

МЕТОДИКА ИЗМЕНЕНИЯ СРОКА ПОЛЕЗНОЙ СЛУЖБЫ НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА

Крук Т.В.

In this article shows available time change of non-material active on organization's balance done finished. Occupies a special place methodology employ addition for amortization on non-material active in period and be reflected worn out on the results financial activity.

Осы бапта кәсепорын баланысына келіп түсудан кейін материалдық емес активтердің пайдалы қызмет уақытын өзгерту әдістемесі қарастырылып жатыр. Берінен сұрақтың ерекше орны амортизациялықтың материалдық емес активтердің қорытындығы қаржылық аймақта көрсетілуі.

Внедрение международных стандартов финансовой отчетности в РК началось с 1997 года, когда вступили в силу казахстанские стандарты бухгалтерского учета. Это диктовалось требованиями развивающейся рыночной экономики. Казахстанские стандарты представляют собой адаптированные к экономике переходного периода положения, базирующиеся на общепринятых принципах и методах бухгалтерского учета. В связи с дальнейшим реформированием экономики республики, принятием ряда ценных бумаг, банковского и страхового дела, инвестиционной деятельности, принято решение о переходе казахстанского учета на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Казахстанские стандарты бухгалтерского учета (КСБУ), несмотря на определенную ограниченность в освещении и раскрытии принципов и методов учета, ряда нетипичных для казахстанского бизнеса финансовых операций, что вполне объяснимо для периода принятия КСБУ, послужили для многих казахстанских бухгалтеров в качестве хорошей подготовительной базы для освоения МСФО.

Реформирование бухгалтерского учета (1997г.), как показывает сопоставление МСФО с КСБУ, осуществлялось с целью разработки новой методологии и методики на базе международных стандартов. В настоящее время принципы построения казахстанского учета, в соответствии с Национальными стандартами финансовой отчетности (НСФО) практически дублируют положения МСФО. Соответственно, это требует от бухгалтеров повышения уровня владения международными стандартами финансовой отчетности.

МСФО – это общие принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, изложенные в виде стандартов и интерпретаций, разрабатываемых Международным Советом (ранее Комитетом) по МСФО.

Обратите внимание, что это стандарты скорее не учета, а именно составления финансовой отчетности, поскольку в самих стандартах нет ни рекомендаций, ни требований по технике ведения учета, но есть требования, что же должно быть представлено в финансовой отчетности. И, как правило, система МСФО накладывается на национальную технику ведения учета. Никто от нас не требует полностью отказаться от национального плана счетов, и мы

вполне можем продолжить вести учет в той же технике, но с несколькими иными подходами к отражению объектов учета в отчетности.

На сегодняшний день крупные акционерные компании, совместные и иностранные предприятия, уже перешли на МСФО, так как у них имелись и технические и финансовые возможности для этого перехода. Вопрос о переходе на МСФО предприятий малого и среднего бизнеса стоит на повестке дня и является актуальным.

Остановлюсь в своей статье на учете нематериальных активов, и отражении методики изменения срока полезной службы нематериальных активов в соответствии с МСФО и НСФО.

Многие авторы касались данной темы, так например, эта тема была рассмотрена в учебном пособии В.И.Поповой. Но я хотела бы начать рассмотрение темы с истоков, т.е. со стандарта МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

Целью стандарта является установление порядка учета нематериальных активов, специально не рассматриваемых в других международных стандартах финансовой отчетности. Организация обязана признавать нематериальный актив, если и только если удовлетворяются определенные критерии.

Стандарт применяется при учете нематериальных активов, за исключением:

- а) нематериальных активов, находящихся в сфере применения другого стандарта;
- б) финансовых активов, так как они определяются в IAS 39 «Финансовые инструменты - признание и измерение»;
- в) признания и оценки активов по разведке и оценке минеральных ресурсов IFRS 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»;
- г) затрат на разработку и добычу минералов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов.

Если другой стандарт устанавливает порядок учета для конкретного нематериального актива, то применяется этот другой стандарт. Например, международный стандарт (IAS) 38 не применяется к:

Содержание	Соответствующий стандарт
Нематериальным активам, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности	IAS 2 «Запасы» IAS 11 «Договоры на строительство»
Отложенным налоговым активам	IAS 12 «Налоги на прибыль»
Договорам аренды	IAS 17 «Аренда»
Активом, возникающим из вознаграждения работникам	IAS 19 «Вознаграждения работникам»

