

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК

С. В. ГУДКОВ, А. Л. ТАРАСЕНКО

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
г. Горки, Республика Беларусь, 213407, e-mail: hudkou@baa.by

(Поступила в редакцию 13.04.2020)

В настоящее время конкурентоспособность и доходность многих сельскохозяйственных организаций в значительной степени определяются их способностью адаптироваться к динамическим изменениям, происходящим во внутренней и внешней среде функционирования. Вследствие быстрого развития рыночных отношений, стремительности и масштабности технологических изменений невозможно обеспечить конкурентоспособность лишь за счет использования материальных и финансовых ресурсов, которые становятся общедоступными для большинства экономических субъектов, поэтому особый интерес участников экономических отношений вызывают вопросы использования в деятельности организаций факторов нематериального характера, особенно нематериальных активов.

Возможность выбора разных методов начисления амортизации по нематериальным активам обуславливает необходимость сравнительного анализа различных вариантов начисления амортизации, чтобы определить наиболее рациональный из них для каждого конкретного объекта, на каждом конкретном этапе его использования и общих экономических условий деятельности организаций. Применение различных методов начисления амортизации позволяет перераспределять суммы амортизации, начисляемой в каждом отчетном периоде, в течение срока полезного использования каждого конкретного объекта. Выбор метода начисления амортизации для конкретного объекта нематериальных активов должен зависеть от их экономических особенностей и классификационных признаков. Предлагаемые методы начисления амортизации: линейный, сумма числе лет и метод уменьшаемого остатка, следует применять и для разработанной классификационной группы нематериальных активов. Полученные результаты позволили определить дальнейшее совершенствование учета и начисления амортизации по нематериальным активам. При проведении исследования были определены рекомендации по учету нематериальных активов в организациях АПК Горецкого района Могилевской области: ОАО «Горецкая рай-агропромтехника», РУП «Учхоз БГСХА», КСУП «Племзавод «Ленино».

Ключевые слова: нематериальные активы, классификация, амортизация, методы, сравнение, бухгалтерский учет, синтетический учет, проблемы, совершенствование.

At present, the competitiveness and profitability of many agricultural organizations is largely determined by their ability to adapt to dynamic changes occurring in the internal and external functioning environment. Due to the rapid development of market relations and the swiftness and scale of technological changes, it is impossible to ensure competitiveness only through the use of material and financial resources that are generally available to most economic entities, which is why the participants in economic relations are particularly interested in the use of factors of an intangible nature, especially intangible assets.

The ability to choose different methods for calculating depreciation on intangible assets necessitates a comparative analysis of the various options for calculating depreciation in order to determine the most rational of them for each specific object, at each specific stage of its use and general economic conditions for the activities of organizations. The use of various methods of depreciation calculation allows you to redistribute the amount of depreciation accrued in each reporting period over the useful life of each specific object. The choice of depreciation calculation method for a specific intangible asset should depend on its economic characteristics and classification features. The proposed methods of depreciation calculation – linear, the sum of the number of years and the method of decreasing balance – should be applied to the developed classification group of intangible assets. The results obtained made it possible to determine further improvement in accounting and calculation of depreciation on intangible assets. During the study, recommendations were made on accounting for intangible assets in agribusiness organizations of Gorki district of Mogilev region: OAO 'Gorki district agricultural machinery', Republican Unitary Enterprise 'Experimental farm of BSAA', Collective Farm Unitary Enterprise 'Pedigree Farm Lenino'.

Key words: intangible assets, classification, depreciation, methods, comparison, accounting, synthetic accounting, problems, improvement.

Введение

Постоянное совершенствование и распространение информационных технологий приводит к возрастанию экономической привлекательности нематериальных активов. Наличие объектов нематериальных активов дает возможность постоянного развития для организации в настоящем и будущем. Среди других видов активов, нематериальные активы являются составной частью рынка товаров и услуг. Обладание нематериальными активами способно существенно увеличить уровень капитализации любой организации. Так как нематериальные активы со временем теряют свою экономическую привлекательность и переносят свою стоимость на вновь изготовленную продукцию, у организации возникает необходимость выбрать эффективный и рациональный метод начисления амортизации, с помощью которого будет достигнуто оптимальные финансовые показатели.

Целью проводимого исследования является разработка рекомендаций по применению методики бухгалтерского учета амортизации нематериальных активов в зависимости от их экономических особенностей и классификационных признаков.

