

10. Официальный сайт ЗАО «BeST» [Электронный ресурс]. – 2022. – Режим доступа: <http://www.life.com.by>. – Дата доступа: 22.11.2022.

Official website of CJSC “BeST” [Electronic resource]. – 2022. – Mode of access: <http://www.life.com.by>. – Date of access: 22.11.2022.

11. Статистика мобильного роста [Электронный ресурс] // Яндекс Дзен. – 2022. – Режим доступа: <https://zen.yandex.ru/media/id/5b85844c700f7d00aa1449b2/statistikamobilnogo-rosta-kotoruiu-interesno-znat-5b8a0eb27ea7cd00ab88b88c>. – Дата доступа: 22.11.2022.

Mobile growth statistics [Electronic resource] // Yandex Zen. – 2022. – Mode of access: <https://zen.yandex.ru/media/id/5b85844c700f7d00aa1449b2/statistikamobilnogo-rosta-kotoruiu-interesno-znat-5b8a0eb27ea7cd00ab88b88c>. – Date of access: 11.22.2022.

*Статья поступила в редакцию 21.11.2022 г.*

УДК 339.5

**E. Dudko**  
**E. Sukharensko**  
BSEU (Minsk)

## ACCOUNTING AND VALUATION OF INTANGIBLE ASSETS

*Informatization and globalization of society is of great importance in all spheres of life, including market relations. To date, investors are most willing to invest in companies that have intangible assets. In some European countries, investment in intangible assets exceeds investment in tangible assets, or is comparable to them. Given this trend, one can observe a significantly increased demand for intellectual property rights (hereinafter referred to as IP), which is directly related to ensuring the legal protection of intangible assets.*

*The article presents a study of the role of accounting for intangible assets in ensuring the competitive advantages of organizations, as well as the dependence of accounting for intangible assets and their evaluation. The results of the analysis prove that improving the efficiency of accounting and valuation of intangible assets promotes commercialization, which in turn increases the marginal benefit from quality improvement.*

**Keywords:** *objects of intellectual property; accounting; grade; competitiveness; competitive advantage; intangible asset; commercialization; Republic of Belarus.*

**Е. Н. Дудко**  
кандидат экономических наук, доцент  
**Е. Б. Сухаренко**  
БГЭУ (Минск)

## УЧЕТ И ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

*Информатизация и глобализация общества оказывает огромное значение на все сферы жизни, в том числе и на рыночные отношения. На сегодняшний день инвесторы наиболее охотно инвестируют средства в компании, которые имеют нематериальные активы. В отдельных европейских странах инвестиции в нематериальные активы превосходят инвестиции в материальные активы или же сопоставимы с ними. Учитывая данную тенденцию, можно наблюдать значительно увеличившийся спрос и на права интеллектуальной собственности (далее – ИС), что связано непосредственно с обеспечением правовой охраны нематериальных активов.*

*В статье приведено исследование роли учета нематериальных активов в обеспечении конкурентных преимуществ организаций, а также зависимость учета нематериальных активов и их оценки. Результаты анализа доказывают, что повышение эффективности учета и оценки нематериальных активов способствует коммерциализации, что, в свою очередь, увеличивает предельную выгоду от улучшения качества.*

**Ключевые слова:** объекты интеллектуальной собственности; учет; оценка; конкурентоспособность; конкурентное преимущество; нематериальный актив; коммерциализация; Республика Беларусь.

В настоящее время значительно увеличившийся спрос на коммерциализацию объектов интеллектуальной собственности (далее – ОИС) предопределен непосредственно проблематикой обеспечения правовой охраны нематериальных активов. Конкретная экономическая выгода достигается предприятиями, которые оформили права на ОИС посредством внесения в уставной капитал предприятия, что, в свою очередь, значительно увеличивает по размерам уставной капитал без отвлечения денежных средств [1].

При этом в общемировой практике в условиях жесткой конкуренции в XXI в. сложилась ситуация, когда реальная экономическая выгода предприятия достигается в том числе через амортизацию ОИС, а именно за счет снижения налога на прибыль. Определено, что снижение налога на прибыль возможно благодаря уменьшению налогооблагаемой базы на величину затрат, включаемых в себестоимость продукции на создание и освоение ОИС, в том числе проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, изготовление полезных моделей и промышленных образцов и др. Одновременно ОИС могут использоваться в качестве залога в банке, другими словами, в случаях необходимости кредитования.

