

МЕТОДОЛОГИЯ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

УДК 657

Лариса Ивановна Егорова

к.э.н., доцент, доц. каф. Бухгалтерского учета, анализа и аудита Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)
Тел. (495) 442-23-98, Эл.почта: LEgorova@mesu.ru

Елизавета Сергеевна Соколова

к.э.н., доцент, зав. каф. Бухгалтерского учета, анализа и аудита Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)
Тел. (495) 442-23-98, Эл.почта: ESokolova@mesu.ru

Шадрина Галина Владимировна

к.э.н., доцент, доц. каф. Бухгалтерского учета, анализа и аудита Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)
Тел. (495) 442-23-98, Эл.почта: GShadrina@mesu.ru

В статье излагаются методологические основы оценки результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, а также объектов нематериальных активов. Акцентируется внимание на проблемах формирования достоверной стоимости вышеуказанных активов для пользователей финансовой отчетности. Проводится сопоставление методов стоимостного измерения объектов учета, регламентированных российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Рассматриваются особенности определения и признания снижения стоимости нематериальных активов (обесценения).

Ключевые слова: результаты исследований, нематериальные активы, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), стоимость, финансовая отчетность, первоначальное признание, переоценка, обесценение.

Larisa I. Egorova,

PhD in Economics, Associate Professor, the Department of Accounting, Analysis and Audit, Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI)
Tel.: (495) 442-23-98
E-mail: LEgorova@mesu.ru

Elizaveta S. Sokolova,

PhD in Economics, Docent; the Head of the Chair of Accounting, Analysis and Audit, Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI)
Tel.: (495)-442-23-98
E-mail: ESokolova@mesu.ru.

Galina V. Shadrina,

PhD in Economics, Associate Professor, the Department of Accounting, Analysis and Audit, Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI)
Tel.: (495) 442-23-98
E-mail: GShadrina@mesu.ru

METHODOLOGY OF AN ASSESSMENT OF RESULTS OF INTELLECTUAL ACTIVITY

The methodological bases of an assessment of the results of research, development and technological works and intangible assets are given in the article. A special attention is paid to the problems of formation of fair value of such assets for clients of financial accounting. The authors compare the methods of cost measurement of accounting entities regulated by Russian Accounting Standards (RAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS). Peculiarities of detection and acknowledgement of impairment of intangible assets (loss of value) are considered.

Keywords: research results, intangible assets, International Financial Reporting Standards (IFRS), cost, financial accounting, initial acknowledgement, overestimation, depreciation.

Введение

Исходя из приоритетных направлений развития российской экономики, определенных в промежуточном докладе о результатах экспертной работы по актуальным проблемам социально-экономической стратегии России на период до 2020 года «Стратегия-2020», неизменной актуальностью обладают проблемы представления в финансовой отчетности организаций результатов инновационной деятельности. Наиболее существенными для пользователей являются балансовые статьи с примечаниями «Результаты исследований и разработок» и «Нематериальные активы».

Расходы коммерческой организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ отражаются в бухгалтерском учете согласно Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) в качестве вложений во внеоборотные активы при наличии следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признаются прочими расходами отчетного периода. По мере использования результатов работ для получения экономических выгод, вышеуказанная сумма расходов списывается на систематической основе, что находит отражение в снижении значения соответствующего показателя бухгалтерского баланса.

Отметим, что исходя из требований Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» 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, поскольку на стадии исследований в рамках внутреннего проекта предприятие не может продемонстрировать наличие нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Следовательно, соответствующие затраты признаются в качестве расходов в момент их возникновения.

Нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда предприятие может продемонстрировать все перечисленное ниже:

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

В некоторых случаях предприятие может на стадии разработки в рамках внутреннего проекта идентифицировать нематериальный актив и продемонстри-

ровать, что этот актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Это происходит потому, что стадия разработки проекта является более продвинутой по сравнению со стадией исследования. Примерами деятельности по разработке являются:

- проектирование, конструирование и тестирование прототипов и моделей перед началом производства или использования;
- проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, предполагающих новую технологию;
- проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, масштаб которой не является экономически целесообразным для коммерческого производства;
- проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернатив новым или усовершенствованным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Таким образом и отечественная учетная практика и международная определяют порядок первоначального формирования информации о затратах по инновационной деятельности организации исходя из фактически произведенных сумм.

