

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА

УДК 657

С.А. ДАНИЛКОВА, канд. экон. наук, доцент,
DipIFPM (UK)¹

А.Г. КОВАЛЬЧУК

магистрант кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита¹

¹Полесский государственный университет,
г. Пинск, Республика Беларусь

Статья поступила 4 апреля 2019г.

СУЩНОСТЬ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ АСПЕКТЫ

Согласно Государственной программе инновационного развития экономики Республики Беларусь, а также проводимым преобразованиям в бухгалтерском учете как в нашей стране, так и за рубежом, в статье рассмотрены вопросы тождественности идентификации нематериальных активов, проблемы формирования их стоимости и неоднозначности мнений ведущих отечественных и зарубежных ученых к классификации видов нематериальных активов. Введение в практику отечественного бухгалтерского учета международных стандартов финансовой отчетности обуславливает потребность в сравнении международной практики и отечественного подхода к критериям признания активов в качестве нематериальных, их оценке и классификации. Данное обстоятельство обусловлено тем, что в Республике Беларусь все больше субъектов хозяйствования составляют бухгалтерскую отчетность по требованиям международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности с целью привлечения потенциальных инвесторов, следовательно, необходимо знать содержание не только международных актов и умело применять их на практике, но и законодательство союзного государства – Российской Федерации.

В статье авторами использованы научные методы сбора и обработки экономической и нормативной правовой информации, сравнение, анализ и синтез, обобщение и другие.

Проведенное исследование позволит сосредоточить внимание на изучаемом объекте не только ученых, но и руководителей организаций, в том числе главных бухгалтеров, экономистов, финансистов с целью актуализации и понимания ими роли и значения нематериальных активов в эффективном управлении субъектами хозяйствования.

Ключевые слова: нематериальные активы, экономическая сущность, оценка, классификация.

DANILKOVA Svetlana A., Cand. of Econ. Sc., Associate Professor¹

KOVALCHUK Alexander

master student¹

¹Polesky State University, Pinsk, Republic of Belarus

THE ESSENCE, CLASSIFICATION AND VALUATION OF INTANGIBLE ASSETS: DOMESTIC AND INTERNATIONAL PERSPECTIVES

According to the state program of innovative development of the economy of the Republic of Belarus, as well as the ongoing changes in accounting, both in our country and abroad, the article considers the identity of identification intangible assets, the problems of forming their value and the ambiguity of the opinions of leading domestic and foreign scientists to the classification of types of intangible assets. The introduction of international financial reporting standards in the practice of domestic accounting of international financial reporting standards makes it difficult to compare international practice and domestic approach to the criteria for recognition of assets as intangible valuation and classification. This circumstance is due to the fact that in the Republic of Belarus more and more business entities prepare financial statements according to the requirements of international accounting and reporting standards in order to attract potential investors, therefore, it is necessary to know the content of not only international acts and skillfully apply them in practice, but also the legislation of the Union state – the Russian Federation.

The authors used scientific methods of collecting and processing economic and regulatory information, comparison, analysis and synthesis, generalization and others.

The study will allow to focus on the studied object not only scientists, but also the heads of organizations, including chief accountants, economists, financiers in order to update the role and value of intangible assets in the effective management of economic entities.

Keywords: *intangible assets, economic essence, valuation, classification.*

Введение. В условиях открытой рыночной экономики в хозяйственный оборот вовлекается все, что способно приносить доход. Такой подход способствует повышению эффективности общественного производства. К числу объектов учета, принимающих участие в хозяйственном обороте, относятся и так называемые нематериальные, «неосязаемые» активы. В международных компаниях экономически развитых стран они получили широкое применение и их доля весьма высока в составе имущества. Нематериальные активы все активнее используются во всех сферах деятельности (способствуют инновационному развитию компании, отрасли и государства в целом) и активно рассматриваются отечественными и зарубежными учеными и экономистами для более точного определения их сущности и аспектов государственного регулирования. Вопросы бухгалтерского учета и управления нематериальными активами становятся все более актуальными с развитием рыночных отношений и инновационной экономики. Наличие нематериальных активов в составе ресурсов компании увеличивает ее рыночную стоимость, повышает инвестиционную привлекательность. Соответственно возникает потребность в уточнении экономической сущности нематериальных активов, исследовании различных подходов к классификации их видов, а также определении элементов, формирующих сто-

имость нематериальных активов как в Республике Беларусь, так и за рубежом.

