

УДК 33 DOI: 10.14451/1.223.104

Учет нематериальных активов и основных средств в организациях в условиях проведения Россией СВО

© 2023 Демина Ирина Дмитриевна

д.э.н., профессор профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации.

E-mail: IDDemina@fa.ru

Ключевые слова: Специальная военная операция, инфляционные ожидания, минимизация затрат, основные средства, нематериальные активы, Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ), Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), переоценка, тесты на обесценение, методы начисления амортизации, амортизационный фонд.

В статье анализируются подходы, которые рекомендованы к применению в бухгалтерском учете НМА и ОС организаций на основе МСФО, ФСБУ и ПБУ по учету НМА и ОС, которые могут быть применены при оптимизации затрат на производство продукции (выполнение работ и оказание услуг) организациями. С этой целью предложено применение исторической стоимости без применения последующих переоценок, тестирования на обесценение и т. д.

В настоящее время наша страна находится в достаточно сложной геополитической ситуации. Проводимая Специальная военная операция требует концентрации денежных, а также всех видов материальных ресурсов и средств. Рост инфляционных ожиданий со стороны населения усугубляет эту ситуацию, что приводит к значительному росту цен на товары (работы, услуги). По данным Росстата, инфляция по итогам 2022 года в России составила 11,94% (в 2021 году 8,39%). Инфляция в 2022 году стала максимальной с 2015 года, когда она составляла 12,9%, сообщает «Интерфакс». В 2016 году рост цен был на уровне 5,4%, в 2017 – минимальные за всю историю 2,5%, в 2018 году – 4,3%, в 2019 году – 3,0%, в 2020 году – 4,9%.

Ограниченное количество финансовых ресур-

сов для поддержки населения в период СВО (Специальная военная операция) и рост себестоимости производимой продукции (работ, услуг), а, следовательно, и ее цены требует со стороны организаций осуществления постоянного учета и контроля над своими издержками. Поэтому возникает необходимость контроля над целесообразностью расходов, экономией всех видов ресурсов. Усилия должны быть направлены на увеличение объемов производства продукции, снижение ее себестоимости и рост производительности труда. Такие же задачи ставили перед собой предприятия в период Великой Отечественной Войны.

Рассмотрим основные подходы по оптимизации затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), которые можно при-

менить в системе бухгалтерского учета организации на основании соответствующих ФСБУ. Остановимся, в первую очередь, на бухгалтерском учете нематериальных активов и основных средств.

В настоящее время в системе бухгалтерского учета введено к применению достаточно много ФСБУ (Федеральных стандартов бухгалтерского учета), частично еще действуют ПБУ (Положения по бухгалтерскому учету). Базой для разработки ФСБУ являются МСФО. Применение положений из МСФО относительно справедливой стоимости, оценочных обязательств, переоценки, обесценения, профессионального суждения бухгалтера и т. д. конечно повышает степень качества информации, но вместе с тем значительно усложняет ведение бухгалтерского учета. Открытыми остаются вопросы профессионального суждения, так для его выражения требуется сбор и обработка достаточно большого количества информации и времени, которая часто не присутствует в открытом доступе.

Так, например, рассмотрим подходы формирования первоначальной стоимости НМА и их дальнейшей переоценки (это касается и основных средств). Согласно п. 16 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» Фактическая (первоначальная) стоимость НМА может меняться в случае их обесценения или переоценки. Коммерческое предприятие может каждый год переоценивать нематериальные активы по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных НМА. Согласно МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» активным является рынок, на котором сделки в отношении определенного актива или обязательства осуществляются с достаточной частотой и в достаточном объеме, чтобы обеспечивать информацию о ценах на постоянной основе. В этом же международном стандарте следует определить справедливой стоимости как цены, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Остается открытым вопрос относительно понятия и применения понятия «достаточного объема сделок» для определения текущей рыночной (справедливой) стоимости. Вопросы возникают и при проведении переоценки нематериальных активов и основных средств без привлечения оценщиков (ежегодное привлечение оценщиков значительно увеличивает затраты организации). Такая переоценка необходима исключительно внешним пользователям, в основном инвесторам, которые в режиме реального времени сделают вывод о рыночной стоимости активов организации. Также пропорционально должна пересчитываться сумма начисленной амортизации по переоцененным внеоборотным активам. Практически других целей переоценка не преследует, так как в системе отечественного учета не формируется амортизационный фонд, средства которого должны целенаправленно использоваться на воспроизводство (ремонт и приобретение) переоцененных внеоборотных активов. Стоимость услуг оценщиков, а также увеличение стоимости внеоборотных активов приводит к росту себестоимости продукции (работ, услуг), и, как следствие, к росту их цены реализации, что ускоряет инфляционные процессы.

