

УДК 657.22

UDC 657.22

**НОРМАТИВНОЕ И МЕТОДИЧЕСКОЕ  
ОБЕСПЕЧЕНИЕ ТЕОРИИ АМОРТИЗАЦИ-  
ОННОГО ФОНДА СЕЛЬСКОХОЗЯЙ-  
СТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

**NORMATIVE AND METHODOICAL BASIS OF  
THE THEORY OF DEPRECIATION RESERVES  
IN AGRICULTURAL COMPANIES**

Мороз Наталья Юрьевна  
аспирант кафедры теории бухгалтерского  
учета

Moroz Natalia Yurievna  
postgraduate student of the Accounting theory sub-  
faculty

Рыбьянцева Мария Сергеевна  
к.э.н., доцент кафедры теории  
бухгалтерского учета  
*Кубанский государственный аграрный  
университет, Краснодар, Россия*

Ribiantzeva Maria Sergeevna  
Cand.Econ.Sci., associate professor of the  
Accounting theory sub-faculty  
*Kuban State Agrarian University,  
Krasnodar, Russia*

В данной статье рассматриваются методики рас-  
чета и отражения на счетах бухгалтерского учета  
амортизационного фонда компании. Методики  
дифференцированы по способу начисления амор-  
тизации

This article is dedicated to the methods of calculation  
and the accounts' reflection of the depreciation reserves.  
The methods are differentiated on the method of  
depreciation calculation

Ключевые слова: АМОРТИЗАЦИЯ,  
АМОРТИЗАЦИОННЫЙ ФОНД,  
ВОСПРОИЗВОДСТВО ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Keywords: DEPRECIATION, DEPRECIATION RE-  
SERVES, REPRODUCTION OF FIXED ASSETS

Нехватка источников финансирования является одной из насущных проблем организаций аграрного сектора экономики. Если возможность привлечения внешних источников финансирования зависит от многих факторов, то оптимизация внутренних источников по силам любой аграрной организации. В этой связи, повышается интерес к амортизационному фонду (фонду реновации) как источнику воспроизводства основных средств.

По мнению Еременко Т. В., фонд реновации и амортизационный фонд – это совершенно различные категории. Формирование амортизационного фонда – это процесс включения амортизационных отчислений в себестоимость производимой продукции, формирование фонда реновации – это процесс накопления средств для последующего реинвестирования. Фонд реновации формируется только при получении ликвидных активов (кассовый принцип формирования), поэтому всегда меньше, чем амортизационный фонд (формируемый на основе метода начисления), потому что

часть амортизационных отчислений всегда будет оставаться нереализованной и включаться в оценку незавершенного производства, остатков готовой продукции и в составе дебиторской задолженности покупателей.

На наш взгляд, разграничение данных категорий представляется излишним, поскольку амортизационный фонд (как будет отражено ниже) формируется по кассовому методу.

Формирование амортизационного фонда и отражение его в динамике в системе счетов бухгалтерского учета отражает намерение руководства компании сохранить целевой характер его использования (воспроизводство основных средств). Для формирования теории амортизационного фонда необходимо внесение ряда небольших изменений в План счетов бухгалтерского учета (таблица 1).

Таблица 1 – Рекомендованные изменения в План счетов бухгалтерского учета

Синтетические счета	Аналитика
02 «Амортизация основных средств»	По отдельным инвентарным объектам основных средств с указанием периода 1,2 ... пгод
20 «Затраты на продукт»	20/ «Прямые затраты» (по видам продукции) 20/ «Производственные расходы к распределению» (суммы, списанные со счета 25)
25 «Производственные расходы к распределению»	– отдельные подразделения организации; – статьи расходов (кроме амортизации)
26 «Расходы периода»	– статья соответствующих смет; – место возникновения затрат и др.
012 «Амортизационный фонд»	По видам основных средств в разрезе: – модернизации – реконструкции – приобретения или строительства
013 «Дефицит амортизационного фонда»	При превышении стоимости поступившего объекта над величиной начисленного фонда

Несмотря на наличие выбора способа начисления амортизации основных средств, организации, чаще всего, используют линейный способ начисления амортизации.

