РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНУТРЕННЕ СОЗДАННЫХ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Сергей ЛЕГЕНЧУК, Виктория ОЧЕРЕДЬКО

Государственный университет "Житомирская политехника"

Abstract. *The expediency of improving the current accounting methodology of internally generated intangible assets has been grounded. The criteria for the recognition of internally generated intangible assets in accordance with national and international accounting standards have been analyzed. The features of accounting for internally generated intangible assets according to GAAP US have been disclosed. The order and types of costs capitalized as part of the value of intangible assets have been considered. The proposals of domestic and foreign scientists on improving the accounting procedure for the costs of research and development have been analyzed. The necessity of improving the accounting of research and development costs by taking into account industry specifics, expanding the possibilities of applying professional judgment and disclosing detailed information in specialized reports has been grounded. "Soft" ways to improve the accounting organization system in order to provide relevant information about the process of creating intangible assets at the enterprise have been suggested.*

Keywords: *innovations, internally generated intangible assets, recognition criteria, research and development costs.*

Актуальность темы. Глобализация экономики и ее постепенный переход в постиндустриальную фазу развития вызывает необходимость более активного и эффективного использования в деятельности предприятий нематериальных активов, которые в таких условиях становятся основным источником создания стоимости. Это приводит к необходимости пересмотра и анализа существующих правил и принципов признания, оценки и бухгалтерского отражения нематериальных активов предприятий, особенно тех, которые были созданы ими самостоятельно. По данным профессиональной организации «Accountancy Europe», которая объединяет 51 профессиональную организацию из 35 стран мира, внутренне генерируемые нематериальные активы стали главной составляющей рыночной стоимости компаний, однако часто не учитываются текущими методами учета [5, с. 4].

Основной причиной необходимости внесения изменений в действующий порядок бухгалтерского отражения нематериальных активов является несовершенная система их признания и учетной оценки, что подтверждается наличием значительного разрыва между рыночной и балансовой стоимостью интеллектуально-емких предприятий, а также является свидетельством того, что значительная часть таких активов не отражается в учетной системе предприятия или их стоимость определяется не совсем достоверно. Как отмечается в отчете ACCA «Tenets of good corporate reporting» (2018), разрыв между рыночной стоимостью предприятий и чистой балансовой стоимости их активов, зафиксированной в финансовой отчетности, составляет около 85%. И хотя целью баланса никогда не было раскрытие оценки стоимости бизнеса, значительное отличие между этими стоимостями наталкивает на мысль о том, что действующие стандарты учета

требуют совершенствования. В современных условиях развития они имеют значительные ограничения [8, с. 11]. Существование подобной ситуации в целом подрывает репутацию бухгалтерского учета как социально-экономического института, ухудшая уровень прозрачности финансовой отчетности, и подвергает сомнению возможность учетной системы обеспечивать предоставление реальной оценки стоимости предприятия. Вышесказанное обусловливает необходимость поиска путей совершенствования порядка признания, оценки и бухгалтерского отражения внутренне созданных нематериальных активов предприятий, в частности, особого внимания требует рассмотрение критериев признания расходов на исследования и разработки, осуществляемых в процессе создания таких активов.

Анализ последних исследований и публикации, на которые опирается автор. Вопросом признания, оценки и бухгалтерского учета внутренне созданных нематериальных активов уделяли внимание Т.М. Банасько, Е.Л. Биляченко, О.В. Вакун, О.М. Вакульчик, Б.И. Валуев, С.Ф. Голов, В.М. Дыба, Ю.А. Гороховець, І.В. Жураковская, О.В. Кантаева, М.В. Корягин, И.И. Криштопа, П.О. Куцык, И.М. Лепетан, И.В. Первий, Л.М. Пилипенко, Х.И. Скоп, Н.М. Столярчук, Ю.А. Судин, И.В. Супрунова, М.Ю. Чик, Н.А. Чугрий, И.Й. Яремко и др.

Целью статьи является совершенствование организационно-методических положений бухгалтерского учета внутренне созданных нематериальных активов предприятия.

Изложение основного материала. Риски и неопределенность – это определяющие черты, связанные с использованием нематериальных активов в деятельности предприятий. Именно они являются основной причиной введения достаточно консервативных методологических подходов к оценке и учетного отражения внутренне созданных нематериальных активов в действующей системе учета.

