

УДК 657.3

UDC 657.3

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ПО РСБУ И US GAAP

FEATURES OF ACCOUNTING OF INTANGIBLE RAR AND US GAAP ASSETS

Башкатов Вадим Викторович
кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры теории бухгалтерского учета

Bashkatov Vadim Viktorovich
Candidate of Economics, Senior Teacher of the Department of accounting theory

Дагаргулия Руслан Гарриевич
студент учетно-финансового факультета
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Dagarguliya Ruslan Garrievich
student of the Accounting and financial department
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье дан обзор результатов сравнения особенностей учета нематериальных активов по РСБУ и US GAAP, также были выявлены плюсы и минусы учета по этим стандартам и предложены варианты улучшения Российского учета нематериальных активов

The article gives an overview of the results of a comparison of features of intangible assets RAS and US GAAP, were also elucidating the pros and cons of these accounting standards and proposed options for improving the Russian accounting intangible assets

Ключевые слова: НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, ТРАНСФОРМАЦИЯ, УЧЕТ, US GAAP, РСБУ, СУЩЕСТВЕННОСТЬ, ПЕРВОНОЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА, ПЕРЕОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Keywords: INTANGIBLE ASSETS, TRANSFORMATION, ACCOUNTING, US GAAP, RAS, SUBSTANTIALLY, MAKE THE INITIAL APPRAISAL, REVALUATION OF INTANGIBLE ASSETS AMORTIZATION OF INTANGIBLE ASSETS

Правила учета нематериальных активов по РСБУ и US GAAP имеет существенные отличия. Некоторые объекты учета в российской практике не являются нематериальными активами, а по американским стандартам относятся в их состав. Специалистам нужно заранее установить данные активы и вести по ним подробную аналитику – что облегчит процесс трансформации отчетности по РСБУ в соответствии с US GAAP.

Трансформация бухгалтерской отчетности — это составление отчетности по определенным стандартам путем корректировки статей имеющейся отчетности, т.е. перегруппировка отчетных (учетных) данных. Причины, по которым российское предприятие формирует отчетность в соответствии с GAAP либо в соответствии с МСФО, следующие:

1. Необходимость получения кредита за рубежом или для привлечения к участию в предприятии иностранного инвестора.
2. Для представления ее российскому кредитору или инвестору (например, этого требуют некоторые банки).
3. Акционерные общества, чьи ценные бумаги обращаются на фондовом рынке, должны помимо отчетности, сформированной по российским

стандартам, составлять отчетность исходя из требований международных стандартов и представлять ее заинтересованным лицам по их требованию.

4. Для управления предприятием (по собственной инициативе). Классический финансовый анализ базируется на анализе показателей финансовой отчетности, составленной в соответствии с GAAP [3].

Нормативное регулирование бухгалтерского учета нематериальных активов по РСБУ и US GAAP

В бухгалтерском учете по РСБУ, нематериальные активы регулируются Федеральным законом от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету от 27.12.2007 № 153н 14/2007 «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007). Со стороны US GAAP нематериальные активы регулируются SFAS № 142 «Гудвил и другие нематериальные активы» (Goodwill and other intangible assets), SFAS № 144 «Учет обесценения или отчуждения долгосрочных активов», FASB № 2 «Качественные характеристики учетной информации» (Concept № 2 Qualitative characteristics of accounting information) и в SAB № 99 «Существенность» (Materiality).

Критерии признания

Российская практика учета и US GAAP различно устанавливают перечень объектов, относящихся к нематериальным активам. По US GAAP понятие нематериальных активов намного шире, поэтому часто активы, не относящиеся к нематериальным в РСБУ и отчетности, по US GAAP включаются в состав нематериальных активов. Это относится к таким категориям, как квалификация сотрудников, активы, предназначенные для продажи или являющиеся долгосрочными и т.д. Также допустима ситуация, когда предмет учета, признанный нематериальным активом в российской практике, исключается из состава нематериальных активов при подготовке отчетности по US GAAP. US GAAP определяет особые правила учета организационных расходов начального периода, и к нематериальным активам многие виды данных расходов не включаются.

Таблица 1 – Основные сходства и различия между РСБУ и US GAAP

Показатели	РСБУ	US GAAP
Критерии признания нематериальных активов		
Отсутствие материально-вещественной базы	В обязательном порядке	В обязательном порядке
Возможность идентификации (выделения, отделения) с другим имуществом	В обязательном порядке	Добровольно
Использование в течение длительного времени, свыше 12 месяцев	В обязательном порядке	Добровольно
Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем	В обязательном порядке	В обязательном порядке
Наличие документов (патенты, свидетельства и другие охраняемые документы)	В обязательном порядке	Добровольно
Учет нематериальных активов		
Намерение не продавать актив	В обязательном порядке	Добровольно
Первоначальная стоимость нематериальных активов	Фактическая стоимость	Справедливая стоимость
Переоценка нематериальных активов	Не допускается (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)	В обязательном порядке
Амортизация нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования	Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования и в некоммерческих организациях не амортизируются	Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования и гудвил не амортизируются

Рассмотрим основные сходства и отличия условий признания нематериальных активов в РСБУ и US GAAP, приведенные в таблице 1, более подробно:

1. В соответствии с определением, приведенным в приложении F к SFAS № 142 «Гудвил и другие нематериальные активы» (Goodwill and other intangible assets), нематериальные активы – это активы (за вычетом финансовых), которые не имеют материально-вещественной структуры. Данное положение имеет сходства по РСБУ и US GAAP.

