

У. В. Асецкая, С. А. Халетская

Иркутский государственный университет путей сообщения, г. Иркутск, Российская Федерация

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ: РОЛЬ, ПРОБЛЕМЫ ИХ ИДЕНТИФИКАЦИИ И КЛАССИФИКАЦИИ

Аннотация. Множество как российских, так и зарубежных ученых занимаются исследованием нематериальных активов, такое внимание с их стороны вызвано тем, что в мире активно развивается цифровая экономика, а вместе с этим возрастает роль нематериальных активов. Однако в таких научных работах нет единого мнения относительно определения нематериальных активов. Само понятие НМА предполагает, что такой актив не имеет материальной, или вещественной формы. Но для существования с экономической точки зрения, такой актив должен иметь хоть какое-нибудь вещественное проявление или доказательство существования. Таким доказательством могут быть патенты, контракты и иные письменные соглашения и документы.

В мире также существуют различные классификации нематериального актива, что является своего рода проблемой, которая вызвана в первую очередь разнообразным составом данного вида актива.

Отсутствие единых критериев порождает сложности для экономических субъектов в идентификации, что является актуальной проблемой по сегодняшний день.

Трудности, связанные с идентификацией, сопровождаются и дополнительными проблемами учета операций с объектами, которые могут быть признаны НМА, в частности, с учетом затрат на поддержание объектов в рабочем состоянии, исчислением и учетом амортизации и т. п.

Эти проблемы не позволяют в полной мере определить стоимостную оценку нематериальных активов и достоверно отразить их в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ключевые слова: учет, нематериальные активы, классификация, идентификация, ОАО «РЖД».

U. V. Asetskaya, S. A. Khaletskaya

Irkutsk State Transport University, Irkutsk, the Russian Federation

INTANGIBLE ASSETS ACCOUNTING: ROLE, PROBLEMS OF THEIR IDENTIFICATION AND CLASSIFICATION

Abstract. A lot of Russian and foreign scientists are engaged in the study of intangible assets, attention on their part is due to the fact that the digital economy is actively developing in the world, at the same time the role of intangible assets is increasing. However, there is no consensus on the definition of intangible assets in scientific works. The concept of intangible assets suggests that such an asset does not have a material form. But to exist from an economic point of view, such an asset must have at least some material manifestation or proof of existence. Patents, contracts and other written agreements and documents may be as an evidence.

There are various classifications of an intangible asset in the world, which is a kind of problem, which is caused primarily by the diverse composition of this type of asset.

The lack of uniform criteria creates difficulties for economic entities in identification, which is an urgent problem nowadays.

Difficulties associated with identification are accompanied by additional problems of accounting for transactions with objects that can be recognized as intangible assets, in particular, taking into account the costs of maintaining objects in working order, calculating and accounting for depreciation, etc.

Thus, these problems don't allow to fully determine the valuation of intangible assets and reliably reflect them in accounting and financial statements.

Keywords: accounting, intangible assets, classification, identification, Russian Railways.

Введение

В настоящее время новые технологии (такие, как цифровые, телекоммуникационные, биометрические и т.д.) обретают большую популярность, а вместе с этим растет внимание к нематериальным активам. Прежде всего НМА привлекают тем, что являются самой необычной и специфической категорией бухгалтерского учета. Именно они способны обеспечить ста-

бильное и успешное развитие организации, что очень актуально в условиях современного развития экономики, когда отмечается тенденция перехода с краткосрочного успеха на стратегический и стабильный результат деятельности компании.

На сегодняшний день малоизучены вопросы, связанные с учетом и использованием нематериальных активов. Существует множество моделей и подходов к использованию нематериальных активов, есть теории, касающиеся применения человеческих ресурсов и персонала, в последние десятилетия внедряется в практику система управления знаниями, однако комплексного подхода к использованию нематериальных активов в российской теории и практике нет. Большинство авторов ограничиваются лишь вопросами учета и оценки нематериальных активов.

Основная часть

Так что же такое нематериальные активы? Основываясь на Положении по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов», где нет конкретного определения нематериального актива, а приводятся только критерии их признания (п. 3 ПБУ 14/2007), а именно[1]:

- а) объект способен приносить экономические выгоды в будущем;
- б) 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;
- в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- г) 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;
- д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Исходя из вышесказанного можно сформулировать следующее определение нематериальных активов – это объекты интеллектуальной собственности, которые удовлетворяют определенным условиям признания, а также положительная деловая репутация, возникающая при приобретении предприятия как имущественного комплекса [1].

