

---

**К.В. КРИВИЦКАЯ**

---

## **УТОЧНЕНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

---

Наиболее сложной и комплексной проблемой в учете нематериальных активов является их классификация. Это усложняется наличием особенностей, присущих нематериальным активам. Однако для рациональной организации бухгалтерского учета данного вида активов классификация является необходимой.

Зарубежные ученые при построении классификации исходят не из сущности тех или иных активов, а из их роли в экономической деятельности и полезности от использования. По мнению Р. Брейли и С. Майерса, все активы фирмы делятся на реальные и финансовые [1]. К реальным относятся материальные и нематериальные активы. Аналогичный подход к классификации активов содержится в Системе национальных счетов, в соответствии с которой все активы делятся на финансовые и нефинансовые. Нематериальные активы в соответствии с Системой национальных счетов относятся к нефинансовым активам и включают патентованные объекты, договоры об аренде, купленный гудвилл и прочие объекты [2].

По мнению американских экономистов, весь капитал на рынке классифицируется на интеллектуальный, финансовый и физический [3, 176]. Э. Брукинг, например, считает, что интеллектуальный капитал предприятия делится на рыночные активы, интеллектуальную собственность, человеческие активы и инфраструктурные активы [4].

В США нематериальные активы делят на специфически идентифицируемые нематериальные активы (например, патенты, авторские права, лицензии), для которых могут быть определены затраты на приобретение и срок полезного использования, и нематериальные активы типа гудвилл, которые дают фирме определенные права и привилегии, но для них практически невозможно однозначно определить затраты на приобретение и срок полезного использования [5]. Д. Андрессен и Р. Тиссен классифицируют нематериальные активы на пять групп [6, 8]:

- навыки и неформализованные знания (ноу-хау, сфера компетенции);
- общие моральные ценности и нормы (ориентация на потребителя, надежность, качество);
- технологические и формализованные знания (патенты, руководство, процедуры);
- первичные процессы и процессы управления (руководство и контроль, обмен информацией, управленческая информация);
- ценные ресурсы и приобретения (сложившаяся клиентская база, торговая марка и имидж, сеть поставщиков, интеллектуальный потенциал, обладание стандартами).

Согласно Методическому руководству по оценке нематериальных активов (МР № 8) [7], все подлежащие оценке нематериальные активы, включая нематериальные активы, не учитываемые на балансе, делятся на три категории:

- гудвилл бизнеса (нераспределенные нематериальные активы);
- персональный гудвилл;

идентифицируемые нематериальные активы.

Идентифицируемые нематериальные активы представляют собой нематериальные активы, которые признаются в отечественном бухгалтерском учете.

В монографии Г.М. Десмонда и Р.Э. Келли «Руководство по оценке бизнеса» [8] интеллектуальная собственность рассматривается в составе нематериальных активов. При таком подходе интеллектуальная собственность не вычленяется из общей группы нематериальных активов, которые в свою очередь делятся на три группы по признаку отделяемости (неотделяемости) от предприятия или индивидуума.

В первую группу включены нематериальные активы, неотделимые от предприятия:

наличие обученного персонала;

системы и методы управления и функционирования, разработанные в качестве составной части предприятия; наличие клиентуры; преодоленные стартовые трудности;

достижения в области рекламы и продвижение своей продукции; преимущества территориального расположения, не являющиеся характеристикой собственно объекта недвижимости, занимаемого предприятием;

гудвилл, т.е. репутация предприятия.

Нематериальные активы, относящиеся к первой группе, имеют неопределенный срок службы и оцениваются в совокупности, неамортизируемы.

Во вторую группу нематериальных активов, неотделимых от индивидуума, входят личная репутация работников или владельцев предприятия среди общественности, клиентов, других работников, владельцев и ссудодателей и личные профессиональные качества индивидуумов, включая их ноу-хау, коммерческие способности, талант в области финансовых операций; общая квалификация и личные качества персонала или владельца в таких областях, как организация работы персонала, менеджмент, отношения с клиентами, отношения в коллективе.

Нематериальным активам второй группы присущи следующие характеристики:

не имеют установленного срока службы (кроме специалистов, работающих на предприятии);

используемые оценки индивидуальны;

целесообразность включения данных объектов интеллектуальной собственности в активы организации является предметом дискуссий.