Нормативной основой для признания нематериальных активов в бухгалтерском учете и раскрытия информации о них в финансовой отчетности являются национальные и международные стандарты учета – Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», Международный стандарт бухгалтерского учета 38 «Нематериальные активы» и американский стандарт бухгалтерского учета SFAS 142 «Гудвилл и прочие нематериальные активы».

Признание нематериальных активов в учете в соответствии с МСБУ 38 и П(С)БУ 8 основывается на общем принципе признания, который применяется к расходам, сначала понесенным для приобретения или создания нематериального актива собственными силами предприятия, а затем к расходам, которые могут быть понесены для расширения, дополнения, замены части и обслуживания такого нематериального актива. Если рассматривать нематериальные активы, которые создаются предприятием самостоятельно, то есть внутренне созданные (генерируемые) нематериальные активы, тогда кроме критериев признания и требований по первоначальной оценки нематериального актива, предприятию также необходимо соблюдать требования учета таких активов на этапе исследования и на этапе разработки.

Как в МСБУ 38, так и в П(С)БУ 8 приводятся идентичные определения понятий «исследования» (или этап исследования) и «разработка» (или этап разработки). В соответствии с МСБУ 38 затраты на исследования или на этапе исследования внутреннего проекта, признаются расходами того периода, в котором они были понесены. В этом случае нематериальный актив не признается. Это связано с тем, что на данном этапе предприятию очень сложно точно оценить будущее поступления экономических выгод. Если у предприятия возникают трудности с отделением этапа исследования от этапа разработки, то расходы внутреннего проекта на создание нематериального актива следует признавать аналогично этапу исследования.

На этапе разработки нематериальный актив можно признать лишь при условии предоставления предприятием подтверждения выполнения следующих условий: существует техническая возможность довести созданный нематериальный актив до состояния пригодного к использованию или продаже; есть подтверждение о завершении создания нематериального актива и дальнейшего его использования или продажи; способность предприятия использовать или продать такой актив; генерирование будущих экономических выгод – доказать существование рынка для такого нематериального актива или подтвердить его полезность для предприятия, если он будет использоваться внутренне; предприятие обладает достаточными техническими, финансовыми и другими ресурсами для завершения разработки, ее использования или продажи; можно достоверно оценить затраты, понесенные на разработку нематериального актива [2]. Сложность заключается в том, что выполнение вышеприведенных условий во многом зависит от намерений руководства предприятия, специфики деятельности по разработке и деятельности предприятия в целом, оценки вероятных будущих экономических выгод, а также от склонности субъектов организации учета к осуществлению оппортунистического поведения.

Затраты на разработку нематериального актива, которые соответствуют шести вышеупомянутым условиям, капитализируются согласно МСБУ 38. Если рассматривать данный вопрос в контексте GAAP US, то даже затраты на этапе разработок признаются расходами периода. Исключением можно считать только создание компьютерных программ, учет которых регулируется отдельным стандартом SFAS 86 «Учет затрат на программное обеспечение, предназначенное для продажи, аренды или передачи другим пользователям». В США действуют отдельные правила капитализации затрат по созданию программного обеспечения. В зависимости от того, для кого оно предназначено – для собственного использования или для реализации наружу, происходит отражение в учете расходов, возникших в процессе внутреннего генерирования. В случае, если компьютерные программы предназначены для продажи, капитализацию расходов следует осуществлять только при условии завершения детального проекта программы или рабочей модели. Дальнейшие расходы, которые возникли уже после пригодности нематериального актива к реализации, должны быть включены в расходы отчетного периода.

Созданные предприятием бренды, заголовки, издательские права, списки клиентов и аналогичные объекты нельзя учитывать в составе нематериальных активов согласно П(С)БУ и МСБУ. По своей сути они не могут быть отделены от затрат на развитие бизнеса в целом, следовательно, достоверная оценка в данном случае невозможна, также достаточно сложно определить, будут ли они приносить экономические выгоды в будущем. В то же время, как показывает проведенный Т.А. Завалий анализ [1, с. 29-30], значительное количество американских компаний отражают в финансовой отчетности клиентские нематериальные активы (отношения с клиентами, торговые марки, клиентские списки, бренды, договоры с клиентами, клиентские базы и т.д.), однако остается неясным, были они созданы самостоятельно, признаны в результате объединения предприятий или произошло их приобретение со стороны.