Стоит отметить, что с 2021 года изменился порядок учета нематериальных активов. Это связано с началом применения с 1 января 2021 года Федерального стандарта «Нематериальные активы». В целях единообразия ведения учета нематериальных активов были внесены изменения в Инструкции № 157н, 162н, 174н и 183н, а также в Порядок № 209н *(1). Кроме того, Минфин России системным письмом от 30.11.2020 № 02-07-07/104384 довел Методические рекомендации по применению Стандарта «Нематериальные активы» [2].

Помимо того, что у нематериальных активов нет конкретного, точного определения, сама классификация объектов учета по группам НМА и первоначальное признание объекта нематериальным активом до сих пор составляют серьезную практическую и теоретическую проблему, даже несмотря на то, что изучению данного вопроса отведено большое количество времени и сил ученых из разных уголков Земли. Не каждый экономический субъект может квалифицированно идентифицировать, классифицировать, правильно отразить в бухгалтерском учете передачу в пользование и поставить на баланс имеющиеся в распоряжении и пользовании объекты нематериальных активов.

Сама же проблема классификации НМА, вызвана прежде всего разнообразным составом данного вида актива.

Современные правила учета и отчетности в России классифицируют нематериальные активы по следующим группам:

- права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности;
- права на пользование обособленными природными объектами;

- организационные расходы;
- деловая репутация организации и прочие.

Трудности, связанные с идентификацией объектов, сопровождаются и дополнительными проблемами учета операций с объектами, которые могут быть признаны НМА, в частности, с учетом затрат на поддержание объектов в рабочем состоянии, исчислением и учетом амортизации и т. п.

Как мы уже знаем, основным условием, по которому объект может быть отнесен к нематериальным активам, это его способность приносить будущие экономические выгоды предприятию, а также данный объект должен использоваться в течение длительного времени. Однако вопрос о том, как доказать тот факт, что актив сможет приносить доход в будущем, так и не решен. К тому же этот пункт очень спорный. Так, например, в перечне возможных нематериальных активов перечислены исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование. Сомнительно, что можно доказать наличие экономической выгоды от создания подобных объектов. Однако, в противном случае, отнесение подобных активов в состав нематериальных активов будет являться неправомерным [3-6,15].

Следующим моментом, касающимся идентификации нематериальных активов, является возможность обособления объекта нематериального актива от других имеющихся активов у компании. В процессе усовершенствования технологий и инновационного развития страны многие организации приступают к модернизации и доработке нематериальных активов [7,12-14]. Произведенные затраты не могут быть учтены в первоначальной стоимости данной группы активов. Такое положение прежде всего основано на правиле ПБУ 14/2007, в котором указано, что первоначальная стоимость нематериального актива не может быть изменена, за исключением случаев его переоценки и амортизации. Итак, речь идет о создании нового нематериального актива.

Однако чаще всего возникают ситуации, когда эти самые «новые» нематериальные активы не могут быть использованы без активов, на модернизацию которого они были направлены, но ведь в противном случае условие возможности отделения от других активов явно будет нарушено. Этот пример подчеркивает нецелесообразное ограничение на признание объектов в качестве нематериальных активов.

Еще одним ограничивающим фактором идентификации нематериальных активов является условие контроля над объектом [8]. Контроль лишает организации возможности признать в качестве НМА такие объекты, как интеллектуальные и деловые навыки сотрудников. Экономическое развитие сейчас находится на новом, современном уровне, где интеллектуальный капитал имеет важную роль. Такой капитал предполагает, что важнейшими факторами деятельности организации становятся не материальные и финансовые капиталы, а интеллектуальные и информационные ресурсы.

Далее проведем анализ внеоборотных активов открытого акционерного общества, определим какую часть активов занимают именно НМА (будем рассматривать на примере ОАО «РЖД»), необходимые данные представлены в таблице 1).