Содержание	Соответствующий стандарт
Финансовым активам; признаниям и оценкам финансовых активов	IAS 39 «Финансовые инструменты-признание и измерение» IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» IAS28«Инвестиции в ассоциированные предприятия» IAS 31 «Участие в совместном предпринимательстве»
Деловой репутации, приобретенной при объединении предприятий	IFRS 3 «Объединения бизнеса»
Отложенным аквизиционным затратам и нематериальным активам, возникающим из договорных прав страховщика в рамках договоров страхования	IFRS 4 «Договоры страхования»
Долгосрочным нематериальным активам, классифицированным, как предназначенные для продажи (или включенным в группу выбытия, классифицированную как предназначенную для продажи)	IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

При определении нематериального актива основное внимание уделяется требованию его идентифицируемости, необходимой для того, чтобы нематериальный актив можно было отличить от деловой репутации. Идентифицируемость в отношении нематериального актива определяется не только как возможность отделить актив от других активов организации. Отделимость актива или его способность быть самостоятельным объектом сделок и возможность распределять будущие экономические выгоды от его использования является одним из признаков идентифицируемости. Также нематериальный актив может быть идентифицирован передачей юридических прав на него, включая передачу в комплексе с иными активами.

Организация контролирует актив, если она имеет право на получение будущих экономических выгод, поступающих от лежащего в основе ресурса, и может ограничить доступ других организаций и лиц к этим выгодам.

Будущие экономические выгоды от использования нематериального актива могут включать выручку от продажи товаров или услуг, экономию затрат или иные выгоды. Например, использование интеллектуальной собственности в производстве может сократить будущие затраты на производство, а не увеличить будущие выгоды.

Нематериальный актив должен признаваться, только если:

- вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в организацию;
- стоимость актива надежно оценивается.

Организация обязана оценить вероятность будущих экономических выгод путем обоснованных и доказательных допущений, показывающих наилучшую оценку состава экономических условий, которые будут существовать в течение срока полезной службы актива. [3 с 158]

Для оценки степени определенности поступления будущих экономических выгод организация должна применять профессиональное суждение.

Нематериальный актив первоначально должен оцениваться по себестоимости.

Оценка нематериального актива не вызывает сложностей, если в качестве оплаты выступают денежные средства. Первоначальная стоимость приобретаемого актива принимается равной фактической себестоимости его приобретения, в которую включаются цена покупки, импортные пошлины и невозмещаемые налоги, а также расходы организации, прямо связанные с подготовкой актива к использованию. При определении первоначальной стоимости актива учитываются все предоставленные покупателю скидки и полученные им компенсации. Более надежную оценку справедливой стоимости дают котировки рыночных цен на аналогичные активы. Если нет такой информации, то допускается принимать за основу оценки цену, по которой последний раз продавался схожий актив. При этом учитывается, что между датой совершения операции и датой оценки справедливой стоимости актива существенные изменения экономических условий не произошли.

В случае отсутствия для объекта активного рынка за первоначальную стоимость принимается цена, которую организация уплатила бы за него при условии заключения сделки между независимыми и осведомленными, желающими совершить сделку сторонами. За основу принимается наилучшая имеющаяся информация. В некоторых случаях нематериальный актив может поступить в организацию бесплатно или по номинальной стоимости за счет государственной субсидии. Примерами этого могут быть передача или предоставление государством нематериальных активов в виде права на посадку в аэропорту, лицензии на радиовещание, лицензии на импорт, квоты или права на ограниченные ресурсы.

Основная модель оценки нематериального актива заключается в его оценке по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Допускается модель оценки, предусматривающая переоценку нематериального актива.

При модели переоценки нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости, представляющей собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом накопленных амортизационных отчислений и убытка от обесценения.

Справедливая стоимость при переоценке определяется на основе данных активного рынка. При использовании модели переоценки необходимо регулярно повторять переоценку для того, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости актива.

При переоценке нематериального актива сумма накопленных амортизационных отчислений:

- пересчитывается пропорционально изменению общей балансовой стоимости актива, чтобы балансовая стоимость после переоценки равнялась переоцененной стоимости;
- либо вычитается из общей балансовой стоимости актива, затем балансовая стоимость пересчитывается до переоцененной величины актива.

В случае переоценки одного из нематериальных активов должны переоцени-

ваться и другие нематериальные активы этого же класса.

Если балансовая стоимость нематериального актива в результате переоценки повышается, то сумма превышения должна отражаться в капитале («прирост от переоценки»). Такое превышение, однако, признается в прибыли или убытков той мере, в какой оно компенсирует убыток от переоценки, поэтому же активу, ранее признанный в прибыли (убытке).

Если балансовая стоимость нематериальных активов уменьшилась в результате переоценки, такое уменьшение подлежит признанию в прибыли или убытке. Однако убыток от переоценки должен дебетоваться непосредственно на капитал («прирост от переоценки») при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки того же самого актива. Организация определяет, является ли срок полезной службы актива определенным или неопределенным. В первом случае необходимо установить продолжительность или количество единиц продукции, составляющих этот срок. Нематериальный актив с определенным сроком полезной службы амортизируется, с неопределенным сроком - не амортизируется.