Основная часть

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25 под нематериальными активами следует понимать активы организации, не имеющие материально-вещественной формы при выполнении условий их признания [6]. В МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» определено следующее понятие нематериальных активов, как идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы [3]. Обобщая сказанное, можно представить следующее определение нематериальных активов, как имущество организации, не имеющее физической субстанции, используемое длительно время при производстве продукции, работ, услуг, с целью получения экономического дохода. Разнообразный состав нематериальных активов для ведения бухгалтерского учета может быть классифицирован по различным признакам: в зависимости от способа поступления, по фактическому использованию организацией, по рентабельности, в зависимости от величины остаточной стоимости и т. д. Все виды нематериальных активов достаточно разнообразны, но все они относятся к объектам неовещественной собственности. Виды нематериальных активов включают в себя продукты интеллектуальной собственности, в том числе: интеллектуальной собственности, программное обеспечение, произведения искусства, изобретения, патенты, лицензии, торговые марки, компьютерные программы, промышленные образцы, секреты производства, веб-сайты, фирменные наименования и прочие объекты.

Для своевременного бухгалтерского учета нематериальных активов в связи с их разнообразием по составу и назначению имеет значение их правильная классификация, на основании которой составляется отчетность о наличии и движении нематериальных активов, отсюда бухгалтерский учет данного вида средств осуществляется по их видам. Классификация нематериальных активов позволяет выделить отдельные критерии для каждого объекта: по способу приобретения; делимости единицы; по способности реализоваться; со стоимости, по правообладанию [1].

Разнообразный состав нематериальных активов создает необходимость классифицировать указанные объекты по разработанным нами классификационным группам:

- 1) Информационные ресурсы.
- 2) Организационные ресурсы.
- 3) Право пользования.
- 4) Объекты промышленной собственности.

В группу объектов информационных ресурсов входят веб-сайты, аналитические правовые системы, компьютерные программы и т. д. Организационные расходы представляют собой расходы на проведение организационных, исследовательских и конструкторских работ и разработок. Группа право пользования представляет собой законодательное и исключительное право на собственность, безвозмездного пользования, владения, аренды. Объекты промышленная собственность представляет собой объекты интеллектуальной собственности, созданных в результате творческой деятельности, для которых характерно широкое промышленное применение. Предложенная классификация нематериальных активов позволит определить целесообразность и экономическую эффективность от использования объектов в хозяйственной жизни организации, а также с учетом экономических особенностей актива, может выбрать правильный метод начисления амортизации.

Начисление амортизации нематериальных активов производится в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 [5]. Амортизационные отчисления осуществляются в течение всего времени фактической эксплуатации нематериального актива, начиная с постановки объекта на баланс организации в связи с вводом в эксплуатацию и заканчивая снятием объекта с учета.

Можно отметить, что начисление амортизации по нематериальным активам в организациях АПК в основном производится линейным методом. Основные достоинства линейного метода амортизации: простота вычисления, т.е. расчет суммы отчислений необходимо произвести только один раз в начале эксплуатации нематериального актива, поэтому полученная сумма будет одинакова на всем сроке эксплуатации; точный учет списания стоимости нематериального актива; равномерный перенос суммы затрат на себестоимость. Линейный способ удобно использовать тогда, когда планируется, что актив будет приносить одинаковую прибыль в течение всего срока его использования.

К нематериальным активам в организациях АПК чаще всего относят программное обеспечение ЭВМ, права пользования земельными участками, право на изобретение, право на промышленный об-

разец, право на селекционное достижение и т.д. Данные объекты бухгалтерского учета учитываются на счете 04 «Нематериальные активы».

Счет 04 «Нематериальные активы» – активный, где по дебету счета отражается принятие к учету объектов нематериальных активов, а по кредиту счета – их выбытие. Самым распространенным объектом нематериальных активов в организациях АПК является автоматизированные программы по бухгалтерскому учету. Следует отметить, что некоторые организации приобретая программы по бухгалтерскому учету списывают их стоимость на затраты производства, что является неправомерным действием, тем самым влияя на финансовый результат деятельности организации. Рассмотрим на примере автоматизированной бухгалтерской программы ТПК «Нива-СХП» расчет амортизации линейным способом начисления в табл. 2.

Таблица 2. Расчет амортизации по линейному способу, руб.

