

УДК 657.2
ББК 65.052.231.13
К 95

М.И. Кутер,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, Заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, Попечитель Международной академии истории бухгалтерии, г. Краснодар. Тел.: 8 (861) 219-95-01, доб. 201, e-mail: prof.kuter@mail.ru

В.Ю. Паздерова,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: +7 (928) 431-92-50, e-mail: pazderovav@mail.ru

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

(Рецензирована)

Аннотация. В данной статье рассматриваются учетные аспекты последующей оценки нематериальных активов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности применительно к российской практике бухгалтерского учета в коммерческих организациях. Основное внимание уделено процедуре обесценения нематериальных активов и отражению ее результатов в системе бухгалтерского учета и отчетности.

Ключевые слова: нематериальный актив, обесценение нематериального актива, балансовая стоимость, справедливая стоимость, возмещаемая сумма, ценность использования.

M.I. Kuter,

Doctor of Economics, Professor, Head of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Honored Worker of Higher Education of the Russian Federation, Trustee of the Academy of Accounting Historians, Krasnodar. Ph.: 8 (861) 219-95-01, ext. 201, e-mail: prof.kuter@mail.ru

V.Yu. Pazderova,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Audit and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: +7 (928) 431-92-50, e-mail: pazderovav@mail.ru

SUBSEQUENT VALUATION OF INTANGIBLE ASSETS IN THE ACCOUNTING OF A COMMERCIAL ORGANIZATION

Abstract. This article discusses the accounting aspects of subsequent evaluation of intangible assets in accordance with International accounting standards applicable to russian practice of accounting in commercial organizations. Focuses on the procedure of impairment of intangible assets and reflected in its results in the accounting system and reporting.

Keywords: intangible asset, impairment of intangible asset, carrying value, fair value, recoverable amount, value in use.

Коммерческие организации, применяющие на практике правила формирования учетной и отчетной информации о нематериальных активах, регламентируемые Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07), неизменно сталкиваются с рядом вопросов, связанных с их последующей оценкой.

Изменение первоначальной стоимости, по которой нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету, согласно п. 16 указанного Положения, допускается в двух случаях: переоценки и обесценения объекта, которые, следует заметить, являются правом, а не обязанностью субъектов учета.

Порядок проведения переоценки нематериальных активов и отражения ее результатов в бухгалтерском учете определены пп. 17-21 ПБУ 14/07. При этом возможность проведения переоценки нематериальных активов в российском учете практически ничтожна в силу нормативно установленного условия определения текущей рыночной стоимости, необходимой для пересчета фактической (первоначальной) стоимости, которая, согласно п. 17, должна определяться «исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов» [1].

Определение понятия «активный рынок» для российских пользователей дает Банк России: «активный рынок представляет собой рынок, на котором операции совершаются на регулярной основе и информация о текущих ценах активного рынка является общедоступной» [2].

Реальные условия развития экономических и правовых отношений, связанных с интеллектуальной собственностью в Российской Федерации, свидетельствуют, что говорить о существовании активного рынка различных видов нематериальных

активов в нашей стране пока преждевременно.

В свою очередь, методику обесценения нематериальных активов ПБУ 14/07 не раскрывает, п. 22 лишь гласит: «нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности» [1].

Интересно отметить, что проект Федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ) «Нематериальные активы», находящийся в настоящее время на экспертизе в Совете по стандартам бухгалтерского учета при Минфине РФ, также в этом случае отличается предельной лаконичностью: «организация проверяет нематериальные активы на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности» (п. 45) [3].

Корректность отсылки к МСФО в национальном нормативном документе – ПБУ и, тем более, ФСБУ – вызывает недоумение. Тем не менее, для организаций, применяющих (в обязательном порядке или на добровольной основе) МСФО, введенные в действие на территории РФ, исполнение их требований является безусловным.

Для учета обесценения соответствующих активов, в том числе нематериальных, применяется МСФО 36 «Обесценение активов», согласно которому под обесценением понимается снижение возмещаемой суммы (стоимости) актива ниже величины его балансовой стоимости, и, соответственно, суть процедуры обесценения состоит в приведении балансовой стоимости в соответствие с возмещаемой суммой.

В рамках рассматриваемого стандарта балансовая стоимость определяется как «стоимость, по которой учитывается актив после вычета

накопленной амортизации и начисленных убытков от обесценения», а возмещаемая сумма – как наибольшая из двух величин: справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования [4]. При этом под справедливой стоимостью понимается «цена, которая была бы получена при продаже актива... в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки», а под ценностью использования – «приведенная стоимость будущих

денежных потоков, которые ожидается получить от актива или генерирующей единицы» [4].

В целях отражения обесценения организация должна систематически, как минимум, на конец года, проверять наличие признаков обесценения нематериальных активов, рассматриваемых как отдельные активы, так и как генерирующие единицы, информация о которых может поступать как из внешних, так и из внутренних источников (таб. 1).

