

УСЛОВИЯ ПРИЗНАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА В ОТЕЧЕСТВЕННЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

Девятаева Н. В., доцент кафедры бухгалтерского учёта и аудита, Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва, г. Саранск
Виряскина М. В., e-mail: margo-sh-ka@mail.ru
студентка 3 курса экономического факультета,
Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва, г. Саранск

В статье рассмотрены методологические основы принятия объекта к учёту в качестве нематериального актива. Проведён сравнительный анализ отечественных и международных стандартов финансовой отчётности. Выявлены основные расхождения в части признания объекта нематериальным активом и причины их обуславливающие.

Ключевые слова: нематериальный актив, российские стандарты, международные стандарты финансовой отчётности, принятие объекта к учёту, деловая репутация

Нематериальные активы постепенно укрепляют свои позиции в отчётности российских организаций, всё глубже проникая в структуру капитала, поэтому проблема их учёта становится всё более актуальной.

Одной из основных задач бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности. [1] Особую значимость в связи с этим приобретают проблемы принятия объекта к учёту, оценки и отражения в отчётности нематериальных активов.

В отечественной практике методологической основой учета нематериальных активов организации является ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», в зарубежной – МСФО 38 «Нематериальные активы». Расхождения между российской системой бухгалтерского учета и МСФО приводят к значительным различиям между отчетностью, составляемой в России и в западных странах. Рассмотрим более подробно расхождения, которые возникают в части признания нематериальных активов организации.

Согласно ПБУ 14/07 для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий [2]:

– объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих

нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;

- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Обязательными критериями признания нематериальных активов по МСФО 38 выступают всего лишь два:

- вероятность получения будущих выгод, связанных с активом;

- возможность достоверной оценки стоимости актива.

В соответствии с МСФО 38 нематериальный актив можно определить, как идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, подконтрольный компании, предназначенный для использования при производстве или предоставлении товаров и услуг, для сдачи в аренду другим или для административных целей. [5]

Нужно отметить, что ни российский, ни международный стандарты не приводят точного перечня объектов, которые признаются или не признаются в качестве нематериальных активов, но на основе указанных критериев можно самостоятельно провести разграничение.

В соответствии с ПБУ 14/07 актив считается идентифицируемым и подконтрольным, только если есть документы, подтверждающие его существование и исключительное право организации на результаты интеллектуальной деятельности. Если полученный интеллектуальный результат или иной нематериальный ресурс, имеющийся у компании, не подлежит правовой охране в соответствии с требованиями законодательства, говорить о наличии исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности неправомерно. Это ве-

дет к невозможности признания в качестве нематериальных активов ряда объектов, которые считаются нематериальными активами в соответствии с МСФО.

Принципиальная особенность международных стандартов в том, что при работе с отчетностью они рекомендуют отталкиваться не от законодательных норм, а от экономических реалий, поэтому одним из основных принципов МСФО является приоритет экономического содержания над правовой формой. [7]

Таким образом, российские стандарты требуют наличия определенным образом оформленного исключительного права на объект, а МСФО основываясь на вышеупомянутом принципе, не выдвигают данного требования в качестве обязательного. Иначе можно сказать, что согласно отечественным стандартам нематериальным активом признаются лишь те объекты, на которые организация имеет право пользования, владения и распоряжения, а согласно международным стандартам достаточно лишь права пользования, главное, чтобы объект был способен приносить экономические выгоды в будущем.

Ярким примером отражения этого принципа является признание лицензии в качестве нематериального актива в зарубежной практике. Ясность в российском учете имеется лишь по отношению к краткосрочным лицензиям сроком до 12 месяцев: они не являются нематериальными активами, так как не отвечают временному критерию отнесения учетных объектов к нематериальным активам. Долгосрочные лицензии соответствуют временному критерию, но не удовлетворяют другому условию отнесения учетных объектов к нематериальным активам – надлежащему оформлению исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности.

Следует обратить внимание, что по российским стандартам положительную деловую репутацию следует учитывать как нематериальный актив, а отрицательная деловая репутация относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов. [2] Согласно же МСФО 38 условие идентификации напрямую связано с разграничением актива от деловой репутации (как положительной, так и отрицательной), которая не относится к нематериальным активам.

По МСФО 38 деловая репутация, приобретенная при объединении бизнеса, представляет собой платеж, произведенный покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Будущие экономические выгоды могут возникнуть в результате возрастания эффективности деятельности в результате объединения двух идентифицируемых активов или проистекать от активов, которые по отдельности не удовлетворяют критериям для признания в финансовой отчетности, но за которые покупатель готов заплатить в рамках сделки по объединению бизнеса. [2] Деловая репутация, возникающая при объединении компаний, подлежит отражению в соответствии с МСФО 3 «Объединение бизнеса». [4]

В ПБУ 14/07 указано, что данное Положение не применяется в отношении материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации. [2] В МСФО 38 есть оговорка, что некоторые нематериальные активы могут содержаться на физическом носителе (на компакт-диске, плёнке и т.п.). В таких случаях данный актив, включающий как нематериальные, так и материальные элементы, может быть учтён либо как объект основных средств, либо как нематериальный актив. Решение принимается на основе того, какой из элементов является более значимым.

Например, программное обеспечение для станка с компьютерным управлением, который не может функционировать без данного специального программного обеспечения, является неотъемлемой частью соответствующего оборудования и учитывается в порядке, предусмотренном для основных средств. То же самое справедливо и по отношению к операционной системе компьютера. Если программное обеспечение не является неотъемлемой частью оборудования, к которому оно относится, то оно учитывается как нематериальный актив.

