

СТАТЬИ

УДК 657.01

**УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

**Маевская Е.Н., Рыбакова Г.В.**

*Новосибирский государственный университет, Новосибирск,  
e-mail: katerina.maevskaya97@mail.ru*

Нематериальные активы – это объекты, использование которых предполагает долгосрочную перспективу. Они не являются материальными, однако основным их свойством является способность приносить доход. На сегодняшний момент роль нематериальных активов для организаций очень велика. Целью исследования являлся анализ экономической и правовой природы нематериальных активов. Нематериальным активом признаются объекты, которые были приобретены организацией у третьего лица или же созданы самой организацией с целью последующего длительного использования (больше одного года). Такие объекты не являются материально-вещественными ценностями, однако имеют денежную оценку. Необходимо понимать, что нематериальным активом, прежде всего, является исключительное право на результат интеллектуальной деятельности, однако не сам результат. Особым видом нематериальных активов является деловая репутация ввиду своих особенностей, которую нельзя отождествлять с профессиональной репутацией. К нематериальным активам, однако, не относятся расходы, связанные с образованием юридического лица, интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду. Система нормативно-правовых актов в отношении нематериальных активов включает в себя четыре уровня: федеральные законы, положения по бухгалтерскому учету, инструкции и указания Минфина Российской Федерации и локальные нормативно-правовые акты организаций. Особое место в системе нормативно-правовых актов занимают Международные стандарты финансовой отчетности, в частности международный стандарт финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы», который определяет порядок признания, оценки нематериальных активов, порядок определения срока полезного использования, рассматриваются вопросы прекращения использования и выбытия нематериальных активов. Данный Международный стандарт финансовой отчетности носит по своей природе рекомендательный характер.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, нематериальный актив, гудвил, деловая репутация, система нормативно-правовых актов, исключительное право

**ACCOUNTING FOR INTANGIBLE ASSETS**

**Maevskaya E.N., Rybakova G.V.**

*Novosibirsk State University, Novosibirsk, e-mail: katerina.maevskaya97@mail.ru*

Intangible assets are objects whose use assumes a long-term perspective. They are not material, but their main property is the ability to generate income. At the moment, the role of intangible assets for organizations is very large. The purpose of the study was to analyze the economic and legal nature of intangible assets. An intangible asset is an object created or acquired by an organization that is used in economic activities for a period exceeding 12 months, has a monetary option, has the ability to alienate and generates income, but is not a tangible asset. It should be understood that an intangible asset is primarily an exclusive right to the result of intellectual activity, but not the result itself. A special type of intangible asset is business reputation due to its characteristics, which cannot be identified with professional reputation. Intangible assets, in turn, do not include expenses related to the formation of a legal entity, the intellectual and business qualities of the organization's personnel, their qualifications and ability to work. The system of legal acts concerning intangible assets includes four levels: Federal laws, accounting regulations, instructions and instructions of the Ministry of Finance of the Russian Federation, and local legal acts of organizations. Special place in system of legal acts is the International financial reporting standards, in particular international accounting standard 38 «Intangible assets». This international financial reporting standard is by its nature a recommendation.

**Keywords:** accounting, intangible asset, goodwill, business reputation, system of legal acts, exclusive right

Нематериальные активы – это объекты, использование которых предполагает долгосрочную перспективу. Они не являются материальными, однако основным их свойством является способность приносить доход. На сегодняшний момент роль нематериальных активов для организаций очень велика. Данный вывод подтверждается высказыванием Лева Баруха, который посвятил нематериальным активам несколько монографий [1, с. 125]. В одной из них он указал следующее: «средний коэффициент «капитализация/

балансовая стоимость» для 500 крупнейших компаний США стал постоянно возрастать еще с начала 1980-х гг., достигнув значения примерно 6.0. на сегодняшний момент». Из этого следует, что из всех активов, находящихся на балансе у компании, существенную часть составляют именно нематериальные активы, роль которых очень велика в осуществлении любой деятельности.

Цель исследования: проанализировать экономическую и правовую природу нематериальных активов.

Методы исследования: анализ, синтез, индукция, дедукция, а также методы правового исследования, такие как сравнительно-правовой и формально-юридический.

Материал исследования: основными правовыми источниками послужили Гражданский кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Положение по бухгалтерскому учету 14/07.

Теоретическую основу анализа составили научные труды Азрилияна А.Н., Луговского Д.В., Сиротенко Э.А., Стародубцевой И.С., Белозерова Т.Г., Парасоцкой Н.Н.

