

УДК 336.6:657.92

ОРГАНИЗАЦИЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ ОБЪЕКТИВНОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ О СОСТОЯНИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**¹Зимакова Л.А., ¹Кулигина С.В., ²Шенна И.В.**¹*ФГАОУ ВО «Белгородский государственный национальный исследовательский университет»,
Белгород, e-mail: zimakova@bsu.edu.ru;*²*АНО ВО «Белгородский университет кооперации, экономики и права»,
Белгород, e-mail: kaf-buas@bukep.ru*

Развитие информационных технологий, использование новых маркетинговых подходов, активное внедрение результатов научных исследований и инновационных разработок – все это сегодня предопределяет способность хозяйствующего субъекта получать конкурентные преимущества и успешно развиваться в бизнес-среде. Создание и поддержание вышеперечисленных активов, относящихся к категории нематериальных, связаны с большими затратами. В связи с этим возникает комплекс вопросов: об их правильной оценке, постановке на учет, отражении в отчетности, расчете эффективности использования, прогнозировании размера планируемой прибыли от их применения. Именно решению этих вопросов и посвящена данная статья. Изучение нормативных документов позволило вскрыть проблемы, с которыми сталкиваются сотрудники бухгалтерских служб в процессе отражения операций с нематериальными активами. Анализ практической деятельности и мнений различных отечественных и зарубежных авторов относительно рассматриваемой проблемы легли в основу рекомендаций по организации учетного процесса. В частности, в статье рассмотрены подходы к многоуровневой классификации нематериальных активов и затрат на их создание. Авторы обосновали необходимость представления заинтересованным пользователям дополнительной информации о взаимосвязи нематериальных, материальных активов и доходов от их совместного использования. Применение вышеуказанных рекомендаций сделает учетную информацию более прозрачной и полной, упростит процедуру доказательства правильности идентификации затрат, связанных с созданием нематериального актива.

Ключевые слова: нематериальные активы, затраты, заинтересованные пользователи, классификация нематериальных активов, классификация затрат

ORGANIZATION OF ACCOUNTING INFORMATION SUPPORT FOR INTERESTED USERS ABOUT INTANGIBLE ASSETS**¹Zimakova L.A., ¹Kuligina S.V., ²Sheina I.V.**¹*Belgorod State National Research University (The National Research University
«Belgorod State University») Belgorod, e-mail: zimakova@bsu.edu.ru;*²*Belgorod University of Cooperation, Economics and Law, Belgorod, e-mail: kaf-buas@bukep.ru*

The development of information technology, the use of new marketing approaches, putting the scientific research results and innovations into practice determine the ability of an economic entity to receive competitive advantages and to be successful in business environment. The creation and maintenance of the above intangible assets is costly. This raises a number of important questions such as: their correct assessment, registration, disclosure, efficiency calculation, forecasting the target profit margin from their use. This article is devoted to the solution of these issues. The study of regulatory documents revealed the problems faced by the accounting staff while representing intangible assets transactions. The analysis of the practical activities and opinions of various domestic and foreign authors on the issue under consideration formed the basis for recommendations on the organization of the accounting process. In particular, the article considers approaches to the multilevel classification of intangible assets and the costs of their creation. The authors justified the need to provide interested users with additional information on the relationship between intangible assets, tangible assets and the proceeds of their joint use. The use of the above recommendations will make accounting information more transparent and complete, it will simplify the proof procedure of costs correct identification associated with the creation of an intangible asset.

Keywords: intangible assets, costs, interested users, classification of intangible assets, cost classification

В последние годы активно развиваются информационные технологии, все большее значение приобретают современные маркетинговые технологии, научные исследования и инновационные разработки; человек как источник интеллектуального капитала становится важной составляющей активов коммерческой организации. Все это сегодня предопределяет способность хозяйствующего субъекта получать конкурентные преимущества и успешно раз-

виваться в бизнес-среде. Создание и поддержание вышеперечисленных активов связаны с большими затратами. В связи с этим возникает комплекс вопросов: об их правильной оценке, постановке на учет, отражении в отчетности, расчете эффективности использования, прогнозировании размера планируемой прибыли от их применения. И как следствие становится актуальным представление данной информации всем заинтересованным пользователям.

Следует отметить, что многие упомянутые активы могут быть законно отнесены к нематериальным активам, а по некоторым из них, в частности по интеллектуальному капиталу, возникает множество споров. И хотя, на первый взгляд, учет, оценка и отражение в отчетности нематериальных активов регулируются нормативными актами, на практике возникает большое количество проблем. В частности, отсутствие однозначности в определении понятия «нематериальный актив» порождает вопросы относительно идентификации и правильной оценки данных активов.

