

Ярцева Надежда Михайловна

канд. экон. наук, заведующая кафедрой, доцент
ФГБОУ ВО «Всероссийская академия внешней торговли

Минэкономразвития РФ»

г. Москва

НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Аннотация: автор подчёркивает, что в настоящее время имеются существенные различия в понимании сущности, классификации и условиях принятия к учету объектов нематериальных активов в российских стандартах учета и международных стандартах финансовой отчетности. Отмечается, что в отчетности российских компаний остается непризнанным целый класс нематериальных активов (стоимость лицензий, франшиз, импортных и иных квот), способных приносить очевидные экономические выгоды. Автор приходит к выводу о том, что необходимо сделать менее жестким требование наличия исключительных прав на нематериальный актив и документальных прав на него. Кроме того, требуется пересмотреть механизм капитализации затрат на НИОКР в российском финансовом учете.

Ключевые слова: российская учетная практика, международные стандарты финансовой отчетности, внутренне созданные нематериальные активы, НИОКР.

В связи с тем, что интеллектуальный капитал бизнеса приобретает все большую значимость, задача по созданию единой и эффективной системы учета нематериальных активов и деловой репутации становится все более актуальной: необходимо предотвратить разрыв между российской учетной практикой и международными правилами учета. В настоящее время между ними имеются существенные различия в понимании сущности, классификации и условиях принятия к учету объектов нематериальных активов и деловой репутации.

Признание и учет нематериальных активов в России регулируется Положением по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007). Главной задачей его принятия в 2007 году являлась необходимость сближения российских бухгалтерских стандартов с международными. Поэтому, в целом, условия признания нематериальных активов в российском стандарте соответствуют критериям их принятия к учету согласно международному стандарту финансовой отчетности (International Accounting Standard – IAS) 38 «Нематериальные активы» (МСФО (IAS) 38). Сопоставление положений российского ПБУ 14/2007 и международного стандарта относительно признания нематериальных активов к учету представлено в таблице 1.

Таблица 1

Сравнение признаков и критериев признания нематериальных активов
(согласно ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38)

	РСБУ	МСФО
Отсутствие материально-вещественной формы	+	+
Идентифицируемость: нематериальный актив можно выделить среди другого имущества организации	+	+
Способность приносить будущие экономические выгоды	+	+
Вероятность получения данных экономических выгод высока	-	+
Контроль: организация имеет право на данные экономические выгоды, обеспечивая ограничение доступа к ним третьих лиц	+	+
Надежность оценки себестоимости (первоначальной стоимости) актива	+	+
Использование в течение срока, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл	+	-
Не предполагается перепродажа в течение следующих 12 месяцев после признания	+	+

Примечание. Составлено автором по данным ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38.

Следует отметить, что в российском ПБУ 14/2007 понятие нематериального актива раскрыто через условия его признания, тогда как в МСФО (IAS) 38 дано конкретное определение: нематериальный актив – это «идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы» [2, п. 8]. Несмотря на то, что основные положения ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38 о признании

нематериальных активов совпадают, некоторые из критериев отличаются как содержанием, так и формой.

Если в российском стандарте приведены семь условий признания нематериального актива [1, п. 3], то в МСФО (IAS) 38 данные условия разбиты на три стадии признания [2, пп. 8–21]. Во-первых, объект должен соответствовать определению актива: быть идентифицируемым, находиться в сфере контроля организации и иметь способность приносить ей в будущем экономические выгоды. Во-вторых, данный актив должен удовлетворять признакам нематериального актива, изложенным в его определении: носить немонетарный характер и не иметь материально-вещественной формы. В-третьих, вероятность приносимых им экономических выгод должна быть высока, а себестоимость – надежно оценена.

Главное отличие российского стандарта от международных норм заключается в особенностях понимания контроля. Согласно ПБУ 14/2007 организация контролирует нематериальный актив, если у нее есть надлежаще оформленные документы, свидетельствующие о ее исключительном праве на приходящие от него экономические выгоды: патенты, свидетельства, иные охраняемые документы, договоры о передаче исключительного права в результате сделки и т. п. Как известно, в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) в отличие от российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), акцент делается на приоритете экономической формы над содержанием, поэтому организация может контролировать нематериальный актив и при отсутствии юридических прав на него.

В силу различий условий признания нематериальных активов в РСБУ и МСФО существуют расхождения и в их классификации. Сравнение объектов, которые могут быть отнесены к нематериальным активам, согласно ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38, приведено в таблице 2.

Во-первых, в силу того, что российское ПБУ делает акцент на обязательном наличии исключительных прав, подтвержденных надлежаще оформленными документами, как на необходимом условии признания нематериальных активов, в российской системе учета лицензии, франшизы, импортные квоты, квоты на

выбросы веществ в атмосферу [3], права на доли рынка и сбыт, списки клиентов не относятся к данной учетной категории. Российские компании относят их стоимость на расходы будущих периодов и постепенно списывают их на финансовый результат. Данные объекты учета, в отличие от патента, гарантирующего его обладателю постоянное или же долгосрочное исключительное право, носят временный характер и не предполагают перехода исключительного права к пользователю. Так, лицензии на некоторый вид деятельности выдаются государством или приобретаются на определенный период времени, а использование преимуществ франшизы также ограничено временными рамками и способностями пользователя осуществлять регулярные платежи. В этих случаях передается лишь право пользования нематериальным активом, например, торговой маркой, но не происходит сделки по переходу исключительного права от одного лица к другому.

