И.Д. Шилай, старший преподаватель
Белорусский государственный университет, Минск, Беларусь

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ ПОДХОД К ФОРМИРОВАНИЮ ИНФОРМАЦИИ В СИСТЕМЕ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ

В условиях интеграционных процессов и инновационного развития экономик актуальным остается вопрос о получении субъектами хозяйствования полной и достоверной информации с минимальными материальными и временными затратами. С развитием цифровой экономики организации все активнее вводят в оборот нематериальные активы. Разработка четких алгоритмов формирования информации о нематериальных активах в системе учета и отчетности на основе норм законодательства, действующего на территориях государств — членов интеграционных объединений, является одним из вариантов решения проблемы минимизации издержек и снижения рисков субъектов хозяйствования.

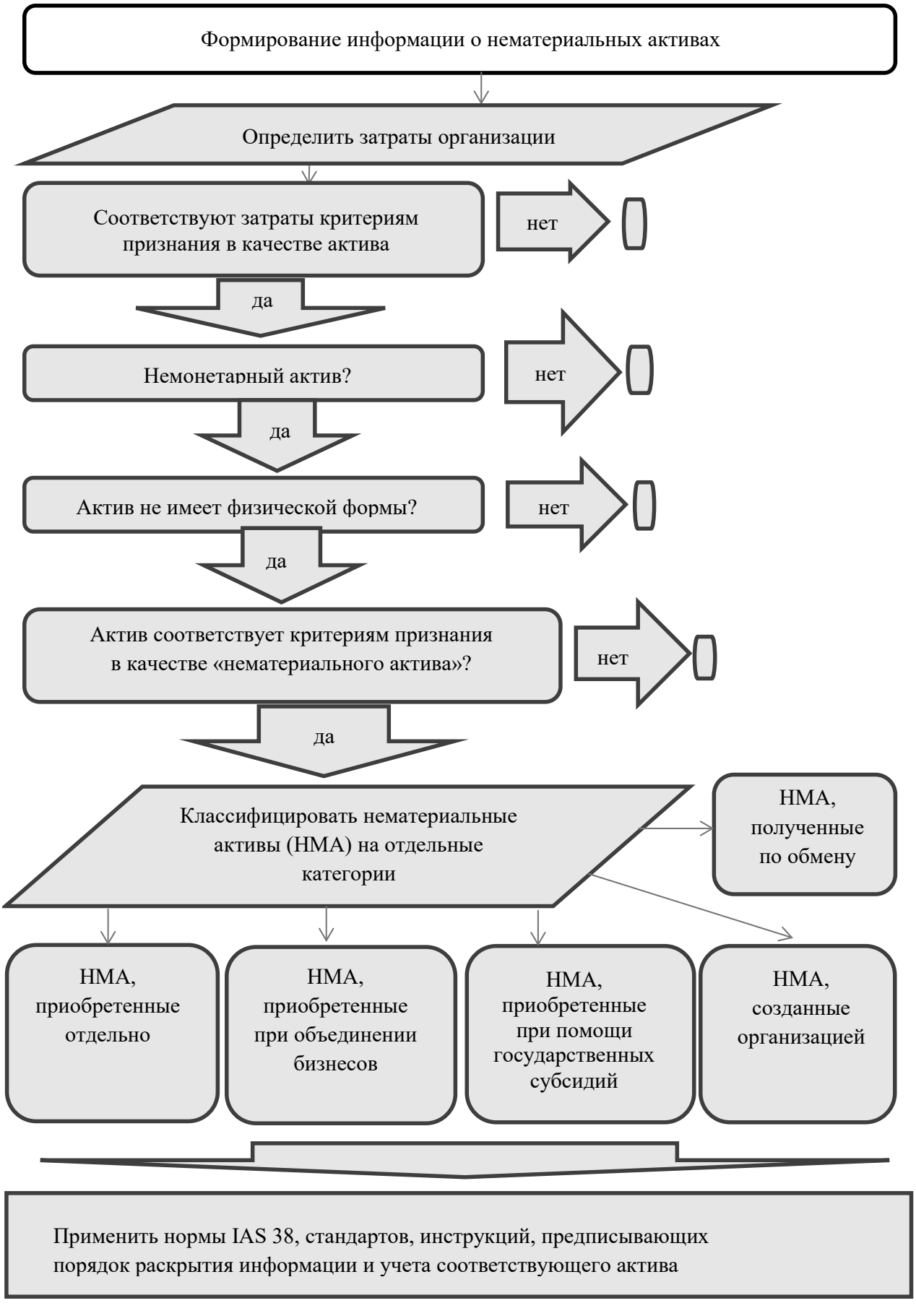
Требования по раскрытию в отчетности организации информации по каждому классу нематериальных активов установлены IAS 38 «Нематериальные активы» [1, п. 118–128], Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [4, п. 52.5], Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» [5, п. 16.5].

Проведенное исследование норм, регулирующих на территории Республики Беларусь процесс признания затрат и объектов в качестве «нематериальных активов» и раскрытия информации о нематериальных активах в отчетности организации, позволило выработать алгоритм формирования субъектом хозяйствования информации о нематериальных активах, представленный на рисунке.