Целью статьи является изучение экономической сущности нематериальных активов, определение их состава, дополнение классификационных признаков видов нематериальных активов и их оценки путем изучения нормативных правовых актов Республики Беларусь, Российской Федерации и международного опыта.

Результаты и их обсуждение. Республика Беларусь динамично развивает государственное регулирование в области регистрации и использования патентов и свидетельств на объекты промышленной собственности. Данные Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь, приведенные на рисунке, свидетельствуют об этом.

В современной экономической литературе существует достаточно много точек зрения относительно экономической сущности понятия «нематериальные активы». Однако возникает необходимость систематизировать их, определив общие точки соприкосновения и разногласия во взглядах ученых и требований нормативных правовых актов различных стран. Подходы к содержанию нематериальных активов отечественных и российских ученых, а также нормативных актов и международного стандарта финансовой отчетности представлены в таблице 1.

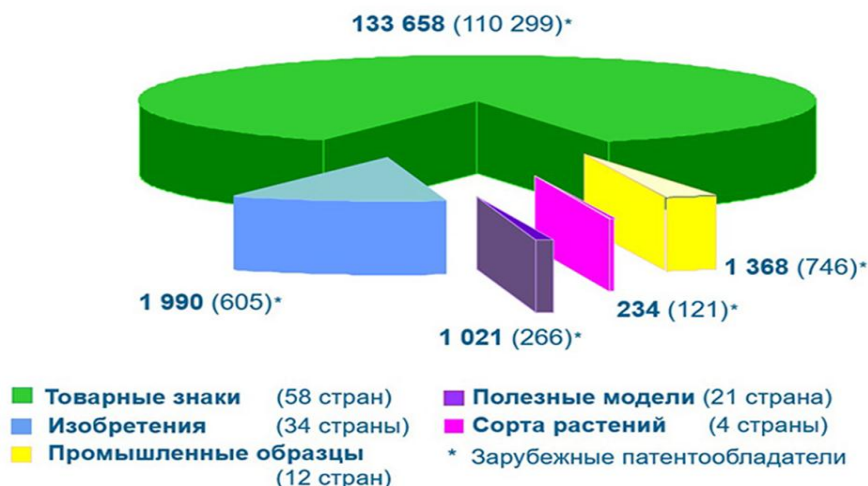


Рисунок – Структура патентов и свидетельств на объекты промышленной собственности в Республике Беларусь на 1.01.2019г. [1]

Таблица 1. – Экономическая сущность понятия «нематериальные активы» в литературе

Источники	Содержание
1. Алексеева Г.И. [2, с. 309]	Идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической формы, которые используются в производстве или предоставлении товаров и услуг, для сдачи в аренду другим сторонам или в административных целях
2. Рачек С.В. [3, с. 117]	Объекты долгосрочного пользования, не имеющие материально-вещественной структуры, но имеющие стоимостную оценку, используемые в течение длительного времени (свыше 12 месяцев) и способные приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем
3. Лытнева Н.А. [4, с. 105]	Активы, используемые в процессе производства или для нужд управления в течение периода, превышающего 12 месяцев, и не имеющие материально-вещественного содержания
4. Фролова Т.А. [5]	Условная стоимость промышленной и интеллектуальной собственности и другие имущественные права, на которые распространяется право собственности предприятия, они используются в течение длительного периода (свыше 1 года) и приносят доход
5. Астахов В.П. [6]	Результаты творческой деятельности и средства индивидуализации юридического лица длительного пользования (свыше 1 года), не обладающие физической основой и приносящие доход
6. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов № 25 [7]	Активы, не имеющие материально-вещественную форму при одновременном выполнении условий признания
7. IAS-38 «Нематериальные активы» [8]	Идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы

Исходя из приведенных данных таблицы 1, можно сделать вывод о том, что ряд ученых, таких как Фролова Т.А., Астахов В.П., определяют нематериальные активы как объекты, которые не имеют материально-вещественной формы, используются на протяжении длительного периода в организации и приносят доход, но не подчеркивается функциональное назначение данных активов. Лытнева Н.А. не отмечает, что данные акти-

вы должны приносить доход. Тогда как Алексеева Г.И. считает, что нематериальные активы должны быть, прежде всего, идентифицируемыми, необходимыми для производства или поставки товаров и услуг, а также для предоставления в аренду другим компаниям или для административных целей и без физической формы.

