

## ПОНЯТИЕ И СОСТАВ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

© 2017 Т.Е. Ларина\*

**Ключевые слова:** нематериальные активы, бухгалтерский учет, международный стандарт финансовой отчетности, неосязаемость, оценка.

Анализируются теоретические положения бухгалтерского учета нематериальных активов. Обозначены критерии отнесения объектов учета к нематериальным активам. В ходе исследования подробно рассматривается понятие “нематериальный актив”, определены основные причины недооценки нематериальных активов. Представлен авторский взгляд на научно-методическое обеспечение бухгалтерского учета поступления и оценки нематериальных активов.

Возникновение в составе активов предприятия объектов, которые не имеют материально-вещественной структуры, но при этом приносят экономические выгоды, привело к зарождению понятия “нематериальные активы”. В середине XX в. за рубежом, а потом и в России основу бизнеса стали составлять нематериальные активы, поскольку программное обеспечение, деловая репутация, ноу-хау вносят большой вклад в развитие и функционирование компании. Возникновение новых объектов бухгалтерского учета обуславливает необходимость исследования и изучения вопросов их идентификации, признания, состава и оценки. Поскольку данный объект учета является “молодым”, большинство из этих вопросов до настоящего времени остаются дискуссионными.

Англосаксонские страны, такие как США и Англия, начали разглашение нематериальных активов по бухгалтерской отчетности в 1970-е гг. В Бразилии доктор наук Е. Мартинс в своей работе “Вклад в оценку нематериальных активов” в 1972 г. впервые упомянул об анализе нематериальных активов, а также представил критерии для их признания<sup>1</sup>. Однако только три десятилетия спустя, после 2006 г., в Бразилии начался процесс разглашения нематериальных активов отдельно от бухгалтерской отчетности.

Многочисленные исследования показали, что правила бухгалтерского учета не позволяют признать общую экономическую сто-

имость нематериальных активов. Профессор Нью-Йоркского университета А. Дамодаран подчеркивает, что традиционные правила бухгалтерского учета либо занижают стоимость нематериальных активов, либо не учитывают ее вовсе.

Значимость нематериальных активов и сложность их признания, оценки и раскрытия кажутся очевидными. Возникает вопрос: что же такое нематериальный актив? Председатель Комитета по разъяснениям Международных стандартов финансовой отчетности У. Аптон-младший утверждает, что некоторые термины, используемые в новой экономике, такие как капитал знаний, человеческий и интеллектуальный капитал, стали популярными и иногда используются в качестве синонима нематериальных активов. Однако определения данных терминов постоянно изменяются, что делает их бесполезными при описании всего, что мы можем рассматривать в качестве капитала<sup>2</sup>.

В литературе не существует универсальной дефиниции нематериальных активов.

Американские ученые в области бухгалтерского учета и аудита Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда относят к нематериальным активам нефизические (отсутствие материи или физической субстанции) долговременные активы, стоимость которых зависит от будущих экономических выгод. Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда также утверждают, что нематериальные активы представляют собой одну из наиболее сложных областей теории бухгалтерского учета. Причиной тому

\* Ларина Татьяна Евгеньевна, аспирант Томского политехнического университета. E-mail: Devil2615@mail.ru.

служит высокая степень неопределенности, связанная с измерением их стоимости и оценки срока жизни<sup>3</sup>.

А. Дамодаран и преподаватель финансов М. Ховард подтверждают, что нематериальные активы не имеют физической субстанции, и обозначают их как активы, которые нельзя увидеть, почувствовать или потрогать<sup>4</sup>.

Д. Хенд и Б. Лев, в свою очередь, определяют нематериальные активы как “права на ожидаемые будущие выгоды, которые не имеют физического или финансового воплощения”<sup>5</sup>.

Профессор Х.Ф. Амарал концептуализирует нематериальные активы в более широком смысле: “...нематериальные факторы, которые способствуют образованию товаров и услуг, в результате чего их владелец ожидает настоящие или будущие экономические выгоды”. Ученый добавляет, что “из-за информационной асимметрии или различия во взглядах и ожиданиях не каждый нематериальный актив может быть идентифицирован сразу”<sup>6</sup>.

