

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ О НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВАХ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

К.В. Кривицкая, ассистент кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в АПК и транспорте

Резюме. В статье исследуются проблемные вопросы раскрытия информации о нематериальных активах, имеющихся в организации. Анализируются подходы к раскрытию информации о нематериальных активах в России, Украине, Казахстане, Молдове и предусмотренные в соответствии с МСФО. Обосновываются предложения по совершенствованию действующих форм отчетности в части раскрываемой информации о нематериальных активах.

REPORTING ENHANCEMENT ABOUT INTANGIBLE ASSETS FOR ACCEPTANCE OF MANAGEMENT DECISIONS

K.V. Krivitskaja

Abstract. In article problem questions of disclosure of information of the intangible assets which are available in the organization are researched. Approaches to disclosure of information on intangible assets in Russia, Ukraine, Kazakhstan, Moldova and provided according to IFRS are analyzed. Offers on enhancement of operating forms of the reporting regarding disclosed information about intangible assets locate.

Введение. Управление нематериальными активами, имеющимися в организации, предполагает обеспечение руководства необходимой информацией для достижения поставленных целей. Полученные в системе счетов бухгалтерского учета показатели и, соответственно, составленной бухгалтерской отчетности, должны являться информационной базой для заинтересованного пользователя, на основании которой становится возможным принятие оперативных, тактических и стратегических решений, а также осуществление контроля за их реализацией.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

4000.00.18.

[Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.

26. Организация и технология торговли: учеб. / С.Н. Виноградова [и др.]; под общ. ред. С.Н. Виноградовой. – 2-е изд., перераб. – Минск : Вышэйшая школа, 2005. – 479 с.

27. Платонов, В.Н. Организация и технология торговли : учеб. / В.Н. Платонов. – Минск : БГЭУ, 2009. – 317 с.

28. Виноградова, М.В., Панина, З.И. Организация и планирование деятельности предприятий сферы сервиса: учеб. пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2007. – 464 с.

29. Велединский, В.Г. Сервисная деятельность : учеб. / В.Г. Велединский. – М. : КНОРУС, 2010. – 176 с.

30. Сервисная деятельность: учеб. пособие / С.Н. Коробкова, В.И. Кравченко, С.В. Орлов, И.П. Павлова; под общ. ред. В. К. Романович. – 3-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 156 с.

31. Сфера услуг: маркетинг: учеб. пособие / Д.И. Хлебович [и др.]; под ред. Т.Д. Бурменко. – М. : КНОРУС, 2007. – 240 с.

32. Сервисология: человек и его потребности : учеб. пособие / А.П. Садохин. – М. : Омега-Л, 2009. – 141 с.

33. Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа: учеб. / А.Д. Шеремет. – 3-е изд., доп. – М. : ИНФРА-М, 2011. – 352 с.

34. Карнаухова, В.К., Краковская, Т.А. Сервисная деятельность: учеб. пособие / под общ. ред. Ю.М. Краковского. – Изд. 2-е. – М. : ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д : Издательский центр «МарТ», 2008. – 254 с.

35. Сфера услуг: экономика: учеб. пособие / Т.Д. Бурменко, Н.Н. Даниленко, Т.А. Туренко; под ред. Т.Д. Бурменко. – М. : КНОРУС, 2007. – 328 с.

36. Шляпина, Ю.В. Сущность сервисных услуг и их классификация // Инновационное образование и экономика. – 2009. – № 4 (15). – С. 82–86.

37. Завьялов, П.С. Формула успеха: маркетинг: (сто вопросов-ответов о том, как эффективно действовать на внешнем рынке) / П.С. Завьялов, В.Е. Демидов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Междунар. отношения, 1991. – 416 с.

38. Черник, Н.Ю. Товарная политика предприятия: учеб. пособие / Н.Ю. Черник. – Минск : БГЭУ, 2004. – 278 с.

39. Нестеров, А.В. Сервис и услуги: комплексный подход. – М. : ГУ ВШЭ, 2007. – 150 с.

40. Акулич, И.Л. Маркетинг : учеб. / И.Л. Акулич. – 6-е изд., испр. – Минск: Выш.шк., 2009. – 511 с.