На начальном этапе формирования информации о нематериальных активах из общих затрат, понесенных организацией, следует выделить затраты, классифицируемые в целях учета и отчетности как «активы».

В соответствии с IAS 38 «Нематериальные активы» к активам относится ресурс, контролируемый «организацией в результате прошлых событий», и «от которого организация ожидает получить будущие экономические выгоды» [1, п. 8].

Аналогичное определение дано и в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»: «активы — имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод» [2, ст. 1].


Формирование информации о нематериальных активах
Определить затраты организации
Соответствуют затраты критериям признания в качестве актива
нет
да
Немонетарный актив?
нет
да
Актив не имеет физической формы?
нет
да
Актив соответствует критериям признания в качестве «нематериального актива»?
нет
да
Классифицировать нематериальные активы (НМА) на отдельные категории
НМА, полученные по обмену
НМА, приобретенные отдельно
НМА, приобретенные при объединении бизнесов
НМА, приобретенные при помощи государственных субсидий
НМА, созданные организацией
Применить нормы IAS 38, стандартов, инструкций, предписывающих порядок раскрытия информации и учета соответствующего актива

Таким образом, для признания в качестве «актива» должны соблюдаться одновременно три условия:

1) ресурс (имущество) является результатом прошлых событий (совершенных операций);

2) организация контролирует ресурс (имущество);

3) организация предполагает получение в будущем экономических выгод от данного ресурса (имущества).

Вероятность ожидаемых будущих экономических выгод оценивается на основе профессионального суждения исходя из наилучшей расчетной оценки «руководства в отношении

Критерии признания немонетарного актива, не имеющего материально-вещественной формы, в качестве «нематериального актива»

Критерий признания	Содержание критерия
Идентифицируемость актива	Актив: «(а) является отделимым, т. е. может быть обособлен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить; или (б) возникает в результате договорных или других юридических прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей» [1, п. 12;3, п. 4]. Затраты на актив возможно «отличить от затрат на развитие бизнеса в целом». [1, п. 20]
Контроль актива организацией	Организация «обладает правом на получение будущих экономических выгод» от лежащего в основе актива ресурса, «а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам» [1, п. 13; 3, п. 4]
Вероятность получения организацией будущих экономических выгод, проистекающих из актива	Использование актива позволит получить выгоду в виде выручки от продажи продукции (работ, услуг), увеличения будущей выручки, сокращения будущих затрат, иной выгоды[1, п. 17; 3, п. 4]. Приток экономических выгод ожидается «даже если существует неопределенность в отношении сроков или величины такого притока» [1, п. 25]
Актив предназначен для использования в деятельности организации	Не предполагается отчуждать актив в течение 12 месяцев с даты его приобретения. Предполагается использовать актив «в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование» [3, п. 4]
Первоначальная стоимость актива может быть надежно оценена	Первоначальная стоимость актива — это: а) сумма денежных средств или эквивалентов денежных средств уплаченных на момент приобретения или создания актива; или б) «справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива»; или в) «в случае если это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями МСФО» [1, п. 21, 8; 3, п. 4]

совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива» [2, ст. 1; 1, п. 22]. Принимаются во внимание данные, имеющиеся на момент первоначального признания. Приоритет отдается «данным, полученным из внешних источников» [1, п. 23].

В категории «активы» выделяются «нематериальные активы». К нематериальным активам относятся немонетарные активы, не имеющие физической формы, отвечающие по совокупности критериям «идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод» [1, п. 8, 10]. При этом «юридическая защищенность права не является обязательным условием контроля, поскольку организация может иметь возможность контролировать будущие экономические выгоды иным способом» [1, п. 13]. Совокупные критерии признания актива в качестве «нематериального актива» представлены в таблице.

Особые условия признания либо не признания в качестве нематериальных активов установлены в отношении следующих объектов и затрат:

1) нематериальных активов, приобретаемых отдельно [1, п. 25–32];

2) нематериальных активов, приобретаемых при объединении бизнесов [1, п. 33–43];

3) нематериальных активов, приобретаемых при помощи государственных субсидий [1, п. 44];

4) нематериальных активов, полученных по обмену [1, п. 45–47];

5) нематериальных активов, созданных организацией [1, п. 51–67; 3, п. 5];

6) отдельных имущественных прав и объектов [3, п. 7, 8];

7) гудвилла, созданного внутри организации [1, п. 48–50].

Таким образом, выработка государствами-участниками интеграционных объединений, гармонизированных требований и унифицированных подходов к построению учетных систем и раскрытию информации в отчетности позволит пользователям отчетности и контрагентам оценить характер, размер и эффективность управления рисками, которым подвержены участники транзакций.

Список использованных источников

1. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19 авг. 2016 г. № 657/20. Приложение 25 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы».: с изм. и доп. // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2018.

2. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З: с изм. и доп.: Принят Палатой представителей 26 июня 2013 г. Одобрен Советом Республики 28 июня 2013 г. // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2018.

3. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Электронный ресурс] : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апр. 2012 г. № 25. : с изм. и доп. // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 /ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2018.

4. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [Электронный ресурс] : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 дек. 2016 г. № 104 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2018.

5. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» [Электронный ресурс] : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46.: с изм. и доп. // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2018.