Международный стандарт финансовой отчетности понимает под нематериальными активами неденежные идентифицируемые активы, не имеющие физического содержания<sup>7</sup>.

Таким образом, в бухгалтерском смысле нематериальные активы - это идентифицируемые нематериальные активы, а идентифицируемые нематериальные активы - это, прежде всего, имущественные права интеллектуальной собственности. Стоит отметить, что понятие интеллектуальной собственности включает в себя как имущественные, так и личные неимущественные права, которые не входят в состав нематериальных активов.

Р. Рейли и Р. Швайс добавляют, что существование нематериального актива зависит от его ассоциации с определенным набором юридических прав собственности. Исследователи утверждают, что наиболее яркие признаки или характеристики, которыми должен обладать нематериальный актив, имеют ряд условий. Так, нематериальный актив должен:

1) быть конкретно идентифицируемым и иметь узнаваемое описание;

2) иметь юридический статус и подлежать правовой защите;

3) служить объектом права частной собственности;

4) иметь проявление своего существования или вещественное доказательство (договор, лицензия, диск, список клиентов, комплект финансовых отчетов и т.д.);

5) быть создан или появиться в результате идентифицируемого события или в идентифицируемый момент времени;

6) быть уничтожен или прекратить свое существование в результате идентифицируемого события или в идентифицируемый момент времени<sup>8</sup>.

В. Скотт в своей книге “Теория финансового учета” утверждает, что из-за особых характеристик некоторых нематериальных активов, таких как торговые марки, авторские права, лицензии и франшизы, активы при приобретении учитываются как основные средства<sup>9</sup>. Иногда даже нематериальные активы, созданные внутри компании, учитываются как основные средства. В таких случаях учет нематериальных активов производится с применением метода амортизированной стоимости в связи с его предполагаемым сроком использования. В случае, когда нематериальный актив приобретается при объединении компаний, он должен признаваться и учитываться по справедливой стоимости.

Если актив обладает характерными признаками, указанными выше, он должен быть зарегистрирован в качестве нематериального. Однако в большинстве случаев трудно достоверно идентифицировать, отделить и оценить нематериальный актив по справедливой стоимости. Вслед за Э.С. Хендриксом и М.Ф. ван Бредой В. Скотт отмечает, что если нематериальные активы созданы внутри организации, то никакие из сопутствующих расходов не будут капитализированы. Таким образом, некоторые предприятия имеют очень ценные нематериальные активы, которые нельзя даже отразить в активе баланса. Причины такого подхода могут быть объяснены самой историей учета расходов на развитие и научно-технические разработки.

Следовательно, Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 “Нематериальные активы” (МСФО 38) требует, чтобы большинство затрат на исследования и раз-

работки, а также на другие нематериальные активы, образованные внутри компании, не были признаны в качестве нематериальных активов, а были учтены в качестве расходов. Тем не менее, В. Скотт утверждает, что важно знать о существовании подобных нематериальных активов, даже если они не присутствуют в балансе компании.

Необходимо иметь в виду, что такие процедуры учета нематериальных активов представляют бухгалтерскую отчетность отступать от экономической реальности и приводят к недооцененности их экономической ценности, что способствует проявлению кризиса.

Таким образом, специалисты сталкиваются с вопросом: должны ли нематериальные активы при признании отражаться в бухгалтерской отчетности или они должны быть оценены по справедливой стоимости и учтены на балансе?

К.Г. Палепу и П.М. Хили в книге “Анализ и оценка бизнеса: использование финансовой отчетности” констатируют, что учет нематериальных активов по справедливой стоимости может увеличить полезность бухгалтерской информации для принятия решений<sup>10</sup>. Однако авторы предупреждают, что учет нематериальных активов по справедливой стоимости может привести к серьезным проблемам, которые связаны с достоверностью и полнотой информации о них.