Таблица 1. Анализ внеоборотных активов ОАО «РЖД» с 2019-2021 гг. в млн.руб.[9]

| Наименование статьи актива | 2019 | 2020 | 2021 | Изменение 2021 к 2020 | Изменение 2020 к 2019 | Прирост 2021/2020 | Прирост 2020/2019 |
|--|---------|---------|---------|-----------------------|-----------------------|-------------------|-------------------|
| Основные средства | 4964792 | 5484885 | 5931422 | 446537 | 520093 | 8,1 | 10,5 |
| Активы в форме права пользования | 97733 | 112992 | 108207 | -4785 | 15259 | -4,2 | 15,6 |
| Инвестиционная недвижимость | 15465 | 11889 | 13060 | 1171 | -3576 | 9,8 | -23,1 |
| Гудвил | 21000 | 27386 | 25635 | -1751 | 6386 | -6,4 | 30,4 |
| Нематериальные активы, не включая гудвил | 81637 | 97437 | 77883 | -19554 | 15800 | -20,1 | 19,4 |

Продолжение таблицы 1

| | | | | | | | |
|---|---------|---------|---------|--------|--------|-------|-------|
| Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия | 19380 | 20656 | 22283 | 1627 | 1276 | 7,9 | 6,6 |
| Прочие долгосрочные финансовые активы | 32852 | 47815 | 11710 | -36105 | 14963 | -75,5 | 45,5 |
| Отложенные налоговые обязательства | 9079 | 19564 | 20483 | 919 | 10485 | 4,7 | 115,5 |
| Прочие внеоборотные активы | 5526 | 7612 | 6915 | -697 | 2086 | -9,2 | 37,7 |
| Итого внеоборотные активы | 5247464 | 5830236 | 6217598 | 387362 | 582772 | 6,6 | 11,1 |

В целом мы можем наблюдать следующую картину: внеоборотные активы с каждым годом растут, рост происходит за счет основных средств, так, их увеличение говорит о расширении производственной базы предприятия и оценивается положительно, если оно не связано с результатами их переоценки, ростом инвестиционной недвижимости, инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия, а также за счет отложенных налоговых обязательств.

Что же касается именно нематериальных активов, то мы можем наблюдать в 2021 году снижение на 20,1%, что может говорить об отсутствии инновационной направленности деятельности предприятия.

Для наглядности на рисунке 1 представлена структура внеоборотных активов.

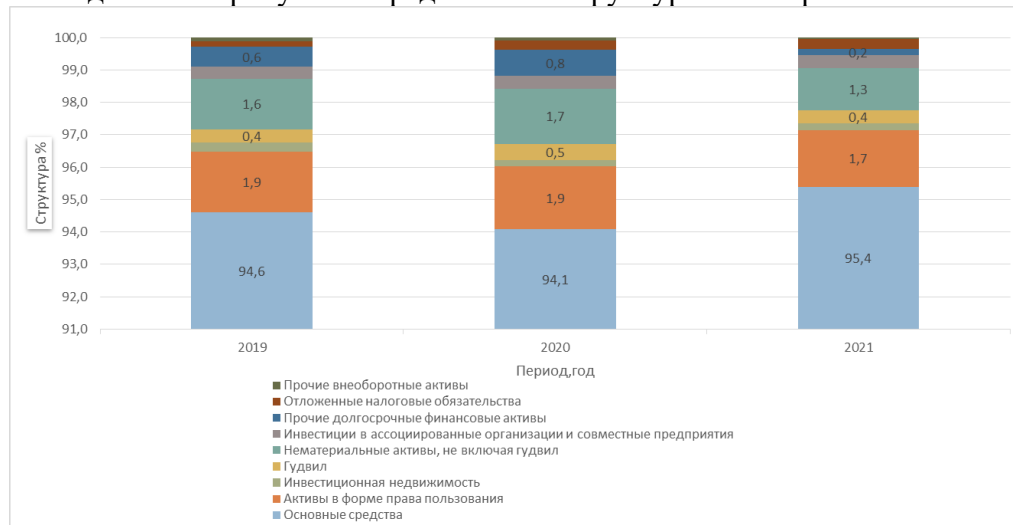


Рис.1. Структура внеоборотных активов ОАО «РЖД» за 2019-2022 гг.

Как мы можем наблюдать из данных представленных на рисунке 1, наибольшую долю с 2019-2021гг. занимают основные средства, в среднем это 94 % в структуре, вторую по величине долю занимают активы в форме права пользования и 3 место в структуре занимают нематериальные активы, так как для компании важнейшим НМА является их собственный бренд, поэтому во всей структуре такой вид актива занимает лидирующее место.