В сложившейся ситуации логично применение исторической, первоначальной стоимости, которая формируется по нематериальным активам и основным средствам в момент принятия их к бухгалтерскому учету. Такие подходы применяются и в ГААП. Это позволит не осуществлять переоценку, не делать тесты на обесценение, оптимизировать (минимизировать) размер самой амортизации, а, следовательно, и себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), что в настоящее время немаловажно. Ведь нематериальные активы и основные средства приобретаются ради получения экономических в будущем (эксплуатации по целевому назначению), а не для того чтобы постоянно их переоценивать, проводить тесты на обесценение. Согласно ФСБУ 16 «Основные средства» при организации учета основных средств должны применяться переоценка,

уценка, тесты на обесценение, оценочные обязательства и ликвидационная стоимость.

В настоящее время порядок формирования первоначальной стоимости ОС подробно описан в МСФО 16 «Основные средства». Согласно п. 15 МСФО 16 «Основные средства», объект основных средств, удовлетворяющий критериям признания в качестве актива, оценивается по первоначальной стоимости. Согласно п. 16 МСФО 16 «Основные средства», первоначальная стоимость объекта основных средств включает: цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и уступок; все затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства организации; первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка, в отношении которого организация принимает на себя обязанность либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода для целей, отличных от производства запасов в течение этого периода. Согласно п. 17 МСФО 16 «Основные средства», примерами непосредственно относящихся затрат являются: затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), возникающие непосредственно вследствие строительства или приобретения объекта основных средств; затраты на подготовку площадки; первоначальные затраты на доставку и проведение погрузочно-разгрузочных работ; затраты на установку и монтаж; затраты на проверку надлежащего функционирования актива (т.е. оценку того, насколько функционирование актива соответствует техническим и физическим параметрам, необходимым для его использования в процессе производства или поставки товаров или предоставления услуг, для сдачи в аренду или использования в административных целях; и суммы вознаграждения

за оказанные профессиональные услуги.

В п. 12 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» при признании в бухгалтерском учете объект основных средств оценивается также по первоначальной стоимости, где ею считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете (конкретного перечисления видов затрат в этом положении нет). Такой «котловой метод» не позволяет выделять отдельные виды затрат, их анализировать и оптимизировать. В учете и анализе этих затрат необходимо отдельно выделять посреднические и консультационные услуги, что позволит увеличить предварительный и последующий контроль за их размером.

Аналогично МСФО 16 «Основные средства» в п. 13 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» указано, что после признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов: по первоначальной стоимости; по переоцененной стоимости. С учетом специфики деятельности организации и целей формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности организация в учетной политике самостоятельно закрепляется возможность осуществления переоценки объектов основных средств. Поэтому в связи с проведением СВО, ростом инфляционных ожиданий и стремлением организаций минимизировать затраты возможно осуществление учета нематериальных активов и основных средств по первоначальной (исторической) стоимости, без проведения дальнейших переоценок.

Также есть вопросы относительно определения ликвидационной стоимости объекта основного средства, которая формируется при принятии его к бухгалтерскому учету. Согласно п. 30 ФСБУ 6/2020 и Информационному сообщению Минфина России от 03.11.20202 № ИС-учет-29 она должна определяться как сумма средств, которую можно выручить в настоящий момент, от выбытия объекта основного средства (объект основного средства находится в состоянии, характерном для момента окончания СПИ). При

расчете амортизации применение ликвидационной стоимости объекта основного средства позволит несколько снизить сумму начисленной амортизации, так как она вычитается из первоначальной стоимости.

Значительных усилий и времени требует от бухгалтера организации проверка всех элементов амортизации (срока полезного использования, ликвидационной стоимости, метода начисления амортизации) под конец каждого отчетного года. Так согласно п. 2, 4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» в случае существенного изменения величины ликвидационной стоимости ее необходимо скорректировать и отразить в учете как изменения оценочных значений.

