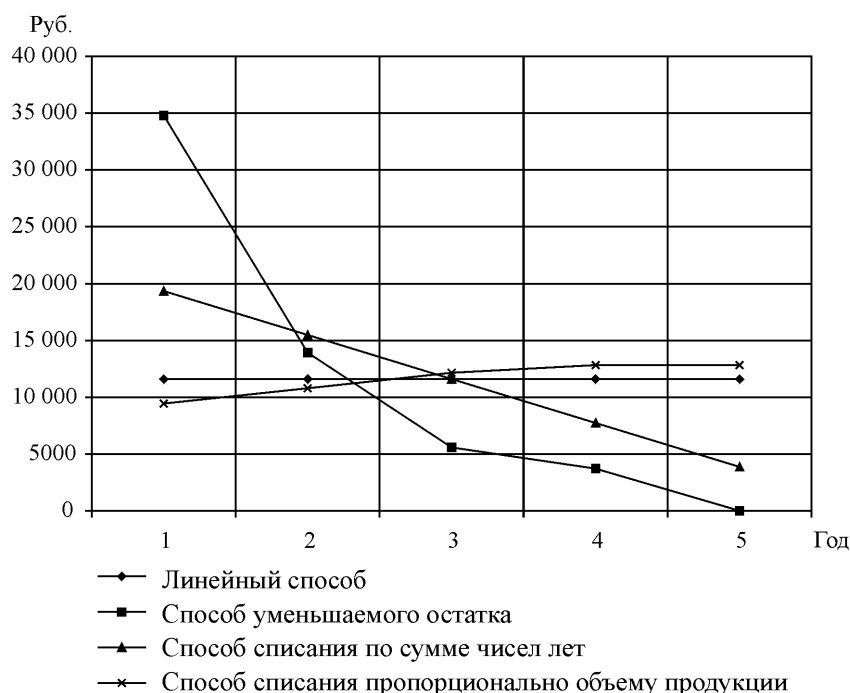


Рис. 1. Динамика сумм амортизации по продуктивному скоту при разных методах начисления амортизации

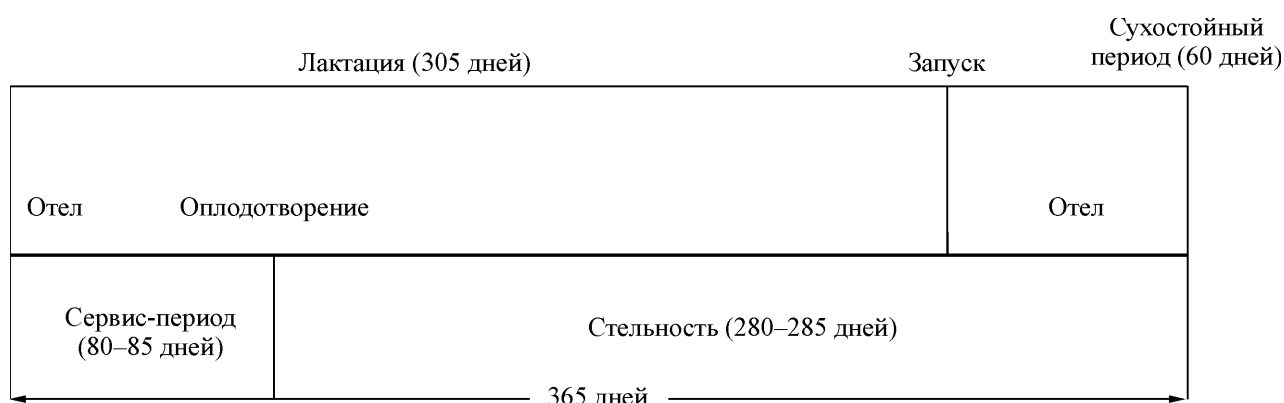


Рис. 2. Годовой цикл молочной коровы [5]

прекращают доить коров перед следующим отелом, может быть короче или длиннее 305 дней. Это зависит, в основном, от продолжительности сервис-периода и частично от продолжительности сухостойного периода. Учет индивидуальной молочной продуктивности ведут в течение всей лактации вне зависимости от ее продолжительности. Для сравнения же молочной продуктивности разных коров используют данные за первые 305 дней лактации или укороченную законченную лактацию. Сервис-период – это промежуток времени от отела до оплодотворения. Позднее оплодотворение коровы приводит или к удлинению лактации, или к удлинению сухостойного периода. И то и другое нежелательно, так как из-за этого от коров недополучают молоко. Сухостойный период – промежуток времени от запуска до отела. Продолжительность его должна составлять 60 дней. Но она может быть изменена в зависимости от состояния коровы, ее возраста и других факторов [5].

Все отмеченные выводы обобщим в табл. 2.

Для удобства расчета сумм амортизации по продуктивному скоту предложим формулы, облегчающие работу бухгалтера:

$$Ам_{год} = Ам_{год. м} + Ам_{год. п}, \quad (1)$$

где $Ам_{год}$ – годовая сумма амортизации, руб.; $Ам_{год. м}$ – годовая сумма амортизации, отнесенная на себестоимость молока, руб.; $Ам_{год. п}$ – годовая сумма амортизации, отнесенная на себестоимость приплода, руб.

