

9.3. ВОПРОСЫ ОЦЕНКИ СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В МЕДИАИНДУСТРИИ В ПРОЦЕССЕ ПЕРЕХОДА К ЦИФРОВОМУ ВЕЩАНИЮ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Попов Ф.А., аспирант

Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

В настоящей статье рассматриваются специфические классы активов медиаконструкций, используемых для организации доступа к вещанию. Большое внимание уделяется проблеме необходимости пересмотра сроков полезного использования вещательных лицензий, кабельных контрактов и договоров о присоединении в сети на правах филиала при переходе на цифровое вещание в Российской Федерации. Также предлагается комплексное решение обозначенных проблем и формулируется предложение о создании отраслевого стандарта учета нематериальных активов для медиаиндустрии.

Для компаний медиасектора, осуществляющих вещание на территории Российской Федерации, существует строго ограниченный (техническими возможностями и юридическими нормами) ряд способов донесения контента до аудитории. Данные способы передачи сигнала определяют те виды нематериальных активов (НМА), которые можно найти на балансе медийных компаний. Ниже описаны основные классы таких активов.

1. Вещательные (аналоговые) лицензии – лицензии, получаемые у уполномоченных государственных органов на региональном уровне, дающие право осуществлять вещание некоторым бесплатным эфирным каналам на определенной частоте.
2. Кабельные контракты – контракты с крупными кабельными сетями (преимущественно в Москве и Санкт-Петербурге), с рамках которых телеканалы осуществляют разовый взнос за включение в список программ, предоставляемых абонентам кабельных сетей.
3. Соглашение о присоединении к сети на правах филиала – соглашения между телевизионными каналами с одной стороны и держателями региональных вещательных лицензий, либо кабельными сетями с другой. Такие контракты характерны для регионов, по таким контрактам телеканалы получают право вещать в данном регионе, а владельцы сетей получают контент для своей локальной аудитории, а также право продавать локальный рекламный контент в объеме до двух минут в час. С точки зрения оплаты с обеих сторон требуются несущественные денежные вложения, а следовательно, подобные контракты оказываются значительными активами только для телеканалов как результат сделок слияния-поглощения. Обычно после приобретения телеканала общая сумма, уплаченная в результате сделки, распределяется между подобными соглашениями на основе оценки объема аудитории, доступ к которой данные контракты обеспечивают.

Российское медиапространство непосредственно перед началом процесса перехода к цифровому ве-

щанию в 2012 г. состояло из 20 бесплатных федеральных эфирных каналов (*FTA*-каналы) и около трех сотен кабельных и спутниковых каналов, вещающих в одном или более регионах страны.

Таким образом, федеральные телеканалы обладали существенно большим охватом аудитории, чем кабельные и спутниковые каналы, – от 0,1% до 15,3% аудитории у бесплатных каналов, и менее 0,1% у каждого из кабельных и спутниковых каналов. Здесь важно отметить, что все федеральные каналы в РФ либо полностью принадлежат государству, либо находятся под существенным влиянием правительства и близких к государству крупных холдингов.

Переход на цифровое вещание в РФ

Переход на цифровое вещание происходит следующим образом: в сентябре 2009 г. Правительство РФ утвердило Программу перехода на цифровое вещание на 2009-2015 гг., которая предполагает цифровое вещание посредством мультиплексов (первый, второй и третий).

Аналоговое и цифровое вещание должно осуществляться параллельно до достижения 95% охвата населения страны цифровым вещанием. После достижения указанного показателя аналоговое вещание должно быть отключено. 25 октября 2012 г. Министерство связи и массовых коммуникаций РФ приняло для телеканалов проект концепции отключения от аналогового вещания и перехода к цифровому вещанию на территории РФ в 2014-2017 гг.

Первый мультиплекс. Летом 2012 г. семь бесплатных государственных каналов и один кабельный канал были бесплатно включены в первый мультиплекс и уже получили лицензию и «кнопку» в Первом мультиплексе ввиду их федерального значения (по состоянию на текущий момент незанятыми остаются одно федеральное и одно региональное место). Лицензия в первом мультиплексе предоставляет право на вещание на более чем 99% территории РФ. Все каналы, включенные в первый мультиплекс, за исключением одного, находились в собственности у государства. Программа предусматривает финансирование правительством каналов, включенных в первый мультиплекс, на время параллельного аналогового и цифрового вещания. Как до, так и после перехода на цифровое вещание упомянутые каналы будут получать от государства возмещение затрат на вещание в городах с населением менее 100 тыс. чел. (предполагая, что данная аудитория не имеет коммерческой заинтересованности в рекламодателях).

Второй мультиплекс. 17 октября 2012 г. Федеральная служба по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор) объявила торги на участие во втором мультиплексе. Лицензия на второй мультиплекс предоставляла право вещания на 99% территории РФ. На участие во втором мультиплексе, предоставлявшем 10 мест, подали заявки 17 телеканалов.

Условия участия в торгах на второй мультиплекс были следующими:

- время вещания: 24 ч. в сутки 7 дней в неделю;
- концепция вещания – бесплатно;

- 55% прав на программы, вещаемые по телеканалу, должны принадлежать местным производителям;
- вещание следует осуществлять всеми средствами массовой информации не менее чем в пяти регионах РФ.

Среди 17 телеканалов, которые подали заявки на участие в торгах, был ряд телеканалов, вещавших в пяти регионах РФ на основе договоров кабельного вещания, т.е. не имевших лицензий на бесплатное вещание.

