

Проблемы признания нематериальных активов

д.э.н. проф. Рожнова О.В., Гирка Т.В.

Университет машиностроения

8(495)705-91-68, rognova@mail.ru, t_girka@mail.ru

Аннотация. В статье рассмотрены актуальные вопросы признания нематериальных активов, подвергнуты критике некоторые правила их признания, установленные в международных стандартах финансовой отчетности, и сделаны предложения по совершенствованию порядка признания нематериальных активов с учетом сложившейся в первом десятилетии XXI века экономической ситуации.

Ключевые слова: нематериальный актив, гудвил, будущие выгоды, критерии признания, внутренне созданные нематериальные активы, стадия исследований и разработок.

Нематериальные активы представляют собой особо сложную субстанцию. Проблема их отражения в учете до конца не разрешена. В МСФО нематериальные активы определяются как «идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы» п.8 МСФО 38. Введение в определение немонетарного актива определения «немонетарный» указывает на отмеченную выше сложность данного актива. И основные средства, и запасы, и инвестиционная недвижимость не относятся к монетарным активам, однако в их дефиниции не требуется отмечать их немонетарность, т.к. это очевидно. Достаточно спорным представляется также введение в определение нематериальных активов указания на то, что они не имеют «физической формы», т.е. являются нематериальными. Ключевым в определении нематериальных активов является, на наш взгляд, слово «идентифицируемый». Необходимость идентификации нематериальных активов вызвана тем, что не все нематериальные активы, которые в экономике рассматриваются как таковые, в учете ими признаются. Идентифицируемость нематериального актива согласно МСФО 38 «Нематериальные активы» считается доказанной, если выполнено одно из двух условий. Одно из них состоит в том, что он отделяем, т.е. может быть продан, передан, защищен лицензией, передан в аренду или обменен, причем речь идет только о возможности подобных действий в принципе, но не о намерениях действительно их выполнить. Второе условие, подтверждающее идентифицируемость нематериального актива, выполнено, если он является «результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или других прав и обязательств» (п. 12. МСФО 38). Таким образом, из сферы действия МСФО 38 выводится гудвил, приобретенный в рамках сделок по объединению бизнеса, а также не может быть признан в качестве нематериального актива самосозданный гудвил.

Далее, несмотря на то, что в определении актива уже содержится указание на то, что активом может считаться только объект, контролируемый предприятием, в стандарте еще раз говорится о контроле и объясняются некоторые нюансы. Так отмечается, что, например, если предприятие имеет клиентскую базу, от которой ожидаются экономические выгоды, но не может обеспечить юридическую защиту прав отношений с клиентами, то оно не обладает контролем над клиентской базой, и, соответственно, не может признать затраты на клиентскую базу в качестве нематериального актива. Однако контроль существует, если имеются операции обмена с теми же самыми или аналогичными объектами.

Так как особо подчеркивается наличие контроля в отношении нематериального актива, то отдельно указывается на необходимость удостовериться в существовании будущих экономических выгод от него, хотя в определении актива как элемента отчетности содержится также и это условие.

Критерии признания нематериальных активов достаточно сложны по сравнению с другими активами, также не монетарными и не финансовыми, такими, например, как основные средства и запасы. Критерии признания нематериальных активов различаются в зависимости от способа их возникновения. Наиболее простой вариант признания соответствует нематериальным активам приобретенных отдельно. Для них, по сути, нужен всего один критерий признания – это надежная оценка их себестоимости, но можно считать, что этот критерий выполняется практически автоматически, так же как и критерий уверенности в будущих экономических выгодах. Обычно предполагается, что если предприятие приобрело нематериальный актив, то сам факт этой сделки подтверждает наличие будущих выгод, т.к. подразумевается, что предприятие создано для получения прибыли и ее максимизации и не будет действовать себе в убыток, то готовность платить за актив свидетельствует о будущих выгодах, заключенных в нем. Также считается, что сумма, уплаченная за актив в подобной ситуации, априори надежно устанавливается, по крайней мере, когда за актив расчет производится монетарными ресурсами.

Если нематериальные активы приобретены в рамках объединения бизнеса, то требуется всего один критерий признания (т.к. критерий уверенности наличия будущих выгод выполнен в связи с возможностью его идентификации) надежная оценка актива. При этом в данном случае требуется оценка по справедливой стоимости, т.е. себестоимостью нематериального актива, приобретенного в рамках сделки по объединению бизнеса, является справедливая стоимость. Нематериальные активы, полученные предприятием бесплатно (по номиналу) за счет государственной субсидии.