В третью группу нематериальных активов, отделимых от предприятия, входят фабричные марки, товарные (фирменные) знаки, торговые марки, секретные методы и технологии, технические библиотеки, авторские права, секретные формулы, лицензии, патенты, франшизы, чертежи и шаблоны, права на фильмы, права пользования, контракты (соглашение о неконкурируемости, контракты о найме, контакты на закупку, договоры купли-продажи, рекламные контракты), списки (адресные ведомости, списки клиентов, списки подписчиков).

Приведенная классификация более однозначна и наглядна, поэтому имеет преимущества по сравнению с применяемой в отечественной практике. Недостатком является невозможность выделения из нематериальных активов интеллектуальной собственности.

Автор поддерживает мнение Р. Рейли и Р. Швайса, которые подчеркивают, что не вызывает трудностей классифицировать нематериальные активы по связи с другими элементами деятельности. Ученые выделяют десять типов нематериальных активов [9]:

связанные с маркетингом (товарные знаки, фирменные названия, торговые марки (бренды), логотипы);

связанные с технологиями (патенты на технологические процессы, патентные заявки, техническая документация, техническое ноу-хау);

связанные с творческой деятельностью (литературные произведения и авторские права на них, музыкальные произведения, издательские права, постановочные права);

связанные с обработкой данных (запатентованное программное обеспечение компьютеров, авторские права на программное обеспечение, автоматизированные базы данных, маски и шаблоны для интегральных схем);

связанные с инженерной деятельностью (промышленные образцы, патенты на изделия, инженерные чертежи и схемы, проекты, фирменная документация). Часто подобные нематериальные активы носят характер опционов, т.е. их наличие означает для владельца право получения экономических выгод в определенном случае, например, в случае выпуска продукции с использованием патента, реализации проекта;

связанные с клиентами (списки клиентов, контракты с клиентами, отношения с клиентами, открытые заказы на поставку). Нематериальные активы этой группы тесно связаны с гудвиллом компании, а также с маркетинговыми нематериальными активами;

связанные с контрактами (лицензионные соглашения, договоры франшизы, соглашения о неучастии в конкуренции). Активы данного типа относительно хорошо поддаются идентификации, так как данная группа активов чаще всего связана с текущими экономическими выгодами для их владельца;

связанные с человеческим капиталом (договоры найма, соглашения с профсоюзами);

связанные с земельным участком (права на разработку полезных ископаемых, права на воздушное и водное пространство);

связанные с понятием «гудвилл» (деловая репутация). К данной категории относятся гудвилл организации, гудвилл профессиональной практики, личный гудвилл специалиста, гудвилл знаменитости и общая стоимость бизнеса в качестве действующего предприятия.

Следует отметить, что зарубежные авторы при построении классификационных моделей нематериальных активов делают упор на совокупный интеллектуальный капитал и его практическое использование [10, 13].

Согласно проекту MAGIC [7], интеллектуальный капитал может быть разделен на четыре категории:

человеческий капитал (*human capital*), включающий навыки, опыт и компетентность компании в отношении реакции на изменения рыночного спроса и потребностей клиентов (в том числе навыки лидерства и управленческий опыт);

организационный капитал (*organizational capital*), включающий способности, инфраструктуру и процессы компании в отношении производства и поставки на рынок продуктов и услуг;

рыночный капитал (*market capital*) — способности компании по взаимодействию с внешними субъектами (клиенты, партнеры, поставщики и другие заинтересованные стороны);

инновационный капитал (*innovation capital*) — способность компании осуществлять инновации, улучшать и развивать неиспользованный потенциал и создавать богатство.

В российской экономической литературе имеются иные подходы к классификации нематериальных активов. Наиболее распространенной классификационной моделью нематериальных активов до принятия российского Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов (ПБУ 14/2000) являлась модель, разработанная учеными В.А. Пипко, Л.И. Ушвицким и Л.Н. Булавиной, в соответствии с которой нематериальные активы делят на четыре группы: объекты интеллектуальной собственности,

права пользования ресурсами и имущественные права, отложенные затраты, деловая репутация (гудвилл) [10, 14].

В работе В.П. Астахова нематериальные активы делятся на три основные группы: интеллектуальная собственность, отложенные расходы и деловая репутация [11, 585].

