

Но с другой стороны, как результат ухудшится показатель ликвидности организации, поскольку увеличится сумма текущих обязательств.

Если же заем не является займом, возвращаемым по требованию, то еще раз обратитесь к решению проблемы № 1. Если же заем будет возвращаться в неопределенные сроки, то в данном случае исходя из установившейся предыдущей практики Группы по получению таких займов следует определить fair value данного займа.

К сожалению, нет конкретного стандарта, посвященного особенностям учета межфирменных займов, поэтому приходится оперировать тем, что имеем на выходе.

*Александр БУГАЕВ,  
аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)*

*30.10.2018*

## **КАК ПОКАЗЫВАТЬ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО (IAS) 38**

*Организации часто несут огромные затраты на то, из чего они ожидают получить экономические выгоды в будущем.*

*Например, организации платят зарплату разработчикам программного обеспечения за разработку ими какой-нибудь игры или приложения.*

*Как бы вы отразили в своей финансовой отчетности такие расходы? Вряд ли будет правильным относить заработную плату IT-персонала на прибыль или убыток по факту несения таких затрат, потому что организация будет пользоваться результатами таких расходов в будущем. Как говорят в таких случаях продвинутые бухгалтеры, хотя бы потому, что затраты, понесенные в данный отчетный период, будут сопоставляться с доходами в будущем.*

*Одной из наиболее частых проблем, возникающих при применении положений МСФО (IAS) 38, является дилемма: в каких случаях понесенные затраты — это нематериальные активы, а в каких — просто убытки (затраты)?*

*Давайте рассмотрим этот вопрос подробнее.*

### **АКТИВЫ, УЧИТЫВАЕМЫЕ СОГЛАСНО МСФО (IAS) 38**

МСФО (IAS) 38 предписывает правила учета всех нематериальных активов, за исключением нематериальных активов, охватываемых другими стандартами, а именно:

отложенные налоговые активы отражаются согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;

гудвилл отражается в финансовой отчетности согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»;

нематериальные активы, удерживаемые для продажи, отражаются по правилам, изложенным в МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;

финансовые активы учитываются согласно подходам МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;

объекты разведки полезных ископаемых и результаты оценки их запасов — в соответствии с МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» и т.п.

### **ЧТО ТАКОЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЙ АКТИВ?**

Для определения того, является ли какой-либо объект нематериальным активом (hereinafter — НМА) или же текущей затратой организации, следует руководствоваться исходным определением актива в МСФО (IAS) 38 и в Концептуальной основе: активы — это ресурс, контролируемый субъектом в результате прошлых событий, от которого ожидается получение будущих экономических выгод предприятием (Концептуальная основа, пункт 4.4 (a)).

А МСФО (IAS) 38 расширяет это определение для нематериальных активов, указав, что помимо базового определения нематериальный актив является идентифицируемым неденежным активом, не имеющим физической формы.

Нематериальный актив — это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы. Это определение НМА взято из МСФО (IAS) 38 (пар. 8).

Подведем итог: каждый нематериальный актив имеет 3 основные характеристики:

**1.** Он контролируется предприятием.

2. Не имеет физической формы.

3. Он идентифицируется.

Но может так случиться, что у актива будут все 3 характеристики, но его нельзя будет отразить как НМА в отчете о финансовом положении.

Причина в том, что он все еще может не соответствовать критериям признания.

Например, предположим, что есть телекоммуникационная компания, у которой миллионы клиентов.

В этом случае у компании есть клиентская база (список клиентов), которая является нематериальным активом, но компания не может показать такую базу в своем балансе, потому что не может измерить ее первоначальную стоимость.

Итак, рассмотрим каждую из характеристик.

### **1. Контроль предприятия**

Если организация может получить будущие экономические выгоды от использования актива и в то же время может запретить другим получать эти выгоды, то тогда организация контролирует актив.

В большинстве случаев организация управляет нематериальными активами, когда у нее есть законные права на него.

Например, организация купила лицензии или подписала какой-то лицензионный контракт.

Иногда контроль осуществляется по-другому.

Например, организация может разработать отличное программное обеспечение сама и сама же контролирует его продажи.

В некоторых случаях организация не может продемонстрировать достаточный контроль над активом, следовательно, она не может актив распознать.

Типичным примером такой ситуации является квалифицированный сотрудник — человеческие ресурсы редко являются неосязаемыми активами, потому что организация не может продемонстрировать контроль над ним.

### **2. Отсутствие физической формы**

Это ясно любому: если какой-то актив имеет физическую субстанцию, то он осязаемый.

Однако есть небольшое исключение.

Иногда нематериальный актив привязан к чему-то физическому, чтобы носить его или хранить.