В состав себестоимости внутренне созданного нематериального актива включаются материалы и услуги, выплаты работникам, гонорары за регистрацию юридического права, амортизация патентов и лицензий, проценты, согласно критериям признания в МСБУ 23. В себестоимость нематериального актива, созданного собственными силами, нельзя включать следующие виды расходов: расходы по продажам, на обучение работников эксплуатировать актив; общие накладные расходы; административные расходы; идентифицированные недостатки и начальные операционные убытки, которые признают до того, как актив достигнет запланированной эффективности [2].

МСБУ 38 запрещает включать в себестоимость нематериального актива первоначально признанные расходы, то есть восстанавливать их в стоимости нового

созданного актива. В целом критерии непризнания по П(С)БУ 8 и МСБУ 38 являются похожими, но отличаются лишь в части расходов на подготовку и переподготовку кадров. МСБУ однозначно относят их в состав организационных расходов, и расходов на рекламу и продвижение продукции, а в П(С)БУ они относятся к расходам периода и затрат на маркетинг. Также в п. 3 П(С)БУ 8 указано, что данный стандарт на гудвилл не распространяется, а в п. 48 МСБУ 38 четко указано, что внутренне созданный гудвилл не следует признавать как актив.

Проведенный анализ научных работ свидетельствует об отсутствии среди ученых единого подхода по поддержке действующей методики учета капитальных затрат на исследования и разработки, приведенной в национальных и международных стандартах учета, в результате чего авторами реглярно (Ю.А. Гороховец, І.В. Жураковська, В. Озеран, В. Гик, Т. Сенчук, Н.М. Столярчук) вносятся предложения по ее усовершенствованию. Прежде всего, это связано с тем, что внутренне генерируемые нематериальные активы предприятия достаточно сложно идентифицировать и оценить, они зачастую не становятся объектами финансового учета и не отражаются в составе активов. Как следствие, Д. Старович и Б. Марр отмечают, что до сих пор невозможно установить денежную оценку для большинства нематериальных активов, созданных собственными силами предприятия, однако они должны быть раскрыты в отчетности для того, чтобы процесс создания стоимости был правильно понят стейкхолдерами [7, с. 5].

Несмотря на растущую роль внутренне созданных нематериальных активов в деятельности предприятий и постепенный отход от чисто консервативной позиции по отражению затрат на исследования и разработки в составе финансовых результатов деятельности предприятий, как это осуществлялось в 1970-е гг. (Х. Бирман, Р.Э. Дьюкз [4, с. 54-55]), все же к признанию и оценке данного объекта учета остается достаточно осмотрительный подход. Это связано с непостоянством внешней среды (Р. Болл, [3, с. 33]) и со значительной волатильностью стоимости нематериальных активов вследствие возникновения значительного количества рисков, связанных с их использованием в деятельности предприятий. В то же время, некоторые зарубежные ученые отмечают, что существующая на сегодня методика учета затрат на исследования и разработки имеет достаточно общий характер, вследствие чего должна быть конкретизирована с учетом особенностей отрасли, в которой функционирует предприятие (Д. Ниссим, Дж. Томас [6]), или совокупности факторов, которые влияют на процесс капитализации внутренне созданных нематериальных активов (сила технологий, длительность технологического цикла, имущественные права, особенности отрасли (Э. Уайатт [9, с. 968-969]).

Проведенный анализ предложений исследователей к усовершенствованию учетного отражения затрат на исследования и разработки нематериальных активов позволил их объединить в два основных кардинально отличных подхода: 1) Признание нематериального актива, то есть капитализация затрат на его создание; 2) Непризнание на отдельном счете нового нематериального актива, а списание расходов по его созданию на финансовые результаты. Все существующие предложения касаются одного или другого из подходов, или являются их сочетанием, что на сегодня реализовано в действующих национальной и международной моделях учетного регулирования.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Анализ критериев, которыми следует руководствоваться при признании нематериального актива в системе учета, определенные П(С)БУ 8 и МСБУ 38, позволил установить расхождения между ними, которые выражены в отсутствии разъяснений по многим ключевым аспектам данной учетной процедуры в украинском П(С)БУ. Наличие значительного количества специфических свойств нематериальных активов как объекта учета по сравнению с другими активами и различных видов объектов права интеллектуальной собственности обусловливают необходимость применения индивидуального подхода к каждому из таких

видов объектов в процессе их признания внутренне созданными нематериальными активами предприятия.