Стоимость участия в торгах (единовременная плата) – 36 млн. российских рублей (на то время около 1,2 млн. долл. США, что можно считать незначительной суммой для крупных федеральных телеканалов). Победители торгов должны заключить долгосрочные договоры оказания услуг вещания на период в 10 лет (условия новой лицензии на цифровое вещание) с Федеральным государственным унитарным предприятием (ФГУП) «Российская телевизионная и радиовещательная сеть» («РТРС») – официальным оператором формирования и вещания первого и второго мультиплексов. На основании имеющихся сведений, расходы на вещание во Втором мультиплексе составят 944 млн. руб. (30 млн. долл.) в год для телеканала.

Победители торгов были объявлены 21 декабря 2012 г. В отличие от каналов, включенных в первый мультиплекс, победители торгов на второй мультиплекс не имели лицензий на аналоговое вещание, охватывающих почти всю территорию РФ (в действительности три из них вовсе не имели лицензий на аналоговое вещание и охватывали более пяти регионов путем вещания по кабелю или через договоры о присоединении к сети на правах филиала). Таким образом, упомянутые каналы получили, возможно, лучшие активы по итогам торгов по сравнению с активными, которые у них были ранее и срок полезного использования которых, как ожидается, истекает примерно в 2017 г., когда аналоговый сигнал будет отключен в рамках предложенного проекта постановления. Также стоит отметить, что итоги торгов несколько удивили рынок, поскольку в конкурс не было включено несколько каналов с относительно крупным сегментом охвата аудитории, тогда как к участию был допущен ряд каналов с очень низким сегментом, причем также было очевидно, что последние каналы вряд ли имели возможность возместить стоимость вещания на всей территории РФ.

Третий мультиплекс. По состоянию на сегодняшний день, торги на участие в третьем мультиплексе еще официально не объявлены. Изначально регулирующий орган предоставил для рынка следующие сведения:

- изначально предполагалось, что Третий мультиплекс будет включать в себя пять каналов (четыре региональных и один федеральный канал с высоким качеством изображения);
- для каждого региона РФ будут проводиться отдельные торги.

Основные критерии отбора:

- 24-часовое вещание
- концепция (жанр) вещания;
- соотношение отечественного и иностранного контента;

- сегмент охвата аудитории;
- финансовое состояние канала (способность оплачивать вещание);
- наличие у существующих каналов возможности аналогового *FTA*-вещания;
- общественная значимость канала

Однако в настоящее время определен только один канал, который войдет в третий мультиплекс. Им станет созданный на технической базе филиалов ФГУП «Всероссийская государственная телевизионная и радиовещательная компания» (ВГТРК) для каждого конкретного субъекта РФ телеканал. Указанный телеканал будет формироваться под единым брендом и фактически соответствовать информационной политике государственной телерадиовещательной компании. В регионах, где нет крупных филиалов ФГУП ВГТРК или нет возможности сформировать канал силами ВГТРК, к вещанию могут быть привлечены местные региональные телеканалы в рамках уже определенной для ВГТРК концепции регионального вещания.

По информации, озвученной на конференции «Спектр–2013» представителями Роскомнадзора М. Виноградовым и РТРС Ю. Журавелем, в третий мультиплекс могут войти семь-восемь федеральных каналов, один-два региональных и один канал, который подготовит ВГТРК. Включение каналов высокой четкости в этом варианте не предусмотрено. Окончательное решение будет приниматься правительственной комиссией.

Министерство связи и массовых коммуникаций РФ отложило запуск третьего мультиплекса до 2018 г.

На основании количества существующих бесплатных федеральных телеканалов, итогов распределения частот в первом и втором мультиплексах и ожидаемых критериев отбора, перечисленных выше, в частности, требования передачи аналогового сигнала и определенного сегмента аудитории существует четыре канала (ТВ-3, Канал Disney, канал «Ю» и канал «Пятница!»), которые, как ожидается, будут участвовать в торгах на третий мультиплекс и имеют относительно высокие шансы (при том что региональные каналы имеют более низкие сегменты охвата аудитории и / или вещают только по кабелю).

Кроме того, из выступлений руководства и акционеров перечисленных каналов, которые подконтрольны преимущественно олигархам, известным своей лояльностью к правительству, можно предполагать, что они имеют неофициальные договоренности с регулирующим органом о получении места для каждого канала в третьем мультиплексе.

Аналоговые вещательные лицензии и переход к цифровому вещанию

Держателям вещательных лицензий необходимо обновлять их через каждые пять лет. Обычно данный процесс не связан с существенными затратами, поскольку для обновления лицензии необходимо лишь соблюдать формат вещания канала (под форматам вещания понимается весьма общее описание вещаемого контента, определяемое в момент первичной выдачи лицензии) и местное законодательство в сфере рекламы. В истории рынка не существует примеров

ситуаций, в которых телеканалы испытывали сложности с возобновлением ранее выданной лицензии.

Стоимость первичного получения вещательной лицензии в государственных регистрационных органах обычно незначительна (в диапазоне от 5 до 20 тыс. руб.), а следовательно, их доля в активах компании медиасектора изначально была незначительной. Однако большое количество лицензии было приобретено компаниями в результате сделок слияний и поглощений (в основном при покупке мелких региональных вещательных компаний либо целых региональных групп). В результате таких сделок на баланс объединенной компании лицензии попадали по их справедливой (либо рыночной) стоимости – при слиянии проводилась оценка стоимости лицензии на основе охвата территории, численности населения на покрываемой территории и истории рейтинга данного телеканала. Таким образом, во многом оцененная стоимость лицензии была приближена к общей стоимости сделки слияния или поглощения и могла достигать сотен миллионов рублей, поскольку именно лицензия является ключевым активом канала, дающим ему доступ к аудитории, а следовательно, и к возможности получать выручку от рекламной деятельности.