2. Сходны моменты, касающиеся способности приносить организации экономические выгоды в будущем. Необходимо отметить о сходстве стандартов по вопросу применения активов при производстве продукции (оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

3. Согласно ПБУ 14/2007 объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 месяцев). По US GAAP нематериальные активы могут быть с меньшим сроком полезного использования. Вследствие этого организации, имеющей нематериальные активы, целесообразно в РСБУ вести по ним отдельный учет при переходе на US GAAP.

4. По РСБУ актив, который возможно будет продан, не относится к нематериальным активам. US GAAP, в отличие от РСБУ, определяет возможность отнесения данных активов к нематериальным активам. В РСБУ рекомендовано учитывать данный актив отдельно, чтобы при переходе на отчетность по US GAAP его можно было выделить.

5. В соответствии с российской практикой при отсутствии формальных документов актив может быть не отнесен к нематериальным активам, а в соответствии с US GAAP данный аспект рассматривается несколько иначе. К примеру, если организация имеет уникальную разработку, используемую в целях экономической выгоды, но патента на нее еще нет, то

данную разработку можно отнести к нематериальным активам. В РСБУ данные объекты в состав нематериальных активов не относят.

6. Если актив неотделим от других активов организации, то по US GAAP это не будет препятствовать отнесению актива к нематериальным активам. В РСБУ указанный момент будет существенным препятствием при отнесении актива к нематериальным активам.

Определение существенности

До перехода к трансформации, нужно определить, являются ли данные активы существенными для организации. Основные вопросы определения существенности нематериальных активов определены в концепции FASB № 2 «Качественные характеристики учетной информации» (Concept № 2 Qualitative characteristics of accounting information) и в SAB № 99 «Существенность» (Materiality). При определении существенности нематериальных активов необходимо учитывать важность информации для пользователей. Если уже решено, что информация не является несущественной, то изменения по стандарту SFAS № 142 не нужны. Данного принципа необходимо придерживаться если отражены операции по обесценению (в соответствии с SFAS № 144 «Учет обесценения или отчуждения долгосрочных активов»).

Первоначальная оценка

По РСБУ нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия их к бухгалтерскому учету (п. 6 ПБУ 14/2007). Другими словами, фактической (первоначальной) стоимостью нематериальных активов признаются суммы, исчисленные в денежном выражении, равны величине оплаты в денежной и иных формах или величине кредиторских задолженностей, уплаченных либо начисленных организациями

при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированной деятельности. В целях учета указанная простота удобна, но впоследствии пользователи отчетности могут быть введены в заблуждения, т.к. стоимость нематериального актива в отчетности может значительно отличаться от реальности [2].

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цен, по которым в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы [4].

П. 9 SFAS № 142 гласит, что нематериальные активы признаются в учете по справедливой стоимости, кроме нематериальных активов, покупаемых при объединении бизнесов. По приложению F к SFAS № 142 справедливая стоимость - это стоимость, по которой актив может выдаваться объектом купли-продажи по сделке, которая заключена на добровольных началах. При определении справедливой стоимости особую важность имеют сделки купли-продажи нематериальных активов. Данные сделки будут отражать рыночную стоимость актива, и на их основе определяется справедливая стоимость. Если рынок активен, то справедливая и рыночная стоимости нематериальных активов должны сходиться. Поэтому, стоимость, по которой нематериальный актив первоначально отражен в бухгалтерском учете, возможно, отличается от стоимости первоначального признания актива для подготовки финансовой отчетности в соответствии с US GAAP. Следовательно, при переходе нематериального актива, по РСБУ, необходимо переоценить и отразить в отчетности по US GAAP по справедливой стоимости.

Различия в переоценке и амортизации

РСБУ и US GAAP требуют по-разному учитывать нематериальные активы после их принятия на баланс. Разногласия касаются амортизации и переоценки. В соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» нематериальные активы нужно амортизировать, кроме нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования. В тоже время для гудвила исключение не делается. В соответствии с US GAAP гудвил и нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования амортизироваться не будут. По ПБУ 14/2007 переоценка стоимости нематериальных активов, по которой они приняты к учету, не допускается. US GAAP требуют, чтобы нематериальные активы переоценивались до величины справедливой стоимости. Переоценка показывает нематериальные активы в балансе по стоимости, близкой к реальной [1].