Кроме того, работы по освоению объектов ИС позволяют предприятиям: а) наиболее полно использовать свой интеллектуальный, научный и творческий потенциал; б) создавать дополнительные рабочие места; в) привлекать инвестиции; г) эффективно использовать ОИС посредством передачи прав на его использование субъектам хозяйствования по лицензионному договору, что обеспечивает получение внереализационных доходов в виде роялти или паушального платежа. В этой связи проведение инвентаризации и оприходование как неучтенных, так и используемых в процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятий ОИС, вводимых в хозяйственный оборот в качестве нематериальных активов, окажет существенное влияние на общие показатели деятельности предприятия. Эксперты отмечают, что рациональное использование нематериальных активов, кроме экономических выгод, позволяет обеспечить конкурентное преимущество посредством защиты прав как правообладателя от несанкционированного использования и недобросовестной конкуренции<sup>36</sup>.

Теоретические и эмпирические исследования учета нематериальных активов в Республике Беларусь подтверждают в первую очередь зависимость от условий поступления нематериальных активов в организацию, а именно: приобретение, внесение собственником в уставной фонд, безвозмездное получение, товарообменная операция, выявление излишка в результате инвентаризации, создание веб-сайта в организации, получение от своих обособленных подразделений.

<sup>36</sup>Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета».

От способа получения нематериального актива зависят формирование (определение) и отражение первоначальной стоимости нематериального актива, а также бухгалтерские записи. Установлено, что в случае приобретения нематериального актива в определении и отражении первоначальной стоимости должны учитываться: сумма фактических затрат на приобретение, включая стоимость приобретения НМА; таможенные сборы и пошлины; проценты по кредитам и займам; затраты на услуги иных лиц по приведению НМА в пригодное для использования состояние; иные затраты, связанные с приобретением НМА. Так же в зависимости от способа поступления нематериального актива в определение и отражение первоначальной стоимости может входить: учетная стоимость отгруженных товаров или иных активов; фактические затраты по доведению НМА до состояния, пригодного для использования; первоначальная стоимость НМА, полученных по бартеру.

Данные исследования содержат важную информацию относительно схожести с постановкой на учет НМА их выбытия, которое также зависит от оснований выбытия: а) списание; б) выявление недостачи; в) выбытие при внесении вклада в уставной фонд НМА другой организации; г) в случаях передачи в доверительное управление и др. Списание НМА может происходить по разным причинам, однако стоит обратить внимание, что при этом должен оформляться соответствующий первичный учетный документ: при списании – акт списания имущества; недостача – инвентаризационная опись; реализация, безвозмездная передача – акт о приеме-передаче имущества [2].

Амортизацию на объекты НМА начисляют при выполнении определенного условия. В данном контексте условием начисления амортизации на объекты НМА является возможность установить ожидаемый период их использования в процессе предпринимательской деятельности (п. 15 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 (далее – № 37/18/6)<sup>37</sup>). При этом нормативные сроки службы и сроки полезного использования указанных объектов основных средств и нематериальных активов продлеваются на срок, в котором начисление амортизации не производилось. Нормы амортизации определяются исходя из остаточного нормативного срока службы, остаточного срока полезного использования объекта (за исключением производительного способа ее начисления) (ч. 2 п. 66 Инструкции № 37/18/6). Стоит отметить, что учет нематериальных активов в коммерческих, некоммерческих и государственных организациях для финансовых и налоговых целей может существенно отличаться в разных странах. К наиболее известным правомерно отнести: а) Международный стандарт финансовой отчетности (далее – МСФО); б) Общепринятые принципы бухгалтерского учета (далее – ОПБУ) США; в) Стандарт финансовой отчетности (далее – FRS) Великобритании.

Анализ категориального аппарата научной литературы показал, что особое внимание МФСО уделяется 3 критериям отнесения к нематериальным активам: а) актив должен быть идентифицируем; б) контроль, а именно способность организации получить в будущем экономические выгоды, а также способность обеспечить правовую охрану своих будущих выгод; в) будущие экономические выгоды, т. е. в будущем организация должна получить выгоду, которая может представлять собой как выручку от продажи продукции или услуг, так

<sup>37</sup>Постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов».