### **Результаты исследования и их обсуждение**

Понятие и содержание нематериальных активов в Российской Федерации описаны в Положении по бухгалтерскому учету 14/07 и в Налоговом кодексе РФ. В соответствии со ст. 257 Налогового кодекса Российской Федерации нематериальными активами являются приобретенные или созданные организацией объекты интеллектуальной собственности, которые компания использует в своих целях на протяжении длительного периода времени (больше года) [2]. Ввиду того что такие активы обладают своей особенностью за счёт своей правовой природы, для таких объектов характерен ряд признаков, присущих нематериальным активам.

1. Не имеют материально-вещественную форму.

2. Стоимость нематериальных активов строго определена.

3. Способность приносить экономическую выгоду в будущем. Причем такая выгода может быть получена в результате сокращения уже имеющихся у компании затрат.

4. Возможность идентификации нематериальных активов среди других.

Данный признак является очень важным во всей совокупности отличительных признаков нематериальных активов. Связано это с тем, что на практике иногда происходит смешение таких понятий, как гудвил и нематериальный актив, ввиду того что нематериальные активы компании тесно связаны с гудвилем. НМА отличается от гудвила способностью к идентификации.

5. Организация имеет официальное подтверждение права пользования таким нематериальным активом.

6. Организация не может продать такой нематериальный актив в течение года.

7. Предполагается длительное пользование таким активом.

Причем следует отметить, что эти признаки образуют совокупность необходимых условий, когда нематериальный актив будет

считаться таковым. При отступлении хотя бы от одного признака применять правила учёта нематериальных активов будет нельзя ввиду отсутствия предмета постановки на учёт.

В 1225 ст. Гражданского кодекса Российской Федерации дан перечень результатов интеллектуальной деятельности, которые попадают под категорию правовой охраны интеллектуальной собственности [3]. Однако нельзя однозначно отнести любой перечисленный в данной статье результат интеллектуальной деятельности к нематериальным активам. В первую очередь, он должен обладать всеми характерными для нематериальных активов признаками. Так, например, организация, создавшая программу для ЭВМ, планирует распорядиться ею, в частности продать, в течение ближайших двенадцати месяцев. Такое осуществление правомочия со стороны организации будет являться отсутствием одного из признаков, необходимых для нематериальных активов, что будет являться следствием неотнесения данной программы для ЭВМ к нематериальным активам.

Также важно понимать, что нематериальным активом будет считаться исключительное право на использование результата интеллектуальной деятельности [4, с. 6]. Отсюда в соответствии со ст. 1229 Гражданского кодекса Российской Федерации будут вытекать правомочия носителей исключительного права на результат интеллектуальной деятельности.

Первоначальная стоимость нематериального актива включает в себя в первую очередь цену, за который данный нематериальный актив был куплен – иначе говоря, покупную цену, включающую в себя импортные пошлины и налоги за такую покупку, а также прямые затраты, за счет которых такой нематериальный актив готов к использованию. К прямым затратам относят: затраты на вознаграждения персоналу (в случае если такие работники непосредственно занимались приведением нематериального актива в использование), затраты на профессиональные услуги (экспертная оценка, юридические услуги), затраты, понесенные в результате тестирования нематериального актива на пригодность к использованию.

Приобрести нематериальный актив компания может несколькими способами: создание НМА внутри компании, в результате обмена (в таком случае стоимость приобретенного нематериального актива будет определяться по справедливой стоимости сделки. Однако этого нельзя будет сделать, если обмен нематериальными активами не

является объектом коммерческой сделки и если справедливая стоимость не может быть надежно оценена), в результате приобретения за счет субсидий со стороны государства (нематериальный актив учитывается по номинальной или справедливой стоимости), за счет приобретения после объединения бизнеса (учитывается по справедливой стоимости).

Процесс создания нематериального актива внутри компании проходит две стадии.

#### 1. Стадия исследования.

Во время исследования происходит поиск материалов, устройств, необходимых для создания нематериального актива. Определяются способы применения такого нематериального актива, необходимость его внедрения. Продумываются альтернативные способы замены нематериального актива в случае непредвиденных обстоятельств.