Таблица 2. – Сравнительная характеристика критериев признания объектов в качестве нематериальных активов в Республике Беларусь, Российской Федерации и МСФО

Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов от 30.04.2012г., № 25	Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Нематериальные активы»	IAS-38 «Нематериальные активы»
<ul style="list-style-type: none"> • активы идентифицируемы, то есть отделены от других активов организации; • активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование; • организация предполагает 	<ul style="list-style-type: none"> • объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей 	<ul style="list-style-type: none"> • является отделяемым, т. е. может быть отсоединен или отделен от предприятия и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли предприятие так поступить; • организация предполагает получение экономических
<ul style="list-style-type: none"> получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам; • активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев; • организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения; • первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена 	<ul style="list-style-type: none"> создания некоммерческой организации; • организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам; • возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов; • объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; • организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; • фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена; • отсутствие у объекта материально-вещественной формы 	<ul style="list-style-type: none"> выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам; • активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев; • организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения; • первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена

Однако все вышеперечисленные авторы сходятся во мнении, что нематериальные активы не имеют материально-вещественной формы, предназначены для длительного использования получения от них дохода.

Кроме того, ими четко и однозначно определено понятие «длительный период», в течение которого эти активы будут эксплуатироваться – свыше 12 месяцев, тогда как ни один источник не устанавливает стоимостных границ нематериальных активов.

Однако данный автор не указывает на период активного использования нематериальных активов.

Таким образом, изучив разные подходы к экономической сути нематериальных активов, можно считать, что наиболее точно исследуемую дефиницию раскрыл Рачек С.В., поскольку именно он дает полную информацию о данном понятии, его сущности и особенностях функционирования.

Сравнительная характеристика критериев признания активов в качестве нематериальных в Республике Беларусь, Российской Федерации и международных стандартах финансовой отчетности представлена в таблице 2.

Сведения из таблицы 2 свидетельствуют о том, что критерии признания нематериальных активов в Республике Беларусь и Российской Федерации приближены и отвечают

международным требованиям финансовой отчетности. Общим критерием признания нематериальных активов является их отличие (идентификация) от других активов. По требованиям международных стандартов финансовой отчетности и законодательства Республики Беларусь нематериальные активы способны приносить экономические выгоды в будущем, а также их первоначальная стоимость может быть достоверно определена или надежно измерена. По мнению авторов, единство критериев признания нематериальных активов свидетельствует о соответствии национального законодательства международному, что позволяет разным инвесторам индифферентно понимать содержание нематериальных активов.

Организации осуществляют различные виды экономической деятельности, что обуславливает потребность в разнообразных группах нематериальных активов. Особенности состава нематериальных активов в Республике Беларусь, Российской Федерации, а также по требованиям МСФО представлены в таблице 3.

Таблица 3. – Состав нематериальных активов в Республике Беларусь, России и МСФО

Республика Беларусь	Российская Федерация	МСФО
авторские права	права на использование результатов интеллектуальной собственности	фирменные наименования титульные данные и названия публикуемых изданий
	компьютерные программы	компьютерное программное обеспечение
		рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы
смежные права	права на осуществление определенных действий	авторские права, патенты и другие права промышленной собственности, права на обслуживание и эксплуатацию
права промышленной собственности	научные и технологические знания (ноу-хау), зафиксированные на носителях способом, позволяющим их использовать независимо от физических лиц	
лицензии и франшизы	приобретенные средства индивидуализации	лицензии и франшизы
иные объекты интеллектуальной собственности		
		нематериальные активы в процессе разработки