Поэтому необходимо выходить за рамки традиционного бухгалтерского учета. Требуется освободиться от части современной парадигмы бухгалтерского учета, которая стала позитивистской под влиянием классической экономической теории. Стоит отметить, что позитивистский уклон может показаться противоречивым, поскольку учет является прикладной социальной наукой, объектом исследования которой выступают материальные ценности, созданные благодаря комплексу общественных отношений, который включает в себя движение материальных и нематериальных операций.

В связи с этим Т. Кардао-Пито предлагает альтернативный подход в книге “Нематериальные теории потока”, утверждая, что важно расширить понимание слова “нематериальный”, не ограничивая себя текущи-

ми бухгалтерскими критериями для его признания.

Тем не менее, данный автор обозначает, что бухгалтерские методы, используемые на рынке, не являются адекватными для оценки нематериальных активов, поскольку такие методы находятся под влиянием классической экономической теории, которая по своей природе носит позитивистский характер. Подобные методы не в состоянии охватить всей сложности рыночных (социальных) отношений.

Британо-американский ученый Г. Бейтсон совместно с Т. Кардао-Пито обсуждает различные подходы к определению неосязаемости и выделяет два ее типа:

- 1) физическую неосязаемость;
- 2) психологическую неосязаемость<sup>11</sup>.

Согласно первому подходу продукт можно считать нематериальным, если он неосязаем или его нельзя потрогать. Второй подход говорит о том, что продукт можно считать нематериальным, когда он не может быть понят психологически.

Опираясь на работы предшественников, Л. Шостак вводит шкалу услуг с выделением осязаемой и неосязаемой составляющих. Классической моделью формализации комбинации свойств товара и услуги в одном продукте считается так называемый “континуум Шостак”, получивший название по фамилии американской исследовательницы Л. Шостак. В соответствии с этой моделью четкая граница между товарами и услугами по критерию осязаемости отсутствует, напротив, существует непрерывный ряд от чистой услуги до чистого товара, промежуток между которыми заполнен продуктами, обладающими осязаемыми и неосязаемыми свойствами в разных пропорциях. Континуум Шостак состоит из разнородных (как по своим характеристикам, так и по критерию удовлетворяемых при их помощи потребностей) продуктов (он включает в себя, например, образовательные услуги, консалтинг, косметику, автомобили и т.д.) и таким образом претендует на универсальность. Иными словами, любой предлагаемый на рынке продукт может быть помещен в строго определенную точку этого континуума (см. рисунок).

Шкала, предложенная Л. Шостак, совпадает с работами Дж. Ратмела, однако пос-

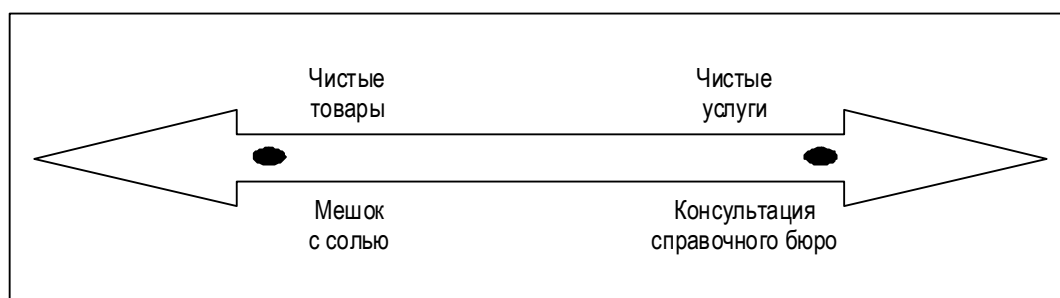


Рис. Континуум “товар - услуга” с различной степенью осязаемости

Источник: Shostack G.L. Breaking free from product marketing // Journal of Marketing. 1977. Vol. 51, January. P. 34-43.

ледний приходит к выводу, что товар является вещью, а услуга - действием<sup>12</sup>. По мнению ученого, различие между товаром и услугой лежит в их природе. Данный автор разработал и предложил континуум продуктов производства, крайними точками которого считаются товар и услуга в чистом виде. Между этими крайностями находится основная масса продуктов.