Теория амортизационного фонда предполагает следующий алгоритм начисления амортизации:

1) амортизация, начисляемая без использования натуральных показателей (т.е. относящаяся к постоянным затратам), относится на счет 26 «Расходы периода», поскольку не зависит от наличия деятельности, а лишь от продолжительности периода;

2) прямые затраты, получаемые при начислении амортизации способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), могут быть напрямую соотнесены с объектом калькулирования, а, следовательно, могут включаться в состав затрат по счету 20 «Затраты на продукт» субсчет «Прямые затраты»;

3) единственное исключение составляет начисление амортизации при возведении объекта основных средств хозяйственным способом. В этом случае, независимо от способа начисления применяется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

4) счет 25 «Производственные расходы к распределению» для начисления амортизации не используется.

Рассмотрим основные корреспонденции счетов:

1) Начислена амортизация основных средств, начисленная способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ):

Дебет счета 20 «Затраты на продукт» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» субсчет «Амортизация отчетного года».

2) Начислена амортизация основных средств, начисленная линейным способом:

Дебет счета 26 «Расходы периода» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» субсчет «Амортизация отчетного года».

3) Начислен амортизационный фонд компании (по видам основных средств» одновременно с реформацией баланса.

Дебет счета 012 «Амортизационный фонд».

4) Отражено уменьшение амортизационного фонда в связи с приобретением, строительством, модернизацией и реконструкцией основных средств:

Кредит счета 012 «Амортизационный фонд».

5) При превышении стоимости объекта основных средств над величиной амортизационного фонда на сумму разницы:

Дебет счета 013 «Дефицит амортизационного фонда».

6) При пополнении амортизационного фонда при наличии его дефицита:

Кредит счета 013 «Дефицит амортизационного фонда».

При внедрении теории амортизационного фонда для существующих организаций амортизационный фонд формируется за три года (отчетный и два предыдущих).

На основании проведенных исследований, можно сформировать нормативный документ, регламентирующий методики формирования амортизационного фонда, – «Методические рекомендации по формированию амортизационного фонда». Данный документ имеет следующие разделы (рисунок 1).

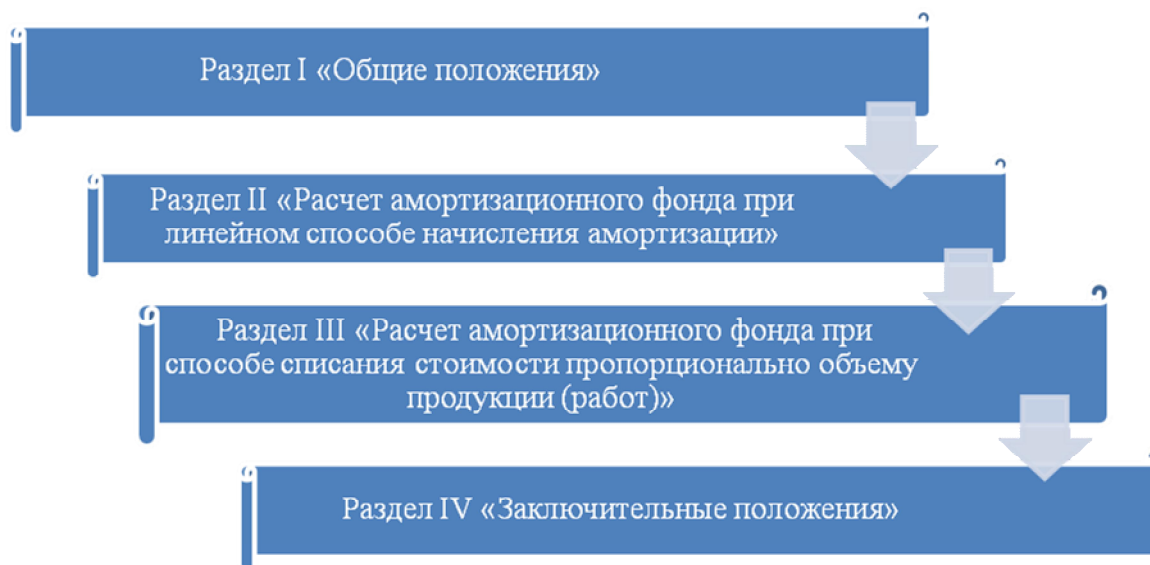


Рисунок 1 – Структура «Методические рекомендации по

## формированию амортизационного фонда»

## Раздел I «Общие положения».

Амортизационный фонд является источником воспроизводства основных средств. В основе его формирования лежит кассовый метод.