41. Буткевич, М.Н., Косенко, И.И. Сервисная деятельность с точки зрения технологии «Клиент-Сервис» и Cals-Технологии / М.Н. Буткевич, И.И. Косенко // Сервис Plus. – 2008. – № 4. – Том 2. – С. 29–36.

При составлении и предоставлении бухгалтерской отчетности организации Республики Беларусь должны руководствоваться: Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» от 27.12.2007 г. № 302-З [9], Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 [10], Инструкцией о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 111 [11].

Основная часть. В соответствии с Инструкцией о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 111 в пояснительной записке организации следует раскрывать следующую информацию по группам нематериальных активов:

- первоначальную (переоцененную) стоимость на конец предыдущего года и отчетного периода, ее изменение в отчетном периоде;
- применяемые способы начисления амортизации и диапазоны сроков полезного использования по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;
- суммы накопленной амортизации на конец предыдущего года и отчетного периода, а также начисленной амортизации за отчетный период и списанной амортизации по выбывшим в отчетном периоде нематериальным активам;
- суммы обесценения, отраженные в бухгалтерском учете в составе расходов, восстановленные в составе доходов и (или) добавочном фонде в отчетном периоде.

В пояснительной записке также подлежит раскрытию информация:

1. по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования – остаточная стоимость этих активов на конец отчетного периода и причины отнесения их к нематериальным активам, имеющим неопределенный срок полезного использования;
2. по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования - остаточная стоимость этих активов на конец отчетного периода и оставшийся период начисления амортизации по ним;
3. по нематериальным активам, учитываемым по переоцененной стоимости, подлежит раскрытию информация об их переоцененной стоимости и сумме прироста остаточной стоимости нематериальных активов в результате переоценки на конец предыдущего года и отчетного периода с указанием изменений в течение отчетного периода. Дополнительно раскрывается информация о затратах на исследования и разработки, признанных расходами в отчетном периоде.

Таким образом, проведенный анализ имеющихся в Республике Беларусь форм бухгалтерской отчетности, раскрывающих информацию об имеющихся в организации нематериальных активах, а также финансовых результатах, полученных от их использования, показал явную недостаточность их в качестве информационной базы для проведения анализа эффективности их использования. Следовательно, возникает объективная необходимость в совершенствовании имеющихся форм бухгалтерской отчетности с целью повышения их информационного потенциала. Информационная база для проведения анализа должна содержать необходимые данные, на основании которых становится возможным не только проанализировать наличие и состав нематериальных активов, эффективность их использования, но также осуществить прогноз величины ожидаемых доходов, денежных потоков и т.д.

Исследование работ отечественных и зарубежных ученых-экономистов свидетельствует о необходимости расширения перечня информации о нематериальных активах, раскрываемой субъектами хозяйствования в бухгалтерской и статистической отчетности. В литературных источниках прослеживается целевая направленность рассматриваемых вопросов.

Как отмечает А.Н. Хорин, не информированность собственника о реальном положении дел в компании создает реальную угрозу финансовой нестабильности и недополучения ожидаемых выгод [17, с. 68]. Данное утверждение является справедливым в отношении информированности об осуществляемых инвестициях в создание нематериальных активов.

По мнению Г. Макконоши [7, с. 207] потенциального пользователя финансовой отчетности в отношении объектов нематериальных активов может заинтересовать следующая информация:

- эффективность и целесообразность использования имеющихся прав на объекты интеллектуальной собственности (в т.ч. наличие пользователей, доход от собственного использования и от предоставления прав, дисконтированная оценка ожидаемых будущих выгод, стоимостная оценка затрат, необходимых для сохранения и поддержания прав, и т.п.);
- потенциальные направления возможного использования прав на объекты интеллектуальной соб-

ственности (в т.ч. возможные направления использования, потенциальная доходность по этим направлениям, цена возможной реализации, ограничения прав, принятые на себя правообладателем в результате предоставления третьим лицам прав использования объекта, связанные с объектом права и обязательства и т.п.);

– разработка новых объектов нематериальных активов (состояние НИОКР, их стоимость и стадии, соотношение успеха и неудач, вероятность получения патентоспособных результатов и т.п.).