1. Формирование стоимости результатов интеллектуальной деятельности в финансовой отчетности

Относительно представления финансовых показателей о составе и стоимости нематериальных активов в настоящее время наблюдается ряд принципиальных отличий между требованиями российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО.

Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) регламентирован состав условий, одновременное выполнение которых позволяет признать существование нематериального актива:

- а) 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);

- б) 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 (далее – контроль над объектом);

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

- г) 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;

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

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

- ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

МСФО (IAS) 38 определяет нематериальный актив как идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы (с учетом требований признания в учете затрат на исследования и разработки, изложенных выше).

Первоначальная оценка нематериальных активов в бухгалтерском учете осуществляется, в общем случае (в настоящей статье не рассматривается специфика формирования стоимости нематериальных активов в процессе объединения бизнеса (МСФО (IFRS) 3), а также при обменных операциях), по сумме фактически произведенных затрат на приобретение (создание).

Последующая оценка нематериальных активов, то есть при формировании соответствующих показателей финансовой отчетности, может производиться одним из двух вариантов, установленных учетной политикой организации: исходя из первоначальной (фактической) стоимости или с

применением механизма переоценки. Следует отметить, что и РСБУ и МСФО допускают возможность коммерческих организаций проводить периодическую переоценку нематериальных активов, основываясь на информации активного рынка соответствующего класса нематериальных активов, при этом активный рынок предполагает выполнение всех перечисленных 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.

2. Тестирование на предмет обесценения

Правилами ПБУ 14/2007, существенно снижающими значимость информации о стоимости нематериальных активов, является возможность (но не обязанность) организаций применять требования МСФО (IAS) 36 в части тестирования на предмет обесценения. Концептуальную основу МСФО (IAS) 36 составляет принцип осторожности (консерватизма) в суждениях, согласно которому стоимость имущества не должна завышаться, поскольку показатели активов характеризуют для пользователя будущие экономические выгоды (условно-денежные поступления), ожидаемые к получению в процессе использования и продажи объекта. МСФО (IAS) 36 предписывает порядок, который предприятие должно применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую стоимость.

Возмещаемая стоимость актива представляет собой наибольшую из двух величин: справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность его использования.

Актив обесценивается, если его балансовая стоимость превосходит возмещаемую стоимость. Предприятие должно на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака необходимо оценить возмещаемую стоимость актива.

Способность нематериального актива производить в будущем экономические выгоды в объеме, достаточном для возмещения его балансовой стоимости, обычно подвержено большей неопределенности до, чем

после начала использования актива. Поэтому МСФО (IAS) 36 предписывает, что предприятие должно не реже, чем раз в год, проводить проверку на обесценение балансовой стоимости нематериального актива, который еще не имеется в наличии для использования.

Как правило, о наличии возможного обесценения активов свидетельствуют внешние и внутренние признаки.

Внешними признаками являются:

- в течение периода рыночная стоимость актива снизилась значительно больше, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании;

- значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых предприятие осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив;

- рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции повысились в течение периода, и данный рост, вероятно, будет иметь существенные неблагоприятные последствия для ставки дисконтирования, используемой при расчете ценности использования и возмещаемой стоимости актива;

- балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает его рыночную капитализацию.

Внутренние признаки:

- существуют признаки морального устаревания или физической порчи актива;

- значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или предположительно могут иметь место в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования (или предположительного использования) актива. Данные изменения включают простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, планы по выбытию актива до ранее запланированной даты, а также изменение срока службы актива с неопределенного на определенный;

- из внутренней отчетности явствует, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось.