По мнению С. Юркова, нематериальные активы следует классифицировать на объекты интеллектуальной собственности, деловую репутацию организации (гудвилл), организационные расходы [12]. Однако приведенная классификация устарела в связи с внесением изменений в российское Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, в соответствии с которым организационные расходы выведены из состава нематериальных активов.

В состав нематериальных активов, по мнению Н.О. Старкова, А.Н. Костецкого, входят интеллектуальные активы и права собственности или иные права на эти активы [13]. При этом под интеллектуальными активами они понимают совокупность информационных факторов функционирования экономического субъекта, создаваемых и используемых как внутри организации, так и в окружающей среде с целью формирования уникальных конкурентных преимуществ. Права собственности или иные права являются активами постольку, поскольку защищают возможности фирмы по владению, пользованию, распоряжению интеллектуальными или иными объектами. Данные ученые считают, что некоторые активы могут быть отнесены одновременно и к первой и ко второй группе, например товарный знак.

При использовании классификаций, существующих в российской практике, часть нематериальных активов остается вне рассматриваемого перечня. Международные (европейские) стандарты существенно расширяют возможности идентификации и правовой защиты нематериальных активов.

В настоящее время в основу ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь нематериальных активов положен юридический признак, а не экономическая сущность нематериального актива. Нематериальные активы в целом представляют собой права субъектов хозяйствования и, следовательно, их можно разделить на следующие группы:

- имущественные права;
- права на занятие определенным видом деятельности;
- права на объекты интеллектуальной собственности.

В Общегосударственном классификаторе Республики Беларусь «Основные средства и нематериальные активы», утвержденном постановлением Государственно стандарта от 27.09. 2002 № 48 [14, 294], изложена следующая классификация нематериальных активов:

- права на объекты промышленной собственности;
- права на произведения науки, литературы и искусства, являющиеся объектами авторского права (данная группа включает права на первичные произведения и права на составные произведения);
- права на объекты смежных прав;
- права на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- права пользования природными ресурсами, землей;
- прочие имущественные права;
- права на использование объектов интеллектуальной собственности.

Все приведенные классификации не являются независимыми. Многие исследователи считают, что между ними прослеживается четкая взаимосвязь: как правило, неотделимые нематериальные активы обладают неограниченным сроком службы, при этом они не могут быть оценены индивидуально.

В Республике Беларусь для целей рационализации бухгалтерского учета и составления отчетности, а также проведения экономического анализа и построения эффективной системы управления нематериальными активами

ми необходима экономическая классификация нематериальных активов. Эту классификацию нематериальных активов необходимо использовать в качестве основы для построения аналитического учета нематериальных активов, для чего предложено открыть к активному счету 04 «Нематериальные активы» следующие субсчета:

- 04-1 — Маркетинговые нематериальные активы;
- 04-2 — Инновационные нематериальные активы;
- 04-3 — Биологические нематериальные активы;
- 04-4 — Нематериальные активы, предоставленные в пользование;
- 04-5 — Интеллектуальные нематериальные активы;
- 04-6 — Организационные нематериальные активы.

В дальнейшем предполагается открыть аналитические счета второго порядка в зависимости от учитываемого объекта нематериальных активов. Использование предлагаемой системы счетов обеспечит формирование информации о нематериальных активах с необходимой степенью детализации для проведения экономического анализа нематериальных активов.

Наиболее широко используются промышленные нематериальные активы. Автором предложено под нематериальными активами понимать вид нематериальных активов, созданных в результате инновационной (интеллектуальной) деятельности, характеризующихся высокой степенью их промышленного применения и приносящих доход путем использования в своей деятельности и (или) предоставления в пользование другим организациям. Нематериальные активы промышленной собственности, предоставленные в пользование — это часть нематериальных активов промышленной собственности, полученных (или) переданных в пользование на длительный срок (свыше 1 года) на основании заключенных договоров, приносящих доход посредством использования в своей деятельности и (или) передачи в пользование.

Анализ существующих точек зрения отечественных и зарубежных ученых и специалистов позволил сделать вывод об отсутствии единства мнений относительно определения понятия «нематериальные активы», повлекшего за собой ряд проблемных вопросов в области классификации нематериальных активов. В литературе классификация нематериальных активов достаточно освящена, однако отсутствуют классификационные признаки деления нематериальных активов для целей ведения бухгалтерского учета. Автором статьи предложена экономическая классификация нематериальных активов, лежащая в основе учетных записей (см. перечень).