Формирование амортизационного фонда осуществляется изолированно для основных средств, амортизация по которым начисляется по: линейному способу; по способу списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Переоценка влияет на величину амортизационного фонда лишь в части восстановительной стоимости, амортизируемой и включаемой в себестоимость произведенной и реализованной продукции. Независимо от применяемого способа начисления амортизации, при осуществлении переоценки увеличение сальдо по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» не повлияет на величину амортизационного фонда, т.к. оно не обеспечено притоком активов в денежной форме.

Раздел II «Расчет амортизационного фонда при линейном способе начисления амортизации».

Рассмотрим условный цифровой пример, иллюстрирующий формирование амортизационного фонда по основным средствам, амортизируемым по линейному способу. Объект основных средств стоимостью 100000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Амортизация начисляется линейным способом. На второй год произведена переоценка с коэффициентом 1,5.

Себестоимость реализованной продукции в первый год – 100000 руб., во второй – 120000 руб., в третий – 110000 руб. Примем упрощение, что иных расходов периода кроме амортизации нет. Выручка-нетто от продажи составляет за первый год – 150000 руб., за второй – 180000 руб., в третий – 160000 руб.

Продукция покупателей оплачивается, исходя из соотношения: 50 % в отчетном периоде; 50 % в периоде, следующим за отчетным.

В первый год эксплуатации амортизация объекта основных средств составила  $100000 * 0,2 = 20000$  руб.

После переоценки восстановительная стоимость составила 150000, амортизация – 30000. Амортизация за второй год составила  $150000 * 0,2 = 30000$  руб. (именно в части амортизационных отчислений переоценка влияет на размер амортизационного фонда).

В таблице 2 показан пример расчета амортизационного фонда.

Таким образом, на конец третьего года по дебету счета 012 «Амортизационный фонд» будет отражена величина 65000 руб.

Допустим, что в четвертом году приобретен объект основных средств за 70000 руб.

Тогда следует отразить следующие учетные записи:

1) Отражено направление амортизационного фонда на приобретение объекта основных средств:

Кредит счета 012 «Амортизационный фонд» – 65000 руб.

2) Отражен дефицит амортизационного фонда, образованный в результате превышения стоимости приобретенного объекта основных средств над накопленной величиной амортизационного фонда:

Дебет счета 013 «Дефицит амортизационного фонда» – 5000 руб.

3) При формировании амортизационного фонда в конце четвертого года дефицит амортизационного фонда будет погашен:

Кредит счета 013 «Дефицит амортизационного фонда» – 5000 руб.

4) Неиспользованный амортизационный фонд отнесен на соответствующий забалансовый счет:

Дебет счета 012 «Амортизационный фонд» – 10000 руб.

Таким образом, для оценки структуры источников финансирования воспроизводственного процесса рассчитаем коэффициент финансирования

объектов основных средств за счет амортизационных отчислений. В четвертом году его значение составит:

$65000/70000 = 92,86 \%$ , т.е. 92,3 % стоимости объекта профинансированы за счет амортизационного фонда, а 7,7 % за счет прочих источников.

Таблица 2– Расчет величины амортизационного фонда

Показатель	Значение, руб.		
	Первый год	Второй год	Третий год
Первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств	100000	150000	150000
Амортизация основных средств	20000	30000	30000
Накопленная амортизация	20000	60000 (с учетом переоценки)	90000
Себестоимость реализованной продукции	100000	120000	110000
Расходы периода	20000	30000	30000
Сумма затрат и расходов, включаемая в дебет счета 90 «Продажи»	120000	150000	140000
Выручка-нетто от продажи продукции	150000	180000	160000
Денежные средства, полученные от покупателей (50 % текущего и 50 % прошлого периодов)	75000	75000+90000 = 165000	90000+80000=170000
Начисленный за период амортизационный фонд	20000*0,5 = 10000 руб.	20000*0,5 + 30000 * 0,5 = 25000	30000*0,5+30000*0,5 = 30000
Накопленная величина амортизационного фонда	10000	35000 (10000 + 15000)	65000
Не включенная в амортизационный фонд сумма амортизации	10000	15000	15000



Необходимо оценить структуру финансирования воспроизводственного процесса основных средств. При этом, необходимо указать, за счет каких источников произошло увеличение основных средств (кассовый принцип):

- средств амортизационного фонда;
- погашенной кредиторской задолженности;
- долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов;
- средств, полученных из бюджета;
- других источников.

