

УДК 657.223(567)

## РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ИРАКЕ

Мохаммад Б.А.<sup>1</sup>, Зылёва Н.В.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Mosul University, Mosul, Iraq, E-mail: belalamjad@yahoo.com

<sup>2</sup>ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный университет», Тюмень, Россия (625003, г.Тюмень, ул. Семакова, 10), e-mail: zyileva@mail.ru

Наличие и использование развитой системы национальных бухгалтерских стандартов обеспечивает получение достаточно полной информации для принятия решений на микро- и макроуровнях. Нормативная учетная база Ирака состоит из 14 стандартов – ИПБУ (Иракские правила бухгалтерского учета), принятых до 2003 года, частично обновленных, но недостаточно охватывающих профессиональные и контрольные функции бухгалтерского учета. Одним из таких стандартов выступает ИПБУ № 2 «Нематериальные активы», требующий гармонизации вследствие развития международных хозяйственных и финансовых связей иракских организаций. Нематериальные активы как ресурсный потенциал организации, на наш взгляд, заслуживают особого внимания с точки зрения учета. Методологической основой исследования послужили международный, российский и иракский стандарты-аналоги бухгалтерского учета нематериальных активов (ИПБУ №2, МСФО 38 и ПБУ 14/2007). Авторами сопоставлен круг рассматриваемых в стандартах норм учета указанного объекта; проведен анализ информации, содержащейся в нормативных документах; обобщены положительные стороны российского учетного законодательства и МСФО и выделены направления реформирования иракского стандарта бухгалтерского учета нематериальных активов.

Ключевые слова: нематериальные активы, национальные стандарты бухгалтерского учета, реформирование, регулирование системы учета

## REFORMING ACCOUNTING INTANGIBLES IN IRAQ

Mohammad B. A.<sup>1</sup>, Zyleva N.V.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Mosul University, Mosul, Iraq e-mail: belalamjad@yahoo.com

<sup>2</sup>Tyumen State University, Tyumen, Russia (625003, Tyumen, Semakova Street, 10), e-mail: zyileva@mail.ru

Availability and use of advanced system of national accounting standards provides sufficient information for decision-making at the micro and macro levels. Regulatory accounting base in Iraq consists of 14 standards - IAR (Iraqi accounting rules), adopted prior to 2003, partially updated, but not enough to cover professional and supervisory functions of accounting. One of these standards serves IPBU number 2 "Intangible Assets", which requires harmonization due to the development of international economic and financial ties between Iraqi organizations. Intangible assets as a resource potential of the organization, in our opinion, deserve special attention in terms of accounting. The methodological basis of the study were international, Russian and Iraqi analogues standards of accounting intangible assets (IAR №2, IAS 38 and RAS 14/2007). The authors compared the structure of the considered standards accounting standards specified object; an analysis of the information contained in the regulations; generalized the positive aspects of the Russian accounting legislation and IFRS and highlighted the direction of reforming the Iraqi standard accounting intangible assets.

Keywords: intangible assets, national accounting standards, reform, regulation of the accounting system.

В современных рыночных условиях движущим фактором развития организации является интеллектуальный капитал, представляющий собой совокупность определенных нематериальных активов – объектов авторского и изобретательского права, т.е. исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства

индивидуализации (изобретения, товарные знаки, базы данных, произведения науки, искусства, литературы, ноу-хау и др.). Как отмечают американские ученые Каплан Р.С. и Нортон Д.П. [16], «нематериальные активы – это основной источник устойчивого создания стоимости». Исследование ученых Лев Б. и Фенг Г. [17] говорит о том, что 40% рыночной стоимости компании не отражено в балансе, при этом для компаний из высокотехнологичных отраслей эта цифра достигает 50%. По результатам исследований других авторов [5] на нематериальные активы может приходиться до 90% ценности компании. Это обосновано мотивировало многих специалистов и ученых изучить вопросы оценки и учета нематериальных активов.

Вопросы обеспечения конкурентоспособности через выявления роли нематериальных активов в процессе увеличения ценности компании, в том числе через учет человеческих ресурсов рассматривали Романченко О.С.[11], Толчеева А.А.[14], Руф Ю.Н. и Каримова Д.В.[12].

