ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЁТА И АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нормуродова Мадина Усмон кизи
Самаркандский институт экономики и сервиса (SIES)
E-mail: madinabonu702@gmail.com
Телефон: +998 93 560 26 62
https://doi.org/10.5281/zenodo.20151296

Аннотация: В данной научной статье рассматриваются теоретические основы бухгалтерского учёта и аудита нематериальных активов в современных условиях развития экономики. Освещены сущность и экономическое содержание нематериальных активов, их классификация, особенности признания и оценки в бухгалтерском учёте в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности и национальными нормативными документами. Особое внимание уделено вопросам аудита нематериальных активов, включая проверку достоверности оценки, прав собственности и отражения операций в финансовой отчётности. На основе анализа научной литературы и нормативных источников выявлены основные проблемы учёта и аудита нематериальных активов, а также предложены пути совершенствования данной системы в условиях цифровизации экономики. Исследование базируется исключительно на фактических данных и научных источниках.

Ключевые слова: нематериальные активы, бухгалтерский учёт, аудит, амортизация, международные стандарты финансовой отчётности, интеллектуальная собственность, гудвилл, финансовая отчётность, оценка активов, цифровая экономика.

Введение

В условиях современной рыночной экономики нематериальные активы становятся одним из ключевых факторов повышения конкурентоспособности предприятий. Развитие информационных технологий, цифровой экономики и интеллектуального капитала приводит к увеличению удельного веса нематериальных ресурсов в структуре активов хозяйствующих субъектов [1]. Согласно данным Международной федерации бухгалтеров, стоимость нематериальных активов в крупных международных корпорациях составляет более 60% общей рыночной стоимости компаний [2].

Нематериальные активы представляют собой идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической формы, используемые в производстве продукции, оказании услуг или управленческих целях [3]. К ним относятся патенты, лицензии, программное обеспечение, товарные знаки, авторские права, деловая репутация и другие объекты интеллектуальной собственности.

Вопросы учёта и аудита нематериальных активов приобретают особую актуальность в связи с необходимостью обеспечения достоверности финансовой отчётности. Международный стандарт финансовой отчётности IAS 38 «Нематериальные активы» определяет критерии признания, оценки и раскрытия информации о нематериальных активах [4]. Однако на практике предприятия сталкиваются с проблемами оценки стоимости, определения срока полезного использования и проведения аудиторской проверки таких активов [5].

Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью совершенствования методологических основ учёта и аудита нематериальных активов

в условиях интеграции национальной экономики в международную финансовую систему [6].

Методология

Методологическую основу исследования составили научные труды отечественных и зарубежных учёных в области бухгалтерского учёта, аудита и международных стандартов финансовой отчётности. В процессе исследования использованы методы научного анализа, сравнительного исследования, системного подхода, экономико-статистического анализа и обобщения научной литературы.

Информационной базой исследования послужили Международные стандарты финансовой отчётности, нормативно-правовые акты Республики Узбекистан, учебная литература, научные статьи и материалы международных организаций [7].

В работе применён сравнительный анализ подходов к признанию и оценке нематериальных активов в международной и национальной практике бухгалтерского учёта. Кроме того, использованы методы логического анализа при изучении особенностей аудита нематериальных активов и оценки эффективности внутреннего контроля предприятий [8].

Теоретической основой исследования являются положения IAS 38 «Intangible Assets», Международных стандартов аудита (ISA), а также научные исследования в сфере интеллектуального капитала и финансового менеджмента [4], [9].

Результаты

Результаты исследования показали, что нематериальные активы являются важнейшим элементом имущественного комплекса современного предприятия. В соответствии с IAS 38 актив признаётся нематериальным при соблюдении следующих условий:

- наличие идентифицируемости;
- контроль со стороны предприятия;
- вероятность получения будущих экономических выгод;
- возможность надёжной оценки стоимости [4].

Исследование показало, что к основным видам нематериальных активов относятся:

- программное обеспечение;
- патенты;
- лицензии;
- авторские права;
- товарные знаки;
- франшизы;
- деловая репутация (гудвилл) [5].