Спорный вопрос вызывает ещё один учётный объект – затраты на научно-исследовательские работы и опытно-конструкторские работы. Согласно МСФО 38 для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания самостоятельно созданный нематериальный актив, предприятие подразделяет процесс создания актива на две стадии:

- 1) стадию исследований;
- 2) стадию разработки.

Затраты на научно-исследовательские работы относятся к стадии исследований, а по МСФО 38 ни один нематериальный актив, являющийся результатом исследований (или осуществления стадии исследований в рамках внутреннего проекта), не подлежит признанию. Затраты на исследования (или на осуществление стадии исследований в рамках внутреннего проекта) подлежат признанию в качестве расходов в момент их возникновения. [5]

Затраты на опытно-конструкторские работы относятся к стадии разработки. Согласно МСФО 38 нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда предприятие может продемонстрировать [5]:

– то, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Помимо прочего, предприятие может продемонстрировать наличие рынка для продукции нематериального актива, или самого нематериального актива, либо, если этот актив предполагается использовать для внутренних целей, полезность такого нематериального актива;

- способность использовать или продать нематериальный актив;
- намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его;

- техническую осуществимость завершения создания нематериального актива так, чтобы его можно было использовать или продать;
- наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи нематериального актива.
- способность надежно измерить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки;

Если предприятие не может отделить стадию исследований от стадии разработки в рамках внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, предприятие учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований. [5]

ПБУ 14/07 более кратко регламентирует условия признания научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ нематериальными активами. Согласно данному Положению нематериальными активами являются давшие положительный результат и законченные и оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. [2]

Результаты научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, не оформленные в соответствующем порядке, не относятся в российском учете к нематериальным активам, но могут включаться в состав внеоборотных активов при выполнении условий, установленных ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»[3]:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ;
- использование результатов работ приведет к получению будущих экономических выгод;
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

Приведенные условия близки к регламентациям МСФО 38. Однако согласно ПБУ 17/02 они относятся не только к результатам опытно-конструкторских работ, но и к результатам научно-исследовательских работ, которые согласно МСФО 38 не могут капитализироваться ни при каких условиях, а списываются на расходы. Кроме этого, ПБУ 17/02 относит капитализированные результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ к вложениям во внеоборотные активы, а не к нематериальным активам, состав которых регламентируется ПБУ 14/07.

По отечественным стандартам к нематериальным активам могут относиться, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания [2].

МСФО 38 не относит к нематериальным активам торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи, созданные самим предприятием и статьи аналогичного со-

держания (вне зависимости от того, были ли они приобретены или самостоятельно созданы), они всегда признаются в составе прибыли или убытка по мере своего возникновения. Это связано с тем, что такие затраты невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом. [5]

ПБУ 14/07, как и МСФО 38, отмечает, что в состав нематериальных активов не включаются расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, так как их нельзя идентифицировать от материальных носителей.

Финансовые вложения не относятся к нематериальным активам, как в отечественных стандартах, так и в международных. [2,5]

Российский учёт требует чёткого документального подтверждения, в том числе и в отношении нематериальных активов. Это следствие того, что до недавнего времени основными пользователями российской отчётности были различные регулирующие органы. Обязательное наличие «надлежаще оформленных документов» ограничивает нематериальные активы, отделяет их от МСФО. МСФО подходят к понятию нематериальных активов шире, чем ПБУ, допускают наряду с юридически закреплённой формой контроля и иные её формы. [8]

Различные условия признания объектов в качестве нематериальных активов в российской системе бухгалтерского учёта и в МСФО ведут к признанию нематериального актива в одном учете и непризнанию в другом, что, соответственно, искажает финансовую отчетность. Не всегда в российских стандартах выполняется приоритет экономического содержания над формой, что искажает отчетность по национальным стандартам и делает её более тяжелой для трансформации.

Можно сделать вывод о том, что пока учёту нематериальных активов не уделяется должного внимания в отечественной практике, хотя их роль с каждым годом возрастает. В нормативных документах необходимо пересмотреть критерии признания нематериальных активов в российском бухгалтерском учёте и приблизить их к международным стандартам, потому что отчетность, составленная по международным стандартам, позволяет получить более точную картину положения дел в компании, что будет способствовать привлечению иностранных инвестиций.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 28.09.2010).
2. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов» ПБУ 14/2007 (в ред. Приказа Минфина РФ от 25.10.2010 N 132н).
3. Положение по бухгалтерскому учёту «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/2002 (утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н от 18.09.2006 № 116н).
4. Международный стандарт финансовой отчетности 3 «Объединение бизнеса».
5. Международный стандарт финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы».

6. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная Приказом Министра финансов РФ от 01.07.2004 г. № 180.

7. Слободняк И.А. Использование принципов МСФО в качестве методологии формирования учётно-аналитической информации внутренней бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Международный бухгалтерский учёт. – 2011. – №3. – С.16-28.

8. Здоровенко А.О. Нематериальные активы: вопросы бухгалтерского учёта / А. О. Здоровенко // Налоговый вестник. – 2010. – №1. – С.75-83.

CONDITIONS OF TAKING ON DISCOUNT AN INTANGIBLE ASSET: IN DOMESTIC STANDARTS AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARTS

Devyataeva N. V., Assistant Professor, Chair of Accounting, Auditing and Analysis, Ogarev Mordovia State University, Saransk

Viryaskina M. V., undergraduate student, e-mail: margo-sh-ka@mail.ru
Ogarev Mordovia State University, Saransk

The paper considers the methodological basis for acceptance of the account as an intangible asset. A comparative analysis of domestic and international financial reporting standards. The basic differences in the recognition of intangible assets and the reasons causing them

Key words: intangible asset, the Russian standards, international accounting standards, the adoption of the object to integration, goodwill