#### **Рекомендуемая классификация нематериальных активов**

<i>Признак, по которому проводится классификация</i>	<i>Классификационный элемент</i>
По степени отражения в балансе	Отражаемый в балансе Отражаемый за балансом
По форме правовой охраны	Защищено авторским правом Защищено патентным правом Отсутствует охранный документ
По объему затрат	Требующие вложений Не требующие вложений
По цели использования	Используемые самой организацией Для предоставления другим организациям в пользование на основе договоров Для целей реализации
По среде формирования стоимости	Внутренняя Внешняя
По сроку полезного использования	Срок полезного использования определен Срок полезного использования не определен

Признак, по которому проводится классификация	Классификационный элемент
По изменению стоимости	Обесцениваемые Не обесцениваемые
По степени амортизируемости	Амортизируемые Не амортизируемые
По возможности проведения оценки	Индивидуальная оценка Групповая оценка
По возможности отделения	Отделимые от носителя, которые обладают способностью целиком сообщаться при их продаже, передаче, аренде Не отделимые от носителя которые остаются в собственности предприятия-владельца при частичной передаче прав на их использование
По степени полезности	Функционирующие Не функционирующие
По степени риска	Рискованные Низкорискованные
По сфере использования (создания)	Маркетинговые Инновационные Биологические Интеллектуальные Организационные

### Литература и электронные публикации в Интернете

1. Брейли, Р. Принципы корпоративных финансов / Р. Брейли, С. Майерс. — 2-е изд. — М.: Олимп-Бизнес, 2008.
2. Система национальных счетов: пересмотренный вариант, гл. XIII «Балансы» // Подгот. Евростат. Международный валютный фонд. Организация экономического сотрудничества и развития. Статистический отдел и региональные комиссии. Организация Объединенных Наций. Всемирный банк. — Минск: ИВЦ Госкомстата, 1992.
3. Пузыня, Н. Ю. Оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов / Н. Ю. Пузыня. — СПб., 2004.
4. Брукинг, Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг; под ред. Л.Н. Ковалик. — СПб: Питер, 2001.
5. Баланс // Webknow [Электронный ресурс]. — 2011. — Режим доступа: [http://www.webknow.ru/bukhgalterskiy\\_00340\\_21.html](http://www.webknow.ru/bukhgalterskiy_00340_21.html). — Дата доступа: 18.01. 2011.
6. Андриссен, Д. Невесомое богатство / Д. Андриссен, Р. Тиссен. — М. : Олимп-Бизнес, 2004.
7. Мокрова, Л. Нематериальные активы в процессе реструктуризации / Л. Мокрова // Экономические стратегии [Электронный ресурс]. — 2006. — Режим доступа: [http://www.inesnet.ru/magazine/mag\\_archive/free/2006\\_08/mokrova.htm](http://www.inesnet.ru/magazine/mag_archive/free/2006_08/mokrova.htm). — Дата доступа: 18.01. 2011.
8. Десмонд, Г.М. Руководство по оценке бизнеса / Г. М. Десмонд, Р.Э. Келли; под ред. И.Л. Артеменкова, А.В. Воронкина. — М.: Энцикл. оценки, 1996.
9. Рейли, Р. Оценка нематериальных активов / Р. Рейли, Р. Швайс.— М.: ИД КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2005.
10. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учет активов и расчетных операций: учеб. пособие / В.А. Пипко [и др.]. — М.: Финансы и статистика, 2002.
11. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие / В. П. Астахов. — Ростов н/Д: МарТ, 2002.
12. Юрков, С. Состав и классификация нематериальных активов / С. Юрков, Т. Юркова [Электронный ресурс]. — 2011. — Режим доступа: <http://www.bupr.ru/?litra/econ/Tema32.htm>. — Дата доступа: 18.01. 2011.
13. Старкова, Н.О. Интеллектуальные активы фирмы: идентификация и управление / Н.О. Старкова, А.Н. Костецкий // Кубанский гос. ун-т [Электронный ресурс]. — 2011. — Режим доступа: <http://intel-assets.h1.ru/articles/article09.htm>. — Дата доступа: 18.01. 2011.
14. ОКРБ 020-2002. Основные средства и нематериальные активы. — Минск: Госстандарт: БелГИСС, 2002.

Статья поступила  
в редакцию 25.03. 2011 г.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.  
□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.