По мнению И.И. Просвириной одним из основных направлений реформирования бухгалтерской отчетности является формирование нефинансовой (качественной) информации о нематериальных активах компании и предоставление ее инвесторам в нестандартизированном виде в качестве дополнения к традиционной финансовой отчетности [16, с. 26]. Она указывает на причины имеющихся проблем в области оценки и раскрытия информации о нематериальных активах: во-первых, эта информация характеризует прошлые периоды времени, в то время как и инвесторы и менеджеры нацелены на решение стратегических задач и им требуется информация прогнозного характера; во-вторых, в финансовой отчетности содержится мало нефинансовой информации и информации о нематериальных активах, в частности об интеллектуальном капитале, который рассматривается как основной фактор стоимости современной компании.

Следует поддержать мнение В.К. Яненко, который считает, что основной проблемой бухгалтерской отчетности является консервативность и не способность адекватно представлять информацию о быстроизменяющихся в стоимости активах, а также не полное раскрытие информации о таких активах в приложении к финансовой отчетности [18, с. 116].

Заслуживает внимание мнение Б. Лева, который указывает на то, что основная причина недостаточности информации, содержащейся в финансовой отчетности, кроется в недостаточности и неадекватном раскрытии информации о нематериальных активах [6].

Ряд зарубежных ученых выделяет следующие причины не отражения нематериальных активов в бухгалтерском учете и отчетности:

- нематериальные активы слишком не надежны (рискованны), чтобы их можно было считать бухгалтерским активом;
- амортизация капитализированной стоимости субъективна и может использоваться для манипулирования финансовой отчетностью;
- затраты на нематериальные активы (база капитализации) не имеют отношения к их реальной стоимости в свете будущих выгод;
- неудачные проекты с использованием нематериальных активов, отраженных в балансе как активы, могут стать поводом для возбуждения акционерами против управляющих и аудиторов необоснованных судебных дел.

В связи с этим В.В. Преображенская также указывает на необходимость уточнения правил бухгалтерского учета в целях формирования достоверной и полной информации о долгосрочных активах [15, с. 7-8].

По мнению О.А. Воробьевой в большинстве случаев нематериальные активы не находят отражения в финансовой отчетности организаций [1, с. 13]. По ее словам отношение к нематериальным активам и способ их отражения в отчетности нуждаются в изменении [2, с. 199]

Ф.В. Голубев подчеркивает важность раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности. [3, с. 11]

И.А. Захарова считает, что в отчетности отсутствует отражение стоимости нематериальных активов, информация об инвестициях [4, с. 13].

Мы поддерживаем мнение отечественных и зарубежных ученых о необходимости расширения перечня информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности о нематериальных активах.

Изучение нормативных документов, регулирующих раскрытие в отчетности информации о нематериальных активах в странах ближнего и дальнего зарубежья, свидетельствует о наличии схожих подходов к отражению информации о данном виде активов, но имеются и отличия.

В Российской Федерации в отличие от Республики Беларусь необходимо дополнительно раскрывать информацию о нематериальных активах: с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды; созданных организацией самостоятельно; а также информация о нематериальных активах без которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности [14].

В Республике Казахстан необходимым является раскрытие организацией в отчетности информации

о сумме затрат, понесенных в связи с приобретением, накоплением, усилением или поддержанием нематериальных активов, в результате которых ожидается приток будущих экономических выгод, приводится описание видов деятельности, направленных на создание или усиление нематериальных активов и имевших место изменений учетных оценок нематериальных активов, которые оказали существенные материальные последствия в отчетном периоде или будут их иметь в последующие периоды. Более того предусмотрено отражение общей балансовой стоимости нематериальных активов, по которым существуют ограничения на право владения, стоимости нематериальных активов, переданных в качестве гарантии по обязательствам; сумм обязательств по приобретенным нематериальным активам [12].

В Украине в примечаниях к финансовой отчетности организации раскрывают следующую информацию: стоимость нематериальных активов, относительно которых существует ограничение права собственности; стоимость переданных в залог нематериальных активов; сумму соглашений на приобретение в будущем нематериальных активов; общую сумму расходов на исследования и разработки, включенная в состав расходов отчетного периода; первоначальную стоимость, остаточную стоимость и метод оценки нематериальных активов, полученных за счет целевых ассигнований [13].