Для признания нематериального актива, полученного на условиях обмена на другой актив, либо несколько активов (возможно немонетарных и монетарных) также требуется единственный критерий – надежная оценка его себестоимости, которая измеряется справедливой стоимостью. В свою очередь с введением в действие IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» для установления справедливой стоимости должны быть выполнены следующие условия: наблюдаться незначительная вариация для данного актива его справедливой стоимости; используемые коэффициенты вероятности разных расчетных оценок справедливой стоимости должны быть обоснованы (п.47).

Наиболее сложные критерии признания применяются для внутренне созданных нематериальных активов. Во-первых, существуют такие объекты, которые, экономически всегда являясь нематериальными активами, в финансовой отчетности не будут таковыми считаться, если они созданы самой компанией, т.е. являются внутренне созданными, а не приобретенными каким-либо способом. К ним относятся: гудвил, торговые марки, списки клиентов, заголовки газетных полос и т.п. Во-вторых, другие внутренне созданные объекты, чье признание в принципе допускается МСФО 38, требуют проверки по гораздо большему количеству критериев по сравнению с приобретенными. Это обусловлено тем, что в отношении внутренне созданных нематериальных активов априори существует неопределенность в отношении ожидаемых от них будущих экономических выгод. Соответственно необходимы доказательства уверенности в этих выгодах. Для такой оценки должна использоваться вся информация, доступная предприятию, включая полученную из внешних источников, о том, каким образом будет эксплуатироваться актив и какие выгоды он сможет принести в течение периода своей полезной службы. Таким образом, от бухгалтера потребуются вынесение профессионального суждения, которое будет основано на профессиональном суждении соответствующих менеджеров компании, определяющих порядок использования актива, составляющих и корректирующих сметы, бизнес-планы, бюджеты, отражающие ход использования данного актива. Например, для оценки наличия будущих выгод от какой-либо разработки, позволяющей компании снизить будущие затраты на производство продукции, должны быть сделаны прогнозные расчеты экономии по годам и составлена смета, показывающая, на какую сумму ежегодно будут снижаться затраты от внедрения этой разработки. Если стои-

мость денег следует принять во внимание, то для вычисления общей ожидаемой суммы выгод ежегодную экономию перед сложением следует продисконтировать. В процессе создания внутренне созданных нематериальных объектов необходимо выделять стадию исследований и стадию разработок. Важно, что стандартом установлено жесткое требование, связанное с выделением этих стадий – невозможность их идентификации приводит к тому, что компания будет вынуждена весь процесс создания подобного объекта считать стадией исследования. Затраты же на стадии исследования не подлежат проверке по критериям признания на возможность отражения нематериального актива, а сразу признаются в качестве расходов. Например, деятельность, направленная на получение новых знаний, поиск альтернативных материалов, устройств и продуктов, процессов, систем и услуг, всегда относится к стадии исследования, и понесенные на нее затраты никогда не могут быть признаны как нематериальный актив. Следует отметить, что в подобном подходе реализуется принцип осмотрительности, но он в определенной мере может сдерживать инновационную сферу деятельности, т.к. приводит к убыткам в случае относительно больших затрат на исследования. Далеко не все менеджеры предприятия заинтересованы в его перспективных выгодах. Достаточно часто управляющие, чья работа оценивается по полученным результатам отчетного периода, таким как выручка, прибыль, рентабельность активов, будут стремиться свести подобные затраты к минимуму, чтобы увеличить собственное вознаграждение.