Идеология бренда РЖД как ведущей компании, лидера изменений во всей транспортной отрасли основана на стремлении построить современную и инновационную транспортную компанию, развиваться, переходить на новый уровень управления бизнесом. Для того, чтобы компания смогла достигнуть новых поставленных целей необходимо ориентироваться на определенные векторы в своей повседневной деятельности, позволяющие реализовать намеченный план развития [10].

Формирование информации о нематериальных активах в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности Общества осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденным приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н, с учетом следующих особенностей. Общество учитывает нематериальные активы по фактической (первоначальной) стоимости. Начисление амортизационных отчислений по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования производится линейным способом.

В целом же можно сказать, что чем больше у компании нематериальных активов, тем больший доход она зарабатывает.

Заключение

Современные проблемы в области учета нематериальных активов позволяют сделать вывод о том, что российские компании не имели возможности правильно идентифицировать, оценивать и учитывать нематериальные активы, даже несмотря на то, что Россия является одной из ведущих стран мира по показателям инновационной деятельности и количеству заявок на различные виды нематериальных активов. Иными словами, российские компании готовы к инновациям, готовы к развитию, но отсутствие широкой методологической базы учёта нематериальных активов, а также наличие противоречий в собственных законах продолжают сдерживать инновационное развитие нашей страны.

Данные проблемы прежде всего связаны:

- с нечетким терминологическим аппаратом;
- недостаточным правовым регулированием нематериальных активов;
- отсутствием единой классификации нематериальных активов, вызванным разнообразным составом данного вида актива;
- отсутствием унифицированных форм по оформлению нематериальных активов;
- оформлением прав использования на объекты нематериальных активов;
- определением стоимости нематериальных активов;
- низким уровнем правовой охраны.

А для того, чтобы теория и практика в области бухгалтерского учета развивалась, прежде всего необходимо учитывать специфический характер и особенности учета объектов нематериальных активов, способствовать повышению достоверности бухгалтерской и отчетной информации, а также повышать качество управленческих решений.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 N 10975) URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/ (дата обращения: 11.10.2022).

2. Учет нематериальных активов 2021: Применяем новые правила. – URL: <https://grnt.ru/blog/uchet-nematerialnyh-aktivov-2021-primenyaem-novye-pravila/> (дата обращения: 11.10.2022).

3. Азгальдов Г. Г. Оценка стоимости интеллектуальной собственности и нематериальных активов / Г. Г. Азгальдов, Н. Н. Карпова. – М.: РИО МАОК, 2006. – 400 с.

4. Сорокина Е. М. Понятие и классификация нематериальных активов / Е. М. Сорокина, А. А. Фадеева // журнал: Международный бухгалтерский учет. № 41 (239)-2012. с. 35-44.

5. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности: учебник / под ред. М. А. Федотовой, О. В. Лосевой. — Москва: ИНФРА-М, 2020. – 352 с.

6. Учет нематериальных активов: комментарии, корреспонденция бухгалтерских счетов / учебник под ред. Моисеевой М. - СПб. Питер, 2010. - 208 с.

7. Кукукина И. Г. Оценка имущества: материальные и нематериальные активы, бизнес / И. Г. Кукукина. – М. : ИНФРА-М, 2021. — 190 с.

8. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) / Н. П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2022. — 584 с.
9. Отчетность ОАО «РЖД» [Электронный ресурс]// Официальный сайт ОАО «РЖД». – URL: <https://company.rzd.ru/ru/9471> (дата обращения: 11.10.2022).
10. Идеология бренда ОАО «РЖД» [Электронный ресурс]// Официальный сайт ОАО «РЖД». – URL: <https://company.rzd.ru/ru/9403/page/103290?id=16328#mainheader> (дата обращения: 11.10.2022).
11. Харитонов П.В. Проблема оценки нематериальных ресурсов предприятия и пути ее решения / П. В. Харитонов // Проблемы социально-экономического развития Сибири. 2018. № 4 (34). С. 87-92.
12. Угнечёва В.Ю. Проблемы учета нематериальных активов: типичные ошибки, международный опыт / В. Ю. Угнечёва, Е. Ю. Омельченко // Устойчивое развитие науки и образования. 2017. № 12 с.82-91.
13. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы». – URL: <https://finotchet.ru/articles153/> (дата обращения: 11.10.2022).
14. Нематериальные активы и интеллектуальная собственность корпорации: оценка и управление : учебник / Б.Б. Леонтьев, В.Б. Леонтьева, О.В. Лосева [и др.] ; под ред. М.А. Федотовой, Т.В. Тазихиной. – М.: КноРус, 2021. – 187 с.
15. Кислов Д. В. Нематериальные активы: учет и налоги / Д. В. Кислов. – М.: «Налог-инфо», 2006 – 163с.

