

УДК 338

Совершенствование учета нематериальных активов на основе международных стандартов финансовой отчетности

**Верин С.А.**Аспирант кафедры экономической теории
Университета управления «ТИСБИ»

В статье рассматриваются вопросы, возникающие при учете нематериальных активов, проводится аналогия с международными стандартами финансовой отчетности; даются рекомендации по проведению обесценения нематериальных активов, разработанные на основе международных стандартов и адаптированные к использованию в практике российских организаций.

Ключевые слова: нематериальные активы, учет, международные стандарты финансовой отчетности, обесценение, балансовая стоимость, уценка.

Реформирование национальной системы бухгалтерского учета, приведение ее в соответствие с требованиями рыночной экономики и Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), на данном этапе породило множество дискуссионных проблем, одной из которых является степень соответствия российских и международных стандартов, в том числе в отношении учета нематериальных активов (НМА).

Нематериальные активы, как уже отмечалось, отражаются в учете предприятия по первоначальной и остаточной стоимости. Способы определения первоначальной оценки объектов нематериальных активов напрямую зависят от канала поступления указанных объектов в организацию. Разумеется, учет каждого из возможных вариантов поступления объектов нематериальных активов на предприятие в значительной степени различается. Причем, особенности возникают как в процессе определения учетной стоимости получаемого актива, так и на уровне проводок. Так же различается и состав необходимых для отражения каждой операции документов.

Отметим, что в МСФО виды поступлений отличаются от Российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ): МСФО (International Accounting Standards – IAS) 38 не рассматривает оценку НМА в случае внесения их в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, а также получения безвозмездно. Бесплатное получение НМА предусмотрено международными стандартами только через

правительственную субсидию. Нет в стандарте и нормы в отношении оценки НМА, принятого к учету в результате приватизации.

Общеизвестно, что нематериальные активы, поступающие в распоряжение предприятия, подразделяются на полученные со стороны и внутренне созданные.

Вопросы, возникающие при учете самостоятельно создаваемых организациями нематериальных активов для дальнейшего внутреннего использования, в целом, аналогичны проблемам, связанным с учетом прочих долгосрочных активов, а именно:

- а) определение первоначальной стоимости объекта;
- б) определение срока полезного использования, способа и варианта начисления амортизации;
- в) отражение в учете результатов переоценки таких активов.

Основными документами, регулирующими порядок учета в нашей стране внутри созданных НМА, являются ПБУ 14/2007 и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», в международной практике – МСФО 38.

В некоторых случаях стоимость создания НМА внутри компании нельзя отделить от стоимости созданного внутри компании гудвилла или от текущей деятельности. Для того чтобы определить, отвечает ли созданный внутри компании НМА критериям признания, компания делит процесс создания актива на (согласно МСФО):

- а) стадию исследований;
- б) стадию разработок.

В этой связи необходимо определить, какие затраты составляют каждый из этих этапов, а также проанализировать возможный полезный эффект этих затрат на каждой стадии осуществления НИ-ОКР и целесообразность их капитализации в виде нематериальных активов.

Исследования – это оригинальные и спланированные исследования, предпринимаемые с целью получения в перспективе новых научных и технических знаний и умений (например, поиск, оценка и отбор заявок на исследовательские открытия или другие знания; поиск альтернативных материалов, приспособлений, продуктов, процессов и систем; формулировка и проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернативных новых или улучшенных материалов, приспособлений, продуктов, процессов или систем) [1].

На этой стадии (исследование) затраты связаны с теоретическими исследованиями, которые затем материализуются в технические решения. Эти издержки включают в себя затраты на укрепление материальной базы проектно – конструкторских подразделений (отделов) промышленных предприятий путем улучшения их оснащенности оборудованием, материалами, средствами вычислительной техники, затраты на оплату услуг сторонних организаций за консультации и иную техническую помощь в проведении исследований, затраты на приобретение технической документации и патентных материалов. Кроме того, значительную долю затрат этого этапа будет составлять основная и дополнительная заработная плата (с отчислениями в социальные внебюджетные фонды) конструкторов и технологов, чертежников, копировщиков и других работников, занятых разработкой и составлением технической документации на внедряемые мероприятия, учитываемые в составе номенклатуры статей общезаводских расходов. Как уже было отмечено ранее, затраты этой стадии, как правило, не капитализируются, а включаются в расходы отчетного периода. Эта практика свойственна МСФО.

На второй стадии происходит материализация научных идей, иначе говоря, это применение полученных результатов исследований или других знаний к плану или проекту производства новых или существенно улучшенных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем до начала их коммерческого производства или использования (например, проектирование, конструирование, тестирование проектного оборудования в масштабе меньшем, чем необходимо для коммерческого производства). Здесь можно определить затраты, связанные с выполнением работ по проектированию, конструированию и оценке работоспособности до производственных образцов и моделей, а так-

же эксплуатации созданных опытных установок, устройств, процессов, продуктов, систем [2, с. 32].