Показатели внутренней отчетности, которые указывают на возможное обесценение актива, включают факт того, что:

- денежные потоки для приобретения актива или последующие потребности в денежных средствах для его эксплуатации или содержания значительно превышают первоначально запланированную в бюджете сумму;

- фактические чистые потоки денежных средств или операционная прибыль или убыток, исходящие от актива, значительно хуже, чем запланированные цифры;

- имеется значительное уменьшение чистых потоков денежных средств или операционной прибыли по сравнению с бюджетом, либо значительное увеличение убытков, исходящих от актива по сравнению с бюджетом;

- при сложении сумм текущего периода с бюджетными суммами для будущих периодов, в отношении актива регистрируются операционные убытки или чистое выбытие денежных средств.

Следует принять во внимание фактор существенности при оценке возмещаемой суммы. Например, если предыдущие расчеты показывают, что возмещаемая стоимость актива значительно выше его балансовой стоимости, предприятию не нужно переоценивать возмещаемую стоимость актива, если не произошло событие, нивелирующее данную разницу. Аналогично, предыдущий анализ может показать, что возмещаемая стоимость актива не чувствительна к одному (или нескольким) показателям, перечисленным выше.

При наличии признаков возможного обесценения актива это может указывать на то, что остаточный срок службы, метод амортизации (списания) или остаточная стоимость для актива должны быть пересмотрены и скорректированы в соответствии со стандартом, применимым к данному активу, даже если никаких убытков от обесценения в отношении этого актива не признается.

МСФО (IAS) 36 раскрывает сущность механизма оценки возмещаемой стоимости актива.

Не всегда существует необходимость в определении и справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу, и ценности использования. Если любая из данных сумм превосходит балансовую стоимость актива, актив не обесценен, что исключает необходимость в оценке другой суммы. Существует возможность определения справедливой стоимости за вычетом

расходов на продажу, даже если актив не торгуется на активном рынке. Однако иногда невозможно определить справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу ввиду отсутствия основы для надежной оценки суммы, которая может быть получена от продажи актива в результате сделки между независимыми, осведомленными сторонами, желающими заключить сделку. В данном случае предприятие может использовать ценность использования актива в качестве возмещаемой стоимости. Аналогичным образом, в отсутствие оснований полагать, что ценность использования актива в существенной мере превышает его справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу, в качестве возмещаемой стоимости может быть использована справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу. Это часто бывает справедливо для актива, предназначенного для выбытия. Причина этого заключена в том, что ценность использования актива, предназначенного для выбытия, будет состоять, главным образом, из чистой выручки от выбытия, поскольку будущие поступления денежных средств от продолжения использования актива до его выбытия, скорее всего, будут пренебрежимо малы.

Также МСФО (IAS) 36 предписывает, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком службы проверялся на обесценение ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой стоимостью, независимо от того, существуют ли какие-либо признаки возможного обесценения.

Концептуальная основа системы МСФО предполагает, что наиболее точный показатель справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу – это цена, оговоренная в имеющем обязательную силу соглашении о продаже, заключаемом между независимыми сторонами с учетом проростных издержек, которые непосредственно относились бы на выбытие актива.

Если имеющего обязательную силу соглашения о продаже не существует, но актив участвует в сделках купли-продажи на активном рынке, справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу равна рыночной цене актива минус затраты на выбытие. Подходящей для этих целей рыночной ценой обычно является текущая цена покупателя.

При расчете ценности использования актива отражаются следующие элементы:

- оценка будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от использования актива;

- ожидания относительно возможных отклонений в суммах и распределении во времени таких будущих потоков денежных средств;

- временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;

- цена, связанная с неопределенностью, свойственной данному активу; а также прочие факторы, такие как неликвидность, которые участники рынка будут отражать при определении цены потоков денежных средств, поступления которых предприятие ожидает от актива в будущем.

Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:

- 1) оценка будущего поступления и выбытия денежных средств, связанного с продолжением использования актива и его последующим выбытием;

- 2) применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к таким потокам денежных средств в будущем.