REFERENCES

1. Regulation on accounting "Accounting for intangible assets" (PBU 14/2007) [Electronic resource]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/ (date of access: 11.10.2022).
2. Accounting for intangible assets 2021: We apply new rules [Electronic resource]// GARANT COMPANY 2022. – URL: <https://grnt.ru/blog/uchet-nematerialnyh-aktivov-2021-primenyaem-novye-pravila/>. (date of access: 11.10.2022).
3. Azgaldov G. G., Karpova N. N. Valuation of intellectual property and intangible assets / textbook - Moscow: RIO MAOK, 2006. 400 p.
4. Sorokina E. M. The concept and classification of intangible assets / E. M. Sorokina, A. A. Fadeeva // Journal: International Accounting. No. 41 (239). 2012. Pp. 35-44.
5. Fedotova M. A. , Loseva O. V. Valuation of intangible assets and intellectual property: textbook / ed. M. A. Fedotova, O. V. Loseva. - Moscow: INFRA-M, 2020. 352 p.
6. Ostrovsky O. M., Mizikovskiy E. A., Priobrazhenskaya V. V. Accounting for intangible assets: comments, correspondence of accounting accounts / textbook, ed. Moses-howl. - St. Petersburg. Peter, 2010. 208 p.
7. Kukukina I. G. Property assessment: tangible and intangible assets, business: textbook 2nd ed., add. - Moscow: INFRA-M, 2021. 190 p.
8. Kondrakov N. P. Accounting (financial and management): 5th ed., Revised. and additional - Moscow: INFRA-M, 2022. 584 p.
9. Official website JSC "RZD". – URL: <https://company.rzd.ru/ru/9471> (date of access: 11.10.2022).
10. Ideology of the brand JSC "RZD": official website JSC "RZD". – URL: <https://company.rzd.ru/ru/9403/page/103290?id=16328#mainheader> .
11. Kharitonova P. V. The problem of assessing the intangible resources of an enterprise and ways to solve it // journal: Problems of the socio-economic development of Siberia. 2018. No. 4 (34). Pp. 87-92.
12. Ugnecheva V. Yu., Omelchenko E. Yu. Problems of accounting for intangible assets: typical mistakes, international experience / journal: Sustainable development of science and education - 2017. No. 12. Pp. 82-91.
13. International Financial Reporting Standard (IAS) 38 "Intangible Assets" [Electronic resource]. – URL: <https://finotchet.ru/articles153/> (date of access: 11.10.2022).

14. Intangible assets and intellectual property of a corporation: assessment and management: textbook / B.B. Leontiev, V.B. Leontiev, O.V. Loseva [and others]; ed. M.A. Fedotova, T.V. Tazihina. - Moscow: KnoRus, 2021. 187 p.

15. Kislov D.V. Intangible assets: accounting and taxes textbook Moscow "Tax-info" 2006. 163 p.

Информация об авторах

Асецкая Ульяна Викторовна – магистрант гр. Эм.8-21-1, Иркутский государственный университет путей сообщения, г. Иркутск.

Халетская Светлана Анатольевна – к.э.н., доцент, заведующая кафедрой «Финансовый и стратегический менеджмент», Иркутский государственный университет путей сообщения, г. Иркутск, e-mail: haletskaya_sa@irgups.ru.

Information about the authors

Asetskaya Ulyana Viktorovna – Master's Degree Student, Irkutsk State Transport University, Irkutsk.

Khaletskaya Svetlana Anatolyevna – Candidate of Economics, Associate Professor, Head of Financial and Strategic Management Department, Irkutsk State Transport University, Irkutsk, e-mail: haletskaya_sa@irgups.ru.