Многие авторы, такие как Матющенко С.С., Цыбулько Д.И.[6], Козлова И.В.[4], Семькина Л. Н., Назаренко Д.В. [13], Шилова Л.Ф.[15] рассматривали вопросы оценки нематериальных активов; Анненкова Е.[1] уделила больше внимания процессу и учету переоценки нематериальных активов; формирование первоначальной стоимости актива и способы начисления амортизационных отчислений исследовал Виряскин С.С.[2]

Мизиковский Е.А. и Дружиловская Т.Ю.[8], как и Каримова Д.В. и Викторова Н.В.[3], делают акцент в своих работах на адаптацию учета нематериальных активов в соответствии с МСФО. Работы Мизиковского Е.А., Дружиловской Т.Ю. побудили исследовать правила учета нематериальных активов в государстве Ирак и проанализировать возможность реформирования данного участка в соответствии с МСФО и нормами российского ПБУ, поскольку, на наш взгляд, нематериальные активы как ресурсный потенциал компании заслуживают особого внимания с точки зрения учета.

Иракское правило бухгалтерского учета «Нематериальные активы» (ИПБУ №2) [9] было принято сравнительно недавно, однако, на наш взгляд, оно нуждается в доработке, особенно в вопросах оценки после признания, амортизации и раскрытия информация в отчетности.

Национальный бухгалтерский стандарт разбит на следующие разделы: «Цель», «Сфера применения», «Определения», «Признание и оценка» и «Представление и раскрытие информации». На наш взгляд, в данном перечне разделов не выделены важные участки учета – амортизация нематериальных активов, обесценение и выбытие. Кроме того, цель, сфера применения и определения, применяемые в стандарте – это все общие положения, которые

можно объединить в один раздел. Таким образом, структура разделов ИПБУ №2 «Нематериальные активы» могла бы быть следующей:

- I. Общие положения.
  - 1.1. Цель сфера применения ИПБУ
  - 1.2. Понятия и термины, используемые в ИПБУ
- II. Критерии признания НМА.
- III. Первоначальная оценка нематериальных активов.
- III. Амортизация нематериальных активов.
  - 4.1. Установления срока полезного использования НМА
  - 4.2. Методы начисления амортизации
- VI. Оценка нематериальных активов после признания.
- VII. Списание нематериальных активов
- VIII. Представление и раскрытие информации в отчетности

Данная структура, на наш взгляд, позволит сконцентрировать внимание пользователей на важных вопросах учета нематериальных активов.

Как сказано в действующем стандарте, целью применения ИПБУ №2 «Нематериальные активы» является выявление требований измерения и признания нематериальных активов (далее – НМА), представления и раскрытия достоверной информации в финансовой отчетности. Данная цель идентична целям стандартов-аналогов (МСФО 38 [7] и ПБУ 14/2007 [10]), в связи с чем она не требует изменений или уточнений.

Сфера применения ИПБУ №2 в целом схожа с МСФО 38, что доказывает желание иракских законодателей достичь гармонизации национального учета с международным. Стандарт не применяется в отношении нематериальных активов, подпадающих под требования других стандартов: финансовых активов, затрат по разработке и добыче минеральных ресурсов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов, а также в отношении активов, возникающих в связи с вознаграждениями работникам, гудвиллу, приобретенному в рамках сделки по объединению бизнеса, нематериальным активам предприятия, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности, отложенным налоговым активам, договорам аренды. Но если в МСФО есть другие стандарты, регулирующие учет указанных объектов, то в иракском законодательстве аналогов данных стандартов нет, что вызывает оправданные вопросы по регулированию их учета.

Российский стандарт ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы», в отличие от своих аналогов не применяется для учета не завершенных научно-исследовательских, опытно-

конструкторских и технологических работ (НИОКР), учет которых регламентирует отдельное ПБУ. На наш взгляд, на данном этапе стандартизации учета в Ираке, учет всех этапов НИОКР можно регламентировать в пределах ИПБУ № 2.

