

Международный бухгалтерский учет



**Оценка нематериальных активов
в бухгалтерском учете**

**Учет затрат и калькулирование себестоимости
услуг сферы образования**

**Учет хеджирования чистых инвестиций
в зарубежную деятельность**

**Налогообложение нефтегазового сектора
Российской Федерации**

**Налоговые аспекты внутрихолдингового
заемного финансирования**

**Бухгалтерский учет трансферных контрактов
в футбольных клубах**

5 (251) – 2013
ФЕВРАЛЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
российской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала
– www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:

Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:

С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

Редакционный совет:

Ф.Ф. Бутынец, доктор
экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических наук,
профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических наук,
профессор

С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,
профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических
наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат
экономических наук

В.А. Терехова, доктор
экономических наук, профессор

Верстка: Н.И. Бранделис

Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

<http://www.fin-izdat.ru>

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 21.01.2013.

Формат 60x90 1/8. Цена договорная.

Объем 8,5 п.л. Тираж 6 300 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки
России для публикации научных работ, от-
ражающих основное научное содержание
кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНТИ РАН.

Перепечатка материалов и использова-
ние их в любой форме, в том числе
и в электронных СМИ, возможны только
с письменного разрешения редакции

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

5 (251) – 2013 февраль

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Сорокина Е.М., Фадеева А.А.* Оценка нематериальных активов в бухгалтерском учете 2
- *Федорченко Т.А.* Организация учета затрат и калькулирования себестоимости услуг сферы образования 15

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Плотникова О.В.* Учет хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность 21

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Токарев А.Н.* Налогообложение нефтегазового сектора Российской Федерации: роль регионов 31
- *Куницын С.Ю., Шальнева М.С.* Налоговые аспекты внутрихолдингового заемного финансирования 41

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Гошунова А.В.* Эконометрический подход к исследованию эффективности деятельности профессиональных футбольных клубов 50

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

- *Муравьева Л.А.* Финансово-экономическое развитие Древней Греции 58

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

УДК 657.1

ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Е. М. СОРОКИНА,

доктор экономических наук, профессор

E-mail: soelmi@yandex. ru

А. А. ФАДЕЕВА,

кандидат экономических наук, старший преподаватель

кафедры бухгалтерского учета и аудита

E-mail: faa15@mail. ru

Байкальский государственный

университет экономики и права

В статье проведен анализ возможности применения сравнительного (рыночного), затратного и доходного подходов к оценке нематериальных активов в бухгалтерском учете и отчетности. Предложены формы первичных документов для оформления обесценения нематериальных активов, изменения сроков их полезного использования и способов начисления амортизации.

Ключевые слова: нематериальные активы, интеллектуальная собственность, справедливая стоимость, амортизация, переоценка.

Выделение нематериальных активов в самостоятельный объект бухгалтерского учета предполагает обязательное решение вопросов об их оценке.

Теоретически для формирования учетной информации о стоимости нематериальных активов можно использовать три подхода: сравнительный (рыночный), затратный и доходный.

Сравнительный (рыночный) подход основывается на идее, что рациональный инвестор или

покупатель не заплатит за конкретный объект нематериальных активов больше той суммы, в которую ему обойдется приобретение другого объекта нематериальных активов с сопоставимой полезностью (сопоставимым качеством). Сравнительный (рыночный) подход к оценке нематериальных активов предполагает определение стоимости нематериального актива, полученного организацией, исходя из цены, по которой в сравнительных обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Если при оценке объекта нематериальных активов можно найти достаточное количество аналогов, полученная с помощью данного подхода величина его стоимости будет наиболее точной по сравнению с величинами, определенными другими подходами, т. е. будет иметь минимальную погрешность. В этом состоит главное достоинство сравнительного (рыночного) подхода.

Однако применение сравнительного (рыночного) подхода для оценки нематериальных

активов затруднено вследствие того, что такие объекты являются практически неповторяемыми. Существуют объекты, например патенты, товарные знаки или права на произведения искусства, к которым просто невозможно подобрать аналоги. К тому же нематериальные активы чаще всего продаются в составе бизнеса, отдельная их продажа происходит довольно редко.