Цели исследования: вскрытие практических проблем учета нематериальных активов в коммерческих организациях и разработка рекомендаций, позволяющих упростить идентификацию нематериальных активов, организовать прозрачный учет затрат на их создание и создать условия для объективного информирования заинтересованных пользователей об эффективности использования нематериальных активов.

Материалы и методы исследования

Методология исследования основывается на применении общенаучных и специфических методов познания. В рамках исследования было проведено планомерное и активное наблюдение за процессом организации учета нематериальных активов в коммерческих организациях различных сфер деятельности. В рамках эмпирического исследования авторами вскрыты, проанализированы и обобщены проблемы идентификации нематериальных активов, сбора информации о затратах на создание нематериальных активов и их оценки. В ходе решения данных проблем были обобщены мнения отечественных и зарубежных авторов, посвященные рассматриваемому вопросу. Использование различных вариантов классификации затрат позволило предложить единый подход к организации учетного процесса по сбору и идентификации информации о создаваемых нематериальных активах. Синтез теоретического материала и результатов эмпирического исследования дал возможность выработать комплексный подход к достижению поставленной цели.

Результаты исследования и их обсуждение

Нормативное регулирование признания и учета нематериальных активов осуществляется целым рядом законодательных и подзаконных актов. В частности, приказом Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов»

(ПБУ 14/2007). Именно им руководствуются сегодня сотрудники бухгалтерских служб при оценке, принятии к учету, переоценке нематериальных активов в коммерческих организациях.

В ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» четко определены критерии отнесения объектов к данному виду актива: способность приносить организации экономические выгоды в будущем, наличие права на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем; возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов; использование актива в течение длительного времени; отсутствие желания продажи объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; возможность достоверно определить фактическую (первоначальную) стоимость объекта.

Важным документом, определяющим особенности учета нематериальных активов, является МСФО (IAS) 38 «Учет нематериальных активов», в нем нематериальный актив определен как: идентифицируемый неденежный актив, не имеющий материально-вещественной формы. «Идентифицируемый» означает, что актив, созданный собственными силами, отделим, то есть он может быть продан отдельно от других активов хозяйствующего субъекта или он возникает из договорных или других юридических прав. Эти существенные критерии являются дополнительными к тем, которые применимы к другим видам активов, а именно – вероятные будущие экономические выгоды, срок использования более 12 месяцев и т.п.

МСФО (IAS) 38 не предполагает капитализацию затрат на отдельные нематериальные активы, создаваемые собственными силами. В случае если затраты на создание актива нельзя отличить от затрат на развитие бизнеса в целом (следовательно, активы не проходят тест на разделимость), то такие расходы должны быть отнесены к текущим расходам. Следует отметить, что имеются и другие нематериальные активы, определенные в МСФО (IAS) 38, которые не удовлетворяют критериям идентификации (например, расходы на текущие программы обучения или найма, рекламу, предоперационные расходы и т.п.). Д.В. Неизвестная, Л.Б. Юсупова акцентируют свое внимание на том, что в МСФО отсутствует требование подтверждения исключительных прав для отнесения объектов к нематериальным активам [1].

Нематериальные активы очень часто появляются в результате ведения НИОКР, поэтому для правильной идентификации нематериальных активов следует также ру-

ководствоваться ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Из данного ПБУ следует, что только при соблюдении определенных критериев расходы могут накапливаться в качестве актива, а затраты на самостоятельно созданные активы признаются лишь после получения положительного результата НИОКР.

Таким образом, важными, но достаточно сложно доказуемыми характеристиками нематериального актива являются идентифицируемость (он не имеет материально-вещественной формы и его необходимо отделить от затрат в целом на ведение бизнеса), а также способность приносить доход в будущем. Если нематериальный актив зарегистрирован (патент, авторское право), то есть имеются юридические права на его использование, то вопрос идентификации и документального оформления не возникает, но появляются вопросы с расчетом дохода от его использования и определением рыночной стоимости. Если нематериальный актив создается хозяйствующим субъектом собственными силами, то возникает потребность в обособленном сборе информации о затратах, связанных с созданием каждого нематериального актива, и доказательстве того, что они связаны с созданием актива, а не с развитием бизнеса в целом. Следует учесть, что в течение какого-либо времени, когда идет создание актива, расходы накапливаются, но не отражаются ни в отчете о финансовых результатах, ни в балансе организации.