Согласно данным таблицы 3, можно сделать вывод о том, что состав нематериальных активов, применяемый в международной практике, является более детальным, что, по мнению авторов, позволяет избегать ошибок и неточностей при проведении амортизационной политики. Так, в требованиях МСФО и законодательства Российской Федерации выделяется группа «Компьютерные программы». В Республике Беларусь и Российской Федерации смежные права и права на промышленную собственность вычленены в отдельные группы, в то время как в МСФО данные группы объединены. В федеральном стандарте Российской Федерации обособлена группа «Приобретенные средства индивидуализации», которая аналогична группе «Лицензии и франшизы» в законодательстве

Республике Беларусь и МСФО. В тоже время только в Республике Беларусь определена группа иных объектов интеллектуальной собственности, что, по мнению авторов, требует четкой детализации объектов относимых к данной группе и их раскрытия.

Экономически обоснованная оценка нематериальных активов имеет большое значение для правильного определения их общего объема и состава по видам и группам, а также для расчета сумм амортизации и анализа эффективности использования данных активов. Сравнение видов оценок нематериальных активов и их содержания в законодательстве Республики Беларусь, Российской Федерации и международных стандартах финансовой отчетности представлено в таблице 4.

Таблица 4. – Сравнение видов оценок нематериальных активов в Республике Беларусь, Российской Федерации и МСФО

Виды оценок	Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов	Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Нематериальные активы»	IAS-38 «Нематериальные активы»
1. Первоначальная стоимость	стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива	сумма фактических затрат организации, непосредственно обеспечивающих получение нематериального актива	цена нематериального актива в эквиваленте денежных средств на дату признания
2. Переоцененная стоимость	стоимость нематериального актива после его переоценки		отсутствует
3. Амортизируемая стоимость	стоимость объекта, от которой рассчитываются амортизационные отчисления	отсутствует	себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости
4. Справедливая стоимость	отсутствует	сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомлёнными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами	
5. Балансовая стоимость	отсутствует	себестоимость основного средства (в том числе переоцененная) за вычетом накопленной амортизации и накопленного обесценения	сумма, в которой актив признается после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения

Окончание таблицы 4

6. Ликвидационная стоимость	оценочная величина в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта	расчетная сумма, которую организация получила бы от выбытия нематериального актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы нематериальный актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования	расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы
7. Остаточная стоимость	разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью нематериальных активов и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения	разница между первоначальной (восстановительной) и суммой начисленной амортизации определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок	отсутствует
8. Текущая рыночная стоимость	сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации нематериального актива в текущих рыночных условиях	сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия	отсутствует
9. Возмещаемая стоимость	наибольшая из текущей рыночной стоимости нематериального актива за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования основного средства	отсутствует	большее из двух значений: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу актива и его ценности использования

Исходя из данных таблицы 4, можно сделать вывод о том, что, в соответствии с требованиями Федерального стандарта бухгалтерского учета «Нематериальные активы», инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов Республики Беларусь и МСФО, виды оценок имеют некоторые сходства и различия. В Российской Федерации отсутствует понятие амортизируемой и возмещаемой стоимости. В МСФО отсутствует понятие текущей рыночной и остаточной

стоимости, что соответствует справедливой и балансовой стоимости. В Республике Беларусь не используется трактовка справедливой и балансовой стоимости, что тождественно содержанию текущей рыночной и остаточной стоимости. Другим отличием является то, что в МСФО используется балансовая стоимость, которая тождественна остаточной стоимости в законодательстве Республики Беларусь. В то время как в Республике Беларусь отсутствует трактовка справедливой стоимости,

которая стала использоваться в Российской Федерации, а также применяется в международных стандартах финансовой отчетности. При определении справедливой стоимости ведущую роль играют данные о сделках купли-продажи нематериального актива, заключаемых на рынке. Белорусские, российские и международные принципы финансовой отчетности требуют по-разному учитывать нематериальные активы после их принятия к бухгалтерскому учету. Расхождения касаются вопросов амортизации и переоценки. Согласно Инструкции №25 (РБ), как и Федеральному стандарту (РФ), по нематериальным активам начисляют амортизацию. По международным стандартам нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются. Как в Республике Беларусь, так и по МСФО амортизация по нематериальным активам исчисляется в основном линейным методом. Однако с течением времени характер будущих экономических выгод, которые предприятие ожидает получить от нематериального актива, может измениться. Поэтому в международном учете предусмотрен пересмотр сроков полезного использования и методов начисления амортизации.

