

ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Для принятия решений каждому субъекту деятельности необходима информация. Так, для принятия управленческих решений относительно деятельности предприятия или работы с предприятием в каком-либо направлении в первую очередь необходимо анализировать финансовую информацию о нём. Главным источником такой информации является финансовая отчетность предприятия. Поэтому необходимо таким образом составлять финансовую отчетность, чтобы она могла удовлетворить интересы пользователей в информации о деятельности предприятия для принятия определенных управленческих решений.

На современном этапе развития экономики достаточное внимание уделяется использованию на предприятиях нематериальных активов, так как именно нематериальные активы являются основой интеллектуального капитала предприятия, и их эффективное использование в значительной мере влияет на увеличение доходности и рентабельности предприятия. Информация о нематериальных активах в финансовой отчетности предприятия представлена в небольшом объеме, так как разработанные унифицированные формы финансовой отчетности включают не всю информацию, необходимую пользователям для принятия решений.

В связи с этим целью данной статьи является определение особенностей отражения нематериальных активов в финансовой отчетности предприятия.

Информация о нематериальных активах предприятия отражается в финансовой отчетности в Балансе и Примечаниях к годовой финансовой отчетности.

Согласно П(С)БУ 2 "Баланс" в Балансе предприятия (форма № 1) нематериальные активы отражаются в разделе I Актива: "Необоротные активы"

в строках 010, 011, 012 в тыс. грн. без десятичных знаков [3].

В строке 010 Баланса предприятия отражается информация об остаточной стоимости нематериальных активов, которая рассчитывается как разница между значениями строк 011 и 012. Остаточная стоимость нематериальных активов включается в итог Баланса.

В строке 011 Баланса предприятия предоставляется информация о первоначальной (переоцененной) стоимости нематериальных активов предприятия. Информация отражается на основании сальдо по дебету счета 12 "Нематериальные активы".

В строке 012 Баланса предприятия отражается информация о сумме накопленной амортизации нематериальных активов предприятия. Информация отражается на основании сальдо по кредиту субсчета 133 "Накопленная амортизация нематериальных активов". Сумма накопленной амортизации нематериальных активов в Балансе приводится в скобках.

Следует отметить, что суммы строк 011 и 012 Баланса являются регулируемыми и не включаются в итог формы № 1.

Информация о нематериальных активах, подлежащая раскрытию, приводится в Примечаниях к годовой финансовой отчетности (форма № 5) в разделе I "Нематериальные активы".

Типовая форма Примечаний к годовой финансовой отчетности, утвержденная приказом Министерства финансов Украины "О Примечаниях к годовой финансовой отчетности" от 29.11.2000 г. № 302, определяет минимальный перечень информации, которая подлежит раскрытию (расшифровке) в примечаниях к финансовой отчетности [2]. Причем предоставление предусмотренных формой № 5 сведений не освобождает предприятия от раскрытия в примечаниях к годовой финансовой отчетности другой информации, установленной действующими П(С)БУ [2]. Данная информация приводится предприятиями в самостоятельно избранном виде: письменное пояснение, таблица, график и т. п.

Следует отметить, что в разделе I "Нематериальные активы" Примечаний

к годовой финансовой отчетности информация приводится в стандартизированной форме по каждой группе нематериальных активов. Данные для заполнения Примечаний к годовой финансовой отчетности берутся путем анализа аналитических счетов бухгалтерского учета и отражаются в тыс. грн. без десятичных знаков.

В примечаниях к финансовой отчетности приводится информация о первоначальной (или переоцененной стоимости) и накопленной амортизации нематериальных активов, об их движении в отчетном периоде, о поступлении за отчетный год (то есть информация о приобретении или получении в результате разработки нематериальных активов), о сумме изменений первоначальной (переоцененной) стоимости и накопленной амортизации нематериальных активов в результате переоценки (то есть сумма дооценки или уценки), о первоначальной (переоцененной) стоимости и сумме накопленной амортизации выбывших нематериальных активов за отчетный период, о сумме начисленной амортизации за отчетный год, о суммах потерь от уменьшения полезности, включенные в Отчет о финансовых результатах в отчетном периоде, о других изменениях первоначальной (переоцененной) стоимости и суммы накопленной амортизации нематериальных активов (например, вследствие восстановления полезности объектов нематериальных активов), о стоимости и сумме накопленной амортизации на конец отчетного года. Следует отметить, что вся приведенная информация отражается по группам нематериальных активов.