В этом случае актив по-прежнему неосязаем, поскольку стоимость связанного физического актива очень мала по сравнению со стоимостью нематериального актива.

### **3. Он идентифицируется**

И это очень важно. Активы идентифицируются в одном из этих двух случаев:

1. Он отделим, поэтому можно фактически разделить актив и продать его, перенести его, лицензировать или совершить с ним какое-либо другое действие (гипотетически).

2. Он возникает из юридических прав (из договора, законодательства и т.д.). В этом случае актив не обязательно должен быть разделяемым.

Например, представьте, что вы создали знаменитый бренд.

Является ли он идентифицируемым? Да, это так, потому что вы можете (гипотетически) лицензировать или продать его.

### **МОЖНО ЛИ КАПИТАЛИЗИРОВАТЬ ЗАТРАТЫ НА НЕМАТЕРИАЛЬНЫЙ АКТИВ?**

Иногда бывает так, что актив соответствует всем критериям и имеет все характеристики нематериального актива, но его все же нельзя отражать в финансовых отчетах.

Причиной такой ситуации может быть то, что актив в данном случае не соответствует критериям признания.

Если это нематериальный актив, то нужно ответить еще на два вопроса, прежде чем сказать «Да, это он»:

#### **1. Можете ли вы надежно измерить его стоимость?**

Если вы не можете измерить стоимость, то вы не сможете капитализировать затраты, даже если это и нематериальный актив.

Так, вы не можете капитализировать затраты на клиентскую базу собственной разработки, потому что вы не можете определить свои затраты на ее разработку.

## **2. Предполагается ли, что будущие экономические выгоды от актива будут получены организацией?**

Согласитесь, что будущие экономические выгоды могут быть либо увеличением доходов, либо сокращением расходов.

В любом случае будущие экономические выгоды — это потенциал для увеличения прибыли организации.

Тем не менее специалисты по МСФО считают, что организация должна быть в состоянии их измерить, иначе они не являются будущими экономическими выгодами.

Но это совсем не так. В реальной экономической действительности измерить будущие экономические выгоды иногда невозможно.

Представьте, что организация проинвестировала в произведения искусства, красивую мебель для офиса и в сам офис. В состоянии ли она будет измерить увеличение своих доходов как следствие приобретения таких активов?

Согласитесь, что вряд ли она измерит и вычленил такие доходы на самом деле, но все организации почему-то уверены, что более хороший офис поможет вытащить им больше денег из карманов их клиентов.

Помимо этих требований, по-прежнему существуют некоторые нематериальные активы, которые не являются нематериальными активами в соответствии с МСФО (IAS) 38, а являются чем-то иным.

Важное примечание: вышеизложенное полностью относится к нематериальным активам, которые не разрабатываются самой организацией. Если же организация сама разрабатывает нематериальные активы, тогда ей нужно выполнить еще 6 условий, чтобы капитализировать понесенные ею расходы.

### **СЛУЧАИ, КОГДА КОМПАНИЯ САМОСТОЯТЕЛЬНО РАЗРАБАТЫВАЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЙ АКТИВ**

Когда организация действительно покупает какой-то актив у кого-то, относительно легко решить, является ли он нематериальным активом или же расходами.

Кроме того, в этом случае более вероятно, что критерии признания актива нематериальным действительно были выполнены.

Но как поступать в ситуации, когда ваша организация сама разрабатывает нематериальные активы? МСФО (IAS) 38 предлагает конкретные рекомендации для нематериальных активов, создаваемых самой организацией.

#### **Научные исследования**

Научное исследование — процесс изучения, эксперимента, концептуализации и проверки теории, связанных с получением научных знаний.

Например, организация оценивает различные альтернативы для своего нового программного продукта. Или же организация изучает конкурирующие продукты на рынке, изучает их характеристики и пытается найти недостатки в своем продукте, чтобы предложить рынку лучший продукт.

Согласно IAS 38 нельзя капитализировать любые расходы на научные исследования. Такие затраты отражаются в отчете о прибыли или убытках по мере их возникновения. Кроме того, все технико-экономические обоснования и исследования по жизнеспособности того или иного товара также являются расходами в отчете о прибыли или убытках. Причем независимо от размера понесенных затрат и независимо от того, кто проводил такие исследования: сама организация или же ее подрядчик.

#### **Опытно-конструкторские разработки**

Опытно-конструкторские разработки обычно происходят после фазы исследования.

На стадии разработки разрабатываются новые продукты, материалы, процессы и т.д. Но перед началом коммерческого производства или использования.

Крайне важно различать разработки и исследования, потому что расходы на разработку можно капитализировать. А для этого понесенные расходы должны соответствовать следующим 6 критериям:

1. Вероятные будущие экономические выгоды;
2. Намерение завершить и использовать в своей деятельности или же продать актив;
3. Наличие ресурсов для завершения и последующего использования или продажи актива;
4. Возможность использования или продажи актива;
5. Техническая осуществимость;
6. Расходы могут быть надежно измерены.