При определении срока полезной службы учитывается множество факторов, среди которых:

1. Предполагаемое использование актива в организации, а также возможное его использование другой группой менеджеров;
2. Типичные жизненные циклы для актива, а также общедоступная информация относительно оценки срока полезного использования подобных активов, используемых сходным образом;
3. Технические, технологические, коммерческие и другие типы устаревания;
4. Стабильность отрасли, в которой актив действует, и изменения на рынке на товары и услуги, получаемые от актива;
5. Ожидаемые действия существующих и потенциальных конкурентов;
6. Уровень затрат на поддержание и обслуживание актива для получения ожидаемых экономических выгод, а также возможность организации его обеспечить;
7. Период контроля над активом и юридические или аналогичные ограничения на использование актива;
8. Наличие зависимости срока полезного использования от сроков полезной службы других нематериальных активов организации.

Стандарт указывает, что термин «неопределенный» не означает «бессрочный». [1с 558] Срок полезной службы актива, основанный на договорных или юридических правах, не должен превышать периода действия этих прав, но может быть короче. Это зависит от продолжительности периода, предполагаемого для использования нематериального актива. Если договорные или юридические права передаются на ограниченный и возобновляемый срок, то срок полезной службы актива должен включать возобновленный период или периоды при наличии доказательств того, что возобновление будет осуществлено без существенных издержек.

При амортизации нематериальных активов допускается применение метода равномерного начисления, метода уменьшаемого остатка и метода единиц производства.

Прекращается признание нематериального актива в случаях:

- выбытия или

- когда не ожидается каких-либо экономических выгод от его эксплуатации или выбытия.

Прибыль или убыток в связи с прекращением признания актива определяются как разность между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью нематериального актива.

Организация для каждого класса нематериальных активов должна раскрывать:

а) сроки полезного использования актива и применяемые методы амортизации;

б) применяемые методы амортизации;

в) валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию с учетом убытков от обесценения на начало и конец периода; .

г) линейные статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включена амортизация нематериальных активов;

д) сверку балансовых стоимостей на начало и конец периода, отражающую:

- прирост стоимости, указывающий отдельно увеличения, вызванные внутренним развитием организации, а также полученный в результате объединения предприятий;

- активы, предназначенные для продажи, или выбытия вследствие продажи в соответствии с IFRS 5, а также другие выбытия;

- прирост или уменьшение стоимости за период в результате переоценок и убытков от обесценения, признанных или реверсированных непосредственно на счете капитала в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов»;

- убытки от обесценения, признанные в течение периода в прибыли или убытке согласно IAS 36;

- амортизацию, начисленную за период;

- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете отчетности зарубежной организации;

- прочие изменения балансовой стоимости.

Организация также раскрывает сущность и последствия изменений бухгалтерских оценок, если эти изменения оказали существенное влияние на отчетность, информацию о переоцениваемых активах, расходах на исследования и разработки.

Основой для учета нематериального актива является срок его полезной службы. Организация обязана определить, является ли срок полезной службы нематериального актива определенным или не определенным:

-если срок полезной службы определенный, организация должна установить продолжительность или количество единиц производства или аналогичных единиц, составляющих этот срок;

-срок полезной службы является неопределенным, если анализ всех значимых факторов указывает на отсутствие предвидимого предела, в течение которого ожидается получение экономической выгоды от нематериального актива. [1с. 558]

При определении срока полезной службы нематериального актива принимается во внимание возможности управления активом, его жизненный цикл, технологическое, техническое и коммерческое устаревание, стабильность отрасли, действия конкурентов, уровень затрат на обслуживание активов, период контроля над активом и др.

Нематериальный актив с определяемым сроком полезной службы амортизируется, а нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы не амортизируется.

Организация обязана тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой суммы с его балансовой стоимостью. [1. с. 558]

Кроме того, срок полезной службы не амортизируемого нематериального актива должен анализироваться в каждом периоде на предмет выяснения, продолжают ли события и обстоятельства обеспечивать правильность оценки, согласно которой данный актив имеет неопределенный срок полезной службы. В случае отрицательного ответа изменение квалификации срока на "определяемый" подлежит отражению в учете как изменение бухгалтерской оценки согласно. [1 с.38]

Изменение квалификации срока полезной службы нематериального актива с неопределяемого на определяемый может свидетельствовать об обесценении данного актива.

В результате организация должна протестировать актив на факт обесценения путем сопоставления его возмещаемой величины с балансовой стоимостью и признать любое превышение балансовой стоимости над возмещаемой суммой в качестве убытка от обесценения. В данном случае применению подлежит МСФО № 36 «Обесценение активов».