Структура учетного регистра, применяемого для расчета амортизационного фонда, отражена на рисунке 2.

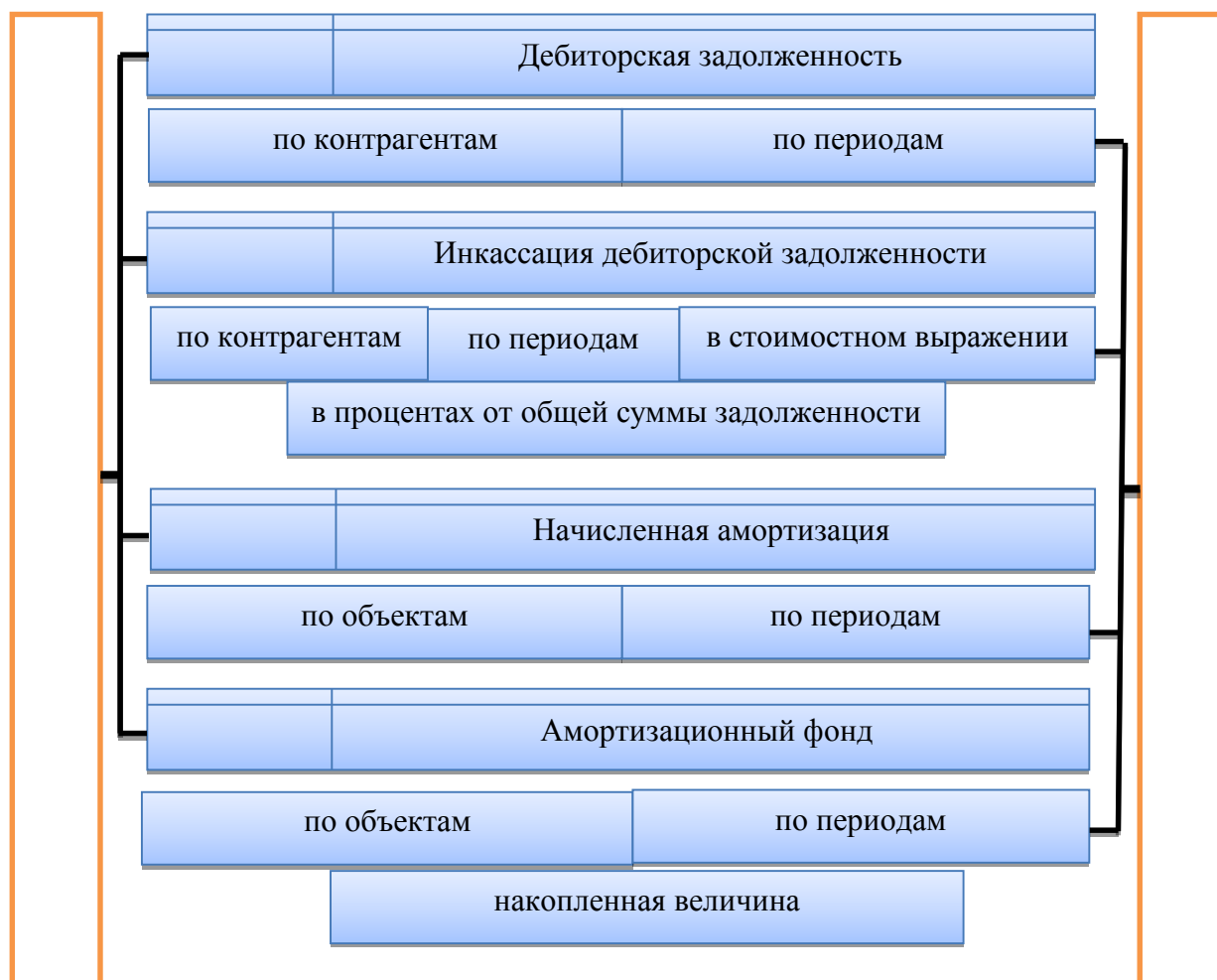


Рисунок 2 – Учетный регистр «Расчет амортизационного фонда» при линейном способе начисления амортизации

Заполненный учетный регистр представлен в таблице 3.