и экономию средств и другие выгоды, возникающие от использования актива. Кроме того, ОПБУ США содержат подробные правила касательно критериев определения того, должна ли организация признавать или отражать в своей финансовой отчетности стоимость приобретенных нематериальных активов. Эти критерии обеспечивают широкую основу для признания и оценки при приобретении ИС. В частности, § 39 стандарта финансового учета 141 США касается признания нематериальных активов: Нематериальный актив должен признаваться как актив, отличный от гудвилла, если он возникает из договорных или других юридических правоотношений. Если нематериальный актив не возникает из договорных или других юридических правоотношений, он должен признаваться в качестве актива отдельно от гудвилла только в том случае, если он является отделимым, т. е. его можно отделить от приобретенного предприятия и продать, передать, лицензировать, арендовать или обменять.

Относительно FRS 102 Стандарта финансовой отчетности целесообразно отметить, что он применяется в Великобритании и Республике Ирландия касательно выпуска нематериальных активов (но не гудвилла) в разделе 18 «Нематериальные активы, отличные от гудвилла». Соответственно, п. 18.2 FRS 102 нематериальный актив определен как «...идентифицируемый неденежный актив без физической субстанции». Определение относится к термину «идентифицируемый», а в Глоссарии к FRS 102 говорится, что нематериальный актив идентифицируется, когда: (1) он является отделимым, т. е. может быть определен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, сдан в аренду, обменян индивидуально или вместе с соответствующим контрактом, активом или обязательством; (45 4 127 6 2) он вытекает из договорных или иных законных прав, независимо от того, являются ли эти права передаваемыми или отделимыми от юридического лица или от других прав и обязанностей. Из этого следует, что все активы, которые являются отделимыми, являются идентифицируемыми. Однако разделимость не является единственным признаком идентифицируемости. Актив, который возникает из договорных или законных прав, также может быть идентифицирован. При этом FRS запрещает признание внутреннего гудвилла в соответствии с пунктом 18.8С. На протяжении многих лет некоторые предприятия признавали внутренний гудвилл на балансе в нарушение стандартов бухгалтерского учета. Причина, по которой внутренний гудвилл запрещен, заключается в том, что он не соответствует критериям признания (аспекты сходства и различия в учете нематериальных активов между МСФО, FRS и ОПБУ США приведены в таблице).

Таблица – Сравнение международных стандартов финансовой отчетности

| Показатели                                                               | МСФО                                                 | FRS                                                  | ОПБУ США                                                                        |
|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| Отсутствие материально-вещественной базы                                 | Обязательно                                          | Обязательно                                          | Обязательно                                                                     |
| Возможность идентификации (выделения, отделения) с другим имуществом     | Обязательно                                          | Необязательно                                        | Необязательно                                                                   |
| Использование в течение длительного времени, свыше 12 месяцев            | Необязательно                                        | Необязательно                                        | Необязательно                                                                   |
| Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем | Обязательно                                          | Обязательно                                          | Обязательно                                                                     |
| Наличие документов (патенты, свидетельства и другие охранные документы)  | Необязательно                                        | Необязательно                                        | Необязательно                                                                   |
| Намерение не продавать актив                                             | Необязательно                                        | Необязательно                                        | Необязательно                                                                   |
| Контроль компании над этим активом                                       | Обязательно                                          | Необязательно                                        | Необязательно                                                                   |
| Первоначальная стоимость НМА                                             | Стоимость приобретения                               | Справедливая стоимость                               | Справедливая стоимость                                                          |
| Переоценка НМА                                                           | Необязательна                                        | Обязательна                                          | Обязательна                                                                     |
| Амортизация НМА                                                          | НМА с неограниченным сроком службы не амортизируются | НМА с неограниченным сроком службы не амортизируются | НМА с неопределенным сроком полезного использования и гудвилл не амортизируются |

Примечание: составлено автором.