Первоначальная стоимость нематериального актива определяется в зависимости от способа его получения. При приобретении стоимость включает цену покупки, импортные пошлины и затраты, непосредственно связанные с подготовкой актива к использованию [10].

Согласно IAS 38, после первоначального признания предприятие может применять модель учёта по первоначальной стоимости или модель переоценки [4]. Однако практика показывает, что большинство организаций используют модель первоначальной стоимости вследствие сложности объективной переоценки нематериальных активов [11].

В ходе исследования установлено, что одной из сложнейших проблем является определение срока полезного использования нематериальных активов. В соответствии

с международными стандартами срок может быть определённым или неопределённым. Активы с неопределённым сроком полезного использования не амортизируются, но ежегодно тестируются на обесценение [12].

Анализ особенностей аудита показал, что основными задачами аудиторской проверки являются:

- подтверждение права собственности на актив;
- проверка правильности оценки;
- анализ начисления амортизации;
- оценка отражения операций в бухгалтерском учёте;
- проверка раскрытия информации в финансовой отчётности [8].

Кроме того, аудиторы уделяют особое внимание наличию документов, подтверждающих права интеллектуальной собственности: патентов, лицензий, свидетельств и договоров [3]

Анализ и обсуждение

В условиях глобализации мировой экономики и стремительного развития информационных технологий роль нематериальных активов в деятельности хозяйствующих субъектов существенно возрастает. Если в индустриальной экономике основными источниками формирования стоимости предприятия являлись материальные ресурсы, производственные мощности и сырьевые активы, то в современной цифровой экономике приоритетное значение приобретают интеллектуальный капитал, программные продукты, патенты, технологии, базы данных, деловая репутация и иные объекты интеллектуальной собственности [2]. По данным международных аналитических исследований, более 70% стоимости крупнейших мировых корпораций формируется за счёт нематериальных активов и интеллектуального капитала [11].

Научная литература подчёркивает, что повышение значимости нематериальных активов связано прежде всего с развитием инновационной экономики. В современных условиях конкурентоспособность предприятий определяется не только объёмом производственных ресурсов, но и способностью эффективно использовать знания, результаты научных исследований, современные технологии и информационные системы [1]. Особенно ярко данная тенденция проявляется в деятельности IT-компаний, телекоммуникационных корпораций, фармацевтических предприятий, образовательных платформ и организаций, функционирующих в сфере высоких технологий.

Одной из наиболее сложных проблем бухгалтерского учёта нематериальных активов является их идентификация. В отличие от материальных активов, обладающих физической формой, нематериальные активы характеризуются отсутствием материальной структуры, что затрудняет их объективную оценку и отражение в финансовой отчётности [6]. Международный стандарт IAS 38 определяет нематериальный актив как идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, используемый организацией для получения будущих экономических выгод [4]. Однако на практике возникают сложности в определении критериев идентифицируемости и контроля над активом.

Особое внимание в современной научной литературе уделяется вопросам признания затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. В соответствии с международными стандартами этап исследований и этап разработок имеют различный порядок отражения в бухгалтерском учёте [4]. Расходы на исследования относятся на затраты отчётного периода, поскольку на данном этапе отсутствует уверенность в получении будущих экономических выгод. В то же время

расходы на разработки могут капитализироваться при условии соблюдения ряда критериев, включая наличие технической возможности завершения проекта, намерения использовать актив и способности надёжно оценить затраты.

На практике разграничение этапов исследований и разработок представляет серьёзную проблему для бухгалтеров и аудиторов. Во многих случаях предприятия искусственно увеличивают стоимость нематериальных активов за счёт капитализации расходов, которые фактически не соответствуют требованиям международных стандартов [5]. Подобные действия приводят к искажению финансовой отчётности и снижению её достоверности.

Существенные трудности возникают также при определении первоначальной стоимости нематериальных активов. Согласно IAS 38, первоначальная стоимость приобретённого актива включает цену покупки, невозмещаемые налоги, регистрационные сборы и иные затраты, непосредственно связанные с подготовкой актива к использованию [4]. Однако при создании нематериального актива собственными силами процесс оценки становится значительно более сложным. В частности, возникает проблема распределения косвенных расходов, связанных с разработкой программного обеспечения, созданием баз данных или научными исследованиями.