Договоры кабельного вещания

Из-за холмистой местности Москвы и в меньшей степени Санкт-Петербурга сигнал **FTA**-вещания не всегда хорошо принимался в домах, и для обеспечения нужного качества передачи было необходимо кабельное подключение к каналу последней мили. Поскольку аудитория Москвы и Санкт-Петербурга приносила высокие доходы каналам и рекламодателям, а также учитывая сильные позиции на рынке государственных кабельных компаний в указанных городах (Открытое акционерное общество (ОАО) «Мостелеком» и ОАО «Национальные кабельные сети»), последние могли взимать значительные суммы с каналов за включение их в сети кабельного вещания и тем самым предоставление доступа к определенному количеству зрителей.

Телеканалы отвечали за данные разовые платежи в качестве нематериальных активов, в результате чего некоторые из них осуществляли их в качестве активов с неопределенным сроком на том основании, что данные договоры кабельного вещания не предусматривали никаких конкретных сроков, и переход от аналогового к цифровому **FTA**-вещанию не оказывал, как ожидалось, никакого воздействия на кабельные сети в какой-либо форме, в то время как другие установили конкретный срок, обычно равный сроку действия лицензий на вещание, исходя из неопределенности воздействия перехода на цифровое вещание в целом.

Договоры присоединения к сети на правах филиала

Как описано выше, договоры присоединения к сети на правах филиала заключаются между телесетями и региональными субъектами **FTA**- или кабельного вещания; их стоимость учитывалась на балансах некоторых телесетей по итогам объеди-

нения хозяйствующих субъектов; для договоров присоединения к сети на правах филиала, заключенных в ходе обычной деловой практики, только несущественные доходы и расходы были учтены за наличные суммы между сетями и их филиалами. Договоры присоединения к сети на правах филиала заключались на различные сроки и регулярно продлевались, если филиал не приобретался сетью-конкурентом или не решал подключиться к другой сети. Большинство телеканалов определили для данных договоров сроки действия с учетом ожидаемого продления и обычно исходя из притока / оттока филиалов в прошлом.

На практике был только один телеканал в РФ, эксплуатировавший товарный знак MTV, который определял, что договоры присоединения к сети на правах филиала имели неопределенный срок действия, исходя из расчета, что филиалы не захотят отказываться от использования уникального обозначения MTV (это было обосновано притоком / оттоком филиалов в прошлом, который был близок к нулю). Однако осенью 2012 г. канал решил выйти из договора франшизы с компанией «Виаком» на использование знака MTV, начиная с июня 2013 г. (канал был переименован в «Пятница!»).

Описанная выше ситуация, сложившаяся на данный момент в индустрии, ставит следующие вопросы в области учета нематериальных активов.

1. Целесообразность изменения оценки срока действия лицензий на вещание в связи с переходом на цифровое вещание (возможно, необходим различный подход в отношении лицензий на первый, второй и третий мультиплекс).
2. Целесообразность оценки срока действия договоров кабельного вещания с государственными кабельными компаниями (ОАО «Мостелеком» и ОАО «Национальные кабельные сети») с учетом перехода на цифровое вещание.
3. Целесообразность изменения оценки срока действия договоров присоединения к сети на правах филиала с учетом перехода на цифровое вещание.

Подходы к решению вопросов со стороны индустриальной практики

Аналоговые лицензии

Исторически сложились две основные позиции в учете лицензий на вещание на основе различий в мнении управления и взглядов на перевод с аналогового на цифровое вещание и ожидаемых сроков данного перехода.

1. Лицензии на вещание имеют неопределенный срок действия (компании не ожидали никаких существенных расходов, которые будут понесены в виде части будущего продления лицензии: лицензии на аналоговое вещание должны быть заменены лицензиями на цифровое вещание, и компании имеют все основания ожидать продления лицензий; компании намерены продлить свои лицензии на вещание в обозримом будущем).
2. Лицензии на вещание имеют определенный срок действия, который основан на ожидаемых сроках перехода на цифровое телевидение. Существующие лицензии на вещание будут заменены новыми лицензиями на цифровое вещание (существует неопределенность относительного размера дополнительных расходов на получение новой лицензии на цифровое вещание и распределение ча-

стот цифровых сигналов, т.е. процесс распределения частот цифровых сигналов предполагает проведение торгов на участие во втором мультиплексе, что не может считаться рутинной процедурой).

В свете перехода на цифровое вещание в 2012 г. телевещательные компании приняли различные решения в отношении учета действующих лицензий на вещание, которые можно свести к следующим двум положениям.

Первое. Считается, что недавние события в переходе на цифровое вещание послужили толчком к изменению текущего порядка ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Следовательно, телеканалы, которые ранее считали, что лицензии на вещание не ограничены сроком, после объявления условий торгов произвели проверку действующих лицензий на вещание на предмет нарушений и установили определенные сроки действия до 2014-2017 г., исходя из правительственных планов отключения аналоговых сигналов.