В случае когда речь ведется о материальном активе, можно достаточно четко определить, за счет чего будет получена прибыль: выпуска продукции, оказания услуг, сдачи в аренду и иного. Но как правильно определить будущий доход от бренда и сайта, когда они еще не созданы? Бренд характеризует продукцию, произведенную с использованием материальных активов, или организацию, обладающую целым комплексом различных активов [2]. Прибыль – это добавленная стоимость, созданная хозяйствующим субъектом. Могут ли бренд или сайт отдельно от всех других активов приносить доход? Ведь, даже если в качестве бренда рассматривать знак качества, используемый ГОСТ на продукцию, то при снижении качества продукции наличие знака не принесет прибыли. Сайт о субъекте, формально, а не реально создающем ценность, только в короткое время позволит заработать деньги. Теоретические знания и гипотезы, не подтвержденные экспериментом, для проведения которого используются материальные активы, также не смогут принести реального дохода. Следовательно,

возникает вопрос о возможности объективного отделения нематериальных активов от материальных ценностей с точки зрения получения прибыли, ведь только их совместное использование создает добавленную стоимость.

Stephen Y. Penman подчеркивает, что, так как некоторые активы (бренд) появились в результате интегрированного взаимодействия других активов компании, то и обособленное их отражение неправомерно [3].

Обеспечения заинтересованных пользователей информацией о наличии нематериальных активов недостаточно, целесообразно раскрыть данные о финансовом результате, получаемом в результате использования данных активов.

При прогнозном расчете прибыли от бренда (сайта) необходимо использовать результаты маркетинговых исследований, которые рекомендуется включать в фактические затраты, формирующие первоначальную стоимость нематериального актива. Очень часто исследования ведутся по нескольким направлениям и только отдельные из них приводят к созданию нематериального актива. Vetoshkina E.Y., Tukhvatullin R.S. отмечают, что проблемой является отделение дохода, приносимого новым продуктом, рассматриваемым как нематериальный актив [4].

В решении вопросов правильного и обоснованного расчета фактической стоимости нематериального актива может помочь использование для организации учета многоуровневой детализации затрат, в основу которой закладывается различная классификация затрат.

Нематериальные активы и затраты на их создание целесообразно классифицировать по нескольким уровням.

I уровень – характеризует нематериальный актив. Он предполагает выделение нескольких подуровней, в основу которых закладывается классификация нематериальных активов:

1-й подуровень предполагает использование классификации по направлениям использования нематериальных активов (в основу может быть заложена классификация, представленная в трудах Р. Рейли, Р. Швайса [5], адаптированная для отечественной практики в работе Н.В. Предеус, Х.А. Рустамовой [6]);

2-й подуровень – по группам нематериальных активов;

3-й подуровень – по видам нематериальных активов.

В таблице представлена примерная классификация нематериальных активов, рекомендуемая для выделения на I уровне.

Примерная классификация нематериальных активов

| 1-й уровень | 2-й уровень | 3-й уровень |
|---------------------------|-------------------------|---|
| Маркетинг | Товарные знаки | По наименованиям товарных знаков |
| | Фирменные названия | По названиям |
| | Логотипы | По видам логотипов |
| Технологии | Патенты на технологии | По номерам патентов |
| | Технические ноу-хау | По видам ноу-хау |
| Обработка данных | Программные продукты | По наименованиям программного обеспечения |
| | Сайты | По наименованиям сайта |
| Инженерия | Промышленные образцы | По видам образцов |
| | Патенты на изделия | По номерам патентов |
| Контрактные обязательства | Лицензионные соглашения | По номерам соглашений |
| | Франшиза | По видам франшизы |
| И т.д. | | |

II уровень предполагает возможность детализации затрат, в основу которой закладываются три вида классификации затрат:

1-й подуровень – по видам работ: получение доменного имени; покупка аппаратного и системного технического обеспечения; установка программного обеспечения; стресс-тестирование и т.п.;

2-й уровень – элементы затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие;

3-й уровень – вид затрат: основная заработная плата, стимулирующие выплаты и т.п.

III уровень основан на использовании специфической классификации, позволяющей соотнести затраты с конкретным нематериальным активом и осуществить оперативный контроль за ними:

1-й подуровень – этап выполнения работ или календарный период (что позволяет контролировать проведение работ в соответствии со сметой расходов);

2-й подуровень – источники финансирования: внешние (по видам источников), внутренние;

3-й уровень – исходя из необходимости и места регистрации: подлежащие регистрации (по местам регистрации) и не подлежащие регистрации.