Таким образом, как было сказано выше, бухгалтерский и финансовый учет не способен охватывать все необходимые стороны учета благодаря позитивистскому характеру, что приводит к недооцениванию нематериальных активов.

Самой большой проблемой для признания и оценки нематериальных активов может служить их высокая степень неопределенности: относительно размеров экономических выгод, ожидаемых от использования нематериальных активов, касательно срока их жизни, темпов роста и прибыли и т.д. Анализ неопределенности нематериальных активов включает в себя обработку рисков, оценок и суждений.

Субъективность пронизывает большинство существующих методов оценки нематериальных активов, что препятствует созданию общепринятого метода. С точки зрения бухгалтерского учета, существующие методы не являются достаточно надежными (объективными) для их измерения. Если с позиции бухгалтерского учета эти методы недостаточно надежные (объективные), то финансовый рынок, наоборот, широко использует их в сделках купли-продажи конкретных нематериальных активов (таких как торговые марки, программное обеспечение, авторские права и пр.), особенно в процессах слияния и поглощения.

Учитывая шкалу неосязаемости, рассмотренную ранее, которая состоит из услуг с выделением осязаемой и неосязаемой составляющих, недопустимо применение общепринятого метода оценки всех нематериальных активов. Напротив, представляется разумным использование различных методов оценки для каждой категории нематериальных активов. В этом случае А. Дамодаран в труде “Нематериальные активы: оценка товарных знаков, операционной гибкости и патентов” предлагает разделить группы нематериальных активов на три категории и определяет соответствующие им методы оценки<sup>13</sup>.

В первую категорию входят независимые нематериальные активы, генерирующие денежные потоки. Нематериальные активы, которые генерируют денежные потоки, относятся к одному виду или линейке товаров. Нематериальные активы первой категории имеют ограниченный срок службы. Примером могут служить торговые марки, авторские права, лицензии и франшизы. Рекомендуемый метод оценки для данной категории - метод дисконтированных денежных потоков.

Ко второй категории причисляются общефирменные нематериальные активы, генерирующие денежные потоки. Данную категорию трудно идентифицировать и оценить, поскольку такие активы не генерируют денежные потоки самостоятельно, но позволяют предприятию устанавливать более высокие цены на продукцию и получать больший объем денежных потоков. Примеры: бренд, интеллектуальный капитал, деловая репутация. Наиболее рекомендуемый метод оценки - метод дисконтированных денежных потоков,

а также оценка на базе вложенного капитала и сравнительная оценка.

Третья категория состоит из нематериальных активов, потенциально способных генерировать денежные потоки (в будущем). Данную категорию наиболее трудно оценить, поскольку нематериальные активы имеют потенциал для создания денежных потоков в перспективе, но не генерируют их в настоящее время. Это, к примеру, невнедренные патенты и природные ресурсы. Нематериальные активы данной категории лучше всего поддаются оценке с помощью моделей опционного ценообразования.

Существует два очевидных момента, с которыми согласны большинство специалистов: нематериальные активы являются важной составной частью мировой экономики, значимым элементом стоимости многих публичных компаний, и бухгалтеры не очень успешно справляются с задачей оценки стоимости этих активов.

Таким образом, данное исследование направлено на изучение и обсуждение некоторых актуальных вопросов относительно концептуальной модели, присутствующей в процедуре учета, которую используют для определения и оценки нематериальных активов.

Нами было подчеркнуто, что для работы с нематериальными активами не должны быть применены те же правила, концепции и методы, которые подходят для работы с материальными активами. Однако, как показывает практика, это не всегда так. Следовательно, для преодоления данной проблемы необходимо выявить ограничения, созданные позитивистской парадигмой бухгалтерского учета, которые препятствуют идентификации, оценке и раскрытию информации, особенно в отношении нематериальных активов.