Согласно п. 36 П(С)БУ 8 "Нематериальные активы", кроме приведенной информации должна отражаться информация о методах амортизации и диапазоне сроков полезного использования нематериальных активов, а также первоначальная стоимость нематериальных активов, признанных активом, с выделением стоимости нематериальных активов, полученных в результате объединения предприятий [4].

В существующих Примечаниях к годовой финансовой отчетности отдельно не выделяется первоначальная стоимость нематериальных активов,

полученных в результате объединения предприятий, но такие показатели можно представить в примечаниях к финансовой отчетности в произвольной форме.

Кроме этого, в произвольной форме можно представить данные о методах начисления амортизации и диапазоне сроков полезного использования нематериальных активов пообъектно в рамках группы. Если предприятие желает стандартизовано подать такую информацию, это можно будет сделать в виде разработанной автором табл. 1.

Таблица 1

Предложенная форма предоставления информации о методах начисления амортизации и диапазоне сроков полезного использования нематериальных активов пообъектно в рамках группы

Нематериальный актив	Дата ввода в хозяйственный оборот	Первоначальная (переоцененная) стоимость, грн.	Накопленная амортизация, грн.	Метод начисления амортизации	Срок полезного использования, месяцев	Срок полезного использования, оставшийся до окончания использования, месяцев
Права пользования природными ресурсами						
.....						
Права пользования имуществом						
.....						
Права на коммерческие обозначения						
.....						
Права на объекты промышленной собственности						
.....						
Авторское право и смежные с ним права						
.....						
Прочие нематериальные активы						
Всего						

Некоторые показатели относительно нематериальных активов, необходимые для полного раскрытия информации (в соответствии с п. 37

П(С)БУ 8 "Нематериальные активы" [4]), нашли также свое отражение в разделе I "Нематериальные активы" Примечаний к годовой финансовой отчетности (форма № 5): первоначальная (переоцененная) стоимость и накопленная информация нематериальных активов, по которым существует ограничение права собственности, первоначальная (переоцененная) стоимость оформленных в залог нематериальных активов на конец отчетного года, стоимость нематериальных активов, полученных за счет целевых ассигнований.

Кроме раздела I "Нематериальные активы" Примечаний к годовой финансовой отчетности (форма № 5) информация о нематериальных активах представлена в разделах III и XIII этих примечаний.

Так, в разделе III "Капитальные инвестиции" Примечаний к годовой финансовой отчетности приводится информация о приобретенных (созданных) нематериальных активах за отчетный период исходя из годовых оборотов по дебету субсчета 154 "Приобретение (создание) нематериальных активов", а также о незавершенных капитальных инвестициях в нематериальные активы на конец отчетного периода в сумме остатка по дебету этого субсчета на конец отчетного года.

Также отдельной строкой в разделе XIII "Использование амортизационных отчислений" Примечаний к годовой финансовой отчетности представляется информация об использовании амортизационных отчислений за год на приобретение (создание) нематериальных активов (строка 1314). Данная строка примечаний к финансовой отчетности заполняется на основании аналитической информации о годовом обороте по дебету субсчета 154 "Приобретение (создание) нематериальных активов" (за исключением капитальных инвестиций за счет заемных средств).

Но существующую унифицированную форму примечаний к финансовой отчетности необходимо расширять отражением другой информации, раскрытие которой предусмотрено П(С)БУ 8 "Нематериальные активы" [4], в произвольной форме, в частности о: накопленной амортизации переданных в залог нематериальных активов; сумме соглашений на приобретение в будущем

нематериальных активов; общей сумме расходов на исследования и разработки, включенной в состав расходов отчетного периода; остаточной стоимости и методе оценки нематериальных активов, полученных за счет целевых ассигнований. Отдельно необходимо отражать причины признания неопределенным срока полезного использования нематериального актива и его балансовую стоимость [4].