В Молдове при отражении информации о нематериальных активах приводится информация о курсовой разнице, возникающей в результате пересчета показателей, отраженных в финансовых отчетах зарубежных предприятий, составленных в иностранной валюте, о дисконтировании ожидаемых потоков экономических выгод до их текущей стоимости при определении стоимости возмещения нематериальных активов [8].

Во Франции в бухгалтерском балансе по строке нематериальные активы отражаются расходы по созданию организации, расходы в области исследования и развития, концессии, патенты, лицензии, марки, технологии, права и аналогичные ценности, гудвилл в приложениях осуществляется их расшифровка [5].

Следовательно, перечень информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности ряда зарубежных стран является более объемным и структурированным.

Целью детализации информации, раскрываемой в формах бухгалтерской отчетности о нематериальных активах, является обеспечение руководства организации полной, оперативной и достоверной информацией о наличии и результатах использования нематериальных активов по каждому их виду с целью проведения анализа и принятия управленческих решений. Имеющаяся система бухгалтерского учета и отчетности в настоящее время не может предоставить информацию о нематериальных активах промышленной собственности, предоставленных в пользование и финансовом результате, полученном от их использования. Это обосновало необходимость разработки такого регистра учета по предоставлению нематериальных активов промышленной собственности в пользование как Журнала регистрации передачи (получения) нематериальных активов в пользование, на основании которого формируются данные отчетности. Это позволяет структурно расширить содержание пояснительной записки к бухгалтерской отчетности, в которой дополнительно следует раскрывать следующую информацию о нематериальных активах:

- о величине нематериальных активов, имеющихся в организации, по видам с указанием отдельно величины нематериальных активов в зависимости от направления их использования (в собственной деятельности, предоставление и (или) получение в пользование);
- о величине финансового результата, полученного от использования нематериальных активов (раздельно по каждому из направлений использования);
- о потенциальных направлениях использования и прогнозируемой величине экономической выгоды;
- о величине разработанных нематериальных активов организацией самостоятельно;
- об объеме затрат, необходимых для поддержания нематериальных активов в актуальном состоянии (сохранение или поддержание юридических прав на актив, или увеличение его доходности);
- о величине выручки от реализации продукции, работ, услуг, произведенных с использованием нематериального актива;
- о доходах и расходах от операций по предоставлению в пользование или уступке прав на нематериальные активы;
- о величине потребности организации в нематериальных активах;
- о количестве и сроках заключенных договоров на предоставление нематериальных активов в пользование, а также размере паушального платежа и роялти.

Предложено указанную информацию о нематериальных активах формировать в виде таблицы, со-

держат четыре раздела: «Состав нематериальных активов», «Вложения в нематериальные активы», «Прибыли и убытки от операций с нематериальными активами», «Направления использования нематериальных активов».

В разделе «Состав нематериальных активов» подлежит раскрытию информация о составе нематериальных активов по их видам. Отдельно следует отражать информацию о переданных и (или) полученных в пользование активах. Данный раздел рекомендуется заполнять на основании данных счета 04 «Нематериальные активы» в разрезе следующих предложенных автором субсчетов: 1 - Маркетинговые нематериальные активы, 2 - Инновационные нематериальные активы, 3 - Биологические нематериальные активы, 4 - Нематериальные активы, предоставленные в пользование, 5 - Интеллектуальные нематериальные активы, 6 - Организационные нематериальные активы.

В разделе «Вложения в нематериальные активы» найдет отражение информация о величине затрат, связанных с улучшением нематериальных активов или продлением юридических прав, созданием и (или) приобретением с отдельным отражением величины нематериальных активов, созданных для реализации. Это будет соответствовать дебетовому обороту по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» субсчету 8 - Затраты, связанные с изменением первоначальной стоимости нематериальных активов,

10 - Создание нематериальных активов для реализации.

В разделе «Прибыли и убытки от операций с нематериальными активами» будет представлена информация о величине себестоимости и выручки, полученной от реализации продукции, произведенной с использованием нематериальных активов с детализацией по видам нематериальных активов, доходах и расходах, связанных как с выбытием нематериальных активов в результате уступки прав, так и предоставлением их в пользование. Данная информация будет сформирована на основании дебетового и кредитового оборотов по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» на основе соответствующего структурированного преобразования.