При применении затратного подхода стоимость объекта нематериальных активов определяется исходя из суммы затрат на его создание или приобретение. Главным преимуществом затратного подхода является несложность получения исходных данных для расчета стоимости нематериальных активов, кроме того, все затраты могут быть подтверждены документально.

Следует отметить, что в настоящее время в соответствии с российскими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, рассчитанной на основе затратного подхода. Согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) данный вид оценки называется себестоимостью.

Порядок расчета фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов зависит от пути их поступления в организацию. Как известно, нематериальные активы могут поступать в организацию различными путями. Среди них можно выделить следующие:

- приобретение за плату;
- создание внутри организации;
- обмен на другое имущество;
- безвозмездное получение;
- внесение в качестве вклада в уставный капитал;
- приватизация государственного и муниципального имущества.

Регулирование порядка расчета фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов в зависимости от пути их поступления в организацию в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» имеет некоторые отличия. МСФО (IAS) 38 не предусматривает таких путей поступления нематериальных активов в организацию, как внесение в качестве вклада в уставный капитал и приватизация госу-

дарственного и муниципального имущества, но предусматривает такой путь, как объединение бизнеса. МСФО (IAS) 38, как и ПБУ 14/2007, предусматривает получение нематериальных активов по договору дарения (безвозмездно), но согласно МСФО (IAS) 38 получение их бесплатно или за номинальное вознаграждение возможно только через правительственные субсидии.

Состав фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов в зависимости от пути их поступления в организацию согласно ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38 приведен на рисунке.

Анализ рисунка показывает, что состав затрат, включаемых в фактическую (первоначальную) стоимость, согласно ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38 совпадает только при приобретении нематериальных активов за плату и создании собственными силами.

Одним из недостатков затратного подхода является несоответствие затрат настоящего времени их стоимости в будущем. Существующие методы оценки нематериальных активов в рамках затратного подхода не в полной мере учитывают инфляционное изменение покупательной способности денег, а также возможность денег приносить доход при условии их разумного инвестирования в альтернативные проекты.

Доходный подход в отличие от затратного позволяет оценить возможные экономические выгоды, которые могут принести нематериальные активы. В зарубежной практике такие выгоды принято называть справедливой стоимостью.

Согласно МСФО (IAS) 13 «Оценка справедливой стоимости» справедливая стоимость — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.

В экономической литературе вопрос использования в отечественной бухгалтерской практике справедливой стоимости как вида оценки объектов учета в настоящее время является предметом дискуссии¹. Аргументами в пользу учета по спра-

¹ См., например: *Ефремова А. А.* Оценка по справедливой стоимости: необходимость и возможность для российского бухгалтерского учета // *Бухгалтерский учет.* 2002. № 18. С. 47—51; *Ковалев В. В.* Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета // *Бухгалтерский учет.* 2002.

| ПБУ 14/2007 | | МСФО (IAS) 38 | |
|---|---|---|--|
| Путь поступления | Фактическая (первоначальная) стоимость | Путь поступления | Себестоимость |
| Приобретение за плату | Расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях | Отдельное приобретение | Цена покупки нематериального актива и любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению |
| Создание внутри организации | Расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях | Самостоятельное создание | Затраты, понесенные только в рамках стадии разработок |
| По договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) денежными средствами | Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией | Обмен активами | По справедливой стоимости или по балансовой стоимости переданного актива |
| По договору дарения | Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы | Безвозмездное поступление или приобретение посредством государственных субсидий | По справедливой стоимости или по номинальной сумме плюс любые затраты, непосредственно относимые на подготовку актива к использованию по назначению. |
| Приватизация государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество | Определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования | — | — |
| Вклад в уставный капитал | Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации | — | — |
| — | — | Объединение бизнеса | Справедливая стоимость на дату приобретения |

Состав фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов в зависимости от пути их поступления в соответствии с ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38

справедливой стоимости является то, что справедливая стоимость предоставляет более объективную основу для оценки будущих денежных потоков по сравнению с методом фактических затрат, обеспечивает основу для сопоставимости информации об активах, наилучшим образом сочетается с принципами активного менеджмента и способствует

№ 17. С. 67—72; Соколов В. Я. Тенденции развития учета // Бухгалтерский учет. 2004. № 11. С. 5—7; Соколов Я. В., Соколов В. Я. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.buh.ru>.