Телеканалы, которые ранее считали, что лицензии на вещание имеют определенный срок действия до 2026-2027 г., планируют остановить амортизацию лицензий на вещание со дня получения лицензии на цифровое вещание и установить неопределенный срок действия лицензий на вещание. Подобные лицензии на вещание будут ежегодно проходить проверку на предмет нарушений.

Второе. Считается, что недавние события в переходе на цифровое вещание не служат толчком к изменению текущего порядка ведения бухгалтерского учета и отчетности. Для компаний, занявших данную позицию, допустимыми являются два решения:

- лицензии на телевещание имеют неопределенный срок действия;
- лицензии на телевещание имеют определенный срок действия и амортизируются до 2015 г. (ожидаемый год перехода на цифровое телевидение).

Обоснование изменения оценки срока действия от неопределенного к определенному в свете перехода на цифровое вещание строится на следующей предпосылке: существует неопределенность в исходе торгов, по итогам которых будут распределены места во втором мультиплексе:

- количество участников превышает количество доступных мест;
- условия участия в торгах могут легко выполнить все участники;
- стоимость участия в торгах составляет незначительную сумму.

При этом во внимание не принимается соблюдение следующих условий для учета лицензии с неопределенным сроком полезного использования – лицензия продляется за небольшую стоимость, и компания имеет историю успешного продления своих лицензий на вещание. Лицензия, как ожидается, неопределенно способствует движению денежных потоков.

Принимая во внимание неопределенность получения места в мультиплексе, компания начинает амортизировать действующие лицензии свыше их предполагаемого оставшегося срока действия (на основании

ожидаемой даты отключения аналогового вещания). Обоснование дальнейшей оценки срока действия существующих лицензий на вещание в качестве неопределенного или изменения оценки срока действия существующих лицензий на вещание из определенного в неопределенный при переходе на цифровое вещание строится на следующих аргументах.

Во-первых, переход от аналогового вещания к цифровому по сути представляет технические изменения передачи вещательного сигнала и не представляет существенного изменения в коммерческой модели телеканалов. Телеканалы будут продолжать вещание в регионах, в которых они осуществляли вещание ранее, на основании своих существующих лицензий на вещание или посредством договоров присоединения к сети на правах филиала с различными региональными компаниями. Таким образом, данные телеканалы будут по-прежнему получать доход от вещания в соответствующих городах. Не наблюдается существенных изменений в способе получения доходов между каналами, включенными в первый мультиплекс, и каналами, включенными во второй мультиплекс. Таким образом, вклад лицензии в денежные потоки субъекта носит неопределенный характер.

Во-вторых, концепция торгов для получения частоты вещания (лицензии) не нова для медиainдустрии. Сложившаяся практика получения вещательных частот в городах с населением свыше 200 тыс. чел., когда изменяется вещатель или концепция вещания, предполагает проведение торгов, которые обычно носят рутинный характер.

Крупные компании уверены в том, что место во втором мультиплексе будет получено, поскольку все условия участия в торгах соблюдены.

Компании считают, что лицензии на аналоговое и цифровое вещание следует учитывать на балансе вместе, так как учет данных двух активов по отдельности не представляет экономической сути коммерческой деятельности и может ввести в заблуждение тех, кто будет рассматривать финансовую отчетность.

Затраты на получение новой лицензии на цифровое вещание составляют незначительную сумму (36 млн. руб.), и поэтому участие во втором мультиплексе следует рассматривать как совмещение нынешнего существующего аналогового вещания (на основании лицензий на вещание и договоров присоединения к сети на правах филиала) и цифрового вещания и совмещение одних активов (лицензия на аналоговое вещание) и других активов (лицензия на цифровое вещание).

Одно из условий участия в торгах за места во втором мультиплексе заключается в том, что «вещание должно осуществляться всеми средствами массовой информации не менее чем в пяти регионах РФ».

Поэтому владение существующими лицензиями на вещание необходимо для участия в торгах за места во втором мультиплексе, и стоимость нынешних существующих лицензий на вещание можно рассматривать как затраты на получение новой лицензии на цифровое вещание и совмещение одних активов (лицензия на аналоговое вещание) и других

активов (лицензия на цифровое вещание). Дополнительные расходы на вещание, которые будут нести участники второго мультиплекса, сопоставимы с расходами на вещание, которые в настоящее время несут федеральные каналы, которые вещают на преимущественной части территории РФ, и объясняются более широким охватом. Кроме того, телеканалы будут получать дополнительный доход от рекламы в связи с вещанием на всей территории РФ и посредством дополнительного доступа к региональному рынку рекламы.

Если канал будет включен во второй мультиплекс, менеджмент ожидает увеличения дохода от рекламы, поскольку канал будет транслироваться с более широким охватом и будет получать доход от региональных реклам, который раньше приносили станции региональных сетей в свою очередь от передачи сигнала канала. Поэтому с точки зрения бизнеса будет непоследовательно начать учитывать дополнительные убытки от данных нематериальных активов вследствие более коротких сроков полезного использования, в то время как от доходов от рекламы ожидается рост.

Каналы, не включенные во второй мультиплекс, заключили неформальные договоренности с регулируемыми органами для включения в третий мультиплекс, поэтому они уверены, что их действующие лицензии на региональное аналоговое вещание будут продлены в качестве новых аналогичных лицензий на региональное уже цифровое вещание; стоимость участия в торгах на третий мультиплекс, как ожидается, будет незначительной подобно участию в торгах на второй мультиплекс.