В соответствии с Федеральным стандартом, была введена переоцененная стоимость, которая применяется в Республике Беларусь. Таким образом, можно сказать, что оценка нематериальных активов в Республике Беларусь схожа с оценкой в нормативных актах Российской Федерацией и МСФО, однако, по мнению авторов, следует применять единые виды оценок, а не постоянно уточнять содержание каждой из них, отмечая наличие аналогичных в национальном законодательстве.

Выводы: Таким образом, по результатам проведенного авторского исследования можно сделать вывод о том, что национальные стандарты бухгалтерского учета признания и оценки нематериальных активов приближены к требованиям международным стандартам, однако присутствие некоторых различий может способствовать возникновению проблем с переводом отечественной отчетности в отчетность, составленную по требованиям международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности.

Список литературы

1. Интеллектуальная собственность [Электронный ресурс] / www.gknt.gov.by/ — Дата доступа: 10.04.2019.
2. Алексеева, Г. И. Бухгалтерский учет: учебник / Г. И. Алексеева, С. Р. Богомолец, И. В. Сафронова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. – 720с.
3. Рачек, С. В. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие / С. В. Рачек; под ред. И.В. Ереминой. – Екатеринбург: УрГУПС, 2016. – 411с.
4. Лытнева, Н. А. Бухгалтерский учет: учебник / Н. А. Лытнева, Л. И. Малявкина, Т. В. Федорова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М: ИНФРА-М, 2015. – 512 с.
5. Фролова, Т.А. Бухгалтерский учет. Конспект лекций [Электронный ресурс] / Учет нематериальных активов. - Режим доступа: http://www.aup.ru/books/m219/3_1.htm. – Дата доступа: 21.03.2019.
6. Астахов, В. П. Основы финансового учета [Электронный ресурс] / Учет нематериальных активов. – Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/m181/9.htm>. – Дата доступа: 21.03.2019.
7. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012г., № 25 (в ред. постановления от 31.05.2013г., № 35) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
8. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (2015) [Электронный ресурс] / finotchet.ru. – Режим доступа: <https://finotchet.ru/articles/155/> – Дата доступа: 22.03.2019.
9. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Нематериальные активы» [Электронный ресурс] / Министерство финансов России. – Режим доступа: https://minfin.ru/ru/document/index.php?id_38=117820&page_id=2208&popup=Y&area_id=38 – Дата доступа: 22.03.2019.

References

1. *Intellektual'naja sobstvennost'* [Intellectual property]. Available at: www.gknt.gov.by/ (accessed: 10.04.2019)
2. Alekseeva G.I., Bogomolets S.R., Safronova I.V. *Buhgalterskij uchet* [Accounting]. M.: Moscow financial and industrial University "Synergy", 2013, 720 p.
3. Rachek S.V., ed. Eremina I. V. *Buhgalterskij uchet i analiz* [Accounting and analysis: studies]. Manual. Ekaterinburg USURT, 2016, 411 p.
4. Lytneva N.Ah., Malyavkina L.I., Fedorova T.V. *Buhgalterskij uchet* [Accounting]. M: INFRA-M, 2015, 512 p.
5. Frolova T.A. *Buhgalterskij uchet* [Accounting. Lecture notes] Available at: [/www.aup.ru/books/m219/3_1.htm](http://www.aup.ru/books/m219/3_1.htm).
6. Astakhov V.P. *Osnovy finansovogo ucheta* [Fundamentals of financial accounting]. Available at: www.aup.ru/books/m181/9.htm.
7. *Instruction on accounting of intangible assets: resolution of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus dated 30.04.2012, № 25* (with changes).
8. *International financial reporting standard (IAS) 38 intangible assets (2015)* Available at: www.finotchet.ru/articles/155.
9. *Federal accounting standard "Intangible assets"*. Available at: www.minfin.ru/ru/document/index.php?id_38=117820&page_id=2208&popup=Y&area_id=38.

Received 4 April 2019