

2.5. ПРОБЛЕМА ОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Наврузбекова З.Р., старший преподаватель кафедры экономики и бухгалтерского учета; Магомедиминова Н.А., соискатель

Филиал Санкт-Петербургского государственного экономического университета в г. Кизляре

Статья посвящена проблемам формирования первоначальной и справедливой стоимости нематериальных активов по российским и международным стандартам в современных условиях.

Роль нематериальных активов (НМА) в современной экономике трудно переоценить. Первые экономические исследования, в которых анализируются объекты, ныне относимые к НМА, появились в конце XIX в. – 1930-х гг. Что же касается бухгалтерского понятия НМА, то первым нормативным документом, в котором такие активы стали фигурировать как объект учета, был бюллетень «Амортизация нематериальных активов» Комитета по методам бухгалтерского учета Американского института бухгалтеров, изданный в 1944 г. Позже НМА стали фигурировать и в международных стандартах финансовой отчетности (МФСО): сначала в МСФО 9 «Затраты на исследования и разработки», а затем и в МСФО 38 «Нематериальные активы» [1].

НМА – это группа активов предприятия, которые обладают способностью давать чистый доход самостоятельно или создавать условия для получения чистого дохода, используются более года, имеют ценность, но при этом не имеют материального содержания. Оценка стоимости НМА пока еще не получила должного распространения, хотя заслуживает по праву пристального внимания.

Оценка традиционно считается одной из ключевых проблем бухгалтерского учета. Говоря же об оценке НМА, сложность и неоднозначность этой процедуры возрастает многократно. Наряду с извечной дилеммой выбора между первоначальной (исторической) и текущей (рыночной) стоимостью возникают дополнительные сложности, связанные как с применением профессионального суждения при идентификации затрат, формирующих первоначальную оценку, так и с определением рыночной цены, которое затруднено отсутствием абсолютно идентичных результатов интеллектуальной деятельности.

В соответствии с МСФО (IAS) 38 НМА – это идентифицируемый не денежный актив, не имеющий физической формы. Причем под активом понимается ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление в компанию экономических выгод в будущем. С точки зрения признания НМА основная сложность заключается в необходимости идентифицировать подобные активы и оценить их стоимость.

МСФО 38 говорит, что НМА должен признаваться, только если:

- существует вероятность, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в компанию;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

При первоначальном признании НМА учитываются по фактической себестоимости. В ходе последующей оценки НМА предприятие может использовать основ-

ной или альтернативный методы оценки. При этом выбранный способ должен использоваться для всех объектов, относящихся к определенной группе НМА [3].

В учете и отчетности НМА отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Фактическая (первоначальная) стоимость амортизируемых НМА рассчитывается по состоянию на дату принятия их к учету и представляет собой сумму расходов на их приобретение (создание) и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов. Стоимость НМА, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Формирование первоначальной стоимости НМА в перечисленных случаях происходит одинаково и при постановке на бухгалтерский учет, и для целей налогообложения. Когда НМА получены организацией безвозмездно, переданы по договору дарения и т.п., определяется их рыночная стоимость. Первоначальная стоимость НМА, вносимых в качестве вклада в уставной капитал, определяется на основании согласования со всеми учредителями с учетом ограничений, предусмотренных законодательством. Ее изменение допускается в бухгалтерском учете в случаях переоценки и обесценения НМА [6].

Существуют несколько подходов к оценке НМА. Выбор того или иного подхода зависит от экономической ситуации на рынке. Подход к оценке стоимости – общий способ определения стоимости, в рамках которого используются один или более методов оценки:

- сравнительный подход используется при оценке рыночной стоимости НМА, исходя из данных о недавно совершенных сделках с аналогичными НМА. Метод базируется на принципе замещения, согласно которому рациональный инвестор не заплатит за данный объект больше, чем стоимость доступного к покупке аналогичного объекта, обладающего такой же полезностью, что и данный объект. Поэтому цены продажи аналогичных объектов служат исходной информацией для расчета стоимости данного объекта;
- затратный подход, когда определяется стоимость воспроизводства. Хотя при затратном подходе оцененная стоимость может значительно отличаться от рыночной стоимости, так как между затратами и полезностью нет прямой связи, тем не менее встречается немало случаев, когда оправдан именно затратный подход;
- доходный подход. Стоимость неосязаемого актива или интереса в неосязаемом активе определяется путем расчета приведенной к текущему моменту стоимости прогнозируемых будущих выгод.