Таблица 2

Виды нематериальных активов (согласно ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38)

	РСБУ	МСФО
Программное обеспечение для компьютеров (ЭВМ)	+	+
Интеллектуальная собственность и авторские права	+	+
Патент	+	+
Товарные знаки	+	+
Научные и технические знания	+	+
Проектирование новых процессов и систем	+	+
Лицензии	-	+
Импортные квоты	-	+
Квоты на выбросы веществ в атмосферу	-	+
Доля рынка и право на ведение деятельности / сбыт	-	+
Франшизы	-	+
Знания о рынке, списки клиентов, их лояльность, отношения с поставщиками	-	+
Деловая репутация («гудвилл»)	+	-

Примечание. Составлено автором по данным ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38.

Во-вторых, в силу того, что знания об особенностях рынка, лояльность клиентов и доверие поставщиков нельзя оформить в документально подтвержденные исключительные права, эти категории не подлежат отражению в российской отчетности, так как РСБУ склонны давать приоритет формальной стороне вопроса, нежели экономической сущности, как МСФО.

В-третьих, в отличие от МСФО, РСБУ признает нематериальным активом деловую репутацию («гудвилл»). Международные стандарты не делают этого, так как приобретенная деловая репутация не удовлетворяет критерию идентифицируемости: ее нельзя отделить от приобретенного бизнеса и использовать отдельно от других активов. Тем не менее, несмотря на то что ПБУ 14/2007 среди условий признания нематериальных активов также упоминает критерий идентификации, в нем отдельно отмечается, что в российском учете к нематериальным активам следует относить деловую репутацию.

В-четвертых, согласно стандарту МСФО (IAS) 38 [2, п. 63], в качестве нематериальных активов признаются лишь приобретенные торговые марки и бренды, так как, если они создаются самой компанией, расходы, связанные с данным процессом, трудно отделить от затрат на развитие компании в целом. В ПБУ 14/2007, наоборот, не проводится различий между внутренне созданными и приобретенными торговыми марками и брендами.

Таким образом, российская практика в части учета нематериальных активов и деловой репутации медленно, но последовательно сближается с международными нормами. Несмотря на некоторые отличия и неточности, в целом, понимание нематериального актива и «гудвилла» в РСБУ совпадает с определением данных категорий в МСФО.

Однако, несмотря на общий тренд движения РСБУ в сторону МСФО, в российском учете существует ряд недостатков, которые не позволяют отечественным компаниям отразить у себя на балансе весь спектр неосязаемых конкурентных преимуществ, представленных нематериальными активами. По экспертным оценкам, от 20% до 100% нематериальных активов, участвующих в

повседневной деятельности российских организаций, не показаны у них в отчетности [4, с. 140].

Отсутствие в российских стандартах взвешенного подхода в отношении учета нематериальных активов, создаваемых самой организацией, приводит к занижению стоимости активов в части результатов научных исследований и разработок (НИОКР). В худшем случае, отечественные компании вообще не учитывают данные нематериальные активы, списывая расходы на их проведение на финансовый результат в уменьшение прибыли тех периодов, когда они были понесены.

В отчетности российских компаний остается непризнанным целый класс нематериальных активов, способных приносить очевидные экономические выгоды. На расходы будущих периодов относятся стоимость лицензий, франшиз, импортных и иных квот и т. п., так как они не являются объектом исключительных прав для организации, которая их приобрела.

В заключение следует отметить, что в нормативном регулировании бухгалтерского учета в России должны проводиться дальнейшие реформы, ведущие к более адекватному отражению неосязаемых преимуществ, которыми обладает российский бизнес. Так, необходимо сделать менее жестким требование наличия исключительных прав на нематериальный актив и документальных прав на него. Кроме того, требуется пересмотреть механизм капитализации затрат на НИОКР в сторону либо расширения их перечня, либо смягчения условий включения в стоимость будущих нематериальных активов.

Список литературы

1. Приказ Минфина России от 27.12.2007 №153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/ (дата обращения: 20.08.2020).

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/ias38.pdf> (дата обращения: 22.08.2020).

3. Эрнст энд Янг. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 3 «Квоты на выбросы веществ в атмосферу». Источник: Сравнительный анализ МСФО, ГААП США и российских принципов бухгалтерского учета. – С. 55 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Book_R/\\$File/IFRS_book_R.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Book_R/$File/IFRS_book_R.pdf) (дата обращения: 20.08.2020).

4. Седанов А.А. Нематериальные и неосязаемые бизнес-активы предприятия [Текст] / А.А. Седанов // Вестник Челябинского государственного университета. – 2013. – №8.