Очевидно, что амортизационный фонд может содержать аналитику не только по группам основных средств, но и по характеру производственного процесса (рисунок 3).

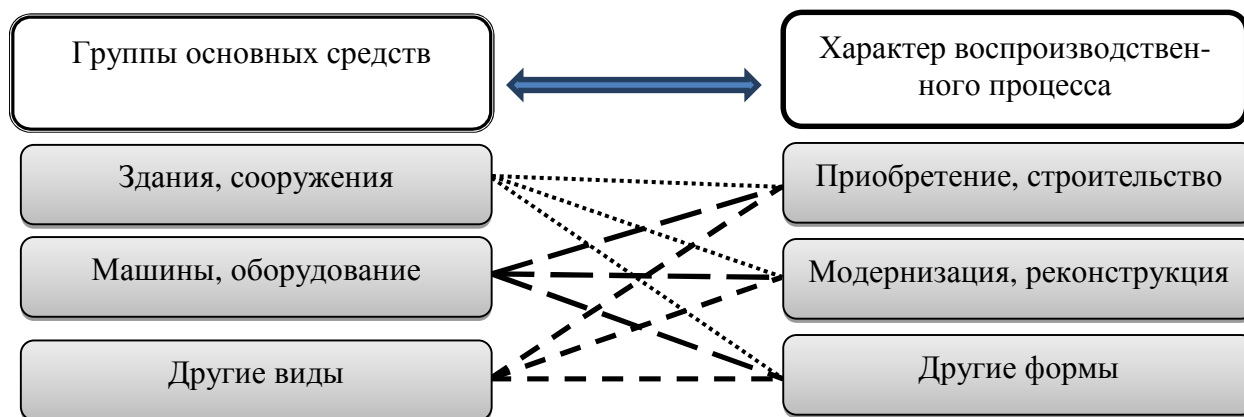


Рисунок 3– Аналитика по воспроизводству основных средств

Раздел III «Расчет амортизационного фонда при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)».

Рассмотрим условный цифровой пример, иллюстрирующий формирование амортизационного фонда по основным средствам, амортизируемым по способу списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Объект основных средств стоимостью 100000 руб. со сроком полезного использования 5 лет, оборудование рассчитано на 50000 ед. изделий. Амортизация начисляется по способу списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). В первый год произведено 10000 ед., во второй – 20000 ед., в третий – 15000 ед. На второй год произведена переоценка с коэффициентом 1,5.

Себестоимости произведенной продукции составила: первый год – 120000 руб.; второй год – 135000 руб.; третий год – 105000 руб.

Себестоимость реализованной продукции: в первый год – 100000 руб.; во второй – 120000 руб.; в третий – 110000 руб.

Таблица 3 – Учетный регистр, применяемый для расчета величины амортизационного фонда (линейный способ начисления амортизации)

Дебиторская задолженность, руб.		Денежные средства, полученные в погашение дебиторской задолженности, руб.		Процент инкассации задолженности покупателей, руб.		Начисленная амортизация, руб.		Амортизационный фонд, начисленный по амортизации..., руб.		Наколенная величина амортизационного фонда
прошлых лет	отчетного года	прошлых лет	отчетного года	прошлых лет (доначисление)	отчетного года	за прошлый год	за отчетный год	прошлых лет	отчетного года	
I год										
-	150000	-	75000	-	50	-	20000	-	10000	10000
II год										
75000	180000	75000	90000	50	50	20000	30000	10000	15000	35000
III год										
90000	160000	90000	80000	50	50	30000	30000	15000	15000	65000

Выручка-нетто от продажи составляет за первый год – 150000 руб., за второй – 180000 руб., в третий – 160000 руб. Продукция покупателей оплачивается, исходя из соотношения: 50 % в отчетном периоде; 50 % в периоде, следующим за отчетным. Амортизационные отчисления составили:

- в первый год –  $100000/50000*10000= 20000$  руб.;
- во второй год –  $150000/50000*20000 = 60000$  руб.;
- в третий год –  $150000/50000*15000 = 45000$  руб.

Поскольку амортизация основных средств, рассчитанная по способу списания пропорционально объему продукции (работ) включается в затраты периода, то необходимо найти соотношения между себестоимостью произведенной и реализованной продукции (таблица 4).