Амортизация актива должна начинаться, когда он доступен для использования, то есть когда местоположение и состояние актива обеспечивает его использование в соответствии с намерениями руководства организации.

Амортизационные отчисления прекращаются на более раннюю из двух дат: дату его квалификации как предназначенного для продажи (или включения в группу выбытия, квалифицированную, как предназначенная для продажи), или дату прекращения его признания. [1 с.39]

Установлено общее правило, согласно которому амортизируемая стоимость нематериального актива с определяемым сроком полезной службы должна распределяться на систематической основе на протяжении этого срока.

Также существует метод, применяемый для начисления амортизации, который выбирается на основе расчетного графика извлечения ожидаемых будущих экономических выгод и должен применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме тех случаев, когда возникает изменение расчетного графика получения соответствующих будущих экономических выгод. [1 с.559]

Для распределения амортизируемой стоимости актива на систематической основе на протяжении срока его полезной службы могут использоваться различные методы. К ним относятся: метод равномерного исчисления, метод уменьшающегося остатка или метод единиц производства.

Амортизационные затраты подлежат признанию в составе расходов отчетного периода, кроме случаев, когда другой международный стандарт разрешает или требует включить их в балансовую стоимость другого актива (например, амортизация нематериальных активов, используемых в производственном процессе, включается в балансовую стоимость запасов).

Амортизируемая стоимость нематериального актива с определенным сроком полезной службы определяется как себестоимость нематериального актива за вычетом его ликвидационной стоимости. [2 с. 107]

При этом ликвидационная стоимость нематериального актива с определенным сроком полезной службы, как правило, применяется равной нулю, за исключением случаев, когда:

-существует обязанность третьей стороны приобрести актив в конце его срока полезной службы;

-существует активный рынок для данного актива и ликвидационная стоимость может быть определена по ценам на этом рынке, а также вероятно, что активный рынок будет существовать по окончании срока полезной службы актива. [1 с. 561]

Изменение ликвидационной стоимости нематериального актива отражается в учете как изменение бухгалтерской оценки. [1 с. 40]

Срок и метод амортизации нематериального актива с определенным сроком полезной службы подлежат анализу, по крайней мере, в конце каждого финансового года.

Срок амортизации должен быть соответствующим образом изменен:

-если расчетный срок полезной службы, получаемый в результате анализа значительно отличается от прежних оценок;

- если изменялся расчетный график потребления заключаемых в активе будущих экономических выгод;

- если оценка срока полезной службы нематериального актива была ошибочной.

Сроки полезной службы и ожидаемые схемы получения экономических выгод от нематериальных активов относятся к обоснованным расчетным оценкам, то есть суждениям, основанным на свежедоступной, надежной информации.

Расчетные оценки могут перерассматриваться, если меняются обстоятельства, на которых они основывались, или в результате появления новой информации или накопления опыта. Пересмотр оценок не относится к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.

Результат изменения в расчетной оценке должен признаваться перспективно, путем отражения его в прибыль или отнесения на убыток:

-в период, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период;

-в период, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет нате и другие.

Таким образом, изменение оценочного срока полезной службы нематериального актива влияет на амортизационные расходы в текущем периоде и в каждом последующем периоде оставшегося срока полезной службы. Следовательно, воздействие изменения, относящееся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде, а соответствующее воздействие на будущие периоды признается как доход или расходы будущих периодах.

Результаты изменений в расчетных оценках включаются в те же самые классификационные статьи отчета о доходах и расходах, в которых были ранее

учтены указанные оценки для обеспечения сопоставимости финансовой отчетности разных периодов.

Организация обязана раскрывать характер и сумму изменения в расчетной оценке, которая оказывает воздействие в текущем периоде, или как ожидается, будет оказывать воздействие в будущих периодах, за исключением случаев, когда практически невозможно оценить это воздействие. Подводя итоги по статье можно выразить собственное мнение о некотором несогласии с теорией применения требований МСФО №38, потому как срок полезной службы нематериального актива, такого как, программное обеспечение для ЭВМ, может меняться в зависимости от развития научно-технического прогресса, и здесь необходим иной подход.

Литература:

- 1.Международные Стандарты Финансовой Отчетности. Accounting Standards. Перевод полного официального текста ЕС по состоянию на 31.01.2006 год. Москва. Аскери. 2006 г.
- 2.В.Ф.Полий «Международные стандарты учета и финансовой отчетности». Москва. Инфра-М. 2003 г.
3. Радостовец В.В., Шмидт О.Т., «Теория и отраслевые особенности бухгалтерского учета», Алматы 2000г.