Практика применения того или иного метода оценки разнообразна, тем не менее, можно говорить о том, что доходный подход наиболее предпочтителен как для продавцов, так и покупателей НМА, так как он базируется на оценке потенциальных выгод от использования НМА. Различные методы оценки будут зависеть от характера неосязаемого актива, от устойчивости и природы дохода [9].

Правильный подход к оценке и переоценке НМА играет важную роль, в особенности во время кризиса. Преимуществом в борьбе с конкурентами может послужить правильный учет НМА. Наличие в составе необоротных средств НМА увеличивает рыночную стоимость организации, повышает ее инвестиционную привлекательность, защищает от недобросовестной конкуренции, способствует оптимизации издержек производства и коммерческой деятельности, обеспечивает конку-

рентные преимущества на внутренних и внешних рынках. Эффективная экономика в Российской Федерации немыслима без интеллектуального капитала, совершенствование и развитие которого возможно лишь за счет осуществляемой научно-технической и инновационной политики и перехода к экономике знаний. Несмотря на то, что имеется постоянный спрос на результаты научно-технической и творческой деятельности, а также специалистов в этой области, полноценного учета вклада используемых результатов научно-технической деятельности в формировании стоимости продукции не производится, что в свою очередь не позволяет вернуть средства, затраченные государством и разработчиками на финансирование научных технологий. Для объективного отражения стоимости НМА важным является выбор наилучшего способа его оценки.

При затратном подходе оцененная стоимость может значительно отличаться от рыночной стоимости, так как между затратами и полезностью нет прямой связи, тем не менее в условиях РФ, где рыночная информация по НМА почти отсутствует, затратный подход часто оказывается единственно возможным. Более того, большинство объектов в бухгалтерском учете оценивается исходя из затрат на их создание или приобретение и доведение до состояния, пригодного к использованию. Наряду с этим не стоит забывать и о преимуществах доходного подхода, применение которого вызывает особый интерес у организаций занимающихся непосредственно продажей объектов интеллектуальной собственности. Это в первую очередь связано с тем, что рыночная стоимость или стоимость ожидаемого дохода может намного превышать затратную стоимость объекта и тогда затратный подход становится неинтересен. Возможно, необходимо разработать некий универсальный подход к оценке НМА, регламентирующий порядок и процедуру, что особенно касается определения рыночной стоимости. Новый подход мог бы соединить элементы затратного подхода и прогнозные оценки будущих выгод, как частей доходного подхода [3].

НМА могут оцениваться по справедливой стоимости. Такая оценка возможна только в случае наличия активного рынка соответствующего вида активов. Для большинства объектов НМА существование такого рынка достаточно проблематично, поэтому данная оценка пока не нашла широкого применения в практике. Тем не менее, для ряда объектов активный рынок имеет место, например, для свободно обращающихся лицензий на перевозку пассажиров, рыбную ловлю или квот на выбросы вредных веществ. Капитализация таких активов ведется по справедливой стоимости [6].

Понятие справедливой стоимости при оценке НМА в РФ не используется. Вместо нее используется понятие «текущая рыночная стоимость». Но вопрос порядка определения данной рыночной стоимости актива не разобран. Оценка текущей рыночной стоимости затрудняет низкая ликвидность большинства НМА. В ПБУ 14/2007 не дается точного определения «активный рынок», ведь зачастую НМА – это уникальные объекты, для которых активный рынок не существует. В МСФО 38 используется следующее понимание термина «активный рынок» – это рынок, где выполняются все перечисленные ниже условия:

- обращающиеся на рынке объекты имеют однородный характер;

- как правило, в любое время можно найти покупателей и продавцов, желающих совершить сделку;
- информация о ценах является общедоступной.