Можно капитализировать расходы на разработки только при выполнении всех 6 критериев признания, никак не ранее этого. Так же, как и нельзя капитализировать понесенные расходы ретроспективно. Например, организация понесла затраты на разработки в 2 000 BYN в июне 2018 г. и следующие 2 000 BYN в августе 2018 г. Если были выполнены все 6 критериев признания в июле 2018 г., то в августе можно капитализировать затрат только на 2 000 BYN, понесенных в июле, а затраты июня должны быть учтены в составе убытков за июнь.

### **Гудвил**

Никогда не капитализируется внутренне созданный гудвил.

Можно признать только гудвил, возникший при объединении бизнеса, но этот процесс регулируется совсем другим стандартом (IFRS 3).

### **Другие созданные самой организацией активы**

Возможно, организация сама создала и некоторые другие нематериальные активы, такие как бренды, базы (списки) клиентов, названия изданий или нечто подобное.

МСФО (IAS) 38 запрещает капитализировать затраты на такие созданные самой организацией активы, потому что трудно, если не невозможно, надежно измерить затраты на их создание.

### **КАК ОЦЕНИТЬ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ ПРИ ИХ ПРИЗНАНИИ**

Исходная оценка нематериального актива зависит от того, как был приобретен этот актив (см. таблицу):

<b>Способ приобретения НМА</b>	<b>Способ оценки НМА при признании</b>
Простая покупка	По сумме затрат
Созданные самой организацией	Прямые понесенные затраты, после выполнения ранее указанных 6 критериев признания
Как часть стоимости приобретенного бизнеса	Справедливая стоимость на дату приобретения
По государственному гранту	Справедливая стоимость или номинальная сумма + непосредственно связанные расходы
При обмене активов	Справедливая стоимость; если это невозможно, то балансовая стоимость передаваемых активов

### **Стоимость нематериального актива**

Стоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает (МСФО (IAS) 38.27):

его покупную цену плюс импортные пошлины и невозмещаемые налоги, за вычетом скидок и возвратов;

любые прямые затраты на подготовку актива для его предполагаемого использования.

### **Последующая оценка нематериальных активов**

Впоследствии нематериальные активы оцениваются точно так же, как и основные средства.

Можно выбрать одну из двух моделей:

**1.** Модель затрат: нематериальный актив учитывается по его стоимости за вычетом накопленной амортизации за вычетом накопленного убытка от обесценения.

**2.** Модель переоценки: нематериальный актив учитывается по справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и за вычетом накопленного убытка от обесценения.

Следует подчеркнуть, что модель переоценки не применяется очень часто для нематериальных активов, потому что в этом случае должен быть активный рынок для переоцениваемых объектов, что на практике случается крайне редко.

И не получится применять модель переоценки для брендов, патентов, товарных знаков и аналогичных активов.

Причина в том, что эти активы очень специфичны и уникальны, и для них нет активного рынка.

### **Амортизация и срок полезного использования**

Амортизация представляет собой распределение амортизируемой суммы нематериального актива в течение срока его полезного использования.

Для этого нужно принять решение:

- 1) сколько нужно амортизировать или чему равна амортизируемая стоимость (стоимость минус остаточная стоимость);
- 2) как долго можно амортизировать или каков срок полезного использования актива;
- 3) как амортизировать или какой метод амортизации следует применить.

Тем не менее есть одна особенность в отношении амортизации — это срок полезного использования нематериальных активов.

Нематериальные активы могут иметь:

конечный срок полезного использования: в этом случае можно изначально установить срок службы актива, например, в отношении какого-либо программного обеспечения;

неограниченный срок полезного использования: нет прогнозируемого предела периода, в течение которого актив будет генерировать денежные потоки, например, бренды.

Когда есть актив с неопределенным сроком полезной службы, то его не должны амортизировать.

Вместо этого следует пересматривать срок полезного использования актива в конце каждого финансового года и искать показатели его обесценения.

#### **КОГДА ПРЕКРАЩАЕТСЯ ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Следует прекратить признание нематериального актива:

при его отчуждении, или

если при использовании актива не ожидается больше получение будущих экономических выгод.

Прибыль или убыток от прекращения признания нематериальных активов рассчитывается как:

***Чистая выручка от реализации – Балансовая (остаточная) стоимость актива.***

Прибыль или убыток признаются в составе прибыли или убытка за период.

#### **ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ НЕКОТОРЫХ ВИДОВ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ** ***Интернет-сайты***

Предположим, что компания управляет интернет-магазином через свой фирменный веб-сайт.