На основе вышеуказанного примера за первый год следует, что

$$Ам_{год. м} = 10\,109 \text{ руб. } 30 \text{ коп.}$$

$$Ам_{год. п} = 1123 \text{ руб. } 26 \text{ коп.}$$

$$\begin{aligned} Ам_{год \text{ первого года}} &= Ам_{год. м} + Ам_{год. п} = \\ &= 10\,109 \text{ руб. } 30 \text{ коп.} + 1123 \text{ руб. } 26 \text{ коп.} = \\ &= 11\,232 \text{ руб. } 56 \text{ коп.} \end{aligned}$$

Годовая сумма амортизации, отнесенная на себестоимость молока, будет рассчитываться следующим образом:

$$Ам_{год. м} = \frac{Ам_{ст} \times \% \text{ лакт.} \times 90 \%}{4,3}, \quad (2)$$

где $Ам_{ст}$ – амортизируемая стоимость, руб.; % лакт. – соответствующий году использования коровы процент лактации.

Например, годовая сумма амортизации, отнесенная на себестоимость молока, за третий год:

Т а б л и ц а 2

Методика начисления амортизации на продуктивный скот

Номер этапа	Название этапа	Показатель
1	Амортизируемая стоимость	Стоимость приобретения (первоначальная стоимость) за минусом ликвидационной стоимости (10 % от стоимости приобретения)
2	Срок полезного использования	Для Псковской области – пять лет, в целом по России от пяти до семи лет
3	Способ начисления амортизации	Способ списания стоимости пропорционально объему продукции
4	Годовые отчисления на приплод	Годовая сумма амортизации, умноженная на 2 (месяца) и деленная на 12 (месяцев)
5	Годовые отчисления на молоко	Годовая сумма амортизации, умноженная на 10 (месяцев) и деленная на 12 (месяцев)

$$\begin{aligned} \text{Ам}_{\text{год. м}} &= \frac{\text{Ам}_{\text{ст}} \times \% \text{ лакт.} \times 10 \text{ мес.}}{12 \text{ мес.}} = \\ &= \frac{69\,000 \times 0,9 \times 10 \text{ мес.}}{12 \text{ мес.}} = 51\,750 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Аналогично годовая сумма амортизации, отнесенная на себестоимость приплода:

$$\text{Ам}_{\text{год. п}} = \frac{\text{Ам}_{\text{ст}} \times \% \text{ лакт.} \times 2 \text{ мес.}}{12 \text{ мес.}}. \quad (3)$$

Применяя формулу 3, получим годовую сумму амортизации, отнесенную на себестоимость приплода, например, за второй год:

$$\begin{aligned} \text{Ам}_{\text{год. п}} &= \frac{\text{Ам}_{\text{ст}} \times \% \text{ лакт.} \times 10 \%}{12 \text{ мес.}} = \\ &= \frac{69\,000 \times 0,8 \times 2 \text{ мес.}}{12 \text{ мес.}} = 9\,200 \text{ руб.} \end{aligned}$$

По быкам-производителям рекомендуем применять линейный метод начисления амортизации при искусственном оплодотворении. При естественном оплодотворении расчета амортизационных отчислений по быкам-производителям будет:

$$\sum \text{Ам}_{\text{бык}} = \frac{\text{АС}_{\text{бык}} \times \text{К}_{\text{гол}} \times \text{К}_{\text{осем}} \times \text{СПИ}_{\text{ост}}}{\text{К}_{\text{кор}} \times \text{СПИ}_{\text{бык}}}, \quad (4)$$

где $\sum \text{Ам}_{\text{бык}}$ – сумма амортизационных отчислений, руб.; $\text{АС}_{\text{бык}}$ – амортизационная стоимость одного быка-производителя, руб.; $\text{К}_{\text{гол}}$ – количество голов – быков-производителей, гол.; $\text{К}_{\text{осем}}$ – количество осемененных коров, гол.; $\text{К}_{\text{кор}}$ – количество коров в хозяйстве, гол.; $\text{СПИ}_{\text{ост}}$ – срок полезного использования быка-производителя, оставшийся до выбраковки животного, год; $\text{СПИ}_{\text{бык}}$ – срок полезного использования быка-производителя, в среднем он равен от пяти до восьми лет, год.

Методика начисления амортизации по продуктивным животным основана на применении амортизируемой стоимости как базы при начислении

Великолукская государственная академия физической культуры и спорта

Пузыня Т. А., старший преподаватель

E-mail: tatiana3121@rambler.ru

Тел.: 8-911-350-77-72

амортизации, срока полезного использования продолжительностью в пять лет, способа начисления амортизации – метода списания стоимости пропорционально объему продукции, распределения годовых сумм амортизационных отчислений на молоко (10 месяцев) и приплод (2 месяца). В ходе исследования было выявлено, что ликвидационная стоимость животного в среднем равна 10 %.

Расчетным путем была доказана экономическая эффективность предлагаемой методики начисления амортизации по продуктивным животным. Существенным отличием от ранее известных методик является тот факт, что она позволяет надежно определить стоимость, на которую должна быть начислена амортизация, точно определить срок полезного использования продуктивного скота, обеспечить взаимосвязь продуктивности животных и сумм начисленной амортизации, грамотно распределять ежемесячные суммы амортизации не только на молоко, но и на приплод.

ЛИТЕРАТУРА

1. О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 : приказ Министерства финансов России от 12 декабря 2005 г. № 147н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=57773>
2. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 : приказ Министерства финансов России от 30 марта 2001 г. № 26н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=111056>
3. МСФО 41 «Сельское хозяйство». – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/msfo-ias-41.html>
4. О классификации основных средств, включенных в амортизационные группы : постановление Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=85349>
5. Животноводство / под ред. Д. В. Степанова. – М. : Колос, 2006. – 688 с.

Velikoluksky State Academy of Physical Training and Sports

Puzynja T. A., Senior Teacher

E-mail: tatiana3121@rambler.ru

Tel.: 8-911-350-77-72