Таким образом, в указании на сферу применения ИПБУ № 2 необходимо прописать лишь, что «стандарт не применяется в отношении финансовых активов, затрат по разработке и добыче минеральных ресурсов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов, нематериальным активам предприятия, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности».

Далее необходимо представить перечень понятий и терминов, используемых в стандарте. В действующем стандарте указаны определения следующих понятий: нематериальный актив, исследование, разработка, гудвил, срок полезного использования, амортизация, справедливая стоимость, балансовая стоимость, остаточная стоимость, амортизируемая стоимость, будущие экономические выгоды и др. На наш взгляд, данного перечня терминов вполне достаточно.

Нематериальный актив – идентифицируемый немонетарный актив, который контролируется предприятием в результате прошлых событий, и от которого предприятие ожидает получить будущие экономические выгоды, не имеющий физической формы. Исходя из этого определения, можно выделить критерии признания актива в качестве НМА и сравнить наличие данных критериев в иракском, российском и международном стандартах (табл. 1)

**Таблица 1**

Критерии признания актива в качестве нематериальных в соответствии с МСФО 38, РПБУ 14/2007 и ИПБУ № 2

Критерии	МСФО 38	ПБУ 14/2007	ИПБУ № 2
Наличие контроля со стороны предприятия	есть	есть	есть
Способность приносить будущие экономические выгоды	есть	есть	есть
Идентифицируемость	есть	есть	есть
Отсутствие физической формы	есть	есть	есть
Фактическую стоимость актива можно надежно измерить	есть	есть	есть
Объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	нет	есть	нет

Данные приведенной сравнительной таблицы показывают почти 100-процентную гармонизацию в признании нематериальных активов. Единственное отличие – условие использования объекта в течение длительного времени, т.е. свыше 12 месяцев, и оно, на наш

взгляд, важное в принятии решения отнесения объекта к долгосрочным активам. То есть перечень критериев признания актива в качестве НМА в ИПБУ № 2 можно дополнить этим условием.

Нематериальный актив подлежит признанию при условиях:

- актив может быть идентифицируем;
- актив не имеет физической формы;
- актив контролируется предприятием;
- себестоимость актива можно надежно оценить;
- актив предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. свыше 12 месяцев;
- существует вероятность того, что предприятие получит ожидаемые будущие экономические выгоды, используя актив.

ИПБУ № 2, как и МСФО 38 требует подтверждать вероятность получения будущих экономических выгод, что на наш взгляд, важно.

НМА могут поступать в компанию следующими способами: приобретение за плату, создание самостоятельно, поступление при объединении бизнеса, обмен активами. В любом случае поступления НМА оцениваются по фактической себестоимости.

Согласно ИПБУ № 2 себестоимостью НМА является сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания. Данное определение почти дословно взято из МСФО 38 и, следовательно, не противоречит ему.

В ПБУ 14/2007, в отличие от МСФО и ИПБУ делается акцент на обеспечение условий для использования актива в запланированных целях, так как зачастую существенные затраты, связанные с доведением объекта до состояния, пригодного к использованию, игнорируются при оценке фактической стоимости актива. Данное условие, на наш взгляд, можно добавить и в иракский стандарт, тогда формулировка пункта будет следующая: «себестоимостью НМА является сумма уплаченных денежных средств (эквивалентов денежных средств) или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания и обеспечения условий для использования актива в запланированных целях».

В вопросах первоначальной оценке нематериальных активов при различных способах поступления иракский стандарт соблюдает почти 100% единство с требованиями МСФО 38, что показано в таблице 2.