У участников экономических отношений в РФ особый интерес вызывают вопросы, связанные с использованием в деятельности организаций в РФ факторов нематериального характера, зачастую имеющих у корпораций, но отсутствующих в финансовой отчетности, тем более что даже на данный момент времени, признав и оценив в отчетности стоимость отдельных видов НМА, таких как деловая репутация, торговые марки и т.д., большинство предприятий получают возможность без каких-либо дополнительных затрат сделать более достоверным и привлекательным свое финансовое положение для инвесторов [1]. Нерешенными остаются и проблемы организационного характера – такие, как отсутствие учебных и методических материалов по оценке НМА и интеллектуальной собственности, не налажена система подготовки кадров по специальности «оценщик интеллектуальной собственности». Стоимость оценки зависит от сложности работ и объема информации, которую нужно найти оценщику дополнительно. При оценке НМА определяется не стоимость самих этих объектов, а стоимость права на них.

Согласно ПБУ 14/2007, НМА принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость нематериальных активов обычно остается постоянной, но может и меняться в связи с динамикой роста (снижения) рыночной стоимости на аналогичные объекты НМА, а также по другим причинам, в том числе обесценением. Для доведения учетной стоимости до реальных рыночных цен в указанных случаях проводится переоценка объектов. Стоимость НМА, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, (свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов [7].

Стоимость НМА, получаемая в результате оценки, является величиной вероятностной, прогнозной, ожидаемой. Оценка стоимости НМА следует рассматривать как результат аналитического исследования и обобщения условий, порядка и характера использования таких активов в финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия. Стоимость НМА способна влиять на инновационное развитие предприятия. При внесении в уставный капитал НМА ставится на учет, исходя из денежной оценки, а НМА, полученные организацией безвозмездно, – по рыночной стоимости. В соответствии с МСФО 38 НМА должен первоначально оцениваться по себестоимости, причем стандарт рассматривает различные случаи приобретения НМА:

- отдельная покупка;
- покупка как часть объединения компаний;
- покупка через правительственную субсидию;
- приобретение в обмен или частично в обмен на другие НМА или иные активы.

Порядок определения себестоимости определяется в зависимости от вида приобретения. Все сходится к тому, что НМА определяются либо по себестоимости либо по продажным ценам текущего дня. На наш взгляд, первоначально НМА следует оценивать, исходя из себестоимости, вне зависимости от того, создан

ил он самостоятельно или приобретен на стороне. Последующие затраты на НМА признаются в виде расходов, если они предназначены для восстановления стандартных результатов от их применения.

Специалисты признают, что НМА компаний становятся все более дорогостоящим активом, реальную стоимость которого не всегда могут отразить принципы бухгалтерского учета. Особенно это относится к тем отраслям, где ключевую роль играют не столько здания, оборудования, сколько доходность патентов, товарных знаков, авторских прав, и других подобных активов, не имеющей материального воплощения [3].