Интернет-магазин известен и привлекает множество клиентов. На сайте также есть раздел с блогом компании со статьями о новейших тенденциях моды.

Этот веб-сайт является нематериальным активом, потому что компания контролирует его, у него нет физической субстанции, и он идентифицируется (то есть компания может его продать).

Однако можно ли признать этот сайт как актив?

Да, он приносит будущие экономические выгоды, поэтому одно из требований выполняется.

Но можно ли надежно оценить его стоимость?

Если он был разработан подрядчиками, то тогда это можно сделать. Если же компания разработала его собственными силами, то следует применять правила МСФО (IAS) 38 и особенно SIC 32 «Нематериальные активы — затраты на веб-сайт» для определения возможности капитализации или некапитализации понесенных затрат.

#### ***Хоккейная команда***

Представьте, что вашей организации крупно повезло и она покупает хоккейную команду.

Цена, которую организация заплатила за свое приобретение, была связана с именами конкретных хоккеистов в этой команде и суммой контрактов с ними.

Итак, является ли в этом случае нематериальным активом приобретенная хоккейная команда (или, лучше сказать, совокупность заключенных с игроками контрактов)?

Обычно контракты с сотрудниками или какие-либо другие расходы, связанные с сотрудниками, не рассматриваются в качестве нематериальных активов, потому что организация не может их контролировать. Но в нашем случае ситуация несколько иная.

Например, хоккеистам может быть просто запрещено играть в других командах по правовым основаниям, установленным некоторым хоккейным органом страны.

Кроме того, контракты с отдельными игроками могут юридически обязывать игрока оставаться в одной команде в течение нескольких лет.

В этом случае организация сможет продемонстрировать контроль над игроками и признать хоккейную команду как свой неосязаемый актив.

#### **Лицензии на ПО**

Организация приобрела несколько компьютеров для своих сотрудников.

По факту поставки компьютеров организация сделала онлайн-покупку соответствующего количества лицензий для операционной системы MAC XX для запуска компьютеров.

Кроме того, была приобретена лицензия на использование специального программного обеспечения для бухгалтерского учета.

В дополнение к стоимости покупки организация взяла на себя обязательство внести годовую оплату обновления программного обеспечения. Можете продолжать использовать лицензию для программного обеспечения для бухгалтерского учета даже без ежегодных сборов за обновление, но в этом случае организация не получит никаких обновлений.

В этом случае для организации возникает 3 объекта учета:

##### **1. Операционная система MAC XX.**

Да, это нематериальный актив, поскольку он соответствует всем критериям.

Однако операционная система является неотъемлемой частью компьютеров, поскольку компьютеры не могут работать без этой системы.

Поэтому следует признать компьютеры вместе с операционной системой как объекты основных средств, а отдельный объект в виде нематериального объекта в данном случае не возникает (для получения дополнительной информации см. пар. 4 МСФО ([IAS](#)) 38).

##### **2. Лицензия на программное обеспечение для бухгалтерского учета.**

Это нематериальный актив.

В этом случае организации необходимо признать лицензию в качестве нематериального актива, потому что бухгалтерское программное обеспечение не является необходимым для запуска компьютера.

#### **Ежегодные обновления ПО**

Ежегодные обновления не соответствуют определению нематериального актива, поскольку они не отделяются от основной программы.

Они относятся на расходы в составе прибыли или убытка по мере их возникновения.

Их следует рассматривать как нечто похожее на расходы на техническое обслуживание и ремонт основных средств.

#### **Клиентская база (списки клиентов)**

Представьте, что организация купила список клиентов у телекоммуникационной компании с именами ее клиентов, адресами и телефонами.

Является ли такое приобретение нематериальным активом?

В большинстве случаев да, потому что:

у него нет физической формы;

он идентифицируется (да, это потому, что организация смогла его купить);

организация контролирует его;

организация может надежно оценить свои затраты (она же заплатила за покупку);

организация ожидает будущих экономических выгод (увеличение продаж в результате появления нового списка потенциальных клиентов).

#### **Рекламная кампания**

Представьте, что организация планирует инвестировать 1 млн BYN в рекламную кампанию на сайте в течение следующего года.

Рекламное агентство организации сообщило, что эта рекламная кампания будет укреплять бренд и позиции организации на многие годы вперед.

Таким образом, некоторые специалисты по МСФО считают, что организация должна капитализировать расходы на рекламную кампанию, поскольку она приносит будущие экономические выгоды.

Но при этом рекламная кампания не идентифицируется, то есть организация не может ее разделить и продать кому-то другому.

Поэтому организация должна признать расходы на рекламную кампанию в прибыли или убытке.

Конечно, когда кампания планируется сроком, скажем, на 2 года, тогда организация должна признать расходы в течение 2 лет в период потребления услуг.