При выборе способа начисления амортизации необходимо учесть, что он будет одинаковым для всех объектов основных средств, составляющих одну группу. Согласно пп. «а» п. 34 ФСБУ 6/2020 и Информационному сообщению Минфина России от 03.11.2020 № ИС-учет-29 выбранный способ должен наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемые к получению экономические выгоды от использования этой группы объектов основных средств. Вопрос относительно «ожидаемых к получению экономических выгод от использования основных средств» остается открытым. Конкретных методических рекомендаций по этому вопросу нет, как и по многим другим вопросам, что значительно усложняет порядок ведения бухгалтером учета основных средств в организации.

Согласно п. 35, 36 ФСБУ 6/2020 остались три способа начисления амортизации в бухгалтерском учете: линейный; уменьшаемого остатка, пропорционально количеству произведенной продукции (объему выполненных работ). При изменении распределения во времени ожидаемых к получению экономических выгод от эксплуатации объекта основного средства нужно будет изменить способ начисления амортизации по нему (пп. «б» п.34 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 № ИС-учет-29). Эти же подходы применяются при начислении амортизации по нематериаль-

ным активам. Желательно выбирать такие методы начисления амортизации, которые позволят оптимизировать сумму начисленной амортизации по нематериальным активам и основным средствам. Согласно п. 27 ФСБУ 6/2020 стоимость основных средств погашается посредством амортизации, если иное не установлено настоящим Стандартом. О создании амортизационного фонда и о его целевом использовании на полное восстановление и ремонт основных средств в этом стандарте ничего не говорится.

Вместе с тем, в учебнике «Микроэкономика: практический подход» под редакцией Грязновой А. Г. термин «амортизация» используется в двух значениях. Так называют и сам износ (фраза «степень амортизации оборудования на заводе достигает 60%, означает, что оно изношено на 60%»), и накопление средств с целью возмещения износа в амортизационном фонде [8, с. 190].

Особенности износа определяют и специфический способ возмещения затрат капитальных ресурсов или их воспроизводства. Очевидно, что издержки фирмы на приобретение машин, оборудования, сооружений и т. п. не могут возмещены сразу после реализации первой же партии произведенной продукции, как это происходит с затратами топлива или материалов.

Тем не менее возмещать износ фирме абсолютно необходимо. В противном случае ей неоткуда будет взять средства для модернизации или замены капитальных благ, когда срок их службы истечет. Для этих целей фирма накапливает (аккумулирует) часть выручки от каждой проданной единицы продукции, как это происходит с затратами топлива и материалов, в особом фонде, получившем название амортизационного фонда. К моменту полного износа капитального блага в амортизационном фонде должна накопиться сумма, равная 100% его стоимости, что и позволит заменить износившееся оборудование на новое [8, с. 191].

Поэтому в настоящее время вопросы формирования и целевого использования амортиза-

ционного фонда являются крайне актуальными для повышения стабильности экономики нашей

страны, тем более в условиях Специальной военной операции.

Библиографический список

1. Андреева Л. П. Новое в учете основных средств // Бухгалтерский учет. – 2021. – № 3. – С. 6–13.
2. Демина И. Д., Домбровская Е. Н. О применении инновационных профессиональных знаний в учете основных средств // Учёт. Анализ. Аудит. – 2016. – № 4. – С. 81–91.
3. Демина И. Д., Домбровская Е. Н. Проблемы применения проекта ПБУ 6 «Учет основных средств в отечественной практике бухгалтерского учета» // Вестник университета. – 2014. – № 4.
4. Демина И. Д., Домбровская Е. Н. Экономические выгоды от использования основных средств в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учёт и налогообложение в бюджетных организациях. – 2015. – № 1/2. – С. 22–25.
5. Демина И. Д., Домбровская Е. Н. Экономические выгоды от использования основных средств и их влияние на релевантность отчетной информации // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 33.
6. Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – Т. 8, № 1. – С. 23–31.
7. Дружиловская Э. С. Первоначальная оценка основных средств в соответствии с новым федеральным стандартом ФСБУ 6/2020 // Вестник Российского университета кооперации. – 2021. – № 1. – С. 34–38.
8. Микроэкономика: практический подход : учебник / под ред. А. Г. Грязновой, А. Ю. Юданова. – 5-е изд. – М. : КНОРУС, 2009. – 704 с.
9. Овсяйчук М. Ф., Демина И. Д. Основные направления совершенствования учета основных средств и амортизации в организациях различных организационно-правовых форм // Все для бухгалтера. – 2010. – 3(243). – С. 5–8.
10. ФСБУ 6/2020 «Основные средства» / СПС «Консультант плюс».