Таблица 2

Сравнения между способами приобретения нематериальных активов  
в ИПБУ №2 и МСФО 38

Признак сравнения	Единство	Различия
Отдельное приобретение	Совпадают, кроме случая отсрочки по оплате	При отсрочке по оплате
Приобретение в рамках объединения бизнеса	Совпадают	—
Приобретение при помощи государственной субсидии	Совпадают	—
Приобретение через обмен активами	Совпадают в случае обмена активов разных групп	В случае идентичных активов
Самостоятельно созданные	Совпадают	—

Как показывают данные таблицы, в случае приобретения НМА, в отличие от МСФО 38, в ИПБУ № 2 отсутствуют случаи отсрочки по оплате нематериального актива, который выходит за рамки обычных условий кредитования. Себестоимость такого актива равна эквиваленту цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой платежей признается в качестве процентных расходов на протяжении всего срока кредитования, за исключением случаев, когда она капитализируется в соответствии с порядком капитализации, предусмотренным в МСФО 23 «Затраты по займам». Мы рекомендуем в иракском стандарте также сделать ссылку на соответствующее ИПБУ № 3 «Капитализация затрат по займам» по данному вопросу.

Еще одно не полное совпадение по первоначальной оценке – при оценке объекта, приобретенного через обмен. Приобретение нематериального актива возможно в обмен на похожие или непохожие нематериальные активы или на другие активы. Первоначальная оценка в данном случае, согласно ИПБУ №2 будет равна справедливой стоимости полученного актива или переданного в обмен. Когда меняются активами одной группы разной стоимости, то стоимость нового актива будет равна балансовой стоимости выбывшего актива. В этих случаях процесс признания выручки неполон, поэтому не признается в доходах или убытках. По данному пункту ИПБУ № 2 не соответствует МСФО 38, в котором говорится, что «себестоимость нематериального актива, полученного при обмене, оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда: (а) операция обмена лишена коммерческого содержания или (б) справедливая стоимость ни полученного, ни переданного в обмен актива не может быть надежно оценена». По нашему мнению, условие, указанное в

МСФО, более рационально, поэтому его можно было бы рекомендовать, как изменение в требования ИПБУ № 2.

Если же данное условие все же не приемлемо для иракского законодательства и однотипность передаваемых при обмене объектов является основным критерием обмена и отражения стоимости объекта в учете, то, в ИПБУ № 2 необходим перечень классов (групп) нематериальных активов, которого на данный момент, нет в стандарте. В целях гармонизации учета, можем воспользоваться перечнем классов нематериальных активов, указанный в МСФО:

- фирменные наименования;
- титульные данные и названия публикуемых изданий;
- компьютерное программное обеспечение;
- лицензии и франшизы;
- авторские права, патенты и другие права промышленной собственности, права на обслуживание и эксплуатацию;
- рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы;
- нематериальные активы в процессе разработки.

Все стандарты единогласно указывают на возможность оценки нематериальных активов после признания по фактическим затратам, то только в ИПБУ № 2 данный вариант – единственный. МСФО 38 и ПБУ 14/2007 предлагают и альтернативный вариант – модель учета по переоцененной стоимости.

Мы считаем, что данная модель способствует реалистичности показателей финансовых отчетов, в связи с чем, предлагаем дополнить действующее ИПБУ № 2, вариантом учета нематериальных активов по переоцененной стоимости. При этом модель учета по переоцененной стоимости не разрешает (п.76 МСФО 38):

- проводить переоценку нематериальных активов, которые ранее не были признаны в качестве активов;
- производить первоначальное признание нематериальных активов в суммах, отличных от себестоимости.

Использование нематериального актива требует систематического распределения амортизируемой стоимости нематериального актива на весь срок его полезного использования, то есть начисления амортизации.

Действующий иракский стандарт указывает на факторы, которые необходимо учитывать при определении срока полезного использования нематериального актива, и данный перечень факторов, на наш взгляд, достаточно полон. Но определить срок полезного использования

нематериального актива не всегда возможно. Предприятие должно оценить, является ли срок полезного использования нематериального актива конечным или неопределенным.

Все стандарты, регулирующие учет нематериальных активов, требуют начислять амортизацию только по тем объектам, по которым срок полезного использования является конечным и определенным. В соответствии с ИПБУ № 2 амортизируемая величина нематериального актива с конечным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении его срока полезного использования. Что под собой подразумевает «систематическая основа» не уточнено, что может привести к разногласиям – начислять амортизацию нужно ежемесячно, ежеквартально или один раз в год. Кроме того, действующий иракский стандарт не предлагает выбора между методами начисления амортизации, что не способствует гармонизации национального учета с международной практикой.

И МСФО 38 и ПБУ 14/2007 определили следующие способы расчета сумм амортизационных отчислений по нематериальному активу:

- линейный способ (прямолинейный способ);
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (способ единиц продукции).

Используемый способ начисления амортизации должен отражать ожидаемый характер потребления предприятием будущих экономических выгод от актива. Если указанный характер потребления нельзя надежно определить, то следует использовать прямолинейный способ.

В части указания на варианты способов начисления амортизационных отчислений нематериальных активов в ИПБУ, необходимо четко прописать способы расчета амортизационных сумм при различных методах, используя примеры МСФО или российского ПБУ:

- способ линейной амортизации заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива. Амортизационная сумма рассчитывается исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

- способ уменьшаемого остатка приводит к уменьшению начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования объекта. Амортизационная сумма рассчитывается исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации)

нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах;

- способ единиц производства продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемой производительности. Амортизационная сумма рассчитывается исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной (восстановительной) стоимости объекта и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта.

Считаем, что если ИПБУ № 2 дополнить возможностью выбора способов начисления амортизационных отчислений нематериальных активов с их перечнем, то обязательно следует раскрыть и суть расчета амортизационных сумм каждым из способов.

В соответствии с МСФО 38, срок амортизации и метод начисления амортизации нематериального актива с конечным сроком полезного использования должны анализироваться не реже, чем в конце каждого финансового года. Если ожидаемый срок полезного использования данного актива отличается от предыдущих расчетных оценок, то срок амортизации должен быть скорректирован соответствующим образом. Если произошло изменение ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в данном активе, то метод начисления амортизации должен быть изменен для отражения изменившегося характера. Такие изменения должны учитываться как изменения в бухгалтерских оценках. В ИПБУ № 2, об этом не указано, что, на наш взгляд, может привести к искажению данных отчетности, в связи с чем, рекомендуем стандарт ИПБУ № 2 дополнить и вышеуказанной информацией.

По вопросу амортизации нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования в ИПБУ № 2 не сказано ничего, в связи с чем, на наш взгляд, иракский стандарт требует дополнения и в части данного вопроса в следующей формулировке: «Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. Термин «неопределенный» не означает «бесконечный». Вывод о том, что срок полезного использования нематериального актива является неопределенным, не должен ставиться в зависимость от планируемых будущих затрат сверх тех, которые требуются для сохранения указанных обычных показателей производительности актива».

Срок полезного использования нематериального актива, по которому не начисляется амортизация, должен анализироваться в каждом периоде для определения того, продолжают ли

события и обстоятельства подтверждать оценку срока полезного использования актива как неопределенного. Если они не подтверждают такую оценку, то изменение оценки срока полезного использования с неопределенного на конечный должно учитываться как изменение в расчетной оценке.

Кроме пересмотра срока полезного использования, МСФО 38 требует тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой величины с его балансовой стоимостью (а) ежегодно, а также (b) всякий раз, когда появляются признаки возможного обесценения данного нематериального актива. Так, пересмотр оценки срока полезного использования нематериального актива с неопределенного на конечный является признаком возможного обесценения этого актива. В результате предприятие тестирует данный актив на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой величины с его балансовой стоимостью и признает любое превышение балансовой стоимости над возмещаемой величиной как убыток от обесценения. Данное требование справедливо и приемлемо для иракского бухгалтерского законодательства.

По вопросу прекращения признания нематериального актива в ИПБУ №2 достаточно коротко, но ясно сказано: «Признание нематериального актива прекращается при его выбытии или, когда от его использования, или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод. Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания нематериального актива, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеют место, и балансовой стоимостью данного актива». Дополнять данный пункт, на наш взгляд, не требуется.

Раздел «Представление и раскрытие информации» ИПБУ №2 в части представления информации о нематериальных активах в отчетности требует нематериальные активы показывать в общем бюджете (балансе) по балансовой стоимости и отражать отдельно от основных средств. В части раскрытия информации, требуется указать следующее:

- элементы учетной политики, касающиеся учета нематериальных активов (несмотря на то, что в самом стандарте не указано, что конкретно необходимо прописывать в учетной политике в части учета нематериальных активов);

- изменения балансовой стоимости нематериальных активов в течение отчетного периода, в том числе: начальное сальдо, поступление, выбытие, снижение первоначальной стоимости, амортизацию, признанную в течение данного периода;

- сроки полезной службы или применяемые нормы амортизации (несмотря на то, что о нормах амортизации, ее расчете в действующем ИПБУ ничего не сказано);

- используемые способы начисления амортизационных отчислений (но стандарт не предлагает на данный момент варианты способы амортизации);

- начальные затраты по созданию, которые были осуществлены в течение периода (начальные затраты – затраты, связанные с созданием экономической единицы (технико-экономическое обоснование, затраты на обслуживание административного персонала, консультантов и бухгалтеров, сборы, связанных с регистрацией компании, расходы на сертификацию, а также расходы, связанные с предоставлением услуг новому сегменту клиентов и т.п.);

- валовую балансовую стоимость и любую накопленную амортизацию (объединенную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец соответствующего периода;

- нематериальные активы, на которые существуют ограничения на права собственности, изъяты или в залоге в качестве обеспечения обязательств;

- сумму затрат на исследования и разработки, которые признаны в качестве расходов в течение периода;

- убытки от обесценения, признанные в Отчете о финансовых результатах в течение указанного периода.

Поскольку мы предложили дополнить действующий стандарт возможностью выбора варианта модели учета по переоцененной стоимости, то в отчетности, в этой связи, необходимо раскрыть (в соответствии с требованиями МСФО, как аналога):

- дату, на которую проводилась переоценка;

- балансовую стоимость переоцененных нематериальных активов (по классам);

- балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы переоцененный класс нематериальных активов оценивался после признания с использованием модели учета по фактическим затратам;

- методы и значительные допущения, использованные при расчетной оценке справедливой стоимости активов;

- увеличение или уменьшение стоимости, возникающие в результате переоценки в течении отчетного периода.

Международный стандарт требует предоставлять в отчетности информацию по классам (группам) нематериальных активов, при этом классы разбиваются на менее крупные (объединяются в более крупные) классы, если это обеспечивает пользователей финансовой

отчетности более уместной информацией. Мы считаем это логичным и рекомендуем внести данное указание и в ИПБУ №2.

С учетом того, что в действующем иракском стандарте ничего не сказано по вопросам изменения оценок в связи с пересмотром срока полезного использования нематериального актива или другим причинам, рекомендуем использовать требования МСФО и раскрыть в отчетности:

- применительно к нематериальному активу, классифицированному как нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования – балансовую стоимость этого актива и основания для его оценки как нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования. Раскрывая такие основания, предприятие должно описать фактор или факторы, которые в значительной мере повлияли на решение о том, что этот актив имеет неопределенный срок полезного использования;

- применительно к нематериальным активам, приобретенным при помощи государственной субсидии и первоначально признанным по справедливой стоимости - справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны и их балансовую стоимость.

Таким образом, анализ действующего в настоящее время в Ираке национального стандарта ИПБУ № 2 «Нематериальные активы», показал его не проработку, явные нестыковки требований и отсутствие выбора элементов учета нематериальных активов, которые доступны российским предпринимателям и предпринимателям, работающим по МСФО. Представленные в работе рекомендации по дополнению действующего иракского стандарта «Нематериальные активы» позволят облегчить понимание организации учета на данном участке и сблизить правила национального учета с требованиями международных стандартов. Хотелось бы надеяться, что проведенное сравнение и предложенные рекомендации по совершенствованию учета нематериальных активов, в определенной форме найдут отражение в нормативных документах Ирака, регламентирующих учет этих активов.

### **Список литературы**

1. Анненкова Е. Особенности учета и переоценка нематериальных активов // 2013. URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/307308/> (дата обращения: 22.04.2015).
2. Виряскин С. Учет нематериальных активов // 2011. URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/244239/> (дата обращения: 22.04.2015).

3. Каримова Д.В., Викторова Н.В. Проблемы применения МСФО в отношении учета основных средств и нематериальных активов // Академический вестник. – 2009. - № 4. – С. 182-185.
4. Козлова И.В. Проблемы оценки нематериальных активов организаций // Экономический анализ (электронный научный журнал). 2013. URL: <http://www.uecs.ru/makroekonomika/item/2101-2013-04-23-05-57-38> (дата обращения: 22.04.2015)
5. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность. М.: Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с. URL: [http://www.labrate.ru/profiko/2\\_baruch\\_lev\\_intangibles\\_management\\_measurement\\_and\\_reporting.htm](http://www.labrate.ru/profiko/2_baruch_lev_intangibles_management_measurement_and_reporting.htm) (дата обращения 20.04.2015).
6. Матющенко С. С. и Цыбулько Д. И., Актуальные проблемы учета и оценки нематериальных активов предприятия // Бизнес Информ. 2012. № 12 URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-ucheta-i-otsenki-nematerialnyh-aktivov-predpriyatiya> (дата обращения: 22.04.2015).
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» : Приложение № 26 к Приказу Минфина РФ от 25.11.2011 № 160 «О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 17 декабря 2014 г.) – URL : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=174172> (дата обращения: 16.01.2015).
8. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России / Учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 328 с.
9. Нематериальные активы : ИПБУ № 2 (в ред. от 1 января 2013 г.) (الموجودات غير الملموسة) / Федеральный совет высшего органа финансового контроля Ирака. – URL : <http://www.d-raqabam.iq/pdf/rule2.pdf> (дата обращения: 15.01.2015).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) : Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н (в ред. от 24 декабря 2010 г.) – URL : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054> (дата обращения: 16.01.2015).
11. Романченко О.С. Управление нематериальными активами как фактор обеспечения конкурентоспособности промышленных предприятий // Известия Российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена. – 2007. - № 53. – URL:

<http://cyberleninka.ru/article/n/upravlenie-nematerialnymi-aktivami-kak-faktor-obespecheniya-konkurentosposobnosti-promyshlennyh-predpriyatiy> (дата обращения 20.04.2015).

12. Руф Ю.Н., Каримова Д.В. Учет человеческих ресурсов организации: подходы и проблемы // Вестник Омского университета, Серия «Экономика». – 2014. - № 3. – С. 153-157.

13. Семькина Л. Н., Назаренко Д.В. Классификация и оценка нематериальных активов в системе бухгалтерского учета // Молодой ученый. – 2014. - №3. – URL: <http://www.moluch.ru/archive/62/9583/> (дата обращения: 22.04.2015).

14. Толчеева А.А., Зылёва Н.В. Влияние состояния и использования интеллектуального капитала на финансовый результат компании // Современные проблемы науки и образования. – 2014. - № 2. – URL: <http://www.science-education.ru/116-12873> (дата обращения: 22.04.2015).

15. Шилова Л.Ф. Проблемы развития учета и отчетности в условиях глобализации экономики // Экономические науки. – 2008. - № 38. – С. 367-371.

16. Kaplan, R.S., Norton D.P. (2004), Strategy maps – converting intangible assets into tangible outcomes. – Harvard Business School Press: Boston, MA, 27-35p. URL: <http://www.imanet.org/docs/default-source/sf/0304kaplan-pdf.pdf?sfvrsn=0> (дата обращения 20.04.2015).

17. Lev, B., Feng, G. (2001), Intangible assets: measurement, drivers, usefulness. – New York University, New York, NY. 51 p. URL: [http://smgapps.bu.edu/smgnet/Personal/Faculty/Publication/pubUploads/Gu,\\_Feng\\_05.pdf?wid=1482](http://smgapps.bu.edu/smgnet/Personal/Faculty/Publication/pubUploads/Gu,_Feng_05.pdf?wid=1482) (дата обращения 20.04.2015).

#### **Рецензенты:**

Шилова Л.Ф., д.э.н., заведующий кафедрой экономической безопасности, учета, анализа и аудита Финансово-экономического института, ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный университет», г. Тюмень;

Растамханова Л.Н., д.э.н., профессора, генеральный директор ООО «УК «РАСТАМ», г. Тюмень.