Анализируя международные и национальные стандарты учета, целесообразно отметить, что, несмотря на ряд различий, основополагающие принципы данных стандартов являются схожими. Одновременно практический опыт свидетельствует, что информация, составленная на основе МСФО, является более полезной. Это может быть предопределено тем, что стандарт проработан таким образом, что конечный пользователь получает именно тот результат, на который он рассчитывал. МСФО все чаще используется и признается во всем мире. Переход экономики к рыночным отношениям объективно потребовал соответствующей адаптации ее делового языка – бухгалтерского учета. В этой связи основной целью реформирования национальной системы бухгалтерского учета является обеспечение сочетания отечественной системы бухгалтерского учета с требованиями рыночной экономики и МСФО.

Для учета НМА важную роль играет оценка ИС. Процедура оценки – это, по сути, сведение воедино экономической концепции стоимости и юридической концепции собственности. Наличие актива зависит от его способности генерировать доход и ставки дисконтирования, применяемой к этому доходу. Основное правило коммерческой оценки НМА заключается в следующем: а) стоимость не может быть определена абстрактно; б) все, что может быть указано – это стоимость вещи в определенном месте, в определенное время, при определенных обстоятельствах. Основными моделями оценки ИС являются: оценка затратным способом, рыночным и основанным на доходах.

Модель оценки, основанная на затратах, фокусируется на затратах, понесенных на разработку интеллектуальной собственности и нематериальных активов. Она предоставляет оценку стоимости актива, которая привязана к затратам на создание или приобретение актива. Модель, основанная на затратах, как правило, не учитывает потенциальные будущие выгоды, которые могут быть получены от актива (например, доходы от лицензирования). Данная модель, как правило, ориентирована на прошлое и часто включает в себя некоторую форму корректировки амортизации актива с течением времени.

Рыночные модели оценки оценивают стоимость активов ИС, ориентируясь на рынок. Активы, сопоставимые с теми, о которых идет речь, идентифицируются, и доход от лицензирования, фактически полученный от этих сопоставимых активов на рынке, используется в качестве оценки стоимости новых активов. Когда сопоставимые нематериальные активы могут быть легко идентифицированы, рыночные модели оценки относительно просты в применении и могут давать точные прогнозы. Существенной проблемой, связанной с рыночными моделями оценки, является правильный выбор сопоставимых нематериальных активов. Точность рыночной оценки в значительной степени зависит от выбора модельного актива, который обеспечивает соответствующую точку сравнения. Часто бывает трудно определить подходящий и действительно сопоставимый актив. По этой причине рыночные модели хорошо работают, когда существует устоявшийся рынок для рассматриваемого актива, и они неэффективны, когда нет четко определенного рынка, относящегося к активу.

Модели оценки, основанные на доходах, используют прогноз будущих доходов для разработки текущей оценки стоимости активов. В соответствии с этой моделью оценки, стоимость интеллектуального актива в первую очередь определяется доходом от роялти, который он может генерировать в структуре лицензирования. Эти модели ориентированы на перспективу, оценивая будущие доходы, которые могут быть получены от коммерческого использования нематериальных активов. Модели, основанные на базовом

доходе, могут быть расширены до моделей, которые оценивают стоимость активов на основе оценок движения денежных средств. При расчете движения денежных средств учитываются денежные поступления компании или продукта (чистая прибыль плюс суммы, вычитаемые за износ, амортизацию и истощение) за определенный период времени и вычитаются все денежные платежи за тот же период времени. Данные о движении денежных средств дают представление о финансовом состоянии бизнеса за определенный период времени. Модели, основанные на доходах, обычно строятся на оценках будущих денежных потоков, связанных с конкретным активом. Эти модели прогнозируют будущие доходы и расходы, связанные с активом. Эти оценки также дисконтируются с учетом временной стоимости денег и неопределенности в отношении точности прогнозируемого денежного потока.

Краткий анализ моделей оценки был призван показать, что все они имеют как сильные, так и слабые стороны. Но при этом они имеют один общий недостаток – неспособность учитывать юридические аспекты, касающиеся разработки, защиты и передачи НМА. Чтобы эффективно учитывать эти юридические аспекты, модели оценки должны включать оценки затрат, связанных с созданием и обеспечением соблюдения законных прав. Кроме того, модели должны оценивать стоимость права собственности и контроля над активами, затраты, связанные с осуществлением правовой охраны. Существующие модели оценки могут быть легко адаптированы для включения затрат на создание и поддержание юридических прав, связанных с нематериальными активами. Проведение более тщательной оценки затрат на патентное исследование и поддержание в силе не должно представлять сложности и может быть включено в основные модели оценки. Затраты на обеспечение соблюдения прав, по-видимому, труднее интегрировать в модели, и оценка стоимости законных прав является наиболее сложным аспектом этой работы [2].