#### 2. Стадия разработок.

Происходит проектирование инструментов, конструирование выбранных материалов, тестирование нематериального актива. На этой стадии возможна капитализация затрат. Чтобы затраты, понесенные в ходе разработки нематериального актива, можно было капитализировать, необходимо соблюсти следующие критерии: компания должна иметь твердое намерение завершить разработку нематериального актива, его внедрение должно быть технически реальным, у организации должно сложиться четкое представление о будущих выгодах в результате использования нематериального актива, компания должна надежно оценить затраты в результате создания НМА. В случае если организация не способна четко ограничить две стадии, то тогда затраты должны быть учтены так, как если бы они были понесены на стадии исследования. В таком случае такие затраты капитализировать организация не сможет.

Особый вид нематериальных активов, выделенный Положением по бухгалтерскому учету 14/07, – деловая репутация. Под деловой репутацией следует понимать оценку со стороны общества правильности ведения своего бизнеса, а также оценку основных показателей, влияющих на частоту пользования услугами, покупки товаров, что впоследствии может отразиться на последующем участии организации в предпринимательстве и развитии своего бизнеса [5]. Тем самым основными признаками деловой репутации будет то, что она возникает исключительно в предпринимательской деятельности, следовательно, «собственниками» деловой репутации могут быть только юридические лица и индивидуальные предприниматели. Однако сам закон, в частно-

сти Гражданский кодекс Российской Федерации, наделяет также и физических лиц правомочием по владению деловой репутацией. Так, согласно ст. 150 Гражданского кодекса Российской Федерации «...деловая репутация, ...и иные нематериальные блага, подлежащие гражданину от рождения или в силу закона, неотчуждаемы и непередаваемы иным способом». Однако здесь следует заметить подмену двух понятий: профессиональная репутация и деловая репутация. Первой понятие как раз и характеризует физическое лицо с точки зрения общественной оценки его профессиональных качеств, его навыков и умения в сфере трудовой деятельности. Деловая же репутация относится именно к юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям и является особым видом нематериальных активов.

Особенность деловой репутации заключается в том, что она выходит за рамки необходимых для нематериальных активов признаков [6, с. 12]. Так, деловая репутация лишена таких признаков, как отсутствие экономических свойств, пользование на безвозмездной основе. Деловая репутация используется наравне с другими активами, например с дебиторской задолженностью или основными средствами. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 14/07 деловую репутацию можно считать как разницу между оплаченной со стороны покупателя суммой и суммой всех имеющихся на тот момент активов и обязательств в организации. Особенностью деловой репутации также является то, что она способна быть как положительной, что проявляется в надбавке к уплачиваемой цене, так и отрицательной, что сопровождается скидкой для покупателей.

При рассмотрении видов нематериальных активов следует также учитывать тот факт, что не относятся к нематериальным активам. Так, согласно п. 4. Положения о бухгалтерском учете, к нематериальным активам не относятся «расходы, связанные с образованием юридического лица, интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду». Таким образом, профессиональная репутация и деловая репутация являются совершенно разными понятиями, которые ни при каких условиях не будут отождествляться.

Непосредственно сам учет нематериальных активов строго регламентирован законодательством РФ. На сегодняшний момент в отношении нематериальных активов существует четырёхуровневая система нормативно-правовых актов [7, с. 86].

Первый уровень включает в себя Федеральные законы, основным звеном которых являются Гражданский кодекс и Налоговый кодекс.

Гражданский кодекс Российской Федерации в первую очередь обеспечивает полное понимание, что собой представляют нематериальные активы, что включают они в себя. В Гражданском кодексе Российской Федерации также содержатся нормативно-правовые нормы по поводу передачи нематериальных активов. Предусмотрено два способа передачи нематериальных активов: посредством заключения договора об отчуждении исключительного права и посредством заключения лицензионного договора. Отличие данных способов передачи нематериальных активов заключается в том, что если по лицензионному договору предусмотрена «временная» передача таких активов (устанавливаются пределы использования), то по договору отчуждения исключительного права происходит полная передача данного исключительного права другому субъекту.

В Налоговом кодексе Российской Федерации описывается один из признаков нематериальных активов – экономическая выгода, которую может принести НМА налогоплательщику.

Не менее важным документом является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 года. Закон описывает основные понятия, применяемые в бухгалтерском учете, содержит принципы ведения учета, описывает особенности ведения бухгалтерского учета [8].

Второй уровень включает в себя Положения по бухгалтерскому учету. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Ключевым нормативно-правовым актом в отношении нематериальных активов является Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов», которое определяет общую характеристику нематериальных активов, порядок их учета и раскрытия.