Года	Расчет амортизации	Годовая сумма амортизации	Сумма накопленной амортизации	Остаточная (недоамортизируемая) стоимость
1	2300*20%	460	460	1840
2	2300*20%	460	920	1380
3	2300*20%	460	1380	920
4	2300*20%	460	1840	460
5	2300*20%	460	2300	–

Примечание. Собственная разработка автора на основании данных ОАО «Горецкая райагропромтехника».

В настоящее время компьютерные технологии быстро утрачивают свои информационные способности, утрачивают свою экономическую важность и привлекательность, поэтому лучше всего использовать методы ускоренной амортизации [8]. Преимущество метода суммы чисел лет в том, что вначале периода эксплуатации затраты списываются быстрее. Подобный метод начисления амортизации выгоден для организаций, если планируется быстрое обновление нематериальных активов, так как используя амортизацию по сумме чисел лет, возможно возратить средства, затраченные на покупку объекта, скорее, чем при других методах. Амортизация по сумме чисел лет – один из скорейших методов списания затрат на нематериальные активы. Можно заметить, что некоторые виды нематериальных активов действуют более эффективно именно в первые годы их эксплуатации.

Рассмотрим способы начисления амортизации по автоматизированной бухгалтерской программе ТПК «Нива-СХП» следующими методами: сумма чисел лет, обратный метод суммы чисел лет в табл. 3, 4.

Таблица 3. Расчет амортизации по методу суммы чисел лет срока полезного использования, руб.

Года	Расчет амортизации	Годовая сумма амортизации	Сумма накопленной амортизации	Остаточная (недоамортизируемая) стоимость
1	2300*5/15	766,7	766,7	1533,3
2	2300*4/15	613,3	1380	920
3	2300*3/15	460	1840	460
4	2300*2/15	306,7	2146,7	153,3
5	2300*1/15	153,3	2300	–

Примечание. Собственная разработка автора на основании данных ОАО «Горецкая райагропромтехника».

Таблица 4. Расчет амортизации по обратному методу суммы чисел лет срока полезного использования, руб.

Года	Расчет амортизации	Годовая сумма амортизации	Сумма накопленной амортизации	Остаточная (недоамортизируемая) стоимость
1	2300*1/15	153,3	153,3	2146,7
2	2300*2/15	306,7	460	1840
3	2300*3/15	460	920	1380
4	2300*4/15	613,3	1533,3	766,7
5	2300*5/15	766,7	2300	–

Примечание. Собственная разработка автора на основании данных ОАО «Горецкая райагропромтехника».

Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений путем умножения их амортизируемой стоимости нематериальных активов на частное между разностью срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, и суммой чисел лет срока полезного использования [8].

Кроме того, в условиях информационных технологий и модернизации многие виды нематериальных активов быстро устаревают. Для успешного создания финансовых и экономических условий для нарастания процесса обновления нематериального актива, приходящихся в первые годы их эксплуатации наибольшего размера амортизируемой стоимости объектов, принимающих участие в предпринимательской деятельности организации, в затраты на производство (расходы на реализацию), организациям следует применять методы ускоренного начисления амортизации.

Метод уменьшаемого остатка приемлем по отношению к нематериальным активам, эксплуатируемых с неравномерной интенсивностью. К таким активам можно отнести программные продукты и другие объекты, способные морально устареть спустя несколько лет после внедрения. Метод уменьшаемого остатка начисления амортизации применяют в противоположность к линейному методу, когда амортизация начисляется равными долями на протяжении всего срока службы нематериального актива. Способ уменьшаемого остатка представляет собой расчет месячной амортизации на основе остаточной стоимости, сумма которой определяется на начало каждого года. Применение метода уменьшаемого остатка позволяет организации списать большую часть затрат, связанных с приобретением выгодного нематериального актива, на стоимость товаров, готовой продукции, услуг ещё в первые года его эксплуатации. Когда экономическая привлекательность и эффективные качества любого вида нематериального актива снизятся, организация сможет заменить его и не понесёт при этом убытки.

Таким образом, при разном способе начисления амортизации общая сумма амортизационных начислений (2300 руб.) за весь срок полезного использования нематериального равна амортизируемой стоимости нематериального актива. Однако сумма ежегодной амортизации существенно различается в зависимости от принятого способа ее начисления. При рациональном выборе метода и способа начисления амортизации организация получит прибыль при использовании в первые годы эксплуатации нематериального актива. Возможность выбора обуславливает необходимость сравнительного анализа различных вариантов начисления амортизации, чтобы определить наиболее рациональный из них для каждого конкретного объекта, на каждом конкретном этапе его использования и общих экономических условий деятельности организаций.