Основной проблемой учета внутренне созданного НМА выступает идентификация того момента, когда затраты на разработку могут быть капитализированы. Сложность этого вопроса определяется отсутствием соответствующих законодательных актов в РФ.

При этом в IAS 38 «Intangible Assets» определено, «что если компания не может отличить фазу исследований от фазы разработки внутреннего проекта по созданию нематериального актива, то она рассматривает затраты по этому проекту так, как если бы они были понесены только в фазе исследований» [1].

Следовательно, затраты на проведение исследований отражаются как расходы, когда они были понесены. Нематериальный актив, возникающий из разработок, должен признаваться тогда, когда предприятие может продемонстрировать все из следующего:

- а) техническую осуществимость завершения нематериального актива так, чтобы он был доступен для использования или продажи;
- б) свое намерение завершить НМА и использовать или продать его;
- в) свою способность использовать или продать НМА;
- г) то, как НМА будет создавать вероятные будущие экономические выгоды;
- д) доступность, достаточность технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи НМА;
- е) способность надежно оценить затраты, относящиеся к НМА в ходе его разработки.

В результате чего организации, оценивая дальнейшие возможности использования и применения результатов разработок, с целью получения от них прибыли в будущем, могут учесть понесенные затраты на проведение исследований следующим образом:

1) Принимая во внимание принцип осмотрительности, включить данные затраты в расходы текущего периода, как сомнительные с точки зрения применения их результатов и получения прибыли.

2) Установив полезность результата проведенных разработок, который соответствующим образом оформлен (в виде лицензий, патентов, свидетельств и прочих документов о регистрации исключительных прав), принять решение о списании расходов на НИОКР как затрат по созданию нематериальных активов.

Во избежание ошибок точного определения понятий «исследование» и «разработка», в учетной политике по МСФО необходимо разграничить:

- 1) виды деятельности, относящиеся к исследованиям (исследовательским фазам);

2) виды деятельности, относящиеся к разработкам (фазам разработки).

Что касается последующей оценки НМА, то согласно российским стандартам бухгалтерского учета, весь процесс можно представить в виде рисунка 1.



Рис. 1. Последующая оценка нематериальных активов

Если с методами переоценки российские организации знакомы, исходя из процедуры переоценки основных средств, то вот с механизмом обесценения знакомы не многие, хотя нормой пункта 22 ПБУ 14/2007 установлено, что нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО.

Таким образом, отечественные законодатели, направляя пользователей к новым способам учета, установленным требованиями МСФО, не предоставили необходимых разъяснений для порядка применения новых понятий. Проверка актива на обесценение – сложный механизм, для разработки которого требуются специальные знания.

Как известно, порядок обесценения активов в МСФО регулируется требованиями стандарта МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Исходя из пункта 22 ПБУ 14/2007 следует, что проверка на обесценение – процедура не обязательная и проводить ее организации могут по своему усмотрению, как и проведение переоценки, которая тоже является добровольной.

В МСФО же наоборот тестирование активов на обесценение является требованием

обязательным. Это необходимо для обеспечения достоверного отражения активов организаций в финансовой отчетности.

Следуя основному принципу МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» – принципу осмотрительности, необходимо на наш взгляд ввести обязательное обесценение НМА.

Нематериальный актив считается обесценившимся, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую сумму. Балансовая стоимость согласно МСФО – стоимость, по которой учитывается актив после вычета начисленных амортизационных отчислений (амортизации) и начисленных убытков от обесценения.

В процессе определения признаков возможного обесценения, компания должна учесть факторы представленные на рисунке 2.

Перечень, приведенный на рисунке 2, не является исчерпывающим. Организация может выявить и другие признаки возможного обесценения актива, что также потребует от нее определения возмещаемой суммы данного актива. В общем, любая ситуация, которая приводит к уменьшению будущих поступлений денежных

средств от актива, является признаком возможного обесценения актива и требует проведения теста на обесценение в соответствии с МСФО 36.

Возмещаемой суммой актива или генерирующей единицы является наибольшая из двух величин: его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу или ценность его использования.



Рис. 2. Факторы, признание которых необходимо в процессе определения признаков возможного обесценения

Согласно МСФО 36, ценность использования – экономическая выгода, которую компания может получить от использования актива по назначению. Она представляет собой сумму дисконтированных будущих потоков денежных средств от рассматриваемого актива. Справедливая стоимость представляет собой сумму, которая может быть получена от продажи актива в сделке между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить данную сделку сторонами. Таким образом, возмещаемую сумму нематериального актива можно представить следующим образом:

$$BC = \max \{ЦИ; CC\},$$

где *BC* – возмещаемая сумма;
ЦИ – ценность использования;
CC – справедливая стоимость.