Отдельного рассмотрения требует вопрос оценки деловой репутации организации. Гудвилл представляет собой специфический объект учёта, возникающий при объединении бизнеса и отражающий превышение стоимости приобретения компании над справедливой стоимостью её чистых активов [9]. Экономическая сущность гудвилла заключается в способности предприятия получать сверхприбыль благодаря репутации, клиентской базе, эффективному управлению, квалификации персонала и другим нематериальным факторам.

Аудит гудвилла относится к числу наиболее сложных направлений аудиторской деятельности. Проверка достоверности оценки гудвилла требует применения методов финансового анализа, прогнозирования денежных потоков и оценки инвестиционных рисков [8]. Аудитор обязан убедиться в корректности расчётов дисконтированных денежных потоков, обоснованности применяемой ставки дисконтирования и достоверности прогнозных показателей.

В международной практике тестирование гудвилла на обесценение осуществляется ежегодно. Согласно IAS 36 «Обесценение активов», предприятие обязано проводить проверку наличия признаков обесценения нематериальных активов и отражать соответствующие убытки в финансовой отчётности [4]. Однако проведение подобных тестов требует высокой квалификации специалистов и применения сложных финансовых моделей. На практике многие организации сталкиваются с проблемой недостаточности информации для объективной оценки будущих денежных потоков.

Особое значение в системе бухгалтерского учёта нематериальных активов имеет вопрос амортизации. Амортизация представляет собой систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования [3]. Международные стандарты предусматривают возможность использования различных методов амортизации, включая линейный метод, метод уменьшаемого остатка и производственный метод.

Выбор метода амортизации оказывает существенное влияние на финансовые результаты деятельности предприятия. Неправильное определение срока полезного использования нематериального актива приводит к искажению показателей прибыли, рентабельности и финансовой устойчивости [5]. Например, чрезмерно длительный срок амортизации приводит к искусственному завышению прибыли предприятия,

тогда как сокращённый срок вызывает увеличение расходов и снижение финансовых результатов.

Научные исследования показывают, что во многих странах отсутствует активный рынок для большинства видов нематериальных активов [10]. Это затрудняет применение модели переоценки, предусмотренной IAS 38. В результате большинство предприятий используют модель учёта по первоначальной стоимости, несмотря на то что фактическая рыночная стоимость интеллектуальной собственности может существенно отличаться от балансовой оценки.

Серьёзной проблемой является также риск мошенничества и манипулирования финансовой отчётностью посредством операций с нематериальными активами. В международной практике известны случаи искусственного завышения стоимости брендов, патентов и программного обеспечения с целью улучшения финансовых показателей компании [11]. В связи с этим возрастает роль аудита как инструмента обеспечения достоверности финансовой информации.

Современный аудит нематериальных активов требует комплексного подхода и включает не только проверку бухгалтерских документов, но и анализ юридических аспектов интеллектуальной собственности. Аудитор обязан проверить наличие документов, подтверждающих право собственности организации на патенты, лицензии, товарные знаки и иные объекты интеллектуальной собственности [8]. Отсутствие надлежащим образом оформленных документов ставит под сомнение законность признания актива в бухгалтерском учёте.

В условиях цифровизации экономики возрастает значение программного обеспечения как объекта бухгалтерского учёта. Многие предприятия инвестируют значительные средства в разработку информационных систем, автоматизацию производственных процессов и внедрение цифровых платформ [12]. При этом возникают вопросы классификации программного обеспечения: в одних случаях оно рассматривается как нематериальный актив, в других — как часть оборудования или расходы периода.

Современные тенденции развития экономики свидетельствуют о необходимости совершенствования методологии учёта и аудита нематериальных активов. Международные организации, включая Международный совет по стандартам финансовой отчётности и Международную федерацию бухгалтеров, продолжают работу по унификации подходов к оценке интеллектуального капитала [9]. Основная цель данных реформ заключается в обеспечении прозрачности финансовой отчётности и повышении доверия инвесторов.