Полученные величины накопленного амортизационного фонда и суммы, не включенной в амортизационный фонд суммы амортизации нарастающим итогом, имеют некоторую погрешность, вызванную округлением. Накопленная величина амортизационного фонда должна составить  $16667 + 53334 + 22500 + 833/2 = 92918$  руб. Не включенная в амортизационный фонд сумма амортизации нарастающим итогом:  $125000 - 92918 = 32082$  руб. Таким образом, получаем следующую информацию о величине начисленного амортизационного фонда и амортизации, не включенной в амортизационный фонд (таблица 5).

Таблица 5 – Информация о величине амортизационного фонда

Показатель	Значение, руб.			
	I год	II год	III год	Итого
1 Амортизация, относящаяся к реализованной продукции	16667	53333	45833	115833
2 Амортизация по оплаченной продукции (включенная в амортизационный фонд):				
– отчетного года	8334	35001	49584	92919
– нарастающим итогом	8334	43335	92919	-
3 Амортизация по неоплаченной продукции	8334	26667	22917	-
4 Амортизация, относящаяся к остаткам непроданной продукции	3333	6667	-833	9167

5 Амортизация за период (1+4)	20000	60000	45000	125000
-------------------------------	-------	-------	-------	--------

Таблица 4– Расчет величины амортизационного фонда

Показатель	Значение, руб.		
	Первый год	Второй год	Третий год
Первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств	100000	150000	150000
Амортизация основных средств	20000	60000	45000
Накопленная амортизация	20000	90000 (с учетом переоценки)	135000
Себестоимость произведенной продукции	120000	135000	105000
Себестоимость реализованной продукции	100000	120000	110000 105000 – текущего периода, 5000 – остатки первого года)
Доля себестоимости реализованной продукции в объеме произведенной, %	83,3(3)	88,8(9)	104,76
Доля амортизации, относящаяся к реализованной продукции	16667	53334	$45000 + 5000 / 120000 * 20000 = 45833$
Выручка-нетто от продажи продукции	150000	180000	160000
Денежные средства, полученные от покупателей (50 % текущего и 50 % прошлого периодов)	75000	$75000 + 90000 = 165000$	$90000 + 80000 = 170000$
Начисленный за период амортизационный фонд	$16667 * 0,5 = 8334$	$16667 * 0,5 + 53334 * 0,5 = 8334 + 26667 = 35001$	$53334 * 0,5 + 45833 * 0,5 = 26667 + 22917 = 49584$
Накопленная величина амортизационного фонда	8334	43335 (8334 + 35001)	92919 (43335 + 49584)
Не включенная в амортизационный фонд сумма амортизации ... года	11667 (8334 + 3333)	33334 (26667 + 6667)	22500
Не включенная в амортизационный фонд сумма амортизации нарастающим итогом	11667	36667 (3333 + 33334)	$3333 - 833 + 6667 + 22917 = 32084$

Учетный регистр «Расчет амортизационного фонда» при способе списания стоимости пропорционально продукции (работ) (рисунок 4).



Рисунок 4 – Учетный регистр «Расчет амортизационного фонда» при способе списания стоимости пропорционально продукции (работ)

#### Раздел IV «Заключительные положения».

Формирование амортизационного фонда направлено на повышение информативности данных о воспроизводственном процессе компании. Выбор характера воспроизводственного процесса, а также детализации аналитики, формируемой в рамках теории амортизационного фонда, относится к компетенции учетного персонала компании. Тем не менее, аналитика должна раскрывать данные по приобретению, строительству и т.д. по основным группам основных средств в разрезе источников финансирования.

Таким образом, применение положений нормативного документа «Методические рекомендации по формированию амортизационного фонда» упростит формирование достоверной информации о структуре собственных источников финансирования, а также повысит достоверность информации о себестоимости производимого продукта в связи с прекращением распределения косвенных затрат на амортизацию.

#### Список литературы

- 1 Медведев М. Ю. Бухгалтерский словарь / М. Ю. Медведев. – М.: ТК Велби, Изд-во проспект, 2008. – 496 с.
- 2 Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 2012. – 1002 с.

#### References

- 1 Medvedev M. Ju. Buhgalterskij slovar' / M. Ju. Medvedev. – М.: ТК Velbi, Izd-vo prospekt, 2008. – 496 s.
- 2 Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti. – М.: Askeri-ASSA, 2012. – 1002 s.