После получения «новой лицензии на цифровое вещание» расходы на продление лицензии будут незначительными. Компании имеют историю успешного продления лицензии на вещание и намерены продлить свои лицензии на вещание в обозримом будущем, поэтому оценка срока действия лицензий на вещание в качестве неопределенного считается целесообразной.

Договоры кабельного вещания

Оценка срока полезного использования нематериального актива, представленного договорами кабельного вещания с ОАО «Мосттелеком» и подобными компаниями, в качестве определенного или неопределенного зависит не от перехода на цифровое вещание, а от оценок руководством периода, в течение которого они планируют использовать данный актив и в течение которого соответствующая компания получит экономические выгоды.

Договоры присоединения к сети на правах филиала

В зависимости от действительных обстоятельств дела, в отношении срока действия договоров присоединения к сети на правах филиала для различных каналов появились следующие три положения. Каналы, которые ранее амортизировали данные договоры, исходя из притока / оттока в прошлом, продолжат так делать, ожидая, что действующие договоры будут полностью амортизированы на момент

перехода на цифровое вещание. Один канал, который эксплуатировал товарный знак MTV и исполнял данные соглашения как активы, действующие на неопределенный срок, планирует начать амортизацию на основе ожидаемого притока / оттока филиалов сети под новым товарным знаком.

Один канал, который выиграл место во второй мультиплекс, планирует прекратить амортизацию договоров присоединения к сети на правах филиала в соответствии с лицензиями на вещание и установить срок полезного использования соответствующих нематериальных активов в качестве неопределенного на том основании, что якобы данные договоры и лицензии на вещание представляют один актив («Сеть»), и с точки зрения бизнеса клиента по сути ничего не изменилось, за исключением технических условий вещания.

Альтернативные мнения относительно перехода на цифровое вещание

Переход на цифровое вещание не рассматривается в качестве существенного изменения в модели ведения бизнеса многими телеканалами.

Переход от аналогового к цифровому вещанию, как ожидается, существенно повлияет на распространение кабельных сетей, охват которых расширится. Распространение кабельных сетей обеспечит дополнительный охват для телеканалов, которые для вещания используют кабель. В настоящий момент нет никаких трудностей для телеканалов в получении доступа к кабельным сетям.

Участие во втором мультиплексе рассматривается одними телеканалами как вопрос престижа или репутации, другими – в некоторой степени как обязанность, когда от соответствующего канала данное участие ожидается. Однако имеется ряд телеканалов, которые не рассматривают ситуацию неполучения на торгах места во втором мультиплексе в качестве серьезной проблемы для своего дальнейшего коммерческого развития по следующим основаниям:

- возможность получить необходимый охват посредством кабельной сети;
- экономические выгоды от участия во втором мультиплексе для каналов еще не очевидны / в настоящее время трудно оценить;
- для конечных пользователей преимущества не очевидны, так как, по их расчетам, они должны будут нести дополнительные расходы, чтобы иметь возможность смотреть цифровое телевидение (приобретение новых телевизоров или новых цифровых приемников и т.д.).

Нормативный подход к решению вопросов учета

Лицензии на вещание

С точки зрения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) «Предприятие должно оценить, носит ли срок полезного использования нематериального актива ограниченный или неограниченный характер, и, если срок полезного использования нематериального актива ограничен, продолжительность или количество единиц продукции или

аналогичных единиц, составляющих данный срок полезного использования. Предприятию следует рассматривать нематериальный актив как имеющий неопределенный срок полезного использования, если анализ всех соответствующих факторов указывает на отсутствие предсказуемых ограничений срока, в течение которого соответствующий актив, как ожидается, будет создавать для предприятия чистый приток денежных средств [4, п. 88]». Также «срок полезного использования нематериального актива, который возникает из договорных или других юридических прав, не должен превышать срока действия упомянутых прав, но может быть короче в зависимости от срока, в течение которого предприятие предполагает использовать данный актив. Если договорные или другие юридические права передаются на ограниченный срок, который может быть продлен, то при определении срока полезного использования данного нематериального актива продляемый срок(и) должны учитываться только при наличии доказательства, подтверждающего, что предприятие сможет получить продление срока без существенных затрат. Срок полезного использования повторно приобретенного права, признанного в качестве нематериального актива в результате объединения хозяйствующих субъектов, представляет собой оставшийся срок действия договора, согласно которому право было предоставлено, и не включает периодов продления [4, п. 94]».

И наконец, стандарт приводит четкий список факторов указывающих на то, что предприятие будет иметь возможность продлить договорные или другие юридические права без существенных затрат, а именно [4, п. 96]:

- имеются доказательства, возможно, на основе прошлого опыта того, что договорные или другие юридические права будут продлены. Если продление обусловлено согласием третьего лица, то наличие доказательства включает подтверждение того, что данное третье лицо даст соответствующее согласие;
- имеются доказательства того, что любые условия, необходимые для получения продления, будут соблюдены;
- затраты предприятия на продление не составляют значительной суммы по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые предприятие предполагает получить от продления.

Если затраты на продление составляют значительную сумму по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые предприятие предполагает получить от продления, то данные затраты на продление представляют по сути затраты на приобретение нового нематериального актива в день продления.

Предполагается, что необходимо применять различные подходы в отношении лицензий на вещание в первом, втором и третьем мультиплексах, исходя из ответов на следующие вопросы в соответствии с пунктами МСФО 38.