В соответствии с US GAAP периодической переоценке подлежат все нематериальные активы. Причем вследствие данной переоценки балансовая стоимость активов может только снижаться. Повышение не допустимо. Разница в стоимости нематериальных активов до переоценки и после будет определена путем сравнения балансовой стоимости актива и справедливой стоимости. В целях переоценки нематериальных активов можно разделить на группы:

- активы, которые подлежат амортизации;
- активы, которые не подлежат амортизации;
- гудвил.

При возникновении обстоятельства, которое указывает на обесценение, и если актив невозможно возместить в будущем, то данные нематериальных активов, подлежащие амортизации, будут переоценены.

В результате переоценки стоимости нематериальный актив может, возникнуть необходимость в пересмотре методов и норм периода амортизации нематериальных активов. Если балансовая стоимость амортизируе-

мых нематериальных активов больше справедливой стоимости и при этом признается невозместимой, тогда организация вынуждена сократить балансовую стоимость активов до величины справедливой стоимости. При этом разница между балансовой и справедливой стоимостью активов будет отнесена на потери от обесценения. Если балансовая стоимость признается возместимой, то потери от обесценения в учете не отражаются.

US GAAP не предусматривает восстановление сумм, ранее списанных на убытки от обесценения, если справедливая стоимость нематериальных активов вновь возрастет. Если нематериальный актив не амортизируется, его переоценивают не чаще одного раза в год, а также в случае появления факторов, свидетельствующих о возможном обесценении актива. Переоценивая неамортизируемые нематериальные активы, сопоставляют их балансовую и справедливую стоимости. Поэтому исследования на возместимость стоимости не производятся. Если балансовая стоимость больше справедливой, то разница будет списана на убытки от обесценения. Восстановление сумм, ранее списанных на убытки, не допускается, даже если справедливая стоимость актива вырастает.

Выводы и предложения

В настоящее время, российские стандарты бухгалтерского учета нуждается в сближении с международными стандартами, так как в этом множество положительных моментов.

Сближение будет способствовать:

- а) развитию международных отношений;
- б) российским организациям будет легче сотрудничать с зарубежными организациями (привлечение иностранного капитала, инвестиций, кредитов);
- в) это упростит процесс трансформации российской отчетности в формат GAAP.

Для такого перехода необходимо пересмотреть законодательную базу в сфере бухгалтерского учета и отчетности. Такие изменения в свою очередь повлекут необходимость переквалификации кадров, занимающихся ведением бухгалтерского учета. Организациям, работающим с зарубежными стандартами бухгалтерского учета гораздо дешевле будут обходиться российские сотрудники, владеющие необходимыми знаниями, чем привлеченные зарубежные специалисты.

Список литературы:

1. Башкатов, В.В. Составление отчета о прибылях и убытках в соответствии с РСБУ и МСФО / В.В. Башкатов, О.С. Сквородкина // Актуальные вопросы бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях реформирования бухгалтерского учета и отчетности: Материалы II-й международной студенческой научной конференции. – Краснодар: КубГАУ, 2012. – с. 273 – 279.
2. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / под ред. проф. Ю. И. Сигидова и проф. А. И. Трубилина. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 366 с.
3. Элитариум: Центр дистанционного образования Трансформация российской отчетности в соответствии с GAAP – Режим доступа: http://www.elitarium.ru/2009/06/10/print:page,1,transformacija_otchetnosti_gaap.html
4. Сравнительный учет: US GAAP & Российский учет. - Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/49415/>

References

1. Bashkatov, V.V. Sostavlenie otcheta o pribyljah i ubytkah v sootvetstvii s RSBU i MSFO / V.V. Bashkatov, O.S. Skovorodkina // Aktual'nye voprosy buhgalter-skoj (finansovoj) otchetnosti v uslovijah reformirovanija buhgalterskogo ucheta i otchetnosti: Materialy II-j mezhdunarodnoj studencheskoj nauchnoj konferencii. – Krasnodar: KubGAU, 2012. – s. 273 – 279.
2. Buhgalterskaja (finansovaja) otchetnost': ucheb. posobie / pod red. prof. Ju. I. Sigidova i prof. A. I. Trubilina. – M.: INFRA-M, 2012. – 366 s.
3. Jelitarium: Centr distancionnogo obrazovanija Transformacija rossijskoj otchetnosti v sootvetstvii s GAAP – Rezhim dostupa: http://www.elitarium.ru/2009/06/10/print:page,1,transformacija_otchetnosti_gaap.html
4. Sravnitel'nyj uchet: US GAAP & Rossijskij uchet. - Rezhim dostupa: <http://gaap.ru/articles/49415/>