Так, для нематериальных активов, которые связаны с информационными ресурсами, целесообразно использовать такие методы начисления амортизации, как сумма чисел лет и метод уменьшаемого остатка. Данные методы приемлемы тогда, когда основная экономическая привлекательность приходится на первые годы после приобретения. По нематериальным активам, связанных с организационными ресурсами компании, предлагается использовать методы с ускоренным списанием амортизации: метод уменьшаемого остатка – из-за сложностей в их оценке и определении срока полезного использования. По группе нематериальных активов, связанных с правами пользования, начислять амортизацию целесообразнее линейным способом. Линейный способ начисления амортизации подразумевает списание стоимости нематериальных активов одинаковыми пропорциональными частями на протяжении всего времени его использования вне зависимости от времени и характера их использования. Рассматривая группу объектов промышленной собственности, особенно, если изобретения или полезные модели созданы в организации, и имеются аналогичные производители объектов, предлагается для ускорения списания стоимости по данным нематериальным активам использовать метод уменьшаемого остатка [1].

Заключение

В результате проведенных исследований, можно отметить, что амортизация представляет собой процесс систематического перенесения стоимости объектов нематериальных активов на стоимость вырабатываемых с их использованием в процессе производственной деятельности продукции, товаров, работ, услуг. Возможность выбора того или иного способа или метода начисления амортизации обуславливает необходимость сравнительного анализа различных вариантов начисления амортизации, чтобы определить наиболее рациональный из них для каждого конкретного объекта, на каждом конкретном этапе его использования и общих экономических условий деятельности организаций. Рассмотрев различные способы начисления амортизации для каждой предлагаемой группы нематериальных активов, можно сделать вывод, что при применении способов уменьшаемого остатка и списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования сумма амортизационных отчислений год за годом приводит к ее уменьшению. Выбирая для начисления амортизации одни из этих способов любая организация должна понимать, что начисленная сумма амортизации влияет на ее финансовые показатели. Однако существующие организации АПК обладают невысокими возможностями ускорения амортизационного процесса и вместе с тем технологического обновления производ-

ства. Поэтому необходимо проводить такую амортизационную политику, которая способствовала бы повышению роли амортизации как финансового ресурса технологического обновления производства.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гудков, С. В. Бухгалтерский учет нематериальных активов в организациях АПК в современных условиях / С. В. Гудков, А. Л. Тарасенко // Вестник БГСХА. – 2019. – С. 51–54.
2. Долбик, Н. В. Учет основных средств и нематериальных активов: учеб. пособие / Н. В. Долбик. – Минск: Колорград, 2018. – 54 с.
3. Кривицкая, К. В. Совершенствование методики бухгалтерского учета нематериальных активов / К. В. Кривицкая // Бухгалтерский учет и анализ. – 2013. – № 1. – С. 8–16.
4. Международный стандарт бухгалтерского учета (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://finotchet.ru/articles/155/>. – Дата доступа: 19.01.2020.
5. Мингалёва, А. Ю. Нематериальные активы как инструмент неценовой конкуренции / А. Ю. Мингалёва // Вестник науки и образования. – 2018. – №5. – С. 59–61.
6. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, м-ва финансов Респ. Беларусь, 27 февр. 2009 г., №37/18/6//Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпект», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
7. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012, № 25: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 21.08.2018 г., № 60 // Бизнес-инфо: анализ. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2018.
8. Пильченко, А. А. Проблемы учета нематериальных активов / А. А. Пильченко // Состояние и пути совершенствования бухгалтерского учета в организациях АПК: материалы науч.-практ. конф. / Белорус. гос. с.-х. акад; редкол.: Е. Н. Клипперт (гл. ред.) [и др.]. – Горки, 2017. – С. 126–128.
9. Толкун, И. О. порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов / И. Толкун, И. Привалов // Финансы, учет, аудит. – 2014. – № 3. – С. 50–52.
10. Чечеткин, А. С. Методология бухгалтерского учета нематериальных активов, их оценка в Республике Беларусь и ее соответствие международным стандартам финансовой отчетности / А. С. Чечеткин. – Горки: БГСХА, 2016. – 164 с.