Руководство оценивает обоснованность предположений, из которых исходит его текущий прогноз потоков денежных средств, путем анализа причин расхождения между прошлыми прогнозами потоков денежных средств и фактическими прогнозами потоков денежных средств. Прогнозы потоков денежных средств до конца срока службы актива производятся путем экстраполяции прогнозов потоков денежных средств, основанных на данных финансовых бюджетов (прогнозах), с использованием показателя темпа роста за последующие годы. Используется постоянный или убывающий показатель, если только увеличивающийся темп роста не соответствует объективной информации о характере жизненного цикла продукта или отрасли промышленности. При необходимости темп роста принимается равным нулю или считается отрицательным. При благоприятной рыночной конъюнктуре вероятен выход на рынок конкурентов, что станет сдерживающим фактором роста. Следовательно, предприятиям будет затруднительно превзойти средний исторический темп роста за долгосрочный период (например, двадцать

лет) в отношении продуктов, отраслей, страны или стран, в которых предприятие осуществляет деятельность или в отношении рынка, на котором используется актив.

В расчетной оценке будущих потоков денежных средств должны учитываться:

- прогнозы поступлений денежных средств от продолжения использования актива;

- прогнозы выбытия денежных средств, которые неминуемо происходят для генерирования поступлений денежных средств от продолжающегося использования актива (включая выбытие денежных средств для подготовки актива к использованию) и которые могут быть отнесены или распределены на разумной и последовательной основе на актив;

- чистые потоки денежных средств, если таковые будут, которые должны быть получены (или выплачены) за выбытие актива в конце его срока службы.

Оценка будущих потоков денежных средств и ставки дисконтирования отражает последовательные предположения о росте цен, который относится к общей инфляции. Следовательно, если ставка дисконтирования включает влияние роста цен, относящегося к общей инфляции, будущие потоки денежных средств оцениваются в номинальном выражении. Если ставка дисконтирования не включает влияние роста цен, относящегося к общей инфляции, будущие потоки денежных средств оцениваются в реальном выражении (но при этом учитывается будущее повышение и снижение специфических цен).

В расчетной оценке будущих потоков денежных средств не должны учитываться поступления и выбытия денежных средств в результате финансовой деятельности, и поступления или выплаты, связанные с налогом на прибыль.

Будущие потоки денежных средств оцениваются в валюте, в которой денежные потоки будут создаваться, с последующим дисконтированием с использованием ставки дисконтирования, соответствующей такой валюте. Предприятие переводит приведенную стоимость с использованием текущего курса обмена на дату расчета ценности использования.

Ставка (ставки) дисконтирования является ставкой (ставками) до налогообложения и отражает текущие рыночные оценки временной стои-

мости денег и рисков, характерных для данного актива, и по которым не производилась корректировка расчетных оценок будущих потоков денежных средств. Однако, ставка (ставки) дисконтирования, использованная для оценки ценности использования актива, не должна отражать риски, с учетом которых была скорректирована расчетная оценка будущего потока денежных средств.

Заключение

Таким образом, если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения. Убытки от обесценения признаются немедленно в прибыли и убытках, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью переоценки в МСФО (IAS) 38). Любые убытки от обесценения переоцененного актива должны учитываться как уменьшение суммы переоценки.

Вышеизложенные положения иллюстрируют тот факт, что применение актуарных расчетов и справедливой стоимости нематериальных активов существенно повышает достоверность информации, представляемой в финансовой отчетности о результатах интеллектуальности деятельности организаций, необходимой широкому спектру пользователей.

Литература

1. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности».
2. МСФО 36 «Обесценение активов».
3. МСФО 38 «Нематериальные активы».
4. Положение по бухгалтерскому учету 17/02 «Учет расходов на НИ-ОКР».
5. Положение по бухгалтерскому учету 14/07 «Учет нематериальных активов».

References

1. IAS 1 Presentation of Financial Statements.
2. IAS 36 Impairment of Assets.
3. IAS 38 Intangible Assets.
4. Federal Accounting Standard 17/02 .
5. Federal Accounting Standard 14/07 .