В Республике Узбекистан реформирование системы бухгалтерского учёта осуществляется в направлении адаптации национальных стандартов к международным требованиям [7]. В последние годы принимаются меры по внедрению Международных стандартов финансовой отчётности, совершенствованию системы корпоративного управления и развитию аудиторской деятельности. Однако процесс реформирования сопровождается рядом трудностей, связанных с недостаточной подготовкой специалистов, ограниченностью методических материалов и отсутствием практического опыта применения международных стандартов.

Особую актуальность приобретает проблема подготовки квалифицированных кадров в области учёта и аудита нематериальных активов. Современный бухгалтер и аудитор должны обладать не только знаниями в области бухгалтерского учёта, но и компетенциями в сфере финансового анализа, оценки бизнеса, международного права и информационных технологий [1]. Это связано с тем, что операции с нематериальными активами требуют комплексного профессионального подхода.

Развитие цифровых технологий оказывает значительное влияние на организацию бухгалтерского учёта и аудита. Использование автоматизированных информационных систем позволяет существенно повысить эффективность внутреннего контроля, снизить вероятность ошибок и ускорить обработку финансовой информации [12]. Кроме того, внедрение технологий искусственного интеллекта и анализа больших данных открывает новые возможности для проведения аудиторских процедур и выявления финансовых рисков.

Вместе с тем цифровизация создаёт и новые угрозы. Возрастают риски утечки конфиденциальной информации, нарушения авторских прав и киберпреступности. В связи с этим аудиторы должны учитывать не только финансовые, но и информационные риски, связанные с использованием цифровых технологий [8].

Анализ международной практики показывает, что эффективная система учёта и аудита нематериальных активов способствует повышению инвестиционной привлекательности предприятий и укреплению их конкурентных позиций на рынке [2]. Инвесторы уделяют особое внимание прозрачности финансовой отчётности и качеству раскрытия информации об интеллектуальной собственности компании. Недостаточный уровень раскрытия информации может негативно повлиять на инвестиционные решения и снизить доверие к организации.

Заключение

Проведённое исследование позволило сделать вывод о том, что нематериальные активы являются важным элементом современной экономики и оказывают значительное влияние на финансовое состояние предприятий. Международные стандарты финансовой отчётности обеспечивают единые принципы признания, оценки и раскрытия информации о нематериальных активах, однако практическое применение данных стандартов сопровождается рядом сложностей.

Основными проблемами остаются объективная оценка стоимости, определение срока полезного использования, тестирование на обесценение и проведение качественного аудита. В условиях цифровизации экономики возрастает необходимость совершенствования методологии бухгалтерского учёта и аудита нематериальных активов.

Для повышения эффективности учёта и аудита необходимо:

- совершенствовать национальную нормативную базу;
- внедрять международные стандарты;
- развивать цифровые технологии;
- повышать квалификацию бухгалтеров и аудиторов;
- совершенствовать внутренний контроль предприятий.

Реализация указанных мер позволит обеспечить достоверность финансовой отчётности, повысить инвестиционную привлекательность организаций и укрепить систему корпоративного управления.

Список использованной литературы

1. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учёт. — Москва: ЮНИТИ, 2021. — С. 214–220.
2. Lev B. Intangibles: Management, Measurement and Reporting. — Washington: Brookings Institution Press, 2001. — P. 15–37.
3. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт. — Москва: Инфра-М, 2020. — С. 355–368.
4. International Accounting Standards Board. IAS 38 “Intangible Assets”. — London, 2022. — P. 5–48.
5. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. — Москва: Инфра-М, 2020. — С. 184–191.

6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта. — Москва: Финансы и статистика, 2019. — С. 276–289.
7. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учёте». — Ташкент, 2016. — С. 4–18.
8. Аренс Э., Лоббек Дж. Аудит. — Москва: Финансы и статистика, 2018. — С. 412–430.
9. International Federation of Accountants. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review. — New York, 2021. — P. 210–245.
10. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчётности. — Москва: Инфра-М, 2021. — С. 301–315.
11. Needles B., Powers M. Financial Accounting. — Boston: Houghton Mifflin, 2019. — P. 522–540.
12. Epstein B., Jermakowicz E. Interpretation and Application of IFRS Standards. — New Jersey: Wiley, 2022. — P. 680–705.