В соответствии с п. 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» организация может осуществлять переоценку однородных нематериальных активов не чаще одного раза в год. Таким образом, нематериальный актив впоследствии будет оцениваться по рыночной стоимости. Для осуществления данной процедуры необходимо получить информацию о рыночной стоимости актива, который подлежит переоценке. При

этом переоценка производится не по каждому отдельному нематериальному активу, а по классам активов.

При определении рыночной цены используется информация, полученная с активного рынка. Проблема состоит в том, что активный рынок предполагает куплю-продажу однородных активов. Исследования показывают, что очень сложно доказать наличие активного рынка нематериальных активов, соответственно, возникает вопрос о правомерности определения рыночной цены. М.И. Кутер, В.Ю. Паздерова подчеркивают проблематичность определения рыночной оценки нематериальных активов из-за отсутствия активного рынка [7]. Некоторые нематериальные активы являются уникальными, именно поэтому нормативными актами запрещается их последующая переоценка (например, бренды, патенты и товарные знаки). Рыночная оценка нематериальных активов всегда носит субъективный характер. «Предполагаемая стоимость предполагаемого актива», по мнению S.H. Penman, – весьма условное понятие, которое никогда не может быть подтверждено рыночной оценкой [3].

Заключение

Из описанного следует, что одним из требований, предъявляемых к нематериальным активам, является обоснование способности приносить доход. Доход субъекта отражается в отчете о финансовых результатах, а стоимость актива – в бухгалтерском балансе. Следовательно, бухгалтерская информация является полезной, если она будет отражать взаимосвязь стоимости определенного комплекса материальных и нематериальных активов и созданной ими добавленной стоимости. Так, например, для выпуска продукции определенного бренда

применяется отдельная производственная линия, которая имеет свою стоимость, или используются наиболее качественные ингредиенты, у которых также есть своя стоимость, а бренд позволяет быстро выделить данные продукты в общей массе продукции. Значит, добавленная стоимость от продажи данного продукта – это и есть фактическая прибыль от совместного использования нематериального и материального активов.

Представление дополнительной информации о взаимосвязи нематериальных, материальных активов и доходов от их совместного применения позволит пользователям самостоятельно определять целесообразность использования показателей нематериальных активов в процессе оценки финансового состояния хозяйствующего субъекта.

Проблемы контроля за правильностью выделения, оценки, расчета доходности нематериальных активов можно решить, применяя многоуровневую классификацию. Первый уровень характеризует нематериальный актив, в его основу закладывается классификация нематериальных активов: по направлениям использования, по группам и видам активов. Второй уровень предполагает возможность детализации затрат: по видам работ, по элементам и видам затрат. Третий уровень основан на применении специфической классификации, позволяющей соотнести затраты с конкретным

нематериальным активом и осуществить оперативный контроль за ними.

Использование вышеуказанных рекомендаций сделает учетную информацию более прозрачной и полной, упростит процедуру доказательства правильности идентификации затрат, связанных с созданием нематериального актива, позволит формировать объективную информацию для заинтересованных пользователей.

Список литературы

1. Неизвестная Д.В., Юсупова Л.Б. Сравнительный анализ учета нематериальных активов по РСБУ и МСФО // Казанская наука. 2017. № 5. С. 71–74.
2. Полторабатько М.О., Зимакова Л.А. Классификация и учет затрат на маркетинг // Научные исследования и разработки: материалы XXXIV международной научно-практической конференции. 2018. С. 265–267.
3. Penman S.H. Accounting for intangible assets: There is also an income statement. *Abacus*. 2009. vol. 45. no. 3. P. 358–371.
4. Vetoshkina E. Y., Tukhvatullin R. S. Economic efficiency estimation of intangible assets use // *Mediterranean Journal of Social Sciences*. 2015. vol. 6. no. 1 S3. P. 440–440.
5. Рейли Р., Швайс Р. Оценка нематериальных активов / пер. с англ. М.: Квинто-консалтинг, 2005. 792 с.
6. Предеус Н.В., Рустамова Х.А. Учет нематериальных активов: проблемы идентификации и классификации // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2018. № 4 (73). С. 160–165.
7. Кутер М.И., Паздерова В.Ю. Последующая оценка нематериальных активов в бухгалтерском учете коммерческой организации // *Вестник Адыгейского государственного университета*. Серия 5: Экономика. 2017. № 3 (205). С. 72–76.