Для признания затрат на стадии разработок в качестве нематериального актива установлены шесть критериев: техническая осуществимость успешного завершения процесса создания нематериального актива; намерение завершить его создание для дальнейшего использования или продажи; способность использовать его или продать; демонстрация способности создания активом будущих выгод; наличие технических, финансовых и других ресурсов для завершения создания актива, дальнейшего его использования или продажи; надежная оценка его себестоимости. Для подтверждения указанных критериев необходим, как уже отмечалось, большой объем разноплановой информации. Например, подтверждение от инвесторов (кредиторов), финансирующих данный проект разработок, о том, что финансовые ресурсы будут получены предприятием в требуемых суммах и в необходимые сроки. Все критерии должны быть выполнены одновременно. Невыполнение хотя бы одного критерия ведет к признанию расходов, т.е. убытков. Т.е. и в данном случае преобладающим принципом является принцип осмотрительности. Подобная ситуация также может рассматриваться как негативный момент на пути переориентации предприятий на инновационную деятельность. Может сложиться такая ситуация, при которой предприятие откажется от будущих выгод от внедрения инноваций в связи с необходимостью признания сейчас убытков либо будет стараться даже при невыполненных критериях признать нематериальный актив, вводя в заблуждение пользователей. Даже раскрытие информации о том, какой была величина затрат на непризнанные в качестве активов разработки и исследования, не смогут в большинстве случаев нивелировать впечатление пользователя от признанных в показателе «прибыль/убыток» убытков, обусловленных данными правилами стандартов.

Обобщим в таблице 1 критерии признания нематериальных активов, а также укажем на риски, связанные с их признанием.

Выводы

Полагаем, что, несмотря на то, что для внутренне созданных нематериальных объектов применяются шесть критериев признания, риски, связанные с их отражением в качестве активов, все равно остаются наибольшими по сравнению с признанием объектов, поступивших в организацию иным способом. Это обусловлено определенной субъективностью, сопровождающей процесс установления выполнения указанных критериев. Одновременно, как было показано выше, с признанием этих нематериальных активов связаны и риски отказа от инноваций. Таким образом, область разработок, которая должна стать приоритетной в современной экономике, требует серьезной проработки в части ее учетного отражения. Полагаем не-

обходимым уточнить правила признания затрат на разработки и исследования, сохранив баланс между полезностью отчетной информации для пользователей, ее прогнозностью, аналитичностью, проверяемостью и достоверностью. В частности, считаем целесообразным выделить в учете такое понятие, как затраты на инновационную деятельность и разработать для них критерии признания в качестве активов, уточнить уже установленные в МСФО 38 критерии признания нематериальных активов в свете практики их применения и требований пользователей в условиях современного состояния экономики.

Таблица 1

Общий порядок признания нематериальных активов согласно МСФО

Способ поступления объекта	Количество критериев признания	Примечания	Риски, связанные с признанием
Приобретенные отдельно	-		Незначительные
Приобретенные в рамках сделки по объединению бизнеса	1	Оценка по справедливой стоимости	Незначительные
Обмен	1	Оценка по справедливой стоимости	Незначительные
Внутренне созданные	6	Применяется к затратам только на стадии разработок	Значительные

Статья подготовлена с использованием системы КонсультантПлюс.

Литература

1. МСФО 38 «Нематериальные активы», Система КонсультантПлюс.
2. МСФО (IFRS) 03 «Объединение бизнеса».
3. Авдеев В. Ноу-хау как нематериальный актив. «Аудит и налогообложение» 2012, № 8.
4. Межуева Т. Учет нематериальных активов. Российский бухгалтер, 2011, № 12.
5. Ефимова О.В. Концепция устойчивого развития бизнеса: проблемы информационно-аналитического обеспечения. «Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее». Просвещение – Юг, Краснодар, 2010.

Транспарентность как приоритетное направление повышения качества отчетности предприятий

д.э.н. проф. Рожнова О.В., к.э.н. доц. Марков В.В., Игумнов В.М.

Университет машиностроения

8(495)705-91-68, rognova@mail.ru, wassukus@yandex.ru, vmigumnov@yandex.ru

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы значения транспарентности и транспарентной отчетности для отдельного предприятия и экономики в целом. Определены факторы, обусловившие актуальность транспарентной отчетности, подробно проанализированы уровни ее формирования, выделены случаи, когда предприятию следует повысить открытость посредством представления детального раскрытия информации.

Ключевые слова: транспарентность, транспарентная финансовая отчетность, уровни формирования транспарентности

Человечество всегда пыталось заглянуть в будущее, для этого использовались различные способы, начиная от гадания на звездах до разработки сложнейших математических моделей. Однако будущее по-прежнему легко опровергает все прогнозы. В экономике в течение XX века можно было наблюдать явления, явившиеся полной неожиданностью для большинства не только не сведущих в этой области лиц, но и тех, кто позиционировал себя в ка-