Третий уровень включает внутриведомственные стандарты, к которым относятся инструкции и иные нормативные документы, разработанные Министерством Финансов РФ и иными ведомствами, призванные конкретизировать учетные стандарты

в соответствии с отраслевыми и иными особенностями.

Внутренние документы той или иной организации составляют четвертый уровень нормативно-правовых актов, регулирующих учет нематериальных активов. В частности, речь идет об учетной политике, в которой детально прописаны правила учета всех имеющихся у компании активов и обязательств, указываются методы и способы учета в данной организации. Учетная политика не может противоречить принятым нормативно-правовым актам.

Особое место в системе нормативно-правового регулирования нематериальных активов занимают Международные стандарты финансовой отчетности, в частности МСФО 38 «Нематериальные активы», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. [9]. Особенность таких нормативно-правовых актов заключается в том, что они вводятся в действие на территории Российской Федерации наряду с уже имеющимися собственными положениями по бухгалтерскому учету [10, с. 23]. Такие международные стандарты финансовой отчетности занимают место подзаконных нормативных правовых актов в системе законодательства Российской Федерации, следовательно, они обладают меньшей юридической силой, чем законы, и не могут им противостоять. Однако, как отмечает в своей работе Бакаев А.С., международные стандарты финансовой отчетности – это, прежде всего, свод правил, созданный на основе компромисса ряда государств в сфере бухгалтерского учета и не носящий обязательный характер. Следовательно, Международные стандарты финансовой отчетности носят рекомендательный характер и являются лишь своеобразным «помощником» в учете тех или иных активов и обязательств со стороны организаций.

### Заключение

Нематериальными активами признаются объекты, которые были приобретены организацией у третьего лица или же созданы самой организацией с целью последующего длительного использования (больше одного года). Такие объекты не являются материально-вещественными ценностями, однако имеют денежную оценку. Необходимо понимать, что нематериальным активом, прежде всего, является исключительное право на результат интеллектуальной деятельности, но не сам результат.

Приобрести нематериальный актив компания может несколькими способами: создание НМА внутри компании, в результате

обмена, в результате приобретения за счет субсидий со стороны государства, за счет приобретения после объединения бизнеса.

Особым видом нематериальных активов является деловая репутация ввиду своих особенностей, которую нельзя отождествлять с профессиональной репутацией. К нематериальным активам, в свою очередь, не относятся расходы, связанные с образованием юридического лица, интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Система нормативно-правовых актов в отношении нематериальных активов включает в себя четыре уровня: федеральные законы, положения по бухгалтерскому учету, инструкции и указания Минфина Российской Федерации и локальные нормативно-правовые акты организаций. Особое место в системе нормативно-правовых актов занимают Международные стандарты финансовой отчетности, в частности международный стандарт финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы», который определяет порядок признания, оценки нематериальных активов, порядок определения срока полезного использования, в нем рассматриваются вопросы прекращения использования и выбытия нематериальных активов. Данный Международный стандарт финансовой отчетности носит по своей природе рекомендательный характер.

### Список литературы

1. Барух Л. Нематериальные активы. Управление, изменение, отчетность. М.: Изд-во: «Квинто-консалтинг», 2013. 304 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. по состоянию на 28 января 2019 г.) // СЗ РФ. 2000. № 32. С. 3340.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть четвертая: Федеральный закон от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ (в ред. по состоянию на 1 января 2020 г.) // СЗ РФ. 2006. № 52. С. 5496.
4. Бакаев А.С. Российский учет и международные стандарты финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 2015. № 3. С. 4–11.
5. Приказ Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» // Российская газета. № 22. 2008. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63465/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/) (дата обращения: 23.08.2020).
6. Малеина М.Н. Защита чести, достоинства, деловой репутации предпринимателя // Законодательство и экономика. 2015. № 24. С. 10–18.
7. Белозерова Т.Г. Проблемы аудита нематериальных активов // Вестник СамГУПС. 2013. № 4. С. 84–96.
8. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. по состоянию на 26 июля 2019 г.) // СЗ РФ. 2011. № 50. С. 7344.
9. Приказ Минфина России от 28 декабря 2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» (в ред. по состоянию на 11 июля 2016 г.). [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193532/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/) (дата обращения: 23.08.2020).
10. Луговской Д.В. Оценочные значения и их изменение: сущность и содержание // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 6. С. 22–26.