Кроме информации о нематериальных активах, которую необходимо отражать в финансовой отчетности согласно П(С)БУ 8 "Нематериальные активы" также в примечаниях к финансовой отчетности согласно М(С)ФО 38 "Нематериальные активы" [1] желательно показать статьи Отчета о финансовых результатах (форма № 2), в которые была включена амортизация нематериальных активов, существующие чистые курсовые разницы, возникшие от перевода финансовых отчетов заграничных единиц. Так, кроме данной информации в соответствии с п. 118 МСФО 38 "Нематериальные активы" желательно предоставлять информацию о первоначальной стоимости поступивших нематериальных активов по группам на начало и конец отчетного периода отдельно по внутренней разработке (созданию) нематериальных активов и приобретению (в том числе вследствие приобретения бизнеса) [1]. Такую информацию о нематериальных активах можно определить путем анализа информации по аналитическим счетам к субсчету 154 "Приобретение (создание) нематериальных активов".

Следует отметить, что согласно п. 119 МСФО 38 "Нематериальные активы" нематериальные активы разделены на классы по характеру и использованию деятельности. В отечественном учете нематериальные активы также разделены на группы в соответствии с п. 5 П(С)БУ 8 "Нематериальные активы" [4]. Но согласно международной практике учета классы нематериальных активов могут быть разделены на меньшие или объединены на большие в случае, если это увеличивает достоверность информации для пользователей финансовой отчетности. В случае возможности изменять состав группы нематериальных активов, по мнению автора, пользователи информации

финансовой отчетности в Украине тоже бы получили возможность быть более осведомленными для принятия управленческих решений по поводу активов предприятия в целом и нематериальных активов в частности.

В соответствии с п. 122 МСФО 38 "Нематериальные активы" [1] в финансовой отчетности также необходимо предоставлять информацию о сумме контрактных обязательств по приобретению нематериальных активов.

Также необходимо раскрыть информацию о характере и сумме изменений в учетной политике, которая существенно влияет на текущий период или, как ожидается, существенно повлияет на последующий период. Такое раскрытие может возникнуть в результате изменений в оценке периода полезного использования нематериального актива, методе амортизации или ликвидационной стоимости [1].

Кроме того, согласно п. 124 МСФО 38 "Нематериальные активы" [1] следует приводить: сумму остатка дооценки нематериальных активов на начало и конец отчетного периода, указывая изменения в течение периода и ограничения по распределению этого остатка между акционерами; методы и существенные допущения, примененные для оценки справедливой стоимости актива.

Обязательным является также раскрытие общей суммы затрат на исследования и разработки, включенных в состав расходов отчетного периода.

Также поощряется предоставление следующей информации (согласно п. 128 МСФО 38 "Нематериальные активы" [1]): описание полностью амортизированных нематериальных активов, которые продолжают использоваться; краткое описание контролируемых, но не признанных предприятием нематериальных активов.

Кроме этого, по мнению автора, в примечаниях к финансовой отчетности необходимо также представлять информацию о нематериальных активах, предназначенных для продажи в соответствии с П(С)БУ 27 "Необоротные активы, содержащиеся для продажи, и прекращенная деятельность" [5].

Таким образом, при переходе к ведению учета и составлению финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами учета информацию о нематериальных активах, предоставляющуюся пользователям информации на сегодняшний момент, необходимо расширить. Во-первых, необходимо обязать предприятия предоставлять всю информацию о нематериальных активах согласно п. 36 и п. 37 П(С)БУ "Нематериальные активы" в произвольной форме. Состав нематериальных активов, информация о которых является существенной, их балансовую стоимость и срок полезного использования, который остался, можно отражать по форме, предложенной автором.

Во-вторых, желательно, чтобы субъекты предпринимательской деятельности предоставляли информацию о нематериальных активах и по международным стандартам учета, рассмотренную в рамках представленной статьи.

ПЕРЕЧЕНЬ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 "Нематеріальні активи" // www.minfin.gov.ua
2. Наказ Міністерства фінансів України "Про Примітки до річної фінансової звітності" від 29.11.2000 р. № 302 зі змінами та доповненнями // www.nau.kiev.ua
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 зі змінами та доповненнями // www.nau.kiev.ua
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 зі змінами та доповненнями // www.nau.kiev.ua
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 зі змінами та доповненнями // www.nau.kiev.ua