Нематериальный актив, который может быть защищен в соответствии с традиционными принципами законодательства об интеллектуальной собственности и который представляет собой значительный изобретательский прогресс по сравнению с известным уровнем техники, как правило, должен оцениваться на уровне выше, чем у актива, который не обладает данными свойствами. Однако в дополнение к юридической силе самого актива, оценка должна также учитывать способность владельца актива обеспечивать соблюдение прав, которыми он обладает. Нематериальный актив, обладающий юридическими правами собственности, является более ценным, когда им управляет владелец, имеющий доступ к ресурсам, достаточным для поддержки прав и судебных разбирательств по обеспечению соблюдения прав. Широкие права на защиту интеллектуальной собственности на высокоинтеллектуальный актив могут не иметь ценности, если владелец этих прав не располагает ресурсами для их поддержания или обеспечения соблюдения. Соответственно, модели оценки нематериальных активов должны включать в свои расчеты оценки затрат на разработку и поддержание законных прав собственности и контроля. Права собственности и контроль являются важнейшим компонентом стоимости нематериальных активов. Соответственно, расходы на разработку и поддержание этих прав должны быть включены в оценку стоимости активов. В результате модели оценки нематериальных активов должны оценивать объем прав собственности и степень, в которой их владелец обладает ресурсами и желанием для приведения их в исполнение [3].

Представляется, что развитие национальной практики учета и оценки НМА может побудить национальные компании к коммерциализации ОИС. В связи с этим с целью повышения

эффективности учета и оценки НМА в краткосрочной перспективе основными направлениями должны стать:

- 1) обеспечение дальнейшего развития системы контроля соблюдения законодательства об интеллектуальной собственности в Республике Беларусь;
- 2) создание развитой инновационной инфраструктуры с целью информирования и поддержки субъектов хозяйствования в вопросах учета и оценки НМА;
- 3) интеграция национального законодательства с международными принципами бухгалтерского учета, в частности с МФСО;
- 4) проработка вопроса о включении в модели оценки нематериальных активов затрат на создание объектов ИС и поддержание в силе юридических прав на них.

### Источники

1. Дудко, Е. Н. Международная торговля объектами интеллектуальной собственности : учеб.-метод. пособие для магистрантов / Е. Н. Дудко, Г. В. Турбан, П. А. Замбрижская – Минск : РИВШ, 2020. – 77 с.

Dudko, E. N. International Trade of Objects of Intellectual Property : study guide for undergraduates / E. N. Dudko, G. V. Turban, P. A. Zambryzhyskaya. – Minsk : NIHE, 2020. – 77 p.

2. Matsuura, Jeffrey, H.. An Overview of Intellectual Property and Intangible Asset Valuation Models / Jeffrey H. Matsuura // Research Management Review. – 2004. – Vol. 14, № 1.

3. Reitzig, M. Improving Patent Valuation Methods for Management Validating New Indicators by Understanding Patenting Strategies / M. Reitzig ; Copenhagen: Center for Law, Economics and Financial Institutions. – Copenhagen Business School, 2002.

*Статья поступила в редакцию 01.12.2022 г.*

УДК 378.1:37.032.5

**A. Yezhel**

*BSEU (Minsk)*

**E. Vasilyeva**

*SPBSEU (Saint Petersburg)*

**N. Gvichia**

*St. Petersburg Tourism Development Committee*

### EDUCATIONAL MODELS OF STAFF TRAINING FOR THE TOURISM INDUSTRY IN BELARUS AND RUSSIA: TRENDS AND DEVELOPMENT PROSPECTS

*The article considers general trends and problems in the educational models of training for the tourism industry in Belarus and Russia. The prospects and the state of readiness for the implementation of the educational model within the framework of the EAEU were studied.*

**Keywords:** *education; tourism industry; tourism; hospitality; competencies.*