Таблица 1

Классификация признаков обесценения нематериальных активов

Признаки обесценения нематериальных активов	
внешне обусловленные	внутренне обусловленные
<p>1) в течение рассматриваемого периода под влиянием времени или вследствие обычного использования актива его стоимость снизилась на величину значительно больше, чем ожидалось;</p> <p>2) в течение рассматриваемого периода произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные изменения в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых организация осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив, имеющие для организации неблагоприятные последствия;</p> <p>3) в течение рассматриваемого периода повысились рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы доходности инвестиций, что, вероятно, окажет существенное влияние на ставку дисконтирования, применяемую при расчете ценности использования, и приведет к существенному снижению возмещаемой суммы актива;</p> <p>4) балансовая стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию;</p> <p>и т.п.</p>	<p>1) в течение рассматриваемого периода произошло моральное устаревание актива;</p> <p>2) в течение рассматриваемого периода произошли или предположительно могут произойти в ближайшем будущем значительные изменения, связанные интенсивностью или способом использования актива, имеющие неблагоприятные последствия для организации;</p> <p>3) данные внутренней отчетности за рассматриваемый период свидетельствуют, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось;</p> <p>4) возникновение возможности определить срок полезного использования нематериального актива, по которому ранее этот срок не определялся;</p> <p>и т.п.</p>

При наличии какого-либо из указанных или любых других признаков, свидетельствующих об обесценении нематериального актива, организация должна провести формальную оценку возмещаемой суммы. Независимо от отсутствия признаков обесценения, обязательному ежегодному тестированию подлежат:

– нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования;

– нематериальные активы, еще не готовые к использованию;

– гудвилл, приобретенный при объединении бизнесов.

Наличие признаков обесценения может указывать на необходимость не

только отражения убытков от обесценения в отношении рассматриваемого актива, но и пересмотра и корректировки срока полезного использования или метода амортизации.

Таким образом, необходимость оценки возмещаемой суммы зависит от вида нематериальных активов и наличия (отсутствия) признаков обесценения (табл. 2).

Таблица 2

Условия оценки возмещаемой суммы применительно к российской практике бухгалтерского учета нематериальных активов

Виды нематериальных активов	Оценка возмещаемой суммы
Объекты интеллектуальной собственности с определенным сроком полезного использования	Производится при наличии признаков обесценения
	Не производится при отсутствии признаков обесценения
Объекты интеллектуальной собственности с неопределенным сроком полезного использования	Производится независимо от наличия или отсутствия признаков обесценения
Объекты интеллектуальной собственности, не готовые к использованию	
Гудвилл (положительная деловая репутация), приобретенный при объединении бизнесов	

Для выбора основы для оценки возмещаемой стоимости актива, как правило, необходим расчет двух показателей, из которых должен быть выбран наибольший:

- 1) справедливая стоимость, уменьшенная на сумму затрат на выбытие;
- 2) ценность использования.

Если один из этих показателей на дату оценки превышает балансовую стоимость, то об обесценении рассматриваемого актива речи не идет, и в расчете другой величины нет нужды.

Кроме того, при невозможности надежно оценить справедливую стоимость организация может использовать в качестве основы для оценки возмещаемой суммы ценность использования актива.

Превышение балансовой стоимости над возмещаемой суммой признается убытком от обесценения, порядок признания которого зависит от того, переоценивался или нет рассматриваемый нематериальный актив.

В соответствии с п. 60 МСФО 36, убыток от обесценения переоцененного актива учитывается в составе прибыли или убытка отчетного года, а убыток от обесценения переоцененного актива уменьшает сумму его переоценки (дооценки).

Следует отметить, что проект ФСБУ «Нематериальные активы» содержит прямое указание на то, каким образом в бухгалтерском учете российских организаций должны отражаться результаты обесценения нематериальных активов: «обесценение, аналогично амортизации, отражается в бухгалтерском учете обособленно от первоначальной стоимости нематериального актива и не изменяет эту стоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленное обесценение, которое, наряду с накопленной амортизацией, вычитается из первоначальной стоимости при определении балансовой стоимости нематериального актива» (п. 46) [3].

Таким образом, предполагается, что российская учетная практика

отражения обесценения нематериальных активов будет иметь свои особенности:

– накопленное обесценение рассматривается как оценочный резерв – резерв под обесценение нематериальных активов, уменьшающий, как и сумма накопленной амортизации, первоначальную (или переоцененную) стоимость нематериального актива при формировании показателя балансовой стоимости;

– резерв под обесценение нематериальных активов представляет

собой самостоятельный показатель, формирование которого не затрагивает учетную стоимость (первоначальную или переоцененную) актива.

Исходя из вышеизложенного, План счетов бухгалтерского учета коммерческих организаций должен быть дополнен соответствующим счетом – «Резервы под обесценение нематериальных активов», которому в номенклатуре действующего Плана счетов может быть отведен код 06.

Примечания:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07): приказ Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н: [в ред. от 16.05.2016 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2017.

2. Методические рекомендации «Об оценке финансовых инструментов по текущей (справедливой) стоимости»: письмо Банка России от 29.12.2009 г. № 186-Т // СПС КонсультантПлюс. М., 2017.

3. Проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Нематериальные активы» // URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_NMA.

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н: [в ред. от 27.06.2016 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2017.

References:

1. Accounting regulation «Accounting of intangible assets» (PBU 14/07): the order of the Ministry of finance of Russia dated 27.12.2007 No. 153n: (in an edition of 16.05.2016) // HLS ConsultantPlus. M., 2017.

2. Methodical recommendations «About the valuation of financial instruments at current (fair) value»: letter of the Bank of Russia dated 29.12.2009 No. 186-T // HLS ConsultantPlus. M., 2017.

3. The draft Federal accounting standard «Intangible assets» // URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_NMA.

4. International financial reporting standard (IAS) 36 «Impairment of assets»: introduced on the territory of the Russian Federation by the Ministry of finance of Russia dated 28.12.2015 No. 217n: (in an edition of 27.06.2016) // HLS ConsultantPlus. M., 2017.