В разделе «Направления использования нематериальных активов» предложено аккумулировать информацию о количестве, видах и сроках заключенных договоров по предоставлению нематериальных активов в пользование, суммах паушального платежа и роялти. Основанием для его заполнения являются данные рекомендуемого к использованию Журнала регистрации передачи (получения) нематериальных активов в пользование.

Заключение.

Предлагаемые направления совершенствования форм бухгалтерской отчетности в разрезе данных о нематериальных активах промышленной собственности способствуют детализации показателей о нематериальных активах с указанием величины нематериальных активов, предоставленных в пользо-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Воробьева, О. А. Интеллектуальный капитал в системе антикризисного управления промышленным предприятием : автореф. ...дис. канд. экон. наук: 08.00.05 / О.А. Воробьева; Урмунтский государственный университет, Ижевск, 2007. — 28 с.
2. Воробьева, О. А. Финансовая отчетность в инновационном русле развития / О.А. Воробьева // Вестник ОГУ. — 2007. №8. — С. 196-204.
3. Голубев, Ф.В. Аудит эффективности использования нематериальных активов на предприятиях АПК: автореф. ... дис. канд. экон. наук: 08.00.12 / Ф. В. Голубев; Российский ун-т дружбы народов. — М., 2008. — 25 с.
4. Захарова, И. А. Экономический эффект управления брендом компании : автореф. ...дис. канд. экон. наук: 08.00.05 / И.А. Захарова; Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, Москва, 2007. — 26 с.
5. Коммерческий кодекс Франции. Регламентарная часть / Захватаева В.Н. // Books.google [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://books.google.com/books?id=t3nsBqJHNYwC&printsec=frontcover&hl=ru&source=gb_s_ge_summary_t&cad=0#v=onepage&q&f=false. — Дата доступа: 06.05.2012.
6. Лев, Б. Нематериальные активы: Управление, измерение, отчетность / Б. Лев ; пер. с англ. М.: ИД КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. — 240 с
7. Макконоши, Г. Управление интеллектуальными активами — существенный вклад в бизнес // Коммерциализация технологий: российский и мировой опыт. / сост. и общ. ред. А.А. Петруненок, Н.М. Фонштейн. — М.: «ЗелО», 1997. — 376 с.
8. Национальный стандарт бухгалтерского учета 13 «Учет нематериальных активов» // Министерство финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. — 2006. — Режим доступа: http://www.mf.gov.md/common/actnorm/contabil/standarts/NSBU_13.doc. — Дата доступа: 05.05.2012.

вание, доходов и расходов, полученных от операций с нематериальными активами, что обеспечивает формирование необходимой информационной базы для проведения экономического анализа нематериальных активов промышленной собственности и эффективности их использования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

9. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII : в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
10. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
11. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., № 111 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
12. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 28 «Учет нематериальных активов» // Министерство финансов Республики Казахстан [Электронный ресурс]. — 2005. — Режим доступа: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1133955383&chapter=1126092109&lang=rus>. — Дата доступа: 05.08.2012.
13. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы» // Экономическая библиотека [Электронный ресурс]. — 2009. — Режим доступа: <http://buhcon.com/bukhgalterskijj-uchet/bukhgalterskijj-uchet-v-ukraine/psbu/65-psbu-8.html>. — Дата доступа: 05.05.2012.
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) // Консультант плюс [Электронный ресурс]. — 2012. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=111054>. — Дата доступа: 05.08.2012.
15. Преображенская, В. В. Развитие бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов: автореф. ... дис. канд. экон. наук: 08.00.12 / В.В.Преображенская; Всероссийский заочный финансово-экономический институт, М., 2009. 25с.
16. Просвирина, И. И. Нематериальные активы в финансовой отчетности: проблемы и решения / И.И. Просвирина // Экономический анализ: теория и практика 2006. — №1. — С. 26—34.
17. Хорин, А. Н. Финансовая отчетность организации: цель составления / А. Н. Хорин // Бухгалтерский учет. — № 7. — 2001. — С. 67 – 71.
18. Яненко, В. К. Достаточно ли для инвесторов информации о нематериальных активах, содержащейся в финансовой отчетности? / В. К. Яненко // Вестник ФА. — 2008. — №1. С. 116-120.