более объективной оценке результатов работы менеджмента.

В качестве одного из основных недостатков учета по справедливой стоимости отмечаются значительные сложности определения справедливой стоимости в условиях отсутствия активного рынка. Они влекут за собой и другой отрицательный момент, связанный с использованием справедливой стоимости, — высокая трудоемкость и большие дополнительные издержки, вызванные необходимостью привлечения профессиональных оценщиков.

Существенным недостатком оценки активов по справедливой стоимости экономисты отмечают невозможность документального подтверждения данной оценки во многих случаях и вероятность манипуляций с оценками, что не позволит бухгалтерскому учету выполнять одну из своих основных функций — контрольную². Как известно, контрольная функция бухгалтерского учета выполняется только при отражении свершившихся фактов хозяйственной деятельности организации. Кроме того, бухгалтерская информация имеет юридическую силу, если она подтверждена соответствующими документами.

Представляется, что справедливую стоимость можно применять в отечественной практике, но не в текущем учете, а при раскрытии информации в пояснениях к основным формам бухгалтерской отчетности. Выносимая в пояснения информация необязательно должна формироваться на счетах бухгалтерского учета, ее можно определять расчетным путем. Следовательно, оценивать объекты нематериальных активов по справедливой стоимости, определенной на основе доходного подхода, можно для целей раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности.

Проблемным вопросом, возникающим при оценке активов организации по справедливой стоимости, является выбор показателя, который наиболее достоверно отражает эту стоимость.

Существует множество подходов к определению справедливой стоимости, а следовательно, и отражающих ее показателей. Например, выразителем справедливой стоимости может являться при определенных условиях рыночная стоимость, восстановительная стоимость с учетом износа, дисконтированная стоимость и другие виды стоимостей. В зарубежной практике чаще всего наилучшим показателем справедливой стоимости актива признают его рыночную стоимость. Однако данные понятия не уравниваются.

Рыночная стоимость в полной степени соответствует понятию справедливой стоимости только в условиях активного рынка, т. е. рынка, на котором цены определяются спросом и предложением, сделки производятся достаточно часто, без принужде-

ния, а участвующие в них стороны не зависят друг от друга. В силу специфики нематериальных активов активный рынок для них практически отсутствует.

Как уже отмечалось, одним из показателей справедливой стоимости может быть дисконтированная стоимость. Использование метода дисконтирования для определения справедливой стоимости активов организации имеет ряд преимуществ.

Во-первых, метод дисконтирования позволяет преодолеть «справедливость» только на момент сделки. Во-вторых, при его использовании учитывается полезность актива с точки зрения будущих экономических выгод, связанных с владением данным активом. В-третьих, дисконтированная стоимость менее подвержена колебаниям рыночной конъюнктуры, поскольку базируется на факторах, наиболее полно учитывающих возможные характеристики активов: генерируемых активами денежных потоках во времени и всевозможных рисках.

Расчет дисконтированной стоимости активов в целом осуществляется по известной формуле

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{FV_t}{(1+d)^t}, \quad (1)$$

где PV — текущая (дисконтированная) стоимость актива;

T — срок полезного использования актива;

FV_t — ожидаемый денежный поток по оцениваемому активу в период t ;

d — ставка дисконтирования.

Учитывая, что нематериальные активы по своему характеру разнородны, формулу (1) можно использовать не для всех их групп. В теории оценочной деятельности для различных нематериальных активов рекомендуется уточнять формулу (1). Стоимость объектов авторского права следует рассчитывать с использованием метода «преимущество в прибыли», объектов патентного права — методом «нормы прибыли», средств индивидуализации — с использованием метода «освобождение от роялти», ноу-хау — методом «выигрыша в себестоимости».