Нерешенным остается вопрос, кто именно должен оценивать НМА по рыночной стоимости: независимый оценщик или же это может сделать предприятие, владеющее данным НМА. Трудности возникают также в оценке достоверности НМА, в связи с тем, что правовая база в данной области отстает, отсутствуют стандарты и принципы оценки. На основе анализа критериев отнесения большинства неосязаемых объектов к НМА, указываемых в нормативно-правовых документах, были выявлена следующая основная проблема – отсутствуют механизмы их идентификации и методики оценки. Это объясняется тем, что в XIX-XX вв. использование подходов к классификации материальных активов предприятия оказывалось оправданным вследствие незначительной роли НМА.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Нематериальные активы [Электронный ресурс] : МСФО 38. URL: <http://glavbuh-info.ru/index.php/2012-01-24-15-41-53/8646-2012-02-14-11-57-30?start=2>.
4. Бухгалтерский учет и анализ [Текст] : учеб. пособие / Н.А. Лытнева, Н.В. Парушина, Е.К. Кыштымова. – Ростов н/Д : Феникс, 2011. – 604 с.
5. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. / Н.П. Кондраков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 720 с.
6. Кофанова А.А. Методы оценки нематериальных активов [Текст] / А.А. Кофанова // Первый науч. конгресс студентов и аспирантов 23-24 апр. 2008 г. – СПб. : СПбГИЭУ, 2007. – 546 с.
7. Посредников Н.И. НМА как конкурентное преимущество [Текст] / Н.И. Посредников // Социально-экономические, исторические и правовые аспекты модернизации современной России : мат-лы IV Всеросс. науч.-практ. конф. филиала СПбГИЭУ в г. Кизляр, 7 мая 2010 г. – Кизляр : Изд-во КФ СПбГИЭУ, 2010. – 520 с.
8. Совик Л.Е. и др. Этапы жизненного цикла нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете [Текст] / Л.Е. Совик, О.Ю. Зиновьева, Р.Ю. Кондратьев // Бухгалтерский учет. – 2012. – №6.
9. Соколов В.Я. Капитализация внеоборотных активов в бухгалтерском учете [Текст] / В.Я. Соколов // Бухгалтерский учет – 2012. – №6.
10. Тимофеева О.В. Нематериальные активы в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Текст] / О.В. Тимофеева, В.С. Шамарина // Социально-экономические, исторические и правовые аспекты модернизации современной России : мат-лы IV Всеросс. науч.-практ. конф. филиала СПбГИЭУ в г. Кизляр ; 7 мая 2010 г. – Кизляр : Изд-во КФ СПбГИЭУ, 2010. – 520 с.
11. Тимофеева О.В. Нематериальные активы с точки зрения стандартов отчетности [Текст] / О.В. Тимофеева, А. Доброслов // Актуальные проблемы социально-экономического и

правового развития России на региональном уровне в современных условиях : мат-лы III Всеросс. науч.-практ. конф. филиала СПбГИЭУ в г. Кизляре, 8 мая 2009 г. / под ред. Р.Н. Нагиева. – Кизляр : СПбГИЭУ, 2009. – 501 с.

12. Швецкая В.М. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. для студентов средних специальных учеб. заведений / В.М. Швецкая, Н.А. Головки. – М. : Дашков и К, 2006. – 404 с.

Ключевые слова

Нематериальные активы; интеллектуальная собственность; доход; оценка; затраты.

*Наврузбекова Заира Расуловна;
Магомедиминова Назират Арсеновна*

РЕЦЕНЗИЯ

Статья посвящена исследованию проблем оценки нематериальных активов по российским стандартам бухгалтерского учета и международным стандартам финансовой отчетности. Данный вопрос очень актуален на сегодняшний день, поскольку реальная оценка объектов бухгалтерского учета позволяет составлять достоверную финансовую отчетность. Более того, в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ намечена цель перехода отечественных предприятий на международные стандарты.

Авторами статьи подробно рассмотрена сама сущность нематериальных активов (НМА), дано его определение. Особую сложность на взгляд авторов, вызывает определение рыночной цены НМА, которое затруднено отсутствием абсолютно идентичных результатов интеллектуальной деятельности. Подробно проанализированы сравнительный, затратный и доходный подходы к оценке НМА и рассмотрен метод справедливой стоимости, рассматриваемый МСФО 38. В статье справедливо отмечено, что первоначально НМА следует оценивать исходя из себестоимости, вне зависимости от того, создан он самостоятельно или приобретен на стороне. Последующие затраты на НМА признаются в виде расходов, если они предназначены для восстановления стандартных результатов от их применения.

Статья представляет интерес для широкого круга пользователей, интересующихся данными проблемами, и рекомендуется к публикации в открытой печати.

Алибеков Ш.И., д.э.н., профессор кафедры экономики и бухгалтерского учета филиала Санкт-Петербургского государственного экономического университета в г. Кизляре