Проведенный анализ роли инвестиций в исследования и разработки позволил установить необходимость усовершенствования порядка их бухгалтерского отражения на основе учета следующих факторов:

1) Особенностей отрасли функционирования предприятия, которое осуществляет значительные затраты на исследования и разработки (фармацевтика и биотехнологии, программное обеспечение и компьютерные услуги, автомобили и запчасти и пр.). Такие особенности следует формализовать путем разработки специализированных стандартов в отношении отдельных видов нематериальных активов, подобно тому как это осуществлено в США для сферы разработки программного обеспечения;

2) Возможность предоставления субъектам учета большей свободы в части реализации профессионального суждения в процессе отнесения затрат в состав исследований или разработок, что должно быть четко обосновано в учетной политике предприятия. Для этого на уровне учетного законодательства в части расходов на исследования и разработки должно быть сформировано новое “учетное пространство”, то есть должны быть углублены существующие нормативные требования по идентификации понятий “исследования” и “разработки”, а также детализированы критерии признания внутренне созданных нематериальных активов в зависимости от отрасли экономической деятельности и специфики таких активов;

3) Необходимость повышения уровня прозрачности и релевантности отчетности предприятий в части их инновационной деятельности, связанной с осуществлением исследований и разработок. На сегодня для полноценного удовлетворения потребностей стейкхолдеров необходима публикация дополнительных интегрированных отчетов, содержащих финансовые и нефинансовые показатели, которые будут обеспечивать предоставление информации как о процессах, так и о результатах создания нематериальных активов на предприятии.

Поскольку совершенствование учетного законодательства является сложным и длительным процессом, помешать которому может как консерватизм научного сообщества, так и бюрократизм субъектов регулирования национальных и международных учетных систем, с целью обеспечения существующих информационных потребностей в части внутренне созданных нематериальных активов предложены следующие “мягкие” пути совершенствования системы учета: 1) Учет расходов на создание нематериальных активов на отдельных специально созданных внебалансовых счетах (накопление расходов по тем объектам, которые запрещено капитализировать согласно П(С)БУ); 2) Использование специальных счетов-экранов, которые позволяют аккумулировать информацию о процесс создания нематериальных активов предприятия в разрезе их видов в пределах отдельного отчетного периода. Использование двух вышеприведенных путей организации учета позволяет обеспечить предоставление информации о процессе создания нематериальных активов на предприятии и может использоваться для формирования интегрированной отчетности, устраняя отдельные недостатки в действующей системе учетного регулирования в части учета затрат на исследования и разработки нематериальных активов.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Завалій Т.О. Аналітична оцінка клієнтського капіталу світових компаній-лідерів / Т.О. Завалій // Економіка, управління та адміністрування. – 2020. – №. 1 (91). – С. 27-37.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-buhgalterskogo-obliku-38

3. Ball R. Discussion of accounting for research and development costs: the impact on research and development expenditures / R. Ball // Journal of Accounting Research. – 1980. – № 18. – P. 27-37.

4. Bierman H. Accounting for research and development costs / H. Bierman, R.E. Dukes // ProQuest Central. – 1975. – № 139. – P. 48-55.

5. Interconnected standard setting for corporate reporting. Accountancy Europe's thought-leadership series. – Brussels: Accountancy Europe, 2019. – 28 p.

6. Nissim D. R&D costs and accounting profits / D. Nissim, J. Thomas. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.columbia.edu/~dn75/R%26D%20Costs%20and%20Accounting%20Profits.pdf

7. Starovic D. Understanding corporate value: managing and reporting intellectual capital / D. Starovic, B. Marr. – London : The Chartered Institute of Management Accountants, 2004. – 28 p.

8. Tenets of good corporate reporting. – London: ACCA, 2018. – 14 p.

9. Wyatt A. Accounting recognition of intangible assets: theory and evidence on economic determinants. / A. Wyatt // The accounting review. – 2005. – № 3. – P. 967-1003.