Проверку нематериальных активов на обесценение можно представить в виде схемы, изображенной на рисунке 3.

Расчет ценности использования актива предполагает формирование притоков и оттоков денежных средств от использования актива, а также их дисконтирование по соответствующей ставке дисконта [4].

В качестве ставки дисконта необходимо выбирать ставку до вычета налога, которая отражает текущую рыночную стоимость денег и риски, присущие данному активу. В частности, это может быть, средневзвешенная стоимость капитала компании (WACC) или рыночные ставки кредитования. Индекс дисконтирования, используемый в расчете ценности использования актива, определяется по формуле:

$$I = 1 / (1 + \text{ставка дисконта})^n,$$

где степень *n* – это номер рассматриваемого периода (года).

Вычислим ставку дисконта методом определения средневзвешенной стоимости капитала компании на основе консолидированной отчетности группы «КАМАЗ». Результаты вычислений представлены в таблице 1.

На основании выше полученных данных представим возможный вариант проведения расчетов ценности использования НМА в таблице 2.



Рис. 3. Проверка нематериальных активов на обесценение [см.: 3]

Таблица 1

Расчет ставки дисконта методом определения средневзвешенной стоимости капитала компании

№ п/п	Показатели	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
1	Операционная прибыль (млн. руб.)	2487	5437	10939	6296
2	Налог на прибыль (млн. руб.)	1047	1488	3097	2061
3	NOPAT – Net Operating Profit After Tax (млн. руб.) (1-2)	1440	3949	7842	4235
4	Собственный капитал за вычетом резервов (млн. руб.)	27893	32011	33152	33479
5	Долгосрочный и краткосрочный заемный капитал (за минусом NIBLE) (млн. руб.)	13175	11820	12750	22407
6	Инвестированный капитал IC (млн. руб.) (4+5)	41068	43831	45902	55886
7	Стоимость собственного капитала $K_s = R + b \cdot (R_m - R) = R + b \cdot E$, где: R – безрисковая ставка доходности; R_m – средняя доходность акций на фондовом рынке; b – коэффициент бета, измеряющий уровень рисков, вносящий коррективы и поправки; E – премия за риск вложения в акции. $R=4,21\%$, $E=13,35\%$, $b=1,13$	0,193	0,193	0,193	0,193
8	K_d – стоимость заемного капитала = проценты к уплате / среднегодовое значение «займы и кредиты». Если учесть, что основная часть сделок проходит между аффилированными лицами, то показатель стоимости заемного капитала можно считать заниженным, поэтому сделаем	0,1312 0,18	0,1238 0,17	0,0735 0,16	0,0394 0,15
9	W_s – доля собственного капитала в структуре капитала компании	0,4933	0,5204	0,4852	0,4275
10	W_d – доля заемного капитала в структуре капитала компании	0,233	0,1922	0,1866	0,2861
11	$WACC = K_s \cdot W_s + K_d \cdot W_d \cdot (1 - T)$, где $T=0,24$ (%)	0,1271	0,1252	0,1163	0,1151

Таблица 2

Вариант расчета ценности использования нематериального актива

Год	Приток денежных средств от продажи продукции, тыс. руб.	Приток денежных средств от продажи НМА по окончании срока его эксплуатации, тыс. руб.	Переменные затраты на производство продукции (отток), тыс. руб.	Индекс дисконтирования	Дисконтированные потоки, тыс. руб. $(2+3+4)*5$
1 год	150		(70)	0,8873	70,98
2 год	170		(80)	0,7898	71,08
3 год	190		(90)	0,7189	71,89
4 год		60		0,6468	38,81
Ценность использования НМА $(70,98+71,08+71,89+38,81)$					252,76

Литература:

1. <http://www.dissercat.com/content/uchet-i-analiz-obektov-nematerialnykh-aktivov-sozdavaemykh-organizatsiyami-dlya-sobstvennogo>
2. Кувалдина Т.Б. Затраты на НИОКР: учет и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 10. – С. 30-35.
3. Васина А.А. МСФО 36 «Обесценение активов». – URL: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002502>
4. <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002502>

Improvement of Accounting of Fictitious Assets on the Basis of International Standards of Financial Reports

S. Verin

University of Management «TISBI»

The paper deals with the problems appearing while accounting of fictitious assets. The author traces the analogies with international standards of financial reports and presents recommendations for depreciation of fictitious assets, worked out on the basis of international standards and adapted to Russian conditions.

Key words: fictitious assets, account, international standards of financial reports, depreciation, balance cost, reduction of the price.