Если предположить, что бухгалтерский учет переживает кризис, в котором нематериальные активы играют решающую роль, то данное исследование, в соответствии с критическими замечаниями, возникающими на финансовом рынке, рекомендует пересмотр философской и теоретической основ нынешней модели бухгалтерского учета.

Для разработки адекватных правил бухгалтерского учета считаем целесообразным следующее.

1. Доработать методику первоначальной оценки нематериальных активов, поскольку нередко возникают ситуации, когда стоимость данных активов по затратному методу в разы превышает стоимость по доходному или рыночному методу, вследствие чего появляются существенные искажения в отчетности. В связи с этим первоначальную оценку нематериальных активов предлагается производить только по справедливой стоимости.

2. Систематизировать критерии принятия нематериальных активов к учету и установить их таким образом:

♦ идентифицируемость. Нематериальный актив должен быть идентифицирован, если он возник или разработан в конкретный момент времени и в результате конкретного события, имеет четкое и сжатое определение и некое вещественное доказательство (лицензионный договор, договор об отчуждении права или регистрационный документ), а также если предприятие способно выявить экономические выгоды, связанные с применением данного актива;

♦ контроль организации. Подконтрольность достигается путем ограничения третьим лицам доступа к выгодам на основании прав, которые предоставляются законом (вещные права, интеллектуальные права), и с помощью сохранения информации в тайне (коммерческая тайна);

♦ умение приносить экономические выгоды. Данный критерий реализуется посредством применения нематериальных активов внутри самого предприятия (при производстве товаров, оказании услуг, выполнении работ либо для управленческих нужд).

3. Переобучить кадры, которые занимаются учетом нематериальных активов. Сегодня наблюдается проблема недостаточной профессиональной подготовки российских бухгалтеров для ведения отчетности в соответствии с международными стандартами. При учете нематериальных активов практически не используется элемент профессионального суждения, а нематериальные активы попросту отождествляются с их материальными носителями.

<sup>1</sup> *Martins E.* Contribution to assessment of intangible assets. Sro Paulo University, 1972. P. 109.

<sup>2</sup> *Upton W.S. Jr.* Challenges from the new economy for business and financial reporting // Intangible assets: Values, measures, and risks. New York : Oxford Univ. Press, 2003.

<sup>3</sup> *Hendriksen E.S., Van Breda M.F.* Accounting Theory. 5<sup>th</sup> ed. Homewood, IL : Irwin, 1992.

<sup>4</sup> *Howard M.* Accounting and business valuation methods. Oxford, UK : Elsevier, 2008.

<sup>5</sup> *Hand J.R.M., Lev B.* Intangible assets: Values, measures, and risks. New York : Oxford Univ. Press, 2003.

<sup>6</sup> *Amaral H.F.* Theoretical and empirical offers for identification and assessment of intangible assets. Federal University of Minas Gerais : UFMG, 2012.

<sup>7</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 “Нематериальные активы” : от 25.11.2011 № 160 : [ред. от 17.12.2014].

<sup>8</sup> *Рейли Р., Швайс Р.* Оценка нематериальных активов. М. : Квинто-Консалтинг, 2005. 792 с.

<sup>9</sup> *Scott W.R.* Financial Accounting Theory. 6<sup>nd</sup> ed. Toronto : Pearson Prentice Hall, 2012.

<sup>10</sup> *Palepu K.G., Healy P.M.* Business analysis & valuation: Using financial statements. 4<sup>th</sup> ed. South-Western : Cengage Learning, 2008.

<sup>11</sup> *Cardao-Pito T.* Intangible flow theory // American Journal of Economics and Sociology. 2012. Vol. 71. P. 328-353.

<sup>12</sup> *Rathmel J.* What is Meant by Services // Journal of Marketing. 1966. Vol. 30. P. 32-36.

<sup>13</sup> *Дамодаран А.* Нематериальные активы: оценка товарных знаков, операционной гибкости и патентов // Business Valuations Guide. 2007. № 1. С. 183-188.

Поступила в редакцию 06.12.2016 г.