Справедливую стоимость программы для ЭВМ как объекта авторского права лучше рассчитывать по следующей формуле³:

² Соколов Я. В., Соколов В. Я. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.buh.ru>.

³ Азгальдов Г. Г., Карпова Н. Н. Оценка стоимости интеллектуальной собственности и нематериальных активов. М.: Международная академия оценки и консалтинга, 2007. С. 268.

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{\Delta\Pi_t}{(1+d)^t},$$

где PV — текущая (дисконтированная) стоимость нематериального актива;

T — срок полезного использования программы для ЭВМ;

$\Delta\Pi_t$ — преимущество в прибыли, возникшее вследствие использования программы для ЭВМ в периоде t ;

d — ставка дисконтирования.

При расчете справедливой стоимости полезной модели как объекта патентного права точнее пользоваться формулой⁴

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{Q_t C_t НП_t}{(1+d)^t},$$

где PV — текущая (дисконтированная) стоимость нематериального актива;

T — срок полезного использования полезной модели;

Q_t — объем продукции, выпускаемый с использованием полезной модели в период t ;

C_t — цена единицы продукции в периоде t ;

$НП_t$ — норма прибыли в периоде t , определяемая по бухгалтерским документам за предшествующие периоды или экспертным методом применительно к той промышленности, к которой относится полезная модель;

d — ставка дисконтирования.

Справедливую стоимость товарного знака как средства индивидуализации необходимо рассчитывать по формуле⁵

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{Q_t C_t R_t}{(1+d)^t},$$

где PV — текущая (дисконтированная) стоимость нематериального актива;

T — срок полезного использования товарного знака;

Q_t — объем продукции, выпускаемый с использованием товарного знака в период t ;

C_t — цена единицы продукции в периоде t ;

R_t — размер роялти в периоде t ;

d — ставка дисконтирования.

Справедливую стоимость ноу-хау как прочего

объекта интеллектуальной собственности можно рассчитать по формуле⁶

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{\Delta C_t}{(1+d)^t},$$

где PV — текущая (дисконтированная) стоимость нематериального актива;

T — срок полезного использования ноу-хау;

ΔC_t — экономия в себестоимости производства продукции, возникшая вследствие использования ноу-хау в периоде t ;

d — ставка дисконтирования.

Таким образом, для определения первоначальной стоимости нематериальных активов в момент их принятия к учету следует применять затратный подход. Использование доходного подхода в бухгалтерском учете допустимо при последующей оценке нематериальных активов, в частности при переоценке и обесценении. Информацию о возможных экономических выгодах, которые могут принести нематериальные активы, оцененные на основе доходного подхода, на наш взгляд, можно рекомендовать раскрывать в пояснениях к основным формам отчетности, в частности в справке «Стоимость нематериальных активов». Возможный вариант выделения в бухгалтерской отчетности соответствующей информации на условном примере представлен в таблице.

Исходные данные для заполнения таблицы следующие.

Организация обладает исключительным правом на программу для ЭВМ. Срок полезного использования — 3 года. Первоначальная стоимость программы — 620 тыс. руб. Преимущество в прибыли, полученное вследствие использования программы для ЭВМ, в первый год составит 350 тыс. руб., во второй год — 300 тыс. руб., в третий год — 250 тыс. руб. Ставка дисконтирования — 30%.

Расчет справедливой стоимости программы для ЭВМ: $PV = 350 / (1 + 0,3) + 300 / (1 + 0,3)^2 + 250 / (1 + 0,3)^3 = 606$ тыс. руб.

Организация обладает исключительным правом на полезную модель. Срок полезного использования — 4 года. Первоначальная стои-

⁴ Там же. С. 191.

⁵ Аксенов А. П. Нематериальные активы: структура, оценка, управление. М.: Финансы, 2007. С. 94.

⁶ Аксенов А. П. Нематериальные активы: структура, оценка, управление. М.: Финансы, 2007. С. 95.