1. Представляет ли по своей сути получение / выигрыш новой лицензии на цифровое вещание продление предыдущей лицензии на аналоговое вещание или представляет ли собой новая лицензия на цифровое вещание по своей сути новый актив? Ответ на данный вопрос требует анализа как юридических, так и эконо-

мических характеристик старых лицензий на аналоговое и новых лицензий на цифровое вещание.

2. Имеются ли доказательства того, что будут продлены лицензии на аналоговое вещание, включая согласие регулирующего органа на продление? Ответ на данный вопрос требует оценки того, носили ли подлинно конкурсный характер торги на участие во втором и третьем мультиплексе, или нет.
3. Имеются ли доказательства соблюдения всех необходимых условий для получения новой лицензии на цифровое вещание / продления старой лицензии на аналоговое вещание в качестве новой лицензии на цифровое вещание?
4. Ожидается ли, что расходы на продление соответствующих лицензий будут незначительными?

Если можно прийти к выводу, что процесс получения новых лицензий на цифровое вещание по сути не представляет собой никакого продления, имеются ли доказательства того, что новые лицензии на цифровое вещание будут получены в обмен на старые лицензии на аналоговое вещание (и, возможно, также договоры присоединения к сети на правах филиала).

Первый мультиплекс. Для лицензий в первом мультиплексе все перечисленные критерии продления соблюдены, так как телеканалы, входящие в первый мультиплекс отличаются следующим.

1. Действительно заменили предыдущие лицензии, охватывавшие почти всю территорию РФ, новыми с таким же или очень похожим охватом.
2. Подобная замена носила автоматический характер и не требовала соблюдения никаких условий и была основана только на постановлениях Правительства РФ, что всегда ожидалось от первого мультиплекса.
3. Телеканалы, входящие в первый мультиплекс, не несли никаких расходов на продление своих лицензий: их расходы на цифровое вещание в городах с населением менее 110 тыс. чел. по-прежнему возмещаются государством, как и раньше.

Таким образом, видится целесообразным в отношении управления каналами, входящими в первый мультиплекс, заключить, что срок действия их лицензий на вещание не ограничен / продолжает носить неограниченный характер. В то же время считается приемлемой альтернативой для групп, которые имеют каналы, входящие как в первый, так и во второй мультиплексы, и которые устанавливали определенный срок действия для своих лицензий на аналоговое вещание, продолжать амортизацию лицензий до предполагаемого дня отключения аналогового вещания из соображений последовательности и понятности бухгалтерской отчетности и представления в консолидированной финансовой отчетности.

Второй мультиплекс. После перехода на цифровое вещание, выиграв торги на участие во втором мультиплексе, каналы получают возможность вещания в цифровом формате на всей территории РФ (осуществляется перераспределение экономических выгод между основными игроками рынка: сетевыми филиалами и каналами). Это означает, что лицензия на цифровое вещание представляет собой совершенно иной актив по сравнению с нынешними лицензиями на аналоговое вещание, а не просто продление нынешних лицензий.

Телеканалы действительно получают улучшенный новый актив с более широким охватом, затраты на который составляют 36 млн. руб. Это подтверждается тем, что один из телеканалов, который выиграл место во втором мультиплексе, не имеет лицензии на бесплатное вещание и осуществлял вещание в необходимом количестве регионов посредством заключения договоров присоединения к кабельным сетям.

Расходы на использование данного нового актива (т.е. платежи в РТРС на передачу сигнала) выше в абсолютном отношении по сравнению с нынешними расходами на вещание для использования лицензий на аналоговое вещание. Однако стоимость 1% охвата будет, вероятно, ниже, так как канал получает возможность вещания на всей территории РФ. Также часть данных расходов будет возмещаться путем объединения региональных доходов от рекламы, которые в настоящее время получают сетевые филиалы, которые также несут расходы на текущее обслуживание их лицензий на аналоговое вещание в соответствующих регионах.

Лицензии на вещание и договоры присоединения к сети на правах филиала по своему характеру представляют собой два различных актива, которые не отвечают критериям группировки активов, хотя и служат одной цели.

Поэтому лишь с большой долей допущений можно утверждать, что все активы – лицензии на вещание и договоры присоединения к сети на правах филиала – представляли один актив («Сеть»), который в настоящее время заменяется лицензией на цифровое вещание, или утверждать, что наличие договора присоединения к сети на правах филиала и лицензий на бесплатное вещание служило предпосылкой для получения лицензии на цифровое вещание и что, следовательно, расходы на выполнение условий договоров присоединения к сети на правах филиала и лицензий на вещание должны быть включены в стоимость лицензии на цифровое вещание.

Наиболее разумным подходом видится амортизация ныне действующих лицензий на **FTA**-вещание и договоров присоединения к сети на правах филиала до истечения сроков их действия, которые будут длиться в течение времени, ожидаемого для перехода на цифровое вещание). Срок действия должен быть изменен в расчете на перспективу, начиная со дня, когда каналы узнали, что нематериальный актив будут заменены новым (17 октября 2012 г., когда Роскомнадзор объявил торги и сроки перехода на цифровое вещание для участников второго мультиплекса).

Компании, которые получили место во втором мультиплексе, выиграв торги, могли оценить срок действия новой лицензии на цифровое вещание в качестве неопределенного, в зависимости от их ожиданий возможного продления срока действия лицензии в будущем, возможности это сделать и незначительности стоимости продления лицензии по сравнению со стоимостью лицензии.

Третий мультиплекс. Учитывая, что включена большая степень суждения и субъективности, поскольку торги для участия в третьем мультиплексе еще не были проведены, считается разумным для

каналов, которые проиграли торги или не были в ином порядке включены в первый и второй мультиплекс, осуществление (продолжение) амортизации своих лицензий на вещание. В то же время мы считаем приемлемым положение каналов, которые ранее оценивали срок действия своих лицензий на вещание в качестве неопределенного и которые уверены в получении места в третьем мультиплексе для продолжения действия лицензий с неопределенным сроком, исходя из следующих соображений:

- лицензии на цифровое вещание в третьем мультиплексе будут предоставляться на региональной основе, следовательно, лицензии будут идентичны существующим лицензиям каналов на аналоговое вещание или очень схожи с ними с экономической точки зрения;
- с учетом ожидаемых (недавно объявленных Правительством РФ) ключевых критериев торгов на участие в третьем мультиплексе и, как следствие, ожидаемого отсутствия конкуренции (четыре канала – четыре места), в совокупности с неформальными договоренностями данных каналов с регулирующими органами, руководство данных каналов имеет приемлемые доказательства того, что их нынешние лицензии на аналоговое вещание будут продлены;
- каналы, конкурирующие за третий мультиплекс, отвечают всем известным критериям отбора;
- руководство данных каналов намерено принять участие в упомянутых торгах, по крайней мере, в том же количестве регионов, которое они в настоящее время охватывают с лицензиями на аналоговое вещание;
- стоимость участия в торгах на место в третьем мультиплексе, как ожидается, будет незначительной.

Также следует отметить, что данное положение будет соответствовать решению, принятому руководством упомянутых каналов в прошлом. В действительности, даже по состоянию на конец 2011 г. было еще меньше определенности в отношении процесса перехода на цифровое вещание в РФ.

Тем не менее, учитывая заявленные ожидания руководства регулирующих органов определенных каналов, того, что существующие телекомпании **FTA**-вещания смогут получить лицензии на цифровое вещание с целью продления их нынешних лицензий на аналоговое вещание без существенных затрат.

Критерии, по которым были отобраны участники первого и второго мультиплексов, ясно говорят о том, что никаких новых участников допущено не было (все те немногие бывшие кабельные каналы, которые были включены в первый и второй мультиплекс, принадлежали государству); также количество мест в третьем мультиплексе и количество оставшихся **FTA**-каналов говорят о том, что нынешние игроки должны иметь возможность остаться в игре.

Таким образом, не лишено оснований заключение руководства каналов относительно того, что по состоянию на 31 декабря 2013 г. имеется еще большая уверенность в том, что их предыдущие ожидания будут оправданы, и, следовательно, их предыдущие суждения о неопределенности срока действия лицензий по-прежнему (или еще более) обоснованы.

Договоры кабельного вещания

Логичной является позиция руководства многих компаний на рынке, заключающаяся в том, что оценка срока полезного использования нематериальных активов, представленных договорами кабельных се-

тей с ОАО «Мостелеком» и подобными компаниями, в качестве определенного или неопределенного не зависит от перехода на цифровое вещание. Оценка зависит от периода, в течение которого руководство планирует использовать данный актив и в течение которого соответствующий актив будет создавать для предприятия приток денежных средств.

Договоры присоединения к сети на правах филиала

Как уже объяснено выше в разделе о Втором мультиплексе цифрового вещания, считается нецелесообразным рассматривать лицензии на вещание и членские соглашения в качестве одного актива («Сеть»), который был обменян на торгах на место во втором мультиплексе для 1 актива – цифровой лицензии.

Следовательно, разумно предположить, что в отношении данных договоров может быть предусмотрен неопределенный срок действия. Это также подкрепляется следующими соображениями.

Срок действия договора присоединения к сети на правах филиала с **FTA**-филиалами, скорее всего, истечет и не будет продлен по истечении срока действия лицензии на аналоговое вещание филиала, поскольку мало вероятности, или, как минимум, нет определенности в том, что филиал будет иметь возможность получить новую лицензию на цифровое вещание в третьем мультиплексе.

Обычно сети заключают договоры с сотнями филиалов, и непрактично допускать, что согласие каждого из них на продление срока действия договора будет получено, даже если продление не будет осуществлено при условии получения лицензии филиала на цифровое вещание (в случае с кабельными или спутниковыми филиалами).

Разумно предположить, что оценка срока действия договоров присоединения к сети на правах филиала должна по-прежнему основываться на ожидаемом притоке / оттоке филиалов в сети, которая также учитывает возможность для лицензии **FTA**-филиала на аналоговое вещание, не продляемой в качестве лицензии на цифровое вещание.

Заключение

Вышеописанный подход к оценке срока полезного использования нематериальных активов в свете перехода на цифровое вещание можно свести к следующей табл. 1.

Таблица 1

ОЦЕНКА СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Вид активов	Оценка срока полезного использования	Общее обоснование
Лицензии на вещание – первый мультиплекс	Неопределенный (определенный – приемлемая альтернатива из соображений совместимости)	Лицензии на цифровое вещание в первом мультиплексе очень похожи на предыдущие лицензии на аналоговое вещание, а следовательно, допустимо «автоматическое» продление

Вид активов	Оценка срока полезного использования	Общее обоснование
Лицензии на вещание – второй мультиплекс	Определенный (для прежних лицензий на аналоговое вещание), неопределенный (для новых лицензий на цифровое вещание)	Лицензии на цифровое вещание во втором мультиплексе, охватывающие всю территорию РФ, существенно отличаются от предыдущих региональных лицензий на аналоговое вещание. Наличие лицензий на аналоговое вещание не было предварительным условием получения лицензий на цифровое вещание во втором мультиплексе. Новые лицензии на цифровое вещание могут, как разумно ожидается, быть продлены на неопределенный срок без существенных затрат на основании истории продлений лицензий на аналоговое вещание
Лицензии на вещание – третий мультиплекс	Приемлемы как определенный, так и неопределенный	Лицензия на цифровое вещание в третьем региональном мультиплексе очень схожа с прежней региональной лицензией на аналоговое вещание. Имеется доказательство того, что некоторые каналы будут включены в третий мультиплекс (при этом толкование данных доказательств может различаться)
Договоры кабельного вещания	Приемлемы как определенный, так и неопределенный	На предыдущие оценки не повлиял переход на цифровое вещание
Договоры присоединения к сети на правах филиала	Определенный	Часть одного актива не относится к «Сети». На практике невозможно обеспечить согласие сотен филиалов на продление договоров на неопределенное время

Также следует сделать замечание касательно необходимости проведения проверки активов на обесценение. Все каналы должны выполнять проверки на предмет обесценения нематериальных активов (лицензии на вещание и договоры с сетевыми филиалами) по состоянию на 31 декабря 2015 г., так как ожидаемые денежные потоки могут меняться.

Компаниям, которые получили место в первом или втором мультиплексе, необходимо произвести проверку на предмет обесценения, поскольку имеется определенность в оттоке денежных средств (дополнительные расходы на вещание, которые значительно выше текущих расходов) и неопределенность притока денежных средств (дополнительный охват, особенно в небольших городах, необязательно принесет дополнительные доходы, покрывающие инвестиции на вещание в новом формате).

Компаниям, которые не получают места в первом или втором мультиплексе, необходимо учитывать, когда они собираются снова участвовать (если это уместно) и како-

вы ожидаемые снижения доходов с учетом перехода на цифровое вещание и их отсутствия в первом или втором мультиплексе.

Поскольку предлагаемые решения не являются единственно возможными в соответствии с действующими стандартами, предлагается выводы, сформулированные в отношении методологии определения срока полезного использования отдельных классов нематериальных активов в медиаиндустрии и рекомендации по проверке на обеспечение также включить в отраслевой стандарт, разработка которого видится необходимой для унификации методологии учета нематериальных активов в медиаиндустрии.

Литература

1. Николаева О.Е. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : ЛЕНАНД, 2014. – 240 с.
2. Старовойтова Е.В. и др. Бухгалтерский и финансовый учет [Текст] : учеб. пособие / Е.В. Старовойтова, О.В. Соловьева, Е.Ю. Макушина. – М : Рид Групп, 2011. – 416 с.
3. Чая В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учеб. и практикум для бакалавров / В.Т. Чая, Г.В. Чая. – М. : Юрайт, 2015. – 417 с.
4. International accounting standard 38 intangible assets [Electronic resource] : as issued jan. 1, 2014 / IFRS Foundation. Access from ref.-legal system "Consultant plus".
5. Generally accepted accounting practice under international financial Reporting standards [Electronic resource] : in 3 parts. – 5th edition. – М : United Press, 2010. – 3320 p.
6. The manual of accounting – IRFS 2014 [Electronic resource]. Written by Global accounting consulting services team of PricewaterhouseCoopers LLP. – YTH Ltd, Great Britain, 2013 – 4753 p.

Ключевые слова

Нематериальные активы; медиа индустрия; МСФО; срок полезного использования; вещательные лицензии; кабельные контракты; договоры о присоединении к сети на правах филиала; цифровое вещание; мультиплекс.

Попов Федор Алексеевич

РЕЦЕНЗИЯ

Настоящая статья написана на интересную и актуальную в современных условиях тему, что обусловлено динамичным развитием медиаиндустрии, и высокой ролью нематериальных активов для компаний, работающих в этой отрасли.

В статье рассматривается специфический класс нематериальных активов компаний, работающих в медиаиндустрии, – активы, обеспечивающие доступ к вещанию, а именно вещательные лицензии, кабельные контракты и договоры присоединения к сети на правах филиала, и то как эти активы будут меняться в процессе перехода на цифровое вещание в Российской Федерации. Статья подробно описывает существующий процесс перехода на цифровое вещание в РФ, и формулирует вопросы целесообразности изменения оценки срока полезного использования активов, обеспечивающих доступ к вещанию. Также в статье предлагается комплексный подход к оценке срока полезного использования лицензий, кабельных контрактов и договоров о присоединении к сети на правах филиала, основанный на требованиях МСФО 38 «Нематериальные активы», и учитывающий мультиплексную специфику процесса перехода к цифровому вещанию в РФ.

Следует отметить, что в статье подробно описаны различные подходы к определению сроков полезного использования рассматриваемых активов, используемых в индустриальной практике, что дает возможность ознакомиться с разносторонними подходами к решению по рассматриваемой неопределенности срока полезного использования, и ярко показывает отсутствие единой устоявшейся позиции по данному вопросу.

В целом статья удовлетворяет предъявляемым требованиям и может быть рекомендована к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т., д.э.н., профессор заместитель заведующего кафедрой, кафедра учета, анализа и аудита